Lietas arhīva Nr. A42-00035-20
ECLI:LV:ADRJJTN:2020:1023.A420233417.7.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2020.gada 23.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnesis M.Birkmanis,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zn metals" pārstāvim zvērinātam advokātam Andrim Mālenderam un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Aļonai Horošilovai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zn metals" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 23.maija lēmuma Nr.30.2-22.9/2897 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 21.augusta līdz 2016.gada 22.decembrim (ar pārtraukumu no 2015.gada 23.oktobra līdz 2016.gada 4.oktobrim, izņemot 2015.gada 3.novembri, 18. un 22.decembri, 2016.gada 7. un 8.janvāri, 19.februāri) veica pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zn metals" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2014.gada janvāri – 2015.gada maiju un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2014.gadu.

Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju otrās audita daļas galvenais nodokļu inspektors 2016.gada 22.decembrī pieņēma lēmumu Nr.30.2-23.14/60759 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN 142 155,12 *euro,* soda nauda 42 646,53 *euro*, nokavējuma nauda 6783,96 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 17 719,42 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 5315,83 *euro*. Pieteicējai audita rezultātā noteiktajai soda naudai piemēroti likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumi un soda nauda nomaksai budžetā noteikta 23 981,18 *euro*.

Dienesta ģenerāldirektors, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu par sākotnējo lēmumu, 2017.gada 23.maijā pieņēma lēmumu Nr.30.2-22.9/2897 (turpmāk – Lēmums), ar kuru atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Audita rezultātā dienesta Nodokļu kontroles pārvalde secināja, ka pieteicējas uzrādītie dokumenti par noformētajiem darījumiem ar SIA „TRANZĪTS CV" satur nepatiesu informāciju, jo pārbaudē gūtie pierādījumi ļauj secināt, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar šo uzņēmumu faktiski nav notikuši. Dienesta rīcībā esošo pierādījumu kopums liecina, ka pieteicēja zināja, ka, iegrāmatojot grāmatvedības uzskaitē un deklarējot darījumus ar SIA „TRANZĪTS CV", piedalās ar PVN krāpšanu saistītās darbībās.

[1.2] Pieteicēja 2015.gada februārī–maijā PVN deklarācijās veica priekšnodokļa atskaitījumus 159 874,54 *euro* saskaņā ar SIA „TRANZĪTS CV" vārdā noformētajiem (priekšapmaksas) rēķiniem un pavadzīmēm par cinku. Noformētos dokumentus (līgumu, rēķinus, pavadzīmes) SIA „TRANZĪTS CV" vārdā ir parakstījis /pers. B/ un pieteicējas vārdā /pers. C/.

[1.3] No iegūtās informācijas neizriet, ka SIA „TRANZĪTS CV" komercdarbība būtu saistīta ar cinka (metāla) piegādēm. SIA „TRANZĪTS CV" cinku saņēma no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un tajā pašā dienā preci pārdeva pieteicējai, tādējādi SIA „TRANZĪTS CV" darbība pēc būtības vērtējama kā starpniecība konkrētajos darījumos. Pavadzīmes-rēķinus sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" vārdā parakstīja /pers. D/ un SIA „TRANZĪTS CV" vārdā /pers. B/. No iegūtās informācijas neizriet, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" komercdarbība būtu saistīta ar cinka tirdzniecību.

[1.4] Lietā vērtēti *UAB DOLMENTA* un *UAB Ekochema* vārdā sagatavotie 2015.gada marta–maija rēķini (oriģinālvalodā *invoice*) un CMR. Izvērtējot minētos dokumentus, konstatēts, ka 2015.gada martā un aprīlī sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" noformēja cinka iegādes no *UAB Ekochema*. Lietā nav identificējamas personas, kuras apliecināja *UAB Ekochema* vārdā noformētajos dokumentos uzrādītā cinka saņemšanu /adrese/. /pers. D/ nav piedalījies kravas saņemšanā, lietā nav izsekojams, kad parakstītas CMR.

[1.5] Cinks pieteicējai piegādāts no uzņēmuma *Boliden Commercial AB*, izņemot vienā darījumā iegādātā cinka izcelsme ir Beļģijas uzņēmums *Nyrstar Belgium NV*. Cinks piegādāts pieteicējas saimnieciskās darbības vietā /adrese/.

Pieteicējas darījumu partneris SIA „TRANZĪTS CV" un tā deklarētais piegādātājs sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" deklarē preču saņemšanu un piegādi pieteicējas struktūrvienībā, kura vienlaikus nav šo uzņēmumu reģistrētā saimnieciskās darbības vieta, turklāt SIA „TRANZĪTS CV" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvji nav preces saņēmuši un nodevuši, proti, /pers. B/ un /pers. D/ ir parakstījuši dokumentus bez faktiskas piedalīšanās preču pieņemšanas-nodošanas procesā.

[1.6] Nav izsekojama cinka vērtības noteikšanas metode, jo atbilstoši līgumiem ar SIA „TRANZĪTS CV" cena nosakāma USD par 1 t atbilstoši pasūtīšanas dienā Londonas Metāla biržā noteiktajai cinka cenai, taču pārbaudei nav iesniegti dokumentāri pierādījumi pasūtījuma fakta konstatēšanai, jo pasūtījumi esot veikti pa telefonu.

Nav izsekojama dokumentu aprite starp pieteicēju, SIA „TRANZĪTS CV", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", jo piegādātāji faktiski nav piedalījušies darījumu procesā, tātad dokumentu parakstīšana un nodošana notika citā, lietā neizsekojamā un nenoskaidrotā veidā.

Pieteicējas deklarētais darījumu partneris SIA „TRANZĪTS CV" un tālākie piegādātāji sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un *UAB DOLMENTA* iepriekš nebija veikuši cinka (metāla) tirdzniecības darījumus.

[1.7] Vērtējot pārbaudes materiālus kopumā, konstatēta darījumu noformēšana šādās iesaistīto sabiedrību ķēdēs:

1) *Boliden Commercial AB/Nyrstar Belgium NV* – Polijas uzņēmumi – *UAB Ekochema* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" – SIA „TRANZĪTS CV" – pieteicēja (2015.gada martā, aprīlī);

2) *Boliden Commercial AB – UAB DOLMENTA* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" – SIA „TRANZĪTS CV" – pieteicēja (2015.gada maijā).

Savukārt dienesta rīcībā esošā informācija liecina, ka 2008.gada aprīlī–jūnijā pieteicēja veica cinka iegādes no ražotāja *Boliden Commercial AB* un 2011.gadā no ražotāja Beļģijas uzņēmuma *Nyrstar Belgium NV*, bet no 2009.gada jūnija līdz 2015.gada februārim pieteicēja kā cinka gala patērētāja bija iesaistīta darījumu ķēdēs:

1. *Boliden Commercial AB* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Auto ACC" – SIA „JB Motors" – pieteicēja (2009.gada jūnijā–oktobrī);
2. *Boliden Commercial AB* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „DF auto" – SIA „NORMETS AB" – pieteicēja (2009.gada oktobrī–2010.gada septembrī);
3. *Boliden Commercial AB* – SIA „ARTAN Trade" – SIA „NORMETS AB" – pieteicēja (2009.gada oktobrī, novembrī);
4. *Boliden Commercial AB* – SIA „ARTAN Trade" – SIA „HOFER" – pieteicēja (2010.gada decembrī–2011.gada maijā);
5. *Boliden Commercial AB* – SIA „NORMETS AB" – SIA „HOFER" – pieteicēja (2011.gada jūnijā–decembrī);
6. *Boliden Commercial AB* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ES Stratēģija" – SIA „HOFER" – pieteicēja (2012.gada janvārī–2013.gada martā);
7. *Boliden Commercial AB* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „MAJORS I" – SIA „HOFER" – pieteicēja (2013.gada aprīlī–2015.gada februārī).

[1.8] Auditā noskaidrots, ka visiem darījumu ķēdēs minētajiem Latvijas uzņēmumiem un Lietuvas uzņēmumam *UAB DOLMENTA* deklarētais darbības veids ir automašīnu tirdzniecība. Visiem Latvijas uzņēmumiem ar dienesta lēmumu ir apturēta saimnieciskā darbība, uzņēmumi ir izslēgti no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu nodokļu pārbaudei vai nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu deklarācijās, uzņēmumi pēc kontroles pasākumu veikšanas ir likvidēti. Konstatēts, ka SIA „NORMETS AB" un SIA „HOFER" valdes loceklis bija /pers. L/, bet SIA „NORMETS AB", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Auto ACC", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „DF auto" un SIA „ARTAN Trade" grāmatvedības uzskaiti kārtoja SIA „Sandras Dumpes birojs".

UAB DOLMENTA noformētajās CMR norādītais pārvadātājs SIA „ALTREKS" arī iepriekš ir veicis cinka kravu pārvadājumus no Somijas uzņēmuma *Boliden Commercial AB* pieteicējai (sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MAJORS I" uzdevumā).

Konstatētie apstākļi nav vērtējami kā nejaušība un liecina par saskaņotu darbību veikšanu starp minētajiem uzņēmumiem, jo šāda secīga preču pārdošana citādi nav izskaidrojama un faktiski nav iespējama, kā vien darījumos iesaistītajām personām savstarpēji vienojoties un precīzi koordinējot šādas darbības.

[1.9] No pārbaudes materiāliem nav konstatējams, kā pieteicēja bija pārliecinājusies par SIA „TRANZĪTS CV" spēju piegādāt cinku, jo minētais uzņēmums iepriekš nebija nodarbojies ar cinka tirdzniecību, tātad nebija atpazīstams šajā tirgū. Atbilstoši pārbaudē konstatētajam pieteicēja veica priekšapmaksu 100 % apmērā uzņēmumam, kuram nebija pieredzes metālu vairumtirdzniecībā vai ražošanā.

Tādējādi ir pamats secināt, ka darījuma partnera izvēle nav nejaušība. Auditā konstatēts, ka pieteicēja kopš 2009.gada jūnija uzņēmuma *Boliden Commercial AB* ražoto metālu (cinku) iegādājas no starpniekiem, turklāt, pārtraucot sadarbību ar vienu no Latvijas uzņēmumiem, nekavējoties tika uzsākta sadarbība ar citu uzņēmumu.

