ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420141117
Lietas arhīva Nr. AA43-0505-19/16
ECLI:LV:ADAT:2019:0530.A420141117.16.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 30.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Indra Meldere,
tiesneses Sanita Kanenberga un Anita Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Rīgas kombinētās lopbarības rūpnīca" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 2.decembra lēmuma 30.2-22.7/7840 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „Rīgas kombinētās lopbarības rūpnīca" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 9.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 22.februāra līdz 2016.gada 20.jūnijam veica pieteicējai SIA „Rīgas kombinētās lopbarības rūpnīca" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2015.gada martu – novembri. Pārbaudes rezultātā VID Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu ceturtās kontroles daļas vadītājs 2016.gada 20.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.30.2-23.28/34337 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 76 752,88 *euro* apmērā, soda naudu 21 799,05 *euro* apmērā un nokavējuma naudu 6110,50 *euro* apmērā, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 18 196,12 *euro* un aprēķināja soda naudu 5458,84 *euro* apmērā.

Pieteicēja, nepiekrītot sākotnējam lēmumam, to apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2016.gada 2.decembra lēmumu Nr.30.2-22.7/7840 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikto PVN, nokavējuma naudu, soda naudu, kā arī samazināto no budžeta atmaksājamo PVN par pieteicējas darījumiem ar SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", SIA „Agro TSC", SIA „Lagzdiņi", SIA „Multitrade Company" un SIA „Green Leaf". Pārējā daļā sākotnējais lēmums atcelts.

VID saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar minētajiem komersantiem, jo secināja, ka dokumenti noformēti par faktiski neesošiem preču piegādes darījumiem, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Minēto VID ir pamatojis ar trūkumiem un neatbilstībām noformētajos dokumentos, faktiskās preču plūsmas neatbilstību deklarētajai, amatpersonu nespēju sniegt objektīvi pamatotus skaidrojumus, darījumos iesaistīto trešo personu sniegto informāciju. VID neradās šaubas par to, ka dokumenti noformēti māksīgiem darījumiem ar mērķi pieteicējai gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. PVN deklarācijās ziņu par simulatīva rakstura darījumiem iekļaušana norāda uz pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Attiecīgi VID strīdus darījumu partneru vārdā noformētās pavadzīmes neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē un nodokļu rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

Lēmums nav pamatots, jo tas balstīts uz VID pieņēmumiem. Lēmumā nav atspēkoti pieteicējas argumenti.

VID neapšauba darījuma dokumentu (nodokļa rēķinu) esamību un to atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pantā izvirzāmajām prasībām. Samaksas veikšanu par preču piegādi apliecina maksājuma uzdevumi. Pirms darījuma noslēgšanas pieteicēja ir pārliecinājusies, vai darījuma partneris ir reģistrēts nodokļa maksātājs atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta sestajai daļai. Pieteicēja saglabāja no darījumu partneriem saņemtos nodokļa rēķinus, lai īstenotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Līdz ar to pieteicēja ir pilnā apmērā ievērojusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Neviens normatīvais akts neuzliek par pienākumu nodokļu maksātājam veikt tā darījumu partneru saimnieciskās darbības padziļinātu izpēti. Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem.

[4] VID iesniedza paskaidrojumu par pieteicējas pieteikumu, kurā norādīja, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms. VID paskaidrojis, ka lietā esošie rēķini, samaksu apliecinošie dokumenti paši par sevi nevar apliecināt darījumu esību starp pieteicēju un tās deklarētajiem darījuma partneriem. Pieteicējai bija jāpārliecinās par darījumu partneru spēju piegādāt preci, tostarp, pārliecināties, vai darījumu partneri ir reģistrēti attiecīgajos valsts reģistros. Lēmumā ir ietverts pamatojums un atsauces uz lietā esošajiem pierādījumiem, kas ļauj secināt, ka pieteicēja grāmatvedībā ir reģistrējusi dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar tās deklarētajiem darījumu partneriem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 9.novembra spriedumu pieteikums norādīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ja iegādātās preces un saņemtie pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli 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 nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneri. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Augstākās tiesas Senāts (turpmāk – Senāts) atzinis, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams 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.

Lēmumā VID apstrīd to, ka strīdus preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", SIA „Agro TSC", ZS „Lagzdiņi", SIA „Multi Trade Company" un SIA „Green Leaf". Tā kā priekšnodokli drīkst atskaitīt tikai tad, ja prece ir faktiski saņemta tieši no tās ar PVN apliekamās personas, kas ir norādīta nodokļa rēķinā, un preču esība pieteicējas rīcībā pati par sevi nepierāda, ka to piegādātājs ir tieši rēķinā norādītais uzņēmums, tiesai jāpārbauda, vai strīdus preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", SIA „Agro TSC", ZS „Lagzdiņi", SIA „Multi Trade Company" un SIA „Green Leaf".

[5.2] No lietas materiāliem tiesa konstatējusi, ka 2015.gada 3.martā SIA „Edelveiss Trade" noformējusi pieteicējai pavadzīmi Nr.EDT001048 par auzu piegādi. Pavadzīmē norādīts darījuma apraksts – pārvietošana, kā preču izsniegšanas vieta norādīta /adrese A/, saņemšanas vieta – /adrese B/, prece vesta ar transportlīdzekli ar valsts reģistrācijas numuru /Numurs A/, par preču izsniegšanu SIA „Edelveiss Trade" vārdā parakstījies /pers. A/, par preču saņemšanu pieteicējas vārdā parakstījusies /pers. B/.

Tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA „Edelveiss Trade", norādot, ka konkrētajā gadījumā ir apšaubāms SIA „Edelveiss Trade" izveidošanas mērķis, lai nodarbotos ar uzņēmējdarbību. Lieciniece/pers. C/, SIA „Edelveiss Trade" valdes locekle, liecināja, ka nolēmusi nodarboties ar uzņēmējdarbību, jo šajā jomā kādreiz darbojusies viņas māte, turklāt valodas barjeras dēļ lieciniece sākotnēji nemaz nav varējusi sazināties nepieciešamajā apjomā. /pers. C/ un /pers. A/ nevarēja norādīt nevienu uzņēmumu bez pieteicējas, kam vēl būtu veiktas graudu piegādes. Tāpat /pers. C/ un /pers. A/ nevarēja nosaukt nevienu personu, no kuras graudi tika iepirkti. Ir saprotams, ka varētu rasties grūtības detalizēti atcerēties vairākus gadus senus notikumus, tomēr šajā gadījumā graudi tika piegādāti tikai pieteicējai, tādēļ nav ticami, ka uzņēmuma darbinieki nespēj nosaukt nevienu graudu piegādātāju, ja uzņēmums reāli nodarbojas ar graudu piegāžu nodrošināšanu. Tādējādi minētais rada šaubas par to, ka SIA „Edelveiss Trade" nodrošināja graudu piegādes. Tāpat ir konstatējamas pretrunas /pers. C/ liecībās, sākotnēji norādot, ka meklēts, kur graudus iepirkt pēc tam, kad pieteicēja apstiprinājusi, ka tos pirks, savukārt vēlāk norādot, ka viņiem zvanīts, kad bijuši graudi, tad sākuši meklēt, kam tie vajadzīgi. Tiesas vērtējumā šajā gadījumā nav iespējams izsekot darījuma norisei. Tiešā darījuma partnera amatpersonai darījuma veikšanas brīdī nav zināms, no kādas vietas un kāda piegādātāja šī prece piegādāta pieteicējai.