[1.10] Informācijas apmaiņa par preču saņemšanu galapunktā (/adrese/) starp pieteicēju, SIA „TRANZĪTS CV", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", *UAB Ekochema* un *UAB DOLMENTA* notika telefoniski. Savukārt CMR sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" no darījuma partnera *UAB Ekochema* saņēma pa pastu, tās tika parakstītas un apzīmogotas, bet darījumos ar *UAB DOLMENTA* CMR saņemtas no pārvadātāja SIA „ALTREKS" un pēc parakstīšanas un apzīmogošanas nosūtītas darījumu partnerim pa pastu.

Ņemot vērā, ka visas CMR esot redzējusi un parakstījusi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" amatpersona /pers. D/, nav saprotams, kā varēja būt nepamanīts, ka CMR par preču saņemšanu ir parakstījusi cita lietā neidentificēta persona (/pers. O/ vai /pers. P/).

[1.11] Nav skaidrs, kurš datums ņemts par pamatu cinka cenas noteikšanai – pieteicējai vai SIA „TRANZĪTS CV" veikto pasūtījumu datums –, kā arī kritiski vērtējams apstāklis, ka vienošanās par cinka piegādes cenu ar pieteicēju notika tad, kad SIA „TRANZĪTS CV" jau veica cinka pasūtījumu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „E10 Motors".

[1.12] Lietā konstatēts, ka cinku *UAB Ekochema* piegādāja Polijas uzņēmuma *Sp. z o.o Polimport* pieaicinātā uzņēmuma *MK Fargo Marek Kalinowski* nolīgtie pārvadātāji, līdz ar to sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" līdzdalība pārvadājumu organizēšanā ir apstrīdama.

[1.13] Izvērtējot pārbaudes materiālus kopumā, nav pamata uzskatīt, ka deklarēto darījumu ķēdēs iesaistītās personas bija veikušas darījumus parastas komercdarbības ietvaros, jo pretējā gadījumā pieteicēja būtu varējusi strīda preces iegādāties no to tiešajiem ražotājiem (*Boliden Commercial AB, Nyrstar Belgium NV*). Konkrētajā lietā konstatētais ļauj secināt, ka *UAB Ekochema, UAB DOLMENTA*, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", SIA „TRANZĪTS CV" un pieteicēja veica saskaņotu darbību un izmantoja SIA „TRANZĪTS CV" rekvizītus, lai noformētu preču iegādi no dienestā reģistrētas ar PVN apliekamās personas, tādējādi saņemot fiskālus labumus atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

Nav iespējams gūt apstiprinājumu pieteicējas deklarētajam preču saņemšanas faktam tieši no SIA „TRANZĪTS CV", līdz ar to nav īstenots priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, saskaņā ar kuru precēm jābūt saņemtām no konkrētās rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas. Iepriekš norādītais apstākļu kopums liecina par to, ka konkrētajā gadījumā nodokļu maksātāja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to arī nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Tādējādi dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar SIA „TRANZĪTS CV" 2015.gada februārī–maijā 159 874,54 *euro*.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Gan audita laikā, gan arī apstrīdēšanas procesā pieteicēja iesniedza dienestam visus nepieciešamos un iespējamos pierādījumus, kas apliecina darījumu ar SIA „TRANZĪTS CV" faktisku esību.

Saistībā ar precēm, kuras pieteicēja iegādājās no SIA „TRANZĪTS CV" saskaņā ar tās izrakstītajiem avansa rēķiniem un preču pavadzīmēm, ir konstatējami visi nepieciešamie priekšnoteikumi, kas dod tiesības pieteicējai par šiem darījumiem veikt priekšnodokļa atskaitījumus, jo gan pieteicēja, gan SIA „TRANZĪTS CV" ir reģistrētas dienestā kā ar PVN apliekamās personas (par ko strīda nav), pieteicēja ir saņēmusi minētajās pavadzīmēs un rēķinos norādītās preces no SIA „TRANZĪTS CV" un atbilstošus, patiesu informāciju saturošus PVN rēķinus, kā arī iegādātās preces ir izmantotas pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai – tās ir izmantotas ražošanas procesā –, par ko arī lietā nav strīda. Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja faktiski ir saņēmusi SIA „TRANZĪTS CV" PVN rēķinos norādītās preces (cinku).

[2.2] Lēmumā tiek norādīts uz trūkumiem darījumos starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un *UAB DOLMENTA* un starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un *UAB Ekochema* attiecībā uz preču pasūtīšanu, iekraušanu, izkraušanu, transportēšanu un pieņemšanu, taču Lēmums nesatur pamatojumu tam, kā visa šī informācija un konstatētās nepilnības ir ietekmējušas pieteicējas veiktos darījumus ar SIA „TRANZĪTS CV".

Lēmumā dienests pieteicējas darījumus ar tās tiešo darījumu partneri SIA „TRANZĪTS CV" vispār pēc būtības nav vērtējis un analizējis, bet ir norādījis vien dažādus savus apsvērumus un vērtējumus attiecībā uz SIA „TRANZĪTS CV" un tās tālāko darījumu partneru veikto darījumu nepilnībām un trūkumiem.

[2.3] Gan SIA „TRANZĪTS CV" amatpersona /pers. B/, gan sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" amatpersona /pers. D/ ir apliecinājušas savu dalību minētajos darījumos, sniedzot attiecīgus paskaidrojumus dienesta amatpersonām par darījumu norises gaitu.

Fakts, ka SIA „TRANZĪTS CV" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" amatpersonas nav piedalījušās pie preču pieņemšanas un nodošanas pieteicējas teritorijā /adrese/, nenozīmē, ka SIA „TRANZĪTS CV" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" nav nodrošinājušas preču piegādes.

[2.4] Neviens normatīvais akts neparedz, ka preču izsniegšana vai saņemšana drīkstētu notikt tikai uzņēmuma deklarētajā saimnieciskās darbības veikšanas vietā (struktūrvienībā) un otrādi, ka vieta, kur uzņēmums kādos darījumos izsniedz vai saņem preces, būtu jāreģistrē kā saimnieciskās darbības veikšanas vieta (struktūrvienība). Šāda dienesta veiktā tiesību normu interpretācija ir prettiesiska un būtiski ierobežo uzņēmumu tiesības brīvi veikt savu komercdarbību, vadoties no nepieciešamības kādā vietā izsniegt vai saņemt preces.

Arī SIA „TRANZĪTS CV" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" starpā noslēgtā vienošanās paredzēja preču piegādi /adrese/, kas ir pieteicējas rūpnīcas teritorija, jo, iepērkot preces no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", SIA „TRANZĪTS CV" jau zināja, ka preces tālāk tiks piegādātas pieteicējai. Tātad pamatoti kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta pavadzīmēs norādīta pieteicējas rūpnīcas adrese. Turklāt minētajiem uzņēmumiem nav ne tiesību, ne pienākuma šajā adresē, kur notiek preču nodošana, pieņemšana un izkraušana, reģistrēt savu saimnieciskās darbības veikšanas vietu vai struktūrvienību.

[2.5] Pieteicēja preču pasūtījumus veica telefoniski. Kad puses telefoniski vienojās par preču pasūtījumu un piegādes termiņiem, pieteicējas teritorijā norunātajā laikā ar autotransportu tika piegādāta prece, kuru pieteicēja pati izkrāva, un pēc tam telefoniski vienojās ar SIA „TRANZĪTS CV" amatpersonu par kravas saņemšanu, izkraušanu un pieņemšanu. SIA „TRANZĪTS CV" amatpersonas piedalīšanās pie kravas saņemšanas nebija nepieciešama, jo būtiskāko kravas īpašību – preces kvalitāti – dabā nevar noteikt, to var noteikt, veicot preces ķīmiskā sastāva pārbaudi.

Kā preču pasūtīšanas un pasūtījuma pieņemšanas pierādījums bija SIA „TRANZĪTS CV" tajā pašā dienā izrakstītais avansa rēķins, kurš vienlaikus bija par pamatu gan preces cenas fiksēšanai konkrētajā dienā, gan preču piegādes termiņa noteikšanai. Pēc tam sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" no sava darījumu partnera (*UAB Ekochema*) vai pārvadātāja (darījumos ar *UAB DOLMENTA*) saņēma preces transporta pavadzīmi un parakstījās CMR par preču saņemšanu. Turklāt tāpat kā SIA „TRANZĪTS CV" amatpersonas vai pārstāvju, arī sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" amatpersonas vai pārstāvju piedalīšanās pie preču saņemšanas un izkraušanas nebija nepieciešama, jo šī piedalīšanās pati par sevi nekādi nevarēja ietekmēt veikto darījumu un tā raksturu.

[2.6] Pieteicējai gandrīz desmit gadus atpakaļ ir bijusi sadarbība ar Somijas uzņēmumu *Boliden Commercial AB*, tomēr tā pārtraukta tādēļ, ka Somijas uzņēmums atsevišķos gadījumos preci piegādāja ar nokavējumu vai arī netika pilnībā izpildīts veiktais pasūtījums, kā arī sadarbības laikā Somijas uzņēmums pieprasīja kompensāciju par gada sākumā pasūtītās preces neizņemšanu, no kuras pieteicēja atteicās pasūtīšanas procesā (2008.–2011.gadi bija krīzes (pēckrīzes) gadi, un prognozēt patērējamo izejvielu daudzumu gadu uz priekšu pieteicējai nebija iespējams, tādēļ nācās atteikties). Esošās konfliktsituācijas dēļ pieteicēja principiāli attiecās no turpmākās tiešas komunikācijas ar Somijas uzņēmumu *Boliden Commercial AB*.

[2.7] Ņemot vērā, ka cinka nepārtraukta iegāde ir pieteicējas komercdarbības neatņemama sastāvdaļa, ir tikai loģiski, ka, pārtraucot sadarbību ar vienu piegādātāju, pieteicējai ir jāuzsāk sadarbība ar citu piegādātāju, kurš turklāt tiek izvēlēts konkursa kārtībā.

Cinka piegādātāja meklēšana atbilstoši normālai komercpraksei notika ar konkursa palīdzību, ievietojot attiecīgus sludinājumus gan pieteicējas mājaslapā (*www.znmetals.lv*), gan masu medijos (laikrakstā „Dienas Bizness" u.c.), lai izvēlētos preču piegādātāju par visizdevīgākajiem noteikumiem. 2015.gada sākumā par izdevīgāko piedāvājumu tika atzīts SIA „TRANZĪTS CV" piedāvājums, kurš tobrīd bija vienīgais no Latvijas uzņēmumiem, kas piedāvāja veikt cinka piegādes. Turklāt pieteicēju apmierināja SIA „TRANZĪTS CV" piedāvātie preču piegādes termiņi, preču cena un apmaksas noteikumi.

SIA „TRANZĪTS CV" piedāvāja izdevīgus gan preces cenas, gan samaksas kārtības noteikumus, jo atbilstoši SIA „TRANZĪTS CV" piedāvājumam norēķināties par preču piegādi bija iespējams gan priekšapmaksas veidā (saņemot 10 % preces cenas atlaidi), gan arī ar pēcapmaksu. Tieši šī iespēja norēķināties arī uz pēcapmaksas noteikumiem pieteicējai bija svarīga, jo savā komercdarbībā pieteicēja ne vienmēr laicīgi saņem samaksu par piegādātajām precēm no klientiem. Fakts, ka pieteicēja šo pēcapmaksas kārtību neizmantoja, nenozīmē, ka šāda situācija nevarēja rasties, jo pieteicējai būtiskākais bija nodrošināties pret risku gadījumam, ja pēkšņi rastos apgrozāmo līdzekļu deficīts. Tas pats attiecas arī uz iespējām iegādāties nepilnu kravas apjomu, jo atšķirībā no iepriekšējās sadarbības ar uzņēmumu *Boliden Commercial AB*, SIA „TRANZĪTS CV" pieļāva nepilnas kravas piegādi.

[2.8] Darbības veida deklarēšana nerada komercsabiedrībai saistošu pienākumu nodarboties tikai ar tiem komercdarbības veidiem, kas deklarēti dienestā vai Uzņēmumu reģistrā. Neatkarīgi no tā, ka SIA „TRANZĪTS CV" iepriekš ar cinka tirdzniecību nebija nodarbojusies, izvērtējot visus būtiskos darījuma noslēgšanai nepieciešamos kritērijus – preču kvalitāti, cenu, apmaksas un piegādes noteikumus –, pieteicēja nolēma noslēgt sadarbības līgumu ar SIA „TRANZĪTS CV", kuras piegādātā produkcija atbilda līgumā noteiktajām prasībām. Pirms līguma noslēgšanas, veicot pārrunas ar SIA „TRANZĪTS CV" amatpersonu /pers. B/, pieteicējai neradās šaubas, ka SIA „TRANZĪTS CV" nevarētu izpildīt uzņemtās saistības un nodrošināt cinka piegādes.

Uzsākot sadarbību ar SIA „TRANZĪTS CV", sākotnēji tika pasūtīts salīdzinoši neliels cinka daudzums par salīdzinoši nelielu vērtību, un, saņemot preci noteiktajā termiņā, kura bija arī atbilstošā kvalitātē, pieteicēja sadarbību ar SIA „TRANZĪTS CV" turpināja, veicot pasūtījumus un priekšapmaksu jau par divreiz lielāku cinka daudzumu.

Sadarbība ar Latvijas, nevis ārvalsts uzņēmumu nodrošināja vienkāršu un ērtu pasūtījumu veikšanu, turklāt, veicot priekšapmaksu, lai saņemtu labāku preces cenu, pieteicēja varēja gūt pārliecību, ja darījumu partneris saistības neizpildīs vai izpildīs tās nepienācīgi, strīdus jautājumu izskatīšana tiks pakļauta Latvijas Republikas normatīvo aktu, nevis starptautisko tiesību regulējumam, kur pieteicējai nav attiecīgas pieredzes.

[2.9] Slēdzot līgumu ar SIA „TRANZĪTS CV", pieteicējai nebija zināms, kāda ražotāja produkciju SIA „TRANZĪTS CV" piegādās. Attiecībā uz piegādājamās preces kvalitāti noslēgtā līguma 1.punktā noteikta piegādājamā cinka kvalitāte – *Special Hight Grade Zinc* (cinka daudzums 99,995%) –, un preces kvalitātes pārbaudi katrai piegādātajai preču kravai veica pati pieteicēja.

Neviens normatīvais akts neparedz, ka preču iepirkšanu drīkst veikt tikai no preču ražotāja, ja šo pašu preci ar izdevīgākiem noteikumiem ir iespējams iegādāties no starpniecības uzņēmumiem, tādēļ šāds auditoru secinājums ir klaji prettiesisks un komercdarbību ierobežojošs. Komercdarbībā tā ir normāla un ierasta prakse, ka bieži vien preces tiek iepirktas no starpniekiem, kuri savā piedāvājumā ir elastīgāki, nekā preču ražotāji, jo atšķirībā no ražotāja starpnieki darbojas savstarpējās konkurences apstākļos un ir gatavi piedāvāt izdevīgākus noteikumus, nekā ražotājs.

[2.10] Ne audita lietā, ne arī Lēmumā nav konstatēti nekādi pierādījumi, ka pieteicēja darījumos ar SIA „TRANZĪTS CV", ne arī iepriekš atbilstoši Lēmumā norādītajam, iepērkot preces no SIA „HOFER" un SIA „NORMETS AB", būtu iesaistījusies kādās krāpnieciskās darbībās, un ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka šo uzņēmumu veiktās preču piegādes ir saistītas ar krāpšanu PVN jomā, īpaši ievērojot faktu, ka 2012.gadā pieteicējai veikts nodokļu audits par 2010. un 2011.gadu, t.sk. par darījumiem ar SIA „NORMETS AB" un SIA „HOFER", šajos darījumos neatklājot nekādus pārkāpumus, kā arī neizvirzot nekādas pretenzijas.

Pieteicēja nevar būt atbildīga par to, ka kādiem tās darījumu partneriem pēc sadarbības beigām ir tikusi apturēta saimnieciskā darbība, tie snieguši nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās, tie tikuši likvidēti vai konstatēti kādi citi pārkāpumi šo uzņēmumu darbībā, pieteicēja nevar komentēt kādu Lēmumā minēto uzņēmumu savstarpējo saistību, ja pat tāda ir konstatējama.

Pieteicējai nav zināma ne sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", *UAB DOLMENTA* un *UAB Ekochema*, ne to amatpersonas un/vai pilnvarotās personas, ne apstākļi, kādos notikuši darījumi starp minētajiem uzņēmumiem, un vai starp tiem ir vai nav bijušas kādas norunas vai vienošanās. Pieteicēja nav guvusi nekādu fiskālu labumu darījumos ar SIA „TRANZĪTS CV". Vienīgais pieteicējas mērķis darījumos ar SIA „TRANZĪTS CV" bija veikt preču iegādi komercdarbības nodrošināšanai, gūt peļņu un attīstīt uzņēmumu.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, atsaucoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem, papildus paskaidrojot turpmāk norādīto.

[3.1] Uzņēmēji, kas darbojas normālas komercprakses ietvaros, pie pietiekami liela piegādājamo preču apjoma un šo preču ievērojamas vērtības neveiks preču pasūtījumus līdz šim nezināmai komercsabiedrībai (SIA „TRANZĪTS CV"), saņemot piedāvājumu pa telefonu un nenoformējot tos dokumentāri, kura pirms tam attiecīgajā nozarē nedarbojās un kurai nav atbilstošas saimnieciskās darbības vietas. Savukārt tas, ka pieteicēja nepiekrīt dienesta secinājumam, pats par sevi nenozīmē, ka tas nav objektīvs.

[3.2] Dienests izmantoja informāciju par tālākiem piegādātājiem kā vienu no netiešiem pierādījumiem tam, ka pieteicējas darījumi ar lēmumā minētajiem darījuma partneriem faktiski nav notikuši. Audita laikā tika vērtēti gan pierādījumi, kas attiecas uz darījumiem ar tiešo darījumu partneri, gan pierādījumi, kas attiecas uz tālākiem darījumiem ar citiem partneriem. Turklāt šie pierādījumi ir vērtēti savstarpējā kopsakarā.

[3.3] Vērtējot nodokļu maksātāja iegrāmatotos darījumus, ir nepietiekami aprobežoties tikai ar to, vai šie darījumi ir juridiski pareizi noformēti. Ir nepieciešams izvērtēt arī šā darījuma ekonomisko būtību. Savukārt, lai to varētu izdarīt, nav iespējams aprobežoties tikai ar pieteicējas saimnieciskās darbības rādītāju izvērtējumu, nepieskaroties pieteicējas tiešajam darījumu partnerim. Neizvērtējot pieteicējas tiešo darījumu partneri un tā saimnieciskās darbības rādītājus, faktiski nav iespējams izdarīt objektīvu secinājumu par to, vai šis darījumu partneris vispār bija spējīgs piegādāt rēķinos norādītās preces, lai varētu izdarīt secinājumu par to, vai pieteicēja preces ir saņēmusi tieši no rēķinos norādītās personas. Atbilstoši judikatūrai ir pieļaujams vērtēt informāciju, kas attiecināma uz tālākajiem darījumu ķēdes dalībniekiem.

[3.4] Nav loģiska un ekonomiska pamatojuma iegādāties preces no starpniekiem, nevis uzreiz no tiešā piegādātāja, tādējādi samazinot preču izmaksas. Tāpat nav saprotams, kāpēc pieteicējai, kas ilgstoši darbojas attiecīgajā nozarē, būtu nepieciešams iesaistīties darījumos ar tādu darījumu partneri, par kuru tai nav nekādas informācijas – par darbību un spēju piegādāt konkrētas preces ar augstu vērtību, vai tam ir iepriekšējā pieredze šādu preču iegādē (tirdzniecībā), kāpēc tā tikai pieteicējai piedāvā attiecīgā veida preces. Katra minētā pierādījuma neesība atsevišķi var būt apstrīdama no pieteicējas viedokļa, taču, izvērtējot audita lietā esošo informāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Citus argumentus, kas pamatotu starpnieka izvēles pamatotību, pieteicēja nesniedz.

[4] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

[5] Dienesta pārstāvis tiesas sēdē neatzina pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītajiem argumentiem.