VID konstatēja, ka strīdus pavadzīmē norādīta nepatiesa informācija par preču transportēšanu, jo transportlīdzeklis, kas norādīts strīdus pavadzīmē, 2015.gada 3.martā strīda preču pārvadāšanu nav veicis. Savukārt /pers. A/ liecināja, ka apstākļus par preces transportēšanu neatceras. No pierādījumu kopuma nav gūstama atbilde par graudu izcelsmi un transportēšanas apstākļiem.

Par SIA „Edelveiss Trade" reālas saimnieciskās darbības neveikšanu 2015.gadā papildus liecina tas, ka tā nav iesniegusi 2015.gada pārskatu, tādējādi norādot uz saimnieciskās darbības neveikšanu šajā taksācijas periodā, kā arī 2015.gada 13.februārī un 10.aprīlī veiktajās SIA „Edelveiss Trade" juridiskās adreses apsekošanās konstatētais, proti, sabiedrības pārstāvji netika sastapti un tās saimnieciskās darbības veikšanas adrese netika konstatēta. SIA „Edelveiss

Trade" nebija arī reģistrētu struktūrvienību saimnieciskās darbības veikšanai.

[5.3] Tiesa konstatējusi, ka 2014.gada 6.martā starp pieteicēju un SIA „ZRS Baltija" noslēgts pirkuma līgums Nr.2014KG/60, atbilstoši kuram pircējs pērk preces saskaņā ar preču pavadzīmi, piegādājamo preču nosaukums, sortiments un cena tiek norādīti pavadzīmē. Par preces cenu, daudzumu, preces piegādes nosacījumiem puses vienojas atsevišķi. Pārdevējs piegādā pircējam preces pēc tā rakstiska, telefoniska vai elektroniska pasūtījuma saskaņā ar pārdevēja piegādes grafiku. Līgumu pieteicējas vārdā parakstījusi valdes locekle /pers. D/, SIA „ZRS Baltija" vārdā valdes locekle /pers. E/.

2015.gada 13.martā sastādīts 2014.gada 6.marta pirkuma līguma Nr.2014KG/60 pielikums Nr.26. Saskaņā ar minēto pielikumu pieteicēja no SIA „ZRS Baltija" pērk Ukrainas izcelsmes nerafinētu saulespuķu eļļu 25 tonnas +/– 10% pēc pārdevēja izvēles saskaņā ar līguma cenu 710 *euro* bez PVN, prece piegādājama vairumā un neiesaiņota, piegādes termiņš 17.marts, piegādes adrese – /adrese B/.

2015.gada 11.aprīlī sastādīts 2014.gada 6.marta pirkuma līguma Nr.2014KG/60 pielikums Nr.27. Saskaņā ar minēto pielikumu pieteicēja no SIA „ZRS Baltija" pērk Ukrainas izcelsmes nerafinētu saulespuķu eļļu 25 tonnas +/– 10% pēc pārdevēja izvēles saskaņā ar līguma cenu 710 *euro* bez PVN, prece piegādājama vairumā un neiesaiņota, piegādes termiņš 17.marts, piegādes adrese – /adrese B/.

SIA „ZRS Baltija" izrakstījusi pieteicējai divas pavadzīmes par saulespuķu eļļas un sojas eļļas piegādi. Darījumu kopējā vērtība 43 144 *euro*, tostarp PVN 7487,80 *euro*. Pavadzīmēs kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta /adrese B/, vienlaikus norādot arī pārvadātāju – *Trans Group LT UAB*, autovadītāju un transportlīdzekļus ar valsts reģistrācijas numuriem /numurs B///numurs C/ un /numurs D///numurs C/. Pavadzīmēs kā preču izsniedzējs SIA „ZRS Baltija" vārdā parakstījies /pers. F/, kā saņēmēja pieteicējas vārdā parakstījusies /pers. G/.

SIA „ZRS Baltija" likvidators /pers. H/ VID sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA „ZRS Baltija" laika periodā no 2015.gada 1.marta līdz 30.novembrim piegādāja pieteicējai saulespuķu un sojas eļļu. SIA „ZRS Baltija" darbojās kā starpnieks, tai nebija noliktavas, tāpēc preces piegādātājam bija pienākums to uzreiz piegādāt pieteicējai. SIA „ZRS Baltija" preces iegādājās no SIA „Germes Ltd", kas arī nodrošināja preču piegādes līdz pieteicējas noliktavai. Katram pasūtījumam tika noslēgts atsevišķs sadarbības līguma pielikums. SIA „ZRS Baltija" pārstāvēja tās darbinieks /pers. F/, kurš apkopoja informāciju, meklēja piegādātājus, sagatavoja pieprasījumus piegādātājiem un piedāvājumus klientiem, organizēja preču piegādi un vienojās par cenām, sagatavoja nepieciešamos dokumentus. Strīda precēm kvalitātes sertifikāti netika izsniegti, jo par nepieciešamajiem saulespuķu un sojas eļļas kvalitātes rādītājiem puses bija vienojušās.

Lietas materiālos esošajā un pārbaudei uzrādītajā CMR par saulespuķu eļļas transportēšanu nav ne SIA „Germes Ltd", ne SIA „ZRS Baltija", ne pieteicējas datu, kā arī nav šo sabiedrību pārstāvju parakstu. Tajā kā pārvadātājs norādīts Lietuvas uzņēmums *Trans Group LT*, transportlīdzeklis /TL marka///numurs C/ un autovadītājs /pers. I/, savukārt kā preču nosūtītājs šajā CMR norādīts Lietuvas uzņēmums AB „Kauno Grudai", preču iekraušanas adrese nav konkrēti identificēta – tikai norādīts Kaunas, Lietuva, kā saņēmējs norādīta – *Trading National L.P.* (reģistrācijas numurs nav identificēts, juridiskā adrese Kūdras iela 4–28, Rīgā), kravas izkraušanas vieta – Kūdras iela 4–28, Rīgā.

VID secināja, ka gan SIA „Germes Ltd", gan SIA „ZRS Baltija", gan pieteicējai bija zināms patiesais preces piegādātājs – AB „Kauno Grudai", kā arī tas, ka preces tiks transportētas uz /adrese B/, un tās transportēs Lietuvā reģistrētais uzņēmums *Trans Group LT UAB*. VID ieskatā minētais norāda uz pieteicējas, SIA „ZRS Baltija" un SIA „Germes Ltd" saskaņotu rīcību, noformējot lietas apstākļiem neatbilstošus dokumentus nolūkā mākslīgās preču iegādes ķēdes ietvaros gūt nepamatotu fiskālu labumu atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[5.4] Tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA „ZRS Baltija" turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[5.4.1] Tiesas sēdē /pers. D/ par darījumiem ar SIA „ZRS Baltija" liecināja, ka uzņēmuma direktors teicis, ka visas pārrunas var vest ar pārstāvi /pers. J/. Ar kādu personu līguma slēgšanas nosacījumi no SIA „ZRS Baltija" tika pārrunāti, pateikt nevar. Preces transportēšana bija pārdevēja pienākums, prece tika piegādāta, tad pārbaudīta tās kvalitāte.

Tiesas sēdē, nopratināta kā lieciniece, SIA „ZRS Baltija" valdes locekle šo darījumu veikšanas brīdī /pers. E/ par darījumiem ar pieteicēju liecināja, ka ar šiem jautājumiem nodarbojies /pers. F/, kuram bija izrakstīta ģenerālpilnvara. Preci piegādāja un transporta pakalpojumus sniedza SIA „Germes", ar ko bija noslēgts līgums. Persona /pers. J/SIA „ZRS Baltija" nav strādājis. Par to, ar ko notika sarunas no pieteicējas puses, kā arī par preces kvalitāti paskaidrot nevar, jo par to bija atbildīgs /pers. F/.