[6] Tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. B/, /pers. E/, /pers. F/, /pers. D/, /pers. G/.

Motīvu daļa

[7] Noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, liecinieku liecības, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, tiesa atzīst, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

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

No minētās normas izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar PVN apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei jābūt reāli piegādātai, bet pakalpojumam jābūt reāli saņemtam no rēķinā norādītās personas.

Atbilstoši judikatūras atziņām būtisks priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai ir tas, ka nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam, darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), un preci faktiski ir piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši rēķinā norādītā persona (*Senāta 2017.gada 31.maija sprieduma lietā Nr.SKA-211/2017 (A420472712) 15.punkts*).

[9] Senāts savā praksē ir atzinis, 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 (*Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 (A42676407) 12.punkts*).

Tādējādi tiesai ir jānoskaidro, vai prece vai pakalpojums vispār ir piegādāts. 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 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 PVN 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 (*Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr.SKA-44/2018 (A420462813) 5.punkts*).

[10] Lietā apstrīdēti pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „TRANZĪTS CV". Pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus 2015.gada februārī, martā, aprīlī un maijā saskaņā ar SIA „TRANZĪTS CV" vārdā noformētajām preču pavadzīmēm par preces – cinka 99,995% – piegādi.

Dienests, veicot pārbaudi savas kompetences ietvaros, ir konstatējis, ka pieteicēja faktiski ir saņēmusi deklarētās preces. Taču vienlaikus atzinis, ka pieteicēja nav saņēmusi preci no nodokļu rēķinā norādītā darījuma partnera SIA „TRANZĪTS CV" un apzināti iesaistījusies nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Atbilstoši tiesu praksei un dienesta konstatētajam, ka pieteicēja ir saņēmusi preces, tiesai vispirms jānoskaidro, vai pieteicēja ir saņēmusi preces no nodokļu rēķinā norādītās personas – SIA „TRANZĪTS CV". Ja tiks konstatēts, ka starpnieks preču iegādes ķēdē ir iesaistīts mākslīgi (noformējot tikai dokumentus), ir nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka ir iesaistīta krāpnieciskā darījumā, līdz ar to arī nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[11] Lietā nav strīda, ka pieteicējas pamatdarbības veids ir metāla izstrādājumu pārklājumu ražošana, kas būtiski maina produkta sākotnējās īpašības ārējās vides iedarbībā, būtiski palielinot mehānisko izturību, kalpošanas laiku un nodrošina elektroķīmisku aizsardzību pret koroziju. Lai veiktu šīs darbības, pieteicējas rīcībā ir atbilstošas ražošanas telpas, iekārtas, tehnoloģiskais laukums un noliktavas. Līdz ar to pieteicējas uzņēmums ir viens no modernākiem šajā nozarē Baltijā.

Atzīstams, ka pieteicēja darbojas tirgus nišā, sniedzot specifisku pakalpojumu. Saimnieciskās darbības nodrošināšanai pieteicējai ir nepieciešams iegādāties galveno izejmateriālu – cinku.

[12] No pieteicējas pārstāvja /pers. C/, kurš kā valdes loceklis ir atbildīgs par cinka iepirkumu, paskaidrotā tiesas sēdē izriet, ka Eiropā ir divi lieli uzņēmumi, kas nodarbojas ar cinka ražošanu: Zviedrijas uzņēmums *Boliden Commercial AB*, kura ražotne atrodas Somijā, un Beļģijas uzņēmums *Nyrstar Belgium NV*. Attiecīgi šie uzņēmumi kotējas biržā, un par šo uzņēmumu saražotās produkcijas kvalitāti šaubas nepastāv. Cinku iespējams iegādāties arī no Krievijas, Kazahstānas un Ķīnas. Taču kvalitātes prasības šeit ir atšķirīgas. Līdz ar to šo valstu pārstāvošo uzņēmumu piedāvājums netiek apskatīts.

No lietas materiāliem izriet, ka 2008.gada aprīlī–jūnijā pieteicēja veica cinka iegādes no ražotāja *Boliden Commercial AB* un 2011.gadā no ražotāja Beļģijas uzņēmuma *Nyrstar Belgium NV*. Savukārt dienesta apstrīdētajos darījumos pieteicēja nav iegādājusies preci tieši no ražotāja, bet no starpniekiem, kas rezultātā veido šādas darījuma ķēdes:

1) *Boliden Commercial AB/Nyrstar Belgium NV* – Polijas uzņēmumi – *UAB Ekochema* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" – SIA „TRANZĪTS CV" – pieteicēja (2015.gada martā, aprīlī);

2) *Boliden Commercial AB – UAB DOLMENTA* – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" – SIA „TRANZĪTS CV" – pieteicēja (2015.gada maijā).

Secināms, ka pieteicējai bija zināmi un tā iepriekš bija iegādājusies strīdus preci tieši no preci ražojošiem uzņēmumiem – *Boliden Commercial AB* un *Nyrstar Belgium NV*. Līdz ar to, ņemot vērā tirgus situāciju un pieteicējas pieredzi, dienests pamatoti apšaubījis nepieciešamību cinka iegādē izmantot starpnieku pakalpojumus.

[13] 2007.gada 29.novembrī *Boliden Commercial AB* kā pārdevējs un pieteicēja kā pircējs noslēguši cinka pirkšanas un pārdošanas līgumu par īpaši augstas kvalitātes cinka (NE 1179:2003) ar minimālā cinka saturu 99,995% Zn plātnēs, kuru neto svars ir 25 kilogrami, kas iepakotas saišķos ar tērauda stiprinājumiem, kur vienas vienības neto svars ir aptuveni viena metriskā tonna (MT) (produkta kods 1120) vai lielos daudzumos pa apmēram 1,4 MT (produkta kods 142A). Līguma 2.punkts noteica, ka šī līguma darbības laikā pārdevējs pircējam kopumā piegādā 550 MT cinka, kā tas

noteikts 4.punktā. Atbilstoši līguma 4.punktam pārdevējs piekrīt piegādāt un pircējs piekrīt saņemt 200 MT cinka 2008.gadā janvārī un februārī atlikušā daudzuma piegādi, vienādi izlīdzinot pa kalendārajiem mēnešiem šī līguma spēkā esamības laikā. Līguma 7.punkts noteica, ka līgums stājas spēkā 2008.gada janvārī un ir spēkā 12 mēnešus pēc kārtas vai tik ilgi, cik tas pamatoti ir nepieciešams, lai piegādātu tādu cinka daudzumu, kas netika piegādāts šī līguma derīguma termiņa laikā (*lietas V sējuma 59.–73.lapa*).

Sniedzot papildus paskaidrojumus tiesā, pieteicēja skaidro, ka jau līguma darbības sākumā pieteicējai radās grūtības ar tā izpildi, jo pieteicēja tikko kā bija uzsākusi darbību cinkošanas nozarē un bija nepieciešams palaist darbībā cinkošanas iekārtas. Sākotnējo saistību iegādāties 200 MT (200 000 kg) cinka 2008.gada janvārī un februārī pieteicēja neizpildīja, pirmo cinka partiju 203 361,40 kg apjomā pieteicēja izpirka 2018.gada aprīlī. Nākamās cinka partijas tika pieņemtas laika periodā no 2008.gada jūlija līdz decembrim. Kopsummā 2008.gadā plānoto 550 MT (550 000 kg) vietā pieteicēja varēja izpirkt tikai 372 204 kg cinka. Līgumā noteikto cinka apjomu pieteicēja izņēma tikai līdz 2009.gada jūnijam (*lietas V sējuma 56.–58.lapa*).

Boliden Commercial AB kā cinka ražotājs prognozē saražojamo cinka daudzumu un pārdošanas apjomus gadam, sadalot pircējiem piegādes kvotas kalendārajam gadam. Cinka kā metāla īpašība ir tāda, ka tas oksidējas, kā rezultātā grūtākā kļūst tā izmantošana cinkošanas procesā, tādēļ cinka ražotājam ir svarīgi, lai noteiktajā laikā tiktu izpārdots viss prognozētais cinka daudzums. Tā kā pieteicēja neizpildīja līguma saistības, neizpērkot visu tai piešķirto cinka daudzumu 2008.gadā, atzīstams, ka bija pamats izteikt pretenzijas pieteicējai par savlaicīgu līguma neizpildi.

[14] Sadarbības neturpināšanu ar *Boliden Commercial AB* pieteicēja pamato ar apstākli, ka līguma saistību neizpildes rezultātā izveidojusies konfliktsituācija. Neskatoties uz to, ka teorētiski šāda konfliktsituācija varēja izveidoties, pieteicēja nav iesniegusi tam pierādījumus. Pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka komunikācija ar rūpnīcu notikusi ar elektroniskā pasta starpniecību, taču pēc tiesas lūguma iesniegt šo saraksti, tika paskaidrots, ka sarakste nav saglabājusies. Pēc tiesas aicinājuma pieteicējai iesniegt *Boliden Commercial AB* apliecinājumu, ka tā sadarbojusies ar pieteicēju, un sniegt ziņas par šīs sadarbības apstākļiem, tiesā saņemta *Boliden Commercial AB* 2018.gada 19.decembra izziņa, kurā norādīts, ka *Boliden Commercial AB* jau kopš 2008.gada piegādā cinku pieteicējai. Pieteicēja nepildīja līguma saistības un nevarēja apstiprināt gada cinka patēriņa daudzumu, piegādes pakalpojumi tika izbeigti 2010.gadā. Pašreizējās attiecības ir stabilas un sadarbība ir laba (*lietas V sējuma 189.–191.lapa*).

Sniegtā izziņa apstiprina faktu, ka pieteicēja nepildīja līguma saistības, taču tā nesatur ziņas par to, ka tas būtu bijis iemesls sadarbības izbeigšanai. Kā iemesls sadarbības pārtraukšanai tiek norādīts, ka pieteicēja nav spējusi apstiprināt gada cinka patēriņa daudzumu. Tas būtībā atbilst pieteicējas sniegtajam skaidrojumam, ka pieteicēja pēc 2009.gada jūnija izlēma ar *Boliden Commercial AB* vairs nesadarboties, jo tajā laikā bija ekonomiskā krīze un krīzes apstākļos plānot ražošanas apjomus bija apgrūtinoši. Tāpat tas atbilst pieteicējas pārstāvja /pers. H/ tiesas sēdē paskaidrotajam, ka pieteicēju neapmierināja rūpnīcas nosacījumi, pirmkārt, simtprocentīga priekšapmaksa un, otrkārt, kvotu jautājums, kas uzliek pienākumu noteiktā periodā izņemt konkrētu daudzumu preces.

Lietā nav iegūti pierādījumi, ka *Boliden Commercial AB* būtu vienpusēji atteikusies no sadarbības ar pieteicēju. Tiesas ieskatā, lietas apstākļi liecina par to, ka nesadarboties ar *Boliden Commercial AB* bija pieteicējas lēmums.

[15] Pēc sadarbības pārtraukšanas ar *Boliden Commercial AB* pieteicēja sākusi cinku iepirkt no Latvijas uzņēmumiem. Pieteicēja pieteikumā skaidro, ka saskaņā ar kvalitātes vadības standarta ISO 9001 prasībām pieteicējai patstāvīgi jāorganizē preču iepirkumu konkursi, tādēļ cinka piegādātāja meklēšana atbilstoši normālai komerciālai praksei notika ar konkursa palīdzību, ievietojot attiecīgus sludinājumus pieteicējas interneta vietnē (*www.znmetals.lv*), gan masu mēdijos (laikraksts „Dienas bizness" u.c.), lai izvēlētos preču piegādātāju uz viss izdevīgākiem noteikumiem. Kārtējā izsludinātajā konkursā uz cinka piegādēm 2015.gada sākumā par visizdevīgāko piedāvājumu tika atzīts SIA „TRANZĪTS CV" piedāvājums, kurš uz to brīdi bija vienīgais no Latvijas uzņēmumiem, kas piedāvāja veikt cinka piegādes.

SIA „TRANZĪTS CV" bijusī amatpersona /pers. B/ tiesas sēdē liecināja, ka pamatnodarbošanās veids ir apdrošināšana. Paralēli tam darbojas arī auto biznesā, ievedot lietotas automašīnas Latvijā no Eiropas Savienības dalībvalstīm. Saistībā ar apdrošināšanu zinājis SIA „TOLMETS". Kopīgi meklējuši veidus, kā nopelnīt, un no SIA „TOLMETS" puses izteikts priekšlikums par cinku. Sācis interesēties un pieteicējas interneta vietnē uzzinājis, ka pieteicēja iepērk cinku. Sazinājies ar pieteicēju un sācis sarunas.

No liecinieka /pers. B/ liecinātā izriet, ka viņam iepriekš nav bijusi nekāda pieredze tirdzniecībā ar cinku. Šī iemesla dēļ darījuma izpildei pieaicinājis sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors". Šī uzņēmuma pārstāvi /pers. D/ pazinis jau iepriekš saistībā ar automašīnu tirdzniecību.

Norādāms, ka, liecinot tiesas sēdē, salīdzinot ar 2016.gada 21.oktobrī dienestā sniegto paskaidrojumu, /pers. B/ detalizēti atcerējās sadarbības ar pieteicēju izveidošanas apstākļus. Atšķirībā no tiesas sēdē liecinātā, sākotnējā paskaidrojumā /pers. B/ nenorādīja, ka ar SIA „TOLMETS" jau iepriekš apspriedis iespēju tirgot cinku. Savukārt liecībā sniegtās ziņas, ka par pieteicējas cinka iepirkumu uzzinājis no pieteicējas interneta mājas lapas, ir pretrunā ar sākotnējā paskaidrojumā norādīto, ka ziņas par pieteicēju ieguvis no reklāmas laikrakstā „Dienas bizness" un interneta vietnes *www.ss.lv*.

[16] 2015.gada 2.februārī SIA „TRANZĪTS CV" kā pārdevējs un pieteicēja kā pircējs noslēguši līgumu par cinka pirkumu-pārdevumu ar kuru pārdevējs pārdod pircējam cinku – „*Special Higt Grade Zinc*" (cinka daudzums 99,995%) (*lietas I sējuma 177.–181.lapa*). Vērtējot līguma nosacījumus un darījuma apstākļus kontekstā ar dienesta atzīto, ka pieteicēja preci nav saņēmusi no nodokļu rēķinā norādītās personas – SIA „TRANZĪTS CV" –, tiesa secina turpmāk minēto.

[16.1] Sākotnēji bez ievērības nav atstājams fakts, ka pieteicēja specifiska produkta – cinka –, kuram izvirzītas noteiktas kvalitātes prasības, piegādes nodrošināšanai izvēlējusies sabiedrību, kura iepriekš nav bijusi saistīta ar metālu, tostarp cinka tirdzniecību. SIA „TRANZĪTS CV" deklarētais darbības veids ir automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošana, kas arī atbilst tās saimnieciskajai darbībai.

Var piekrist pieteicējas argumentam, ka darbības veida deklarēšana dienestā nerada komercsabiedrībai pienākumu nodarboties tikai ar deklarētajiem komercdarbības veidiem. Taču, lai varētu darboties konkrētā nozarē, ir jābūt noteiktām spējām, zināšanām un resursiem. Pieteicēja norāda, ka sākotnēji tai nav radušās šaubas, ka SIA „TRANZĪTS CV" nevarētu izpildīt uzņemtās saistības un nodrošināt cinka piegādes, jo pārrunu laikā par iespējamo sadarbību SIA „TRANZĪTS CV" amatpersona /pers. B/ radījis zinoša un erudīta cilvēka iespaidu, kā arī ticis noskaidrots, ka viņam ir ievērojama pieredze automašīnu tirdzniecībā un viņš saistīts ar sertificēta apdrošināšanas brokera darbību.

Tiesai, nopratinot liecinieku /pers. B/ tiesas sēdē, neradās pārliecība, ka liecinieks orientētos un pārzinātu jautājumus, kas saistīti ar cinka tirdzniecību. Arī darījuma norises gaita pati par sevi liecina, ka /pers. B/ nav aktīvi iesaistījies darījuma nodrošināšanā. Liecinieks liecināja, ka nav piedalījies preču pieņemšanā no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un preču nodošanā pieteicējai. Nav sekojis līdzi arī kravas kustībai, jo tai sekojis līdzi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvis. /pers. D/ uzņēmies visu, viņu ekspeditors visu atvedis. Savukārt atbildot uz tiesas jautājumu par preces izcelsmi, liecinieks norādīja, ka sākotnēji bijušas aizdomas, ka preces ražotājs ir Lietuva. Pēc auditiem un pārējām darbībām zina, ka tā ir Polija un Somija. Pieteicēja arī nav jautājusi, kāda ir preces izcelsme, ja šāds jautājums būtu bijis, tad būtu arī to skaidrojis (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 26., 27.lapā*).

Tādējādi secināms, ka /pers. B/ kā pieteicējas tiešā darījuma partnera pārstāvim nav bijušas zināšanas par preci, tās izcelsmi, kā arī viņš nav iesaistījies darījuma norises nodrošināšanā. /pers. B/ parakstījis tikai preču pavadzīmes, bet darījuma organizēšanā un norises kontrolē paļāvies uz citām personām.

[16.2] Līguma par cinka pirkumu-pārdevumu 2.1.punkts paredz, ja pircējs veic samaksu pārdevējam par preci pirms tās saņemšanas brīža, tad preces cena tiek noteikta Amerikas dolāros (USD) par 1 (vienu) tonnu preces saskaņā ar Londonas Metāla Biržas (*London Metal Exchange*, oficiālā mājas lapa internetā *www.lme.com*) noteikto cinka cenu preces pasūtīšanas dienā, klāt pievienojot transportēšanas izdevumus, kas sastāda USD 250 (divi simti piecdesmit Amerikas dolāri) par 1 (vienu) tonnu preces.

Tiesa atzīst par pamatotu dienesta konstatēto, ka atbilstoši citētajam līguma punktam, nav izsekojama cinka vērtības noteikšanas metode, pieteicējai veicot pasūtījumu. Noskaidrot, vai preces cena tikusi noteikta atbilstoši līgumam, nav iespējams, jo pieteicēja nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus, kas ļautu konstatēt pasūtījuma faktu un faktu, ka pasūtījumu izdarījusi tieši SIA „TRANZĪTS CV" amatpersona /pers. B/.

Atbilstoši līguma par cinka pirkumu-pārdevumu 4.1.punktam prece tiek pasūtīta, pircējam noformējot preces pasūtījumu. Pieteicēja apgalvo, ka preces pasūtīšana veikta pa tālruni. Protams, normatīvie akti un šajā gadījumā arī līguma noteikumi tieši neparedz formu, kādā būtu noformējams pasūtījums. Taču, veicot pasūtījumu pa tālruni, pieteicējai nesaglabājas pierādījumi tam, kad pasūtījums veikts un kas tieši ticis pasūtīts, salīdzinot, piemēram, ja pasūtījums veikts, izmantojot elektronisko pastu. Pieteicējas uzticēšanās rada šaubas, vai pieteicējas apgalvojums, ka darījuma partneris iepriekš nav bijis zināms, ir patiess.

[16.3] Lai arī pušu starpā noslēgtais līgums par cinka pirkumu-pārdevumu paredz pircēja pienākumu samaksu pārdevējam par preci veikt ne vēlāk kā 14 (četrpadsmit) darba dienu laikā no preces saņemšanas dienas, pieteicēja par visām veiktajām piegādēm norēķinājusies pirms preces piegādes, veicot priekšapmaksu. Pieteicēja to skaidro ar apstākli, ka atbilstoši līguma par cinka pirkumu-pārdevumu 2.2.punktam, norēķinoties ar pēcapmaksu, pieteicējai papildus būtu jāmaksā 10% (desmit procenti) no kopējās pasūtījuma summas par preci.