Nopratināts kā liecinieks, /pers. F/ liecināja, ka viņa pienākumos ietilpa klientu meklēšana, viņš kontaktējās ar /pers. D/ un vienojās par preču piegādēm. Lieciniekam bijusi pilnvara darboties SIA „ZRS Baltija" vārdā. Preci un transportu nodrošināja SIA „Germes Ltd". Tā kā prece saņemta pieteicējas teritorijā, tad pieteicējas adrese dokumentos tika rakstīta kā preču izsniegšanas vieta. Tajā laikā pieteicēja bija vienīgā, kurai šāda prece tika piegādāta. Dažkārt pie SIA „Rīgas kombinētās lopbarības rūpnīca" ticies ar SIA „Germes Ltd" īpašnieku /pers. K/, un tad nokārtoti ar preces kvalitāti saistīti jautājumi. CMR liecinieku neinteresēja, jo, pārdodot preci Latvijas uzņēmumam, no lieciniekа vajadzīga tikai pavadzīme, lieciniekam CMR netika izsniegta.

[5.4.2] Iepriekš norādītajās liecinieku liecībās ir konstatējamas pretrunas, proti, lieciniece /pers. D/ liecināja, ka darījumos ar SIA „ZRS Baltija" pieteicēja kontaktējās ar /pers. J/, taču, kā norādīja lieciniece /pers. E/, šāda persona SIA „ZRS Baltija" nav strādājusi, turklāt liecinieks /pers. F/ liecināja, ka viņš bija tas, kurš pārstāvēja SIA „ZRS Baltija" sarunās ar pieteicēju. Tomēr pieteicējas komercdirektore /pers. D/ uz to nenorāda. Līdz ar to nav konstatējams, kādā veidā SIA „ZRS Baltija" un pieteicēja vienojās par darījumu veikšanu. Pieteicēja nav sniegusi objektīvi pamatotu skaidrojumu par

strīda darījuma norisi un izvēlētā sadarbības partnera izvēli. Turklāt pieteicēja arī šajā gadījumā nav pārliecinājusies par attiecīgās personas tiesībām pārstāvēt SIA „ZRS Baltija" darījumos ar pieteicēju, norādot, ka darījumos ar SIA „ZRS Baltija" pieteicēja kontaktējās ar /pers. J/.

Tiesas vērtējumā arī šajā gadījumā nav iespējams izsekot darījuma norisei. Nav konstatējams, no kādas vietas un kāda piegādātāja šī prece pieteicējai piegādāta. Strīda pavadzīmēs gan kā preču izsniegšanas vieta, gan kā to saņemšanas vieta norādīta /adrese B/, vienlaikus norādot arī pārvadātāju – Lietuvas uzņēmumu *Trans Group LT UAB* un transportlīdzekļus ar valsts reģistrācijas numuriem /numurs B///numurs C/ un /numurs D///numurs C/.

[5.4.3] No strīda pavadzīmēs norādītās informācijas nav identificējams preču piegādes process, nav konstatējams, no kurienes tās pieteicējai ir atvestas.

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja pārbaudei iesniedza CMR saistībā ar SIA „ZRS Baltija" strīda pavadzīmi par nerafinētās saulespuķu eļļas piegādi 2015.gada 17.martā, bet CMR saistībā ar sojas eļļas piegādi 2015.gada 15.aprīlī pārbaudei netika iesniegti. Tādējādi 2015.gada 15.aprīļa pavadzīmē norādīto preču transportēšana uz /adrese B/, ir neskaidra, nav gūstams apliecinājums par to, kas, kā un ar ko strīda preces transportēja uz minēto adresi, kā arī nav konstatējams, ka SIA „ZRS Baltija" būtu identificējama kā faktiskais sojas eļļas piegādātājs pieteicējai.

Izvērtējot lietā esošo saulespuķu eļļas transportēšanas dokumentu CMR, redzams, ka tas noformēts par to, ka prece ir vesta no piegādātāja ārvalstī līdz saņēmējam Latvijā (*Trading National L.P.*), kas nav ne pieteicējas uzrādītā piegādātāja SIA „ZRS Baltija", ne pati pieteicēja. Tāpat arī šajā CMR norādītā preču izkraušanas vietas adrese nav identificējama ne kā pieteicējas, ne kā SIA „ZRS Baltija" saimnieciskās darbības veikšanas adrese. Tādēļ tiesa piekritusi VID izdarītajam secinājumam, ka pieteicējas iesniegtais preču transportēšanas dokuments neapliecina strīda preces (25 240 kg saulespuķu eļļas) esību SIA „ZRS Baltija" rīcībā. Tāpat pieteicējas sniegtā informācija par sadarbību ar SIA „ZRS Baltija" ir vispārīga, no tās nav izsekojams preču piegādes process un attiecīgi arī nav gūstams apstiprinājums deklarēto strīda preču saņemšanai no uzrādītā piegādātāja.

[5.4.4] Par dokumentu formālu noformēšanu liecinājis arī tas, ka gan 2015.gada 13.marta pielikumā Nr.26, gan 11.aprīļa pielikumā Nr.27 ietverts nosacījums par strīda preču piegādes veikšanu 2015.gada 17.martā. Nav saprotams, kā pārdevējam bija iespējams preci piegādāt 2015.gada 17.martā, ja līguma pielikums noformēts tikai 2015.gada 11.aprīlī.

Par SIA „ZRS Baltija" reālas saimnieciskās darbības neveikšanu papildus liecina arī 2014.gada 17.oktobrī un 2016.gada 1.martā SIA „ZRS Baltija" juridiskās adreses Ganību dambī 17–35, Rīgā, apsekošanā konstatētais, ka šajā adresē nav norādes par minētās sabiedrības atrašanos tajā, durvis kāpņu telpā slēgtas ar kodu atslēgu, SIA „ZRS Baltija" darbinieki netika sastapti, tās saimnieciskās darbība netika konstatēta.

Liecinieki /pers. E/, /pers. F/ un SIA „ZRS Baltija" likvidators /pers. L/ paskaidroja, ka preci piegādāja un tās transportēšanu nodrošināja SIA „Germes Ltd". Savukārt VID, ņemot vērā, ka strīda pavadzīmēs kā pārvadātājs norādīts Lietuvas uzņēmums *Trans Group LT UAB*, pārbaudē konstatēja, ka SIA „Germes Ltd" 2015.gada marta un aprīļa PVN deklarācijās nav deklarējusi iegādes no citu Eiropas Savienībā reģistrētu dalībvalstu uzņēmumiem, līdz ar to izdarāms secinājums, ka SIA „Germes Ltd" nav pasūtījusi un nav saņēmusi transporta pakalpojumus strīda preču transportēšanas nodrošināšanai. VID arī vērtēja SIA „Germes Ltd" amatpersonas sniegto informāciju par SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS Baltija" savstarpēji noslēgto līgumu, pavadzīmi. Tiesa saistībā ar minēto atzinusi VID izdarītos secinājumus par pamatotiem (piemēram, nav ticams apstāklis, ka SIA „Germes Ltd" piegādāja SIA „ZRS Baltija" strīda preci – nerafinētu saulespuķu eļļu (25 240 kg) ar Lietuvas uzņēmumu *Trans Group LT UAB*, kurš jau norādīts kā pārvadātājs arī pieteicējas iesniegtajā CMR strīda preču transportēšanas apliecināšanai).

[5.4.5] Izvērtējot lietā konstatēto apstākļu kopumu, tiesa atzinusi par pamatotu VID izdarīto secinājumu par to, ka gan pieteicējai, gan SIA „Germes Ltd", gan SIA „ZRS Baltija" bija zināms patiesais preces piegādātājs – AB „Kauno Grudai", kā arī tas, ka preces tiks transportētas uz /adrese B/, un tās transportēs Lietuvā reģistrētais uzņēmums *Trans Group LT UAB*. Minētais norāda uz pieteicējas, SIA „ZRS Baltija" un SIA „Germes Ltd" saskaņotu rīcību, noformējot lietas apstākļiem neatbilstošus dokumentus nolūkā mākslīgas preču iegādes ķēdes ietvaros gūt nepamatotu fiskālu labumu atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[5.5] Tiesa konstatējusi, ka 2015.gada 29.jūlijā starp pieteicēju un SIA „Agro TSC" noslēgti pārdošanas līgumi Nr.29/07/2015-1 un Nr.29/07/2015-2, saskaņā ar kuriem SIA „Agro TSC" pārdod un pieteicēja pērk sojas spraukumus attiecīgi 150 tonnas un 50 tonnas +/– 10% jūlijā pēc pārdevēja ieskatiem. Saskaņā ar šo līgumu nosacījumiem pārdevējs pārdod un piegādā preci pircējam uz pieteicējas adresei /adrese B/, bērumā. Līgumus SIA „Agro TSC" vārdā parakstījusi /pers. M/.

Laika posmā no 2015.gada 30.jūlija līdz 31.jūlijam SIA „Agro TSC" izrakstījusi pieteicējai astoņas pavadzīmes par sojas spraukumu piegādi, noformēti CMR. Pavadzīmēs kā preču izsniedzēja SIA „Agro TSC" vārdā parakstījusies /pers. M/, kā preču saņēmēja pieteicējas vārdā pavadzīmes parakstījusi /pers. G/. Preču izsniegšanas vieta pavadzīmēs norādīta *UAB „Vakaru Krova"*, Minijos g.180, Klaipeda, saņemšanas vieta /adrese B/. Kā pārvadātājs uzrādīts UAB „Grudita".

2016.gada 15.martā VID sniegtajā paskaidrojumā /pers. M/ norādījusi, ka par SIA „Agro TSC" īpašnieci kļuva 2015.gada 27.jūlijā, citas pilnvarotas personas sabiedrībai nebija, kā arī apstiprinājusi, ka pieteicējai tika pārdota soja aptuveni 160 00 *euro* vērtībā. Līgumus sagatavoja pieteicēja, un /pers. M/ tos saņēmusi elektroniski. Pieteicējai piegādājamās preces SIA „Agro TSC" iegādājusies no Lietuvas uzņēmuma AB „Kauno Grudai". Sazināšanās notika telefoniski vai caur e-pastu, minētā uzņēmuma Lietuvas birojā /pers. M/ nav bijusi. AB „Kauno Grudai" paši transportēja preci pieteicējai. Pie preču pieņemšanas, nodošanas, transportēšanas un pārkraušanas /pers. M/ personīgi nebija klāt. Pavadzīmes ar pieteicēju parakstītas ofisā, un visi nepieciešamie dokumenti sūtīti pa pastu. /pers. M/ paskaidroja, ka

dokumenti, ar kuriem krava atnāk no AB „Kauno Grudai", palika pieteicējai. AB „Kauno Grudai" dokumentus /pers. M/ nenodeva. SIA „Agro TSC" nav reģistrēta Pārtikas un veterinārajā dienestā, par preču kvalitāti uzņemas atbildību tās piegādātāji, kuriem SIA „Agro TSC" uzticējās kā sadarbības partneriem, pateicoties /pers. N/ iepriekš iegūtajiem kontaktiem. Visus kontaktus par piegādātājiem saņēmusi no iepriekšējās valdes locekles /pers. N/.

2016.gada 16.martā VID sniegtajā paskaidrojumā /pers. N/ norādījusi, ka viņa bija SIA „Agro TSC" amatpersona, bet piekritusi par tādu kļūt pēc trešās persona lūguma. /pers. N/ norādīja, ka pati ar pieteicēju 2015.gada martā – decembrī darījumus neveica. Ja tādi tika veikti, tad tos veica sabiedrības pilnvarotā persona /pers. M/. /pers. N/ nekas nav zināms par SIA „Agro TSC" darījumiem ar pieteicēju.

2016.gada 31.marta vēstulē VID pieteicēja norāda, ka sadarbība ar SIA „Agro TSC" uzsākta, jo pieteicējas iepriekšējais darījumu partneris SIA „Agrera" nevarēja izpildīt ar sabiedrību noslēgtā līguma saistības un ieteica sadarboties ar SIA „Agro TSC". Darījumos telefoniski kontaktējās ar SIA „Agrera" pārstāvi /pers. O/. Vienojušies tikai par piegādes termiņiem, jo visi citi piegādes noteikumi bija atrunāti līgumā. Līgumu sagatavoja SIA „Agro TSC" un atsūtīja to uz sabiedrības e-pasta adresi. Pasūtījumi veikti telefoniski. Ar autotransportu atvesto izejvielu pieņemšana notiek pieteicējas teritorijā /adrese B/. Preču transportēšanu nodrošināja SIA „Agro TSC", pavadzīmi SIA „Agro TSC" atveda pēc vienas vai divām dienām, tad to arī parakstīja. Pie preces saņemšanas tika parakstīts tikai preču transportēšanas dokuments – CMR. SIA „Agro TSC" pieteicējai ir faktiskais preču piegādātājs. Pieteicējas rīcībā nav informācijas par to, ka SIA „Agro TSC" būtu starpnieks.

Izvērtējot lietā iegūtos pierādījumus, VID secināja, ka SIA „Agro TSC" nav identificējama kā strīda preču piegādātāja pieteicējai.

[5.6] Tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA „Agro TSC", norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.6.1] Tiesas sēdē lieciniece /pers. D/ liecināja, ka pieteicēja izvēlējās sadarboties ar SIA „Agro TSC", jo tai bija labākais piedāvājums, bet ar ko notikusi vienošanās par darījumu un kā noticis darījums, pateikt nevar, tādu sadarbības partneri neatceras.

SIA „Agro TSC" amatpersona /pers. N/ uz tiesu neieradās arī pēc procesuālo piespiedu līdzekļu piemērošanas.

SIA „Agro TSC" amatpersona /pers. M/ 2018.gada 27.aprīļa vēstulē tiesai norādījusi, ka SIA „Agro TSC" saimniecisko darbību nav veikusi. Tas izriet arī no lēmuma par personas atzīšanu par aizdomās turēto, kurā turklāt norādīts, ka /pers. M/ kļuvusi par SIA „Agro TSC" amatpersonu pēc /pers. P/ lūguma. No 2017.gada 15.novembra aizdomās turētā nopratināšanas protokola arī izriet tas, ka /pers. M/ kļuvusi par SIA „Agro TSC" amatpersonu pēc /pers. P/ lūguma, darījumus SIA „Agro TSC" vārdā nav veikusi, /pers. N/ nepazīst un šādu personu nav satikusi.

Tiesas sēdē, nopratināta kā lieciniece, /pers. M/ liecināja, ka fiktīvi bijusi SIA „Agro TSC" valdes locekle, saimniecisko darbību uzņēmumā veicis /pers. P/. /pers. P/ nedrīkstēja nodarboties ar uzņēmējdarbību, tāpēc palūdzis, lai /pers. M/ tiktu reģistrēta kā valdes locekle, par to apsolot samaksu. Pirms paskaidrojuma sniegšanas VID /pers. P/ pateicis, kas jāsaka. /pers. N/, /pers. O/ lieciniece nepazīst. Uzņēmuma nosaukumu SIA „Agrera" ir dzirdējusi, tas esot bijis viens no /pers. P/ uzņēmumiem. Dažas pavadzīmes lieciniece ir parakstījusi, pārējās viņas vietā parakstījis /pers. P/. Līgumu par sadarbību ar pieteicēju nav parakstījusi. Par preču piegādes procesu lieciniecei nav zināms, viņa ir informēta par to, ka kaut kāda prece ir iegādāta no Lietuvas un no Igaunijas, jo to pirms došanās uz VID izstāstījis /pers. P/. Vai uz liecinieces vārda ir bijusi izsniegta pilnvara, lieciniecei nav zināms.