Fakts, ka pieteicēja norēķinus par preci veikusi priekšapmaksas veidā, apliecina to, ka SIA „TRANZĪTS CV" darījuma veikšanai nav piesaistījusi finanšu resursus. Līdz ar to pirms preces piegādes, veicot 100% priekšapmaksu, pieteicēja uzņēmusies finanšu risku, neesot papildu garantijām, ka prece tiks piegādāta noteiktā termiņā un atbilstošā kvalitātē. Tiesa nepiekrīt pieteicējas sniegtajam skaidrojumam, ka par pietiekamu garantiju saistību izpildei no SIA „TRANZĪTS CV" puses būtu atzīstams pušu starpā noslēgtais līgums par cinka pirkumu-pārdevumu. Tas būtu pietiekami gadījumā, ja pieteicēja par preci norēķinātos pēc preces saņemšanas, vai arī būtu vēl citi apstākļi, kas mazinātu vai pilnībā izslēgtu iespējamos finanšu riskus. Šādi apstākļi lietā nav konstatēti. Par tādu nav atzīstams arī pieteicējas norādītais apstāklis, ka sākumā nolēmuši pamēģināt un piegāde bijusi neliela.

No lietas materiāliem konstatējams, ka SIA „TRANZĪTS CV" izrakstījusi pieteicējai šādus priekšapmaksas rēķinus: 2015.gada 23.februārī rēķinu Nr.23-02/15-1 par summu 68 122,88 *euro*, 2015.gada 6.martā rēķinu Nr.06-03/15-1 par summu 138 327,59 *euro*, 2015.gada 19.martā rēķinu Nr.19-03/15-12 par summu 142 640,08 *euro*, 2015.gada 2.aprīlī rēķinu Nr.02-04/15-2 par summu 71 907,81 *euro*, 2015.gada 13.aprīlī rēķinu Nr.13-04/15-2 par summu 74 931,33 *euro*, 2015.gada 20.aprīlī rēķinu Nr.20-04/15-2 par summu 76 718,26 *euro*, 2015.gada 22.aprīlī rēķinu Nr.22-04/15-2 par summu 77 334,97 *euro*, 2015.gada 8.maijā rēķinu Nr.08-05/15-1 par summu 149 651,64 *euro*, 2015.gada 25.maijā rēķinu Nr.25-05/15-1.1 par summu 121 547,28 *euro*. Lietā nav strīda, ka pieteicēja veikusi minēto rēķinu samaksu un piegādes veiktas atbilstoši šiem rēķiniem, ko apliecina SIA „TRANZĪTS CV" vārdā izrakstītās preču pavadzīmes (*lietas I sējuma 161.–176.lapa*).

Tiesas ieskatā pieteicējas veikto priekšapmaksu summas ir salīdzinoši lielas, lai tās pārskaitītu jaunam sadarbības partnerim bez papildu garantijām. Lai arī pirmā piegāde summas ziņā ir vismazākā – 68 122,88 *euro* –, to nevar atzīt par apjoma ziņā mazāku vai nepilnu kravu salīdzinot ar turpmākajām piegādēm. Lai arī turpmāk martā veiktajās piegādēs preces daudzums ir aptuveni divas reizes lielāks, aprīļa mēnesī veiktajās piecās piegādēs tas aptuveni atbilst sākotnēji veiktās piegādes apjomam.

[16.4] Tiesas ieskatā neizpratni rada apstāklis, ka cinka piegādes dokumentiem – preču pavadzīmēm – netika pievienoti dokumenti, kas apliecinātu cinka izcelsmi un tā atbilstību līgumā izvirzītajām kvalitātes prasībām, jo viena no līguma būtiskajām sastāvdaļām bija preces atbilstība noteiktām, augstas kvalitātes prasībām. Vienlaikus no pieteicējas pārstāvja sniegtajiem paskaidrojumiem tiesas sēdē neizriet, ka puses pirms līguma slēgšanas būtu īpaši apspriedušas preces kvalitātes jautājumu. Pieteicējas pārstāvis /pers. C/ atzina, ka vispārīgi ir runāts, ka netiek izskatītas iespējas cinka piegādei no Ķīnas. Pieteicēja nebija arī izvirzījusi konkrētu prasību, ka vēlas, lai tiktu piegādāta noteiktas rūpnīcas produkcija, piemēram, *Boliden Commercial AB* rūpnīcā ražotais cinks.

Kā jau tiesa iepriekš konstatēja, pieteicēja bija stingri paudusi nostāju, ka nevēlas cinku iegādāties no Krievijas, Kazahstānas un Ķīnas. Savukārt, apskatot Eiropas valstu tirgu, atbilstoši pieteicējas norādītajam ir divi lieli ražotāji, no kuriem iespējams iegādāties cinku – Zviedrijas uzņēmums *Boliden*

Commercial AB un Beļģijas uzņēmums *Nyrstar Belgium NV*. No /pers. C/ paskaidrotā tiesas sēdē izriet, ka pieteicējas rūpnīcā uzstādīto iekārtu darbības nodrošināšanai tiek izmantota Itālijā patentēta ražošanas tehnoloģija, kurai nepieciešams augstas kvalitātes cinks, kura daudzums ir 99,995%. Beļģijas uzņēmums *Nyrstar Belgium NV* šādas kvalitātes cinku tirgū piedāvāja īslaicīgi, kad pieteicēja to arī iegādājās, šobrīd Beļģijas uzņēmums pieteicējai nepieciešamās kvalitātes cinku neražo. Pieteicēja lietas izskatīšanas laikā nav norādījusi, ka Eiropas tirgū būtu vēl kādi citi ražotāji, no kuriem būtu iespējams iegādāties cinku. Tādējādi atzīstams, ka konkrētajos apstākļos pieteicēja varēja iegādāties tikai *Boliden Commercial AB* rūpnīcā ražoto cinku, kas atbilstu pieteicējas kvalitātes prasībām.

Tiesa konstatē, ka pieteicējas sniegtie paskaidrojumi par to, kā pieteicēja pārliecinājās par preces kvalitāti, ir neskaidri un izvairīgi. /pers. C/ paskaidroja, ka, tā kā iepriekš bija strādājuši ar *Boliden Commercial AB*, tad par 90% nojautis, ka pēc preces formas tā ir no *Boliden Commercial AB*. Cinkam vienmēr ir arī ierakstīts kods, līdz ar to konkrētajā gadījumā par to jautājumi neradās (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 50., 51.lapā*). Savukārt vēlāk /pers. C/ skaidroja, ka cinka kluči atšķiras, tie nav identiski pēc formas, paskatoties uz cinku, nevar zināt, vai tie ir no *Boliden Commercial AB*. Redzējuši, ka tas, iespējams, ir *Boliden Commercial AB* rūpnīcā ražotais cinks, bet kādreiz tas atšķīries, tāpēc nevar apgalvot, ka tas vienmēr nācis no *Boliden Commercial AB* (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 194.lapā*).

Savukārt SIA „TRANZĪTS CV" amatpersona /pers. B/ liecināja, ka, saņemot preces no piegādātāja sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" sākumā licies, ka būtu nepieciešams pieprasīt preces izcelsmi un kvalitāti apliecinošus dokumentus. Bet uz cinka gabaliem bijusi norādīta augstākās kvalitātes prove. Tas aizstājis visus dokumentus (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 26.lapā*).

Tādējādi secināms, ka preces atbilstību kvalitātes prasībām, pieprasot preces izcelsmi un kvalitāti apliecinošos dokumentus, nav kontrolējis ne SIA „TRANZĪTS CV kā pārdevējs, ne pieteicēja kā pircējs. Savukārt situācijā, kad preces pavaddokumentiem nebija pievienoti nekādi kvalitāti apliecinoši dokumenti, saprotami un loģiski būtu, ka preces kvalitātes pārbaude tiktu veikta preces saņemšanas brīdī, veicot rūpīgu tās vizuālo apskati un pārliecinoties par tās izcelsmi, nepieciešamības gadījumā uzdodot pārdevējam precizējošus jautājumus. Šo darbību neveikšana netieši liecina par to, ka pieteicēja jau iepriekš zināja, kas ir preces ražotājs. To apliecina arī iepriekš konstatētais, ka ar *Boliden Commercial AB* noslēgtajā līgumā ir precīzi noteikts iepakošanas veids un tam atbilstošais kods. Līdz ar to persona, kura darbojas šajā nozarē, veicot vizuālu preces apskati, ar lielu ticamības pakāpi varēja noteikt preces ražotāju.

[17] Tiesu praksē atzīts, ka ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja, vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces. Jāvērtē pierādījumi, kas attiecas uz tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem, turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā (*sk. Senāta 2010.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-343/2010 (A42427006) 8.punktu*).

Fakti par iepriekšējiem darījumiem nevar automātiski izšķirt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr tie var raksturot situāciju un būt par palīglīdzekli apstākļu pārbaudīšanā un novērtēšanā (*sk. Senāta 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-295/2011 (A42469706) 9.punktu*).

Atbilstoši Senāta sniegtajām atziņām dienests Lēmumā vērtējis pieteicējas tiešā darījuma partnera tālākos sadarbības partnerus saistībā ar cinka pirkšanas un pārdošanas darījumiem. Apskatot minēto darījumu juridisko un ekonomisko būtību, tiesa secina turpmāk minēto.

[17.1] SIA „TRANZĪTS CV" strīdus preci iegādājusies no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors". Lietas materiāliem pievienotas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" vārdā izrakstīšs preču pavadzīmes-rēķini. Konstatējams, ka preču pavadzīmēs-rēķinos norādītās preces daudzums atbilst pieteicējai piegādātajam preces daudzumam (*lietas I sējuma 186.–194.lapa*).

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" bijusī amatpersona /pers. D/ 2015.gada 18.decembra paskaidrojumā norādīja, ka preci iegādājies no *UAB DOLMENTA* un *UAB Ekochema*. Pie preces iekraušanas un izkraušanas nav piedalījies. Preces iekraušanas vieta nav zināma. Preces izkraušana notikusi Jelgavā, un to organizējis SIA „TRANZĪTS CV" pārstāvis (*lietas I sējuma 195.lapa*). Sniedzot liecību tiesas sēdē, liecinieks /pers. D/ apliecināja, kas nav piedalījies preces iekraušanā un izkraušanā, saņēmis tikai uzdevumu nogādāt preci konkrētā adresē, tālāk visu kārtojis /pers. B/ (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 37.lapā*). Tas ir tiešā pretrunā /pers. B/ liecinātajam, ka kravas kustībai sekojis līdzi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvis /pers. D/.