[5.6.2] Kā konstatējams no lietas materiāliem, darījumu veikšanas brīdī SIA „Agro TSC" amatpersona bija /pers. N/, kura VID ir norādījusi, ka par darījumiem ar pieteicēju viņai nekas nav zināms. No VID sniegtā /pers. N/ paskaidrojuma iespējams izdarīt secinājumu, ka darījumus, ja tādi veikti, veikusi pilnvarotā persona /pers. M/. Līgumus par sadarbību ar pieteicēju un strīda pavadzīmes SIA „Agro TSC" vārdā ir parakstījusi /pers. M/, kura par SIA „Agro TSC" ir kļuvusi pēc apstrīdēto darījumu veikšanas. Paskaidrojumā VID /pers. M/ formāli ir apstiprinājusi veiktos darījumus ar pieteicēju, tomēr lietā konstatēto apstākļu kopums liecina par šī darījuma starp pieteicēju un SIA „Agro TSC" faktisko neesību.

[5.6.3] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pauda viedokli, ka /pers. M/ kriminālprocesā sniegto liecību nav pieļaujams izmantot administratīvajā procesā.

Attiecībā uz minēto tiesa norādījusi, ka Augstākā tiesa savā praksē vairākkārt ir norādījusi, ka gan personas iestādē sniegtie paskaidrojumi, kas iegūti, noskaidrojot lietā būtiskos faktiskos apstākļus, gan citā procesā iegūtās liecības administratīvajā lietā tiesā ir pieļaujami kā rakstveida pierādījumi. Apstāklis, ka kriminālprocesā iegūtie pierādījumi vēl nav pārbaudīti tiesā Krimināprocesa likumā noteiktajā kārtībā, nav šķērslis pierādījumu pieļaujamībai administratīvajā lietā. Tiesa pati administratīvās lietas ietvaros izvērtē minēto pierādījumu nozīmi būtisko faktu pierādīšanā administratīvās lietas ietvaros.

Konkrētajā gadījumā par to, ka /pers. M/ SIA „Agro TSC" saimniecisko darbību nav veikusi un par SIA „Agro TSC" amatpersonu kļuvusi pēc /pers. P/ lūguma, /pers. M/ ir norādījusi arī tiesai adresētajā vēstulē un tiesai sniegtajā liecībā. /pers. M/ papildus tam tiesas sēdē liecināja, ka pirms paskaidrojuma sniegšanas VID /pers. P/ pateicis, kāds paskaidrojums ir jāsniedz saistībā ar darījumu, /pers. N/ un /pers. O/ nepazīst, ir parakstījusi dažas pavadzīmes, līgumu par sadarbību ar pieteicēju nav parakstījusi, par preču piegādes procesu nav informēta. Tāpat lieciniecei nav zināms, par kādu pilnvaru izsniegšanu saistībā ar SIA „Agro TSC" darbību. Tādējādi no /pers. M/ liecības un /pers. N/ VID sniegtās informācijas secināms, ka darījumu ar pieteicēju SIA „Agro TSC" nav veikusi.

2018.gada 12.oktobra tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pēc liecinieces /pers. M/ liecību sniegšanas paskaidroja, ka komunikācija, dokumentu aprite ar SIA „Agro TSC" notikusi ar elektroniskā pasta *agrotsc@inbox.lv* starpniecību un šis

elektroniskais pasts bijis nosaukts /pers. M/. Pārstāvis paskaidroja, ka /pers. D/ paskaidrojumos precīzi norādījusi, ka iepazīšanās notikusi brīdī, kad SIA „Agrera" paziņojusi, ka nespēj izpildīt savas saistības. Tad parādījies uzņēmums SIA „Agro TSC". Pieteicēja nav varējusi zināt, ka šeit varētu notikt krāpšana. Pieteicējas pārstāvis apšauba, vai /pers. M/ tiesas sēdē ir sniegusi patiesas liecības. Ja /pers. P/ ir maldinājis pieteicēju, ka darījumā ir iesaistīta /pers. M/, pieteicēja nevarēja zināt par to, ka tiek iesaistīta nodokļu krāpšanas shēmā.

Attiecībā par pieteicējas pārstāvja minēto tiesa norādījusi, ka par sadarbības uzsākšanu ar SIA „Agro TSC" pati pieteicēja sniedz pretrunīgus paskaidrojumus, proti, 2016.gada 31.marta vēstulē VID pieteicēja norāda, ka sadarbība ar SIA „Agro TSC" uzsākta, jo pieteicējas iepriekšējais darījumu partneris SIA „Agrera" nevarēja izpildīt ar sabiedrību noslēgtā līguma saistības un ieteica sadarboties ar SIA „Agro TSC", darījumos telefoniski kontaktējās ar SIA „Agrera" pārstāvi /pers. O/. Tiesas sēdē pieteicējas komercdirektore /pers. D/ liecināja, ka pieteicēja izvēlējās sadarboties ar SIA „Agro TSC", jo tai bija labākais piedāvājums, bet ar ko notikusi vienošanās par darījumu un kā noticis darījums, pateikt nevar, tādu sadarbības partneri neatceras. Savukārt 2018.gada 12.oktobra tiesas sēdē sniegts skaidrojums, ka komunikācija, dokumentu aprite ar SIA „Agro TSC" notikusi ar elektroniskā pasta *agrotsc@inbox.lv* starpniecību un šis elektroniskais pasts bijis nosaukts /pers. M/. Tātad pati pieteicēja nesniedz skaidru, saprotamu skaidrojumu par sadarbības uzsākšanu un darījumu veikšanu ar SIA „Agro TSC". Tiesas vērtējumā pretrunīga skaidrojuma sniegšana par darījuma ar SIA „Agro TSC" uzsākšanu liecina par to, ka darījumi nav notikuši tā, kā norādīts noformētajos dokumentos.

[5.6.4] Attiecībā uz pieteicējas pārstāvja 2018.gada 12.oktobra tiesas sēdē teikto, ka pieteicēja nevarēja paredzēt, ka /pers. M/ atteiksies no darījuma ar pieteicēju, tiesa norādījusi, ka secinājums par to, ka SIA „Agro TSC" nav identificējama kā strīda preču piegādātāja pieteicējai, neizriet tikai no 2018.gada 27.aprīļa vēstulē tiesai, lēmumā par personas atzīšanu par aizdomās turēto, aizdomās turētā nopratināšanas protokolā un /pers. M/ tiesai sniegtajā liecībā norādītā.

Izvērtējot pieteicējas un /pers. M/ VID sniegtajos paskaidrojumos, noslēgtajos līgumos, noformētajās pavadzīmēs un CMR norādīto, konstatējams, ka nav iespējams izsekot darījuma SIA „Agro TSC" norisei. Strīda pavadzīmēs nav atsauces uz 2015.gada 29.jūlijā noformētajiem pārdošanas līgumiem, noformētajās CMR kā pārvadātāji ir norādīti Lietuvā reģistrēti uzņēmumi, bet nevienā no pārbaudei uzrādītajiem CMR nav pārvadātāja transportlīdzekļa zīmoga nospieduma un transportlīdzekļa vadītāja paraksta, no CMR nav redzams, kad attiecīgais pārvadātājs ir kravu pieņēmis un uzkrāvis (datums un laiks).

Citējot likuma „Par grāmatvedību" 2.pantu, tiesa piekritusi Lēmumā norādītajam, ka gadījumā, ja tiešām strīda preces transportēja pavadzīmēs un CMR norādītie pārvadātāji, pieteicējai bija gan iespēja, gan pienākums pieprasīt pārvadātājiem apliecināt savu dalību šajos preču transportēšanas braucienos. Turklāt visās CMR informācija par strīda preci un kravai pievienotajiem kvalitātes sertifikātiem norādīta latviski, kas rada šaubas par to, vai šie dokumenti ir noformēti Lietuvā pirms darījuma veikšanas. Šie trūkumi noformētajos dokumentos neļauj izsekot šo preču piegādes procesa norisei un gūt apstiprinājumu tam, ka tā veikta tā, kā tas norādīts darījuma dokumentos – ka preci faktiski piegādāja SIA „Agro TSC".

No /pers. M/ VID sniegtā paskaidrojuma izriet, ka /pers. M/ nav informēta par darījumu norisi, proti, AB „Kauno Grudai" birojā Lietuvā nav bijusi, tātad nevarēja izsniegt strīda preci pārvadātājiem Lietuvā, dokumenti, ar kuriem krava atnāk no AB „Kauno Grudai", palika pieteicējai, AB „Kauno Grudai" dokumentus /pers. M/ nenodeva. Tāpat konstatējamas pretrunas pieteicējas un /pers. M/ sniegtajos paskaidrojumos norādītajam par sadarbības līgumu sagatavošanu, jo /pers. M/ norāda, ka līgumus sagatavoja pieteicēja, savukārt pieteicēja norāda, ka tos sagatavoja SIA „Agro TSC".

[5.7] Tiesa konstatējusi, ka laika posmā no 2015.gada 9.septembra līdz 5.oktobrim ZS „Lagzdiņi" izrakstījusi pieteicējai astoņas pavadzīmes par kviešu piegādi. Kā preču izsniedzējs ZS „Lagzdiņi" vārdā pavadzīmes parakstījis /pers. R/, kā preču saņēmējas pieteicējas vārdā pavadzīmes parakstījušas un preci svērušas /pers. G/ un /pers. B/. Preču izsniegšanas vieta pavadzīmēs norādīta /adrese C/, saņemšanas vieta /adrese B/. No graudu piegādes dokumentiem konstatējams, ka pārsvarā transportēšanu nodrošinājusi SIA „Ozoliņi JO", bet SIA „BIO Logistics" un SIA „Priedaine N" kā preču transportētājas katra norādītas tikai vienu reizi, proti, SIA „BIO Logistics" piegādājusi daļu no 2015.gada 18.septembra pavadzīmē Nr.laglop003 norādītā kviešu apjoma, savukārt SIA „Priedaine N" daļu no 2015.gada 21.septembra pavadzīmē Nr.laglop004 norādītā kviešu apjoma.

2016.gada 13.maijā SIA „BIO Logistics" VID apstiprinājusi transporta pakalpojumu sniegšanu ZS „Lagzdiņi", kā arī iesniegusi starp uzņēmumiem noslēgtu līgumu Nr.5-15-TR. SIA „BIO Logistics" iesniegusi piecus rēķinus, kas izrakstīti ZS „Lagzdiņi" par transporta pakalpojumu sniegšanu maršrutos Ārlavas pag. Talsu nov. – /adrese B/; Ārlavas pag. Talsu nov. – Iecavas administratīvā ēka 1, Iecavas nov.; Jaunpagasts – Rīga; Rīga – Rundāle, Rundāle – Jaunpagasts, Jaunpagasts – Rīga.

SIA „Ozoliņi JO" VID ir noliegusi darījumus ar ZS „Lagzdiņi" laika periodā no 2015.gada 1.marta līdz 2015.gada 30.novembrim.

SIA „Priedaine N" VID apstiprinājusi transporta pakalpojumu sniegšanu ZS „Lagzdiņi", norādot, ka veikti divi darījumi. Preces iekrautas Ārgales (acīmredzot domāts Ārlavas) pagastā, Talsu novadā, izkrautas –, Iecavas novadā, /adrese D/ un /adrese B/.

SIA „Priedaine N" šoferis /pers. S/ paskaidrojumā norādījis, ka, veicot pārvadājumu ZS „Lagzdiņi", iekraušanu veicis no graudu kaltes, kas atradās apmēram 7-10 km no ZS „Lagzdiņi" Ārlavas pagastā, Nogale, Talsu novadā. Graudi vesti uz Iecavu (Balticovo), Rīgā „Lopbarības kombināts", kā arī uz Daugavgrīvas ielu pieņemšanas punktiem.

VID ieskatā lietā konstatēto faktisko apstākļu kopums liecina, ka ZS „Lagzdiņi" nav identificējama kā strīda preču piegādātāja pieteicējai, un pieteicējai bija jāzina, ka tā iesaistās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem ar ZS „Lagzdiņi".

[5.8] Tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar ZS „Lagzdiņi", norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.8.1] 2015.gada 24.novembra vēstulē VID pieteicēja norādījusi, ka ZS „Lagzdiņi" pati piedāvājusi savus pakalpojumus. Ja piedāvājums pēc kvalitātes rādītājiem un cenas pieteicēju apmierināja, vienojušies par līguma noslēgšanu vai par darījuma būtiskajiem noteikumiem. Uzņēmuma pakalpojumi izvēlēti, jo pie noteiktiem kvalitātes rādītājiem tika piedāvāta vismazākā cena. Risku novēršanas galvenais pasākums bija preces apmaksa tikai pēc saņemšanas, preces daudzuma un kvalitātes pārbaudīšanas.

2016.gada 31.marta vēstulē VID pieteicēja norādījusi, ka par ZS „Lagzdiņi" spēju piegādāt preces var pārliecināties, tikai sākot ar to strādāt. Pieteicēja ar ZS „Lagzdiņi" bija strādājusi jau iepriekš un tā labi veica piegādes. Kontaktēšanās ar ZS „Lagzdiņi" pārstāvi /pers. R/ notikusi tikai telefoniski, līgums netika slēgts. Izejvielu pieņemšana notika rūpnīcas teritorijā, kur prece tika nosvērta uz svariem, fiksējot preces svaru piegādes dokumentā, kuru parakstīja rūpnīcas svērēja un pārvadātāja pārstāvis. Uz šī dokumenta pamata piegādātājam rūpnīcā /adrese B/ tika noformēta preču pavadzīme. Autotransportu preču transportēšanai nodrošināja ZS „Lagzdiņi". Pieteicējai nav zināma preču izcelsmes valsts un arī nav to kvalitātes atbilstības sertifikātu. Pieteicējai ZS „Lagzdiņi" bija faktiskais piegādātājs.

2016.gada 16.martā VID sniegtajā paskaidrojumā /pers. R/ norādījis, ka uzņēmums nodarbojies ar graudu pirkšanu un pārdošanu. Graudi iegādāti no SIA „Grain Trade". Ar uzņēmuma pārstāvi /pers. T/ kontakti nodibināti ar interneta starpniecību. Darījumos piedalījās arī ZS „Lagzdiņi" īpašniece /pers. U/, kura arī parakstījusi darījumu dokumentus ZS „Lagzdiņi" pagalmā. SIA „Grain Trade" nodrošināja graudu transportēšanu, atveda tos uz ZS „Lagzdiņi" saimniecību Nogalē, kur tie izbērti. Nepieciešamības gadījumā graudi vesti pārbaudīt uz Stendi. Graudu cena noteikta pēc pasaules biržas. Par graudu piegādi ar SIA „Grain Trade" tika noslēgti līgumi. No kā graudus iegādājas SIA „Grain Trade", /pers. R/ nav zināms. Graudu transportēšanu pieteicējai nodrošināja SIA „BIO Logistics" un SIA „Priedaine N". Dokumenti parakstīti lopbarības kombinātā, arī cenu noteica kombināts.