Neraksturīgi ir tas, ka /pers. D/ nevar paskaidrot par cinka galējo izlietojumu un kādiem mērķiem cinks iegādāts, taču, parakstot CMR par cinka saņemšanu, kurā ir uzrādīta cinka iekraušanas un izkraušanas adrese, /pers. D/ normālas komerciālas darbības ietvaros būtu jābūt zināmam cinka galējam patērētājam, kā arī cinka iekraušanas vietai.

Tādējādi konstatējams, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvis tāpat kā SIA „TRANZĪTS CV" pārstāvis nav piedalījies un sekojis līdzi preces iekraušanai un izkraušanai.

[17.2] 2015.gada 18.decembra paskaidrojumā, atbildot uz jautājumu, kāpēc tika pārtraukta sadarbība ar *UAB Ekochema*, /pers. D/ norādīja, ka dēļ cinka kvalitātes, jo tika saņemti iebildumi no klienta.

No lietas materiāliem neizriet, ka pieteicēja vai SIA „TRANZĪTS CV" būtu izteikušas kādus iebildumus par cinka kvalitāti. Tieši pretēji, pieteicēja uzsver, ka tai bija svarīga preces kvalitāte un tā tika piegādāta atbilstošā kvalitātē.

Vienlaikus /pers. D/ norādītais ir arī pretrunā ar audita laikā noskaidroto, ka neatkarīgi no divām atšķirīgajām darījumu ķēdēm preces ražotājs pamatā ir Zviedrijas uzņēmums *Boliden Commercial AB* un Beļģijas uzņēmums *Nyrstar Belgium*.

[17.3] Liecinieks /pers. B/, atbildot uz tiesas jautājumu, kāpēc iesaistījies šai lietā, norādīja, ka bijis parādā sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" par automašīnām. Kaut kā „bijis jāizlien sausā no ūdens", meklējis variantus. Tas bijis viens no variantiem, kā varējis pēc iespējas ātrāk atmaksāt parādus. SIA „TRANZĪTS CV" peļņa no šī darījuma tika atmaksāta atpakaļ sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pēc savstarpēji salīdzinošiem aktiem reizi gadā (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 26.lapas otrā pusē*). Arī /pers. D/ liecināja, ka /pers. B/ bija iekrājies parāds un viņš to piedāvājis atgriezt ar cinka tirdzniecību (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas V sējuma 35.lapas otrā pusē*).

Tiesa konstatē, ka /pers. B/ kā SIA „TRANZĪTS CV" un /pers. D/ kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvja motivācija iesaistei darījumā ir neskaidra un pretrunīga. No sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārstāvja /pers. D/ liecinātā izriet, ka /pers. B/ pats bija vēlējies atrast cinka piegādātājus, bet tas viņam nebija izdevies un tāpēc jautājis pēc palīdzības /pers. D/, ko pazinis jau iepriekš saistībā ar automašīnu tirdzniecību. Savukārt no /pers. B/ liecinātā izriet, ka pirms sadarbības uzsākšanas ar pieteicēju /pers. B/ zinājis, ka preci piegādās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors".

[17.4] /pers. D/ tiesas sēde apstiprināja, ka samaksu no SIA „TRANZĪTS CV" par piegādāto preci saņēmis pēc preces piegādes. Vienlaikus arī atzina, ka samaksu nav saņēmis pilnā apmērā.

Liecinieka liecināto apstiprina arī audita laikā konstatētais, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" grāmatvedības uzskaitē nav konstatēti SIA „TRANZĪTS CV" izrakstīti avansa rēķini par cinka piegādēm. Pušu starpā nebija noslēgts līgums par cinka piegādi. Papildus tam darījuma gaitas izsekošanu apgrūtina apstāklis, ka SIA „TRANZĪTS CV" veikusi naudas pārskaitījumus sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „E10 Motors", neatšifrējot veiktā maksājuma mērķi. Nav konstatēts neviens maksājums, kurš būtu veikts konkrēti un atsevišķi par kādas cinka kravas piegādi. Maksājumi veikti lielās kopsummās, iekļaujot arī maksājumus par automašīnu iegādi.

Neskatoties uz to, ka /pers. B/ ticis raksturots no pieteicējas un /pers. D/ puses kā uzticams un godprātīgs darījuma partneris, SIA „TRANZĪTS CV" nav pilnībā norēķinājusies par cinka piegādēm un palikusi parādā sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „E10 Motors".

[17.5] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" 2015.gada martā un aprīlī preci iegādājusies no *UAB Ekochema*. 2015.gada 12.martā, 26.martā un 27.martā CMR par kravas saņemšanu parakstījusies persona /pers. O/, bet 2015.gada 16.martā CMR par kravas saņemšanu parakstījusies persona /pers. P/. Minētās personas nav deklarētas kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" darbinieki. Minētās personas nav zināmas pieteicējai, kā arī liecinieki /pers. B/ un /pers. D/ liecināja, ka nosauktās personas nav zināmas. Līdz ar to atzīstams, ka par kravu saņemšanu martā CMR uzrādīti neidentificētu personu paraksti.

Saskaņā ar Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtajām ziņām *UAB Ekochema* paskaidrojusi, ka cinka pasūtījumus veicis sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" darbinieks /pers. I/. Lietuvas nodokļu administrācija iesniegusi arī elektronisko saraksti par veiktajiem pasūtījumiem. Konstatēts, ka cinka pasūtījumi veikti /pers. I/ vārdā no elektroniskās pasta adreses *esstrategija@inbox.lv*. Saskaņā ar audita laikā noskaidroto persona /pers. I/ nav deklarēts kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" darba ņēmējs. Laika periodā no 2012.gada janvāra līdz 2013.gada martam bijis sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ES Stratēģija" amatpersona. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ES Stratēģija" minētajā laika periodā piedalījusies cinka piegādes darījumos, deklarējot iegādi no Zviedrijas uzņēmuma *Boliden Commercial AB* un piegādi SIA „HOFER", kura savukārt piegādāja cinku pieteicējai.

[17.6] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" 2015.gada maijā preci iegādājusies no *UAB DOLMENTA*. Izvērtējot naudas kustības par cinka iegādes darījumiem, dienests konstatējis, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" divas reizes veikusi naudas pārskaitījumus *UAB DOLMENTA*, vienā no tiem norādot, ka maksājums veikts par automašīnām. Saņemtās summas tajā pašā dienā pārskaitītas uzņēmumam *Boliden Commercial AB*. Konstatēts, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" pārskaitītās naudas summas ir mazākas, nekā norādītas *UAB DOLMENTA* izrakstītajos rēķinos. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" abos gadījumos pārskaitīja *UAB DOLMENTA* summu, kuru saskaņā ar *Boliden Commercial AB* rēķiniem *UAB DOLMENTA* bija nepieciešams pārskaitīt par cinka piegādēm. Līdz ar to atzīstams, ka *UAB DOLMENTA* darījumu rezultātā peļņa neveidojas, kas ir pretrunā ar /pers. G/ 2016.gada 28.novembrī paskaidroto, ka vidējais uzcenojums par vienu kravu bijis 300–500 *euro*, un tiesas sēdē liecināto, ka par vienas kravas piegādi nopelnījis 500 *euro*.

Saskaņā ar Somijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju *Boliden Commercial AB* pārdevusi preces *UAB DOLMENTA*. Visas preces pasūtījis /pers. I/ no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ES Stratēģija". Visos rēķinos klienta atsauce vai pircēja atsauce ir „/pers. I/". Papildus sniegtajā informācijā Somijas nodokļu administrācija norāda, ka /pers. I/ darījumos ar *Boliden Commercial AB* pārstāvējis arī sabiedrību ar ierobežotu atbildību „MAJORS I".

[17.7] Atbilstoši *Boliden Commercial AB* sniegtajai informācijai cinka pasūtījumi bija saņemti no vienas personas – /pers. I/ – un no vienas elektroniskās pasta adreses, neskatoties uz to, ka cinka pircēji mainījās – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ES Stratēģija", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „MAJORS I", *UAB DOLMENTA* un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „E10 Motors".

Negatīvi raksturojams apstāklis, ka /pers. I/ nav atsaucies uz dienesta aicinājumu ierasties paskaidrojumu sniegšanai. Tāpat /pers. I/ kā liecinieks, pamatojoties uz tiesas izsaukumu, neieradās tiesā liecību sniegšanai. Līdz ar to lietā nav bijis iespējams objektīvi noskaidrot darījuma norises apstākļus.

[18] Izpētot visus faktiskos darījuma norises apstākļus darījuma ķēdes ietvaros, tiesa izdara secinājumu, ka pieteicēja preci nav saņēmusi no nodokļu rēķinā norādītās personas – SIA „TRANZĪTS CV".

SIA „TRANZĪTS CV" amatpersonai /pers. B/ kā pieteicējas tiešā darījuma partnera pārstāvim nav bijušas zināšanas par preci, tās izcelsmi, kā arī viņš nav iesaistījies darījuma norises nodrošināšanā. /pers. B/ parakstījis tikai preču pavadzīmes, bet darījuma organizēšanā un norises kontrolē paļāvies uz citām personām.

Tāpat pieteicēja nav saņēmusi arī preci no tālāk darījuma ķēdē iesaistītās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „E10 Motors". Arī šīs sabiedrības amatpersona /pers. D/ nav piedalījies un sekojis līdzi preces iekraušanai un izkraušanai. Abu sabiedrību pārstāvji snieguši pretrunīgas liecības, norādot viens uz otru, ka otrs darījuma partneris sekojis līdzi kravas piegādei.

Lietas apstākļi liecina, ka darījuma norisi organizējusi persona – /pers. I/ –, kurai nav tiešas saistības ar darījumā iesaistītajām sabiedrībām. Viņš nav šo sabiedrību amatpersona, darbinieks vai pilnvarotā persona. Līdz ar to šādos apstākļos SIA „TRANZĪTS CV" darījuma ķēdē iesaistīta kā formāls cinka piegādātājs.

[19] Izskatāmajā lietā ir būtiski, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka, iegādājoties konkrētās preces, tā piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PVN krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš ir iesaistījies šajās piegādēs. Tādā gadījumā atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir liedzamas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.februāra sprieduma lietā C–18/13 Maks Pen EOOD 28.punkts*).