2017.gada 23.novembra tiesas sēdē lieciniece /pers. D/ par darījumu ar ZS „Lagzdiņi" liecināja, ka neatceras personas vārdu, ar kuru kontaktējusies, bet šī informācija atrodas birojā. Atkarībā no kvalitātes atrunāta cena, piegādes termiņš, laboratorijas pārstāvji pārbaudīja kvalitātes atbilstību. Līgumi netika noslēgti, piegādi nodrošināja ZS „Lagzdiņi". No kurienes prece piegādāta, pieteicējai nav zināms. Kā notika pavadzīmju noformēšana, nevar pateikt, jo šajā procesā nepiedalās.

Liecinieks /pers. R/ uz tiesu neieradās arī pēc procesuālo piespiedu līdzekļu piemērošanas. Ja darījumi ir notikuši tā, kā tie atspoguļoti darījumu dokumentos, nav atrodams izskaidrojums, kāpēc uzņēmuma pārstāvim būtu jāizvairās no kontaktiem ar tiesu.

[5.8.2] Izvērtējot pieteicējas VID sniegtajos paskaidrojumos norādīto un liecinieces /pers. D/ liecību, tiesa secinājusi, ka pieteicēja ir sniegusi vispārīgu, nevis objektīvi pamatotu darījumu norises skaidrojumu. Pieteicēja nav pamatojusi, kādēļ izvēlējās sadarboties tieši ar šo darījumu partneri, kāds bija šis piedāvājums un ar ko tas salīdzināts. Strīda pavadzīmēs norādīts darījuma apraksts – pārvietošana. Arī šajā gadījumā nav iespējams izsekot darījumu norisei. /pers. R/ paskaidrojumā, tāpat kā pieteicējas paskaidrojumos, sniegts vispārīgs skaidrojums par strīda darījumiem. Turklāt /pers. R/ paskaidrojumā sniegtā informācija neatbilst lietā konstatētajiem apstākļiem, proti, /pers. R/ norādīja, ka SIA „Grain Trade" graudus atveda uz ZS „Lagzdiņi" saimniecību Nogalē, kur tie izbērti. Savukārt 2016.gada 6.maijā veiktajā apsekošanā VID pēc ZS „Lagzdiņi" amatpersonas /pers. U/ teiktā noskaidroja, ka ZS „Lagzdiņi" juridiskajā adresē nav graudu uzglabāšanas vietas, tie nekad šajā adresē nav bijuši izbērti un nekad nav glabāti. /pers. U/ informēja, ka pati ar saimniecību nenodarbojas, bet ir izsniegusi pilnvaru mazdēlam /pers. R/.

Konkrētajā gadījumā pavadzīmēs nav norādīts korekts darījums apraksts, no tām izriet, ka notikusi preču pārvietošana, nav saprotami preces transportēšanas apstākļi. No pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka pēc preces pieņemšanas rūpnīcas teritorijā piegādātājam rūpnīcā tika noformēta preču pavadzīme. Konkrētajā gadījumā preču transportēšanas dokumentos kā pārvadātājs ir norādīta SIA „Ozoliņi JO", taču SIA „Ozoliņi JO" ir noliegusi darījumus ar ZS „Lagzdiņi" strīda darījumu veikšanas laikā. Tādēļ secināms, ka pieteicēja nav pievērsusi nekādu vērību preces transportēšanas apstākļiem un, fiksējot dokumentos strīda preču saņemšanu ar SIA „Ozoliņi JO" transportlīdzekļiem, nevarēja nezināt, ka iesaistās simulatīva rakstura darījumos. Apkopojot konstatēto, secināms, ka strīda pavadzīmes satur nepatiesu informāciju, darījumi nav risinājušies tā, kā tas norādīts darījumu dokumentos.

[5.8.3] Tiesa atzinusi par pamatotu VID izdarīto secinājumu, ka ZS „Lagzdiņi" nav identificējama kā strīda preču piegādātāja pieteicējai, un pieteicējai bija jāzina, ka tā iesaistās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem ar ZS „Lagzdiņi". Par to papildus liecina arī tas, ka pieteicēja, būdama reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienesta reģistros kā dzīvnieku barības apritē iesaistīts uzņēmums, noformējusi savai ražošanai nepieciešamo izejvielu iegādi no Pārtikas un veterinārajā dienestā nereģistrētās ZS „Lagzdiņi" un nav pieprasījusi tai preču kvalitātes atbilstības sertifikātus.

[5.9] No lietas materiāliem izriet, ka 2015.gada 10.un 11.septembrī SIA „Multi Trade Company" noformējusi pieteicējai trīs pavadzīmes par kviešu piegādi. Pavadzīmēs kā preču izsniegšanas vieta norādīta Grenči, Kandavas pagasts, Tukuma rajons, saņemšanas vieta – /adrese B/. Pavadzīmēs kā preču izsniedzējs SIA „Multi Trade Company" vārdā parakstījies /pers. V/, kā saņēmējas pieteicējas vārdā parakstījušās /pers. B/ un /pers. G/. Kā transportlīdzekļu vadītāji norādīti /pers. Z/ un /pers. AA/.

2016.gada 13.aprīlī SIA „Mazjukši JL" VID iesnieguši iesniegumu, kurā apliecināts, ka SIA „Mazjukši JL" sniedza transporta pakalpojumus SIA „Multi Trade Company", pārvadājot kviešus uz Grenčiem, Tukuma novadā, uz Rīgas kombikorma rūpnīcu, vedot kviešus.

VID secināja, ka SIA „Multi Trade Company" nav identificējama kā strīda preču piegādātāja pieteicējai.

[5.10] Tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarēto darījumu ar SIA „Multi Trade Company".

[5.10.1] 2015.gada 24.novembra vēstulē VID pieteicēja norādījusi, ka SIA „Multi Trade Company" pati piedāvājusi savus pakalpojumus. Ja piedāvājums pēc kvalitātes rādītājiem un cenas pieteicēju apmierināja, vienojās par līguma noslēgšanu vai par darījuma būtiskajiem noteikumiem. Uzņēmuma pakalpojumi izvēlēti, jo pie noteiktiem kvalitātes rādītājiem tika piedāvāta vismazākā cena.

2016.gada 31.marta vēstulē VID pieteicēja norādījusi, ka SIA „Multi Trade Company" pati sameklēja pieteicēju, piedāvājot nepieciešamās izejvielas par labāko cenu, līgums netika noslēgts. Par konkrētām preču piegādēm vienojušies telefoniski. Izejvielu pieņemšana notika pieteicējas teritorijā /adrese B/, kur preces tika nosvērtas, aktā fiksējot preces svaru un piegādātāja autotransporta numuru. Aktu parakstīja pieteicējas svērēja un piegādātāja pārstāvis. Uz šī akta pamata piegādātājs ārpus rūpnīcas noformēja preču pavadzīmi un atveda to uz rūpnīcu vai atsūtīja pa pastu vienas vai divu dienu laikā. Atvestos pavadzīmju oriģinālus, pamatojoties uz iepriekš noformēto aktu, parakstīja rūpnīcas svērēja. Preču transportēšanu nodrošināja SIA „Multi Trade Company". Preces izcelsmes valsts pieteicējai nav zināma, kvalitātes atbilstības sertifikātu tai nav.