Savukārt vērtējumā par to, vai nodokļu maksātājs zināja, ka tas iesaistās darījumā, kura patiesais mērķis ir nepamatota fiskāla labuma gūšana, būtiska nozīme ir nodokļu maksātāja rīcībai, tostarp tās atbilstībai normālai komercpraksei, kas būtu sagaidāma no uzņēmēja, kura mērķis ir gūt peļņu un neciest liekus un saimnieciski nepamatotus izdevumus. Rīcība, kas ir pretrunā šiem komercdarbības pamatprincipiem, var tikt ņemta vērā, vērtējot personas lomu faktiskajai darījuma norisei neatbilstošu dokumentu noformēšanā (*Senāta 2017.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA–158/2017 (A420491012) 9.punkts, 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA–16/2019 (A420377013) 10.punkts*).

Līdz ar to tiesai jāpārbauda, vai pieteicēja zināja, vai tai bija jāzina, ka, iegādājoties konkrētās preces, tā piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PVN krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš ir iesaistījies šajās piegādēs.

[20] Senāts ir norādījis, ka personai, kura ilgstoši darbojas tirgū un specializējas konkrētu preču tirdzniecības sfērā, t.i., pārzina tirgus dalībniekus, ir jāvar izskaidrot, kā ir atrasts darījuma partneris, par kuru tai iepriekš nav bijusi nekāda informācija un kāpēc tā nav interesējusies sīkāk par šo darījuma partneri. Proti, ir tikai loģiski un adekvāti izrādīt interesi par tāda darījuma detaļām, kas tiek noslēgts ar iepriekš nepazīstamu darījuma partneri un iepriekš nepazīstamu šo darījuma partneri pārstāvošo personu (*Senāta 2018.gada 20.marta sprieduma lietā Nr.SKA-145/2018 (A420466713) 9.punkts*).

Minētā atziņa attiecināma arī uz izskatāmo lietu, jo lietā nav strīda par to, ka pavadzīmēs uzrādītā prece bija specifiska un būtiska, lai pieteicēja varētu veikt savu saimniecisko darbību. Tomēr lietā netika gūts apstiprinājums tam, kāpēc tik specifiskas preces piedāvā uzņēmumi, kas nodarbojas ar starpniecību, tātad nav šādu preču tirgus dalībnieki. Darījumu ķēdē iesaistītos uzņēmumus – SIA „TRANZĪTS CV", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „E10 Motors" un *UAB DOLMENTA* – vieno apstāklis, ka to pamatdarbības veids ir automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošana.

Savukārt laika posmā no 2009.gada jūnija līdz 2015.gada februārim pieteicēja kā cinka gala patērētāja bija iesaistīta darījumu ķēdēs, kuras veidoja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Auto ACC", SIA „JB Motors", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „DF auto", SIA „NORMETS AB", SIA „ARTAN Trade" un SIA „HOFER". Arī šo sabiedrību pamatdarbības veids ir automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošana.

Šis apstāklis nav izskaidrojams ar vienkāršu sakritību un nevarēja nebūt pieteicējai zināms.

[21] Negatīvi situāciju raksturo arī tas, ka visiem minētajiem Latvijas uzņēmumiem ar dienesta lēmumu ir apturēta saimnieciskā darbība, uzņēmumi ir izslēgti no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu nodokļu pārbaudei vai nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu deklarācijās, uzņēmumi pēc kontroles pasākumu veikšanas ir likvidēti.

Sākot no 2009.gada jūnija pieteicējai vairākkārt ir mainījušies darījuma partneri. Tiesas ieskatā būtu bijis tikai loģiski un saprotami, ka pieteicēja būtu izrādījusi interesi un mēģinājusi noskaidrot šīs maiņas patiesos iemeslus, nevis paļāvusies uz darījumu pārstāvju sniegtajiem paskaidrojumiem. Šo situāciju vislabāk raksturo SIA „NORMETS AB" un SIA „HOFER", jo šos uzņēmumus darījumos ar pieteicēju pārstāvēja viena persona – /pers. L/. Konkrētajā situācijā pieteicējai publiski bija pieejama informācija, ka 2014.gada 20.augustā SIA „NORMETS AB" izslēgta no PVN nodokļu maksātāja reģistra.

[22] Netiek apšaubīts fakts, ka pieteicējai ir pārliecinoša pieredze konkrētajā nozarē, jo tā ir pietiekami šaura un specifiska un tādējādi no pieteicējas objektīvi sagaidāms pārzināt šīs darbības jomas dalībniekus un to darbības īstumu.

Lietas izskatīšanas laikā tiesai neradās pārliecība, ka SIA „TRANZĪTS CV" pārstāvis pārzina ar cinka tirdzniecību saistītos jautājumus. /pers. B/ nav bijušas zināšanas par preci, tās izcelsmi, kā arī viņš nav iesaistījies darījuma norises nodrošināšanā.

Līdz ar to nav skaidrs, uz kāda pamata šāda persona, kas nerada iespaidu, ka orientējas konkrētajā tirgus nozarē, iemantoja pieteicējas izteikti lielu uzticību. Neskatoties uz to, ka atbilstoši pieteicējas norādītajam SIA „TRANZĪTS CV" iepriekš nebija zināma, pieteicēja uzticējās un norēķinus par piegādājamo preci veica priekšapmaksas veidā.

Tāpat pieteicēja īpaši nekontrolēja piegādātās preces kvalitāti, jo SIA „TRANZĪTS CV" netika pieprasīta informācija par preces izcelsmi un kvalitāti, lai gan vienlaikus nav apšaubāms fakts, ka pieteicējai bija ļoti būtiska preces kvalitāte. No tā izdarāms netiešs secinājums, ka pieteicēja tomēr

zināja par preces izcelsmi un atbilstību kvalitātes prasībām.

[23] Lietas izskatīšanas laikā tiesa atzina, ka nav iegūti pierādījumi, ka *Boliden Commercial AB* būtu vienpusēji atteikusies no sadarbības ar pieteicēju. Tiesas ieskatā lietas apstākļi liecina par to, ka nesadarboties ar *Boliden Commercial AB* bija pieteicējas lēmums.

Tiesas ieskatā, nav arī saskatāmi ekonomiskie ieguvumi, preci iegādājoties ar starpnieku palīdzību. Pirmkārt, norēķinus par preci pieteicēja veikusi priekšapmaksas veidā, identiski kā tas būtu, sadarbojoties ar rūpnīcu *Boliden Commercial AB*. Otrkārt, atbilstoši pieteicējas pārstāvja paskaidrotajam, iegādājoties preci pa tiešo no *Boliden Commercial AB*, vienas kravas izmaksas būtu aptuveni par 1000 *euro* zemākas. Līdz ar to finansiāli starpniecības pakalpojumus izmantot ir neizdevīgāk. Treškārt, arguments, izmantot starpniecības pakalpojumus tikai tādēļ, lai pieteicēja nebūtu piesaistīta iepriekš noteiktām rūpnīcas kvotām, maksājot par to dārgāk, nav ticams. Tiesas ieskatā uzņēmumam, kurš pārzina tirgus situāciju, ir iespējams prognozēt savu gada patēriņu. Pieteicēja nav norādījusi uz tirgus apstākļiem, kas liecinātu, ka 2015.gadā to nebija iespējams izdarīt.

[24] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitajā daļā noteikto nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Izvērtējot lietā konstatētos faktus un apstākļus kopsakarā, secināms, ka katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesamības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no pieteicējas puses, bet, izvērtējot situāciju kopumā, neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tiesai nerodas šaubas, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja grāmatvedībā reģistrējusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA „TRANZĪTS CV", kas noformēti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

Tiesas ieskatā dienests pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 142 155,12 *euro*, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 17 719,42 *euro*.

[25] Tiesa konstatē, ka dienests aprēķinājis pieteicējai nomaksai budžetā arī PVN nokavējuma naudu 6783,96 *euro*, līdz ar to ir pārbaudāms, vai dienests veicis aprēķinus atbilstoši materiālajām tiesību normām.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 22.punkts noteic, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu, nodevu samaksas termiņa nokavējumu. Saskaņā ar minētā likuma 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta trešā daļa noteic, ka nokavējuma naudu neaprēķina, ja valsts vai pašvaldības budžets tam piekritīgo nodokļa maksājumu ir saņēmis piecu darbdienu laikā pēc maksājuma termiņa iestāšanās. Ja minētais nosacījums netiek ievērots, nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz samaksas dienai (to ieskaitot). Ja maksāšanas termiņš sakrīt ar brīvdienu (svētku dienu), tad par maksāšanas dienu uzskatāma pirmā darbdiena pēc brīvdienas (svētku dienas).

Pieteicēja iebildumus par nokavējuma naudas aprēķina pamatotību un pareizību pieteikumā nav izteikusi. Pārrēķinot matemātiski dienesta aprēķināto nokavējuma naudu, tiesa atzīst, ka dienests aprēķinus ir veicis pareizi. Tiesa nekonstatē, ka nokavējuma naudas maksājumi pieteicējai būtu aprēķināti bez tiesiska pamata vai par lielāku laika periodu nekā faktiski nokavēta nodokļu pamatparāda samaksa.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots daļā par aprēķināto PVN nokavējuma naudu.

[26] Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un piekto daļu, pieteicējai pamatoti aprēķināta PVN soda nauda 42 646,53 *euro* un soda nauda soda nauda 5315,83 *euro*, kas aprēķināta saistībā ar samazināto no budžeta atmaksājamo PVN.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma $32.^2$ panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Ņemot vērā minētās tiesību normas nosacījumus, dienests pieteicējai pamatoti noteicis budžetā maksājamo soda naudu 50 procentu apmērā, tas ir, 23 981,18 *euro*. Savukārt pieteicēja par aprēķinātās soda naudas pareizību iebildumus nav izteikusi. Vienlaikus tiesa soda naudas apmēru atzīst par atbilstošu pieteicējas izdarītajam pārkāpumam un apstākļus, kuru dēļ pieteicēja būtu atbrīvojama no soda naudas samaksas, nekonstatē.

[27] Balstoties uz iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt pilnībā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zn metals" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 23.maija lēmuma Nr.30.2-22.9/2897 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnesis M.Birkmanis