2016.gada 7.martā VID sniegtajā paskaidrojumā /pers. V/ norādījis, ka ir SIA „Multi Trade Company" izpilddirektors. Viņš organizēja uzņēmuma darbu, saņēma preci, organizēja transportu, nogādāja preci pircējam, izrakstīja pavaddokumentus, kontrolēja preces kvalitāti. Sabiedrība nodarbojas ar preču vairumtirdzniecību, sezonāli – arī ar graudu tirdzniecību. SIA „Multi Trade Company" ir noliktava /adrese E/ un graudaugu noliktava Otaņķos. Pārstāvot SIA „Multi Trade Company", /pers. V/ pieteicējai piegādāja graudaugus, komunicēja ar preču pieņēmējiem piegādes brīdī. Par preces piegādi iepriekš vienojies telefoniski. Preču piegādes brīdī bijis personīgi klāt un par to parakstījis pieņemšanas aktus. Strīda preces SIA „Multi Trade Company" iegādājās no SIA „Meen". Kviešus pieteicējai piegādāja SIA „Meen" ar transportlīdzekļiem, valsts reģistrācijas numuri /numurs E///numurs F/u n /numurs G/. Prece piegādāta no Grenčiem, Kandavas pagastā, Tukuma rajonā, uz adresi /adrese B/. Preču kvalitāti apliecinošu dokumentu nebija.

2017.gada 23.novembra tiesas sēdē lieciniece /pers. D/ par darījumu ar SIA „Multi Trade Company" liecināja, ka neatceras, ar kādu personu kontaktējās par darījumu veikšanu, bet tas bijis vīrietis. Darījums noticis tāpat kā ar ZS „Lagzdiņi" – piegādi nodrošināja SIA „Multi Trade Company", pieteicēja pārbaudīja kvalitāti, prece tika izkrauta, klientam izdota graudu kartiņa un stingrās uzskaites kartiņa. Līgums netika noslēgts, jo bija mazs apjoms.

SIA „Multi Trade Company" amatpersona apstrīdēto darījumu veikšanas brīdī /pers. AB/, nopratināta kā lieciniece, 2017.gada 27.jūlija tiesas sēdē liecināja, ka uzņēmums nodarbojies ar graudu un būvmateriālu vairumtirdzniecību, kā arī automašīnu pirkšanu un pārdošanu. Darba pieredzi šajā jomā ieguvusi, iepriekš strādājot par noliktavas pārzini. Ar pieteicēju liecinieces uzņēmumam bijuši daži darījumi, bet par tiem paskaidrot nevar, jo šo jomu nepārvalda, un darījumus veica /pers. V/. 2015.gadā graudus piegādāja SIA „Meen", bet kāds uzņēmums nodrošināja preču transportēšanu, nevar pateikt.

/pers. V/ uz tiesu neieradās arī pēc procesuālo piespiedu līdzekļu piemērošanas.

[5.10.2] Izvērtējot pieteicējas VID sniegtajos paskaidrojumos norādīto, liecinieču /pers. D/ un /pers. AB/ liecības, tiesa secinājusi, ka pieteicēja ir sniegusi vispārīgu, nevis objektīvi pamatotu darījumu norises skaidrojumu. Pieteicēja, tāpat kā par iepriekš norādītajiem darījumiem, nav pamatojusi, kādēļ izvēlējās sadarboties tieši ar šo darījumu partneri, kāds bija šis piedāvājums un ar ko tas salīdzināts. Arī no SIA „Multi Trade Company" amatpersonas /pers. AB/ liecības nav gūstama skaidrība, kā norisinājušies apstrīdētie darījumi, jo viņa ar šo darījumu veikšanu nav nodarbojusies. /pers. V/, kurš SIA „Multi Trade Company" vārdā veica šos darījumus, uz tiesas sēdēm neieradās. Ja darījumi ir notikuši tā, kā tie atspoguļoti darījumu dokumentos, nav atrodams izskaidrojums, kāpēc uzņēmuma pārstāvim būtu jāizvairās no kontaktiem ar tiesu. Paskaidrojumā VID /pers. V/ norādīja, ka pieteicējai pārdoto preci SIA „Multi Trade Company" iegādājās no SIA „Meen", kuri piegādāti ar transportlīdzekļiem, valsts reģistrācijas numuri /numurs E///numurs F/un /numurs G/, prece piegādāta no Grenčiem, Kandavas pagastā. VID pārbaudes laikā konstatēja, ka transportlīdzekļi, valsts reģistrācijas numuri /numurs E///numurs F/ un /numurs G/, Latvijā nav reģistrēti. Savukārt Latvijā reģistrētā transportlīdzekļa, valsts reģistrācijas numurs /numurs F/, īpašniece SIA „Mazjukši JL" nav VID iesniegusi pierādījumus šī transportlīdzekļa izmantošanai strīda preču transportēšanai. Konkrētajā gadījumā no darījuma dokumentiem nav identificējama konkrēta preču izsniegšanas vieta, un līdz ar to nav iespējams pienācīgi izsekot strīda preču piegādes procesam un gūt apstiprinājumu, ka strīda preces reāli saņemtas no SIA „Multi Trade Company". SIA „Multi Trade Company" nebija struktūrvienības administratīvajā teritorijā Grenči. Līdz ar to nav saprotams, kāpēc strīda preces uzrādītas kā izsniegtas nekonkrētā adresē, kas nav identificējama ne kā SIA „Multi Trade Company" saimnieciskās darbības veikšanas vieta, ne kā tai blakus esoša teritorija. SIA „Multi Trade Company" vārdā noformētajās strīda pavadzīmēs nav norādīts pārvadātāja nosaukums, un lietā nav gūts apliecinājums, ka strīda preces transportējusi tajās norādīto transportlīdzekļu īpašniece un turētāja SIA „Mazjukši JL". Turklāt 2015.gada 11.septembra pavadzīmē Nr.MTC-02106 norādītais transportlīdzekļa vadītājs /pers. AA/ SIA „Mazjukši JL" nestrādāja, tādēļ nav saprotams, kā šī persona varēja būt norādīta kā attiecīgā transportlīdzekļa vadītājs.

VID konstatēja, ka arī SIA „Meen" un tās deklarētajiem piegādātājiem SIA „Projekts 98" un SIA „Intekom" nav identificējama saimnieciskās darbības veikšanas vieta administratīvajā teritorijā Grenči, šajā teritorijā atrodas kalte, tomēr tās īpašniece kooperatīvā sabiedrība „Akots" norādīja, ka nekad nav veikusi darījumus ar SIA „Meen" un SIA „Multi Trade Company".

[5.10.3] Apkopojot lietā konstatēto, tiesa atzinusi, ka SIA „Multi Trade Company" nav identificējama kā strīda preču

piegādātāja pieteicējai. Turklāt pieteicējai kā preču tiešajai pieņēmējai no pārvadātājiem bija jāzina par to, ka, noformējot dokumentus par preču iegādi no SIA „Multi Trade Company", tā iesaistās dokumentu noformēšanā par faktiski neveiktiem darījumiem.

[5.11] 2015.gada 2.septembrī starp pieteicēju un SIA „Green Leaf" noslēgts līgums par to, ka pārdevējs pārdod un pircējs pērk sojas spraukumus (OPT Hipro, basis 48 %, protein and fat combined basis 3,5 %, basis 12,5 %) – septembrī 320 tonnas, oktobrī 360 tonnas, novembrī 625 tonnas un decembrī 535 tonnas +/– 10 % ik mēnesi pēc pārdevēja ieskatiem, cena par tonnu septembrī un oktobrī 331 *euro* + PVN, bet novembrī un decembrī 337 *euro* + PVN.

Laika posmā no 2015.gada 11.septembra līdz 5.oktobrim SIA „Green Leaf" izrakstījusi pieteicējai 19 pavadzīmes par kviešu un sojas spraukumu piegādi. Preču izsniegšanas vieta pavadzīmēs norādīta „Bites", Vālodzes, Stopiņu nov., saņemšanas vieta /adrese B/. Kā preču izsniedzējs SIA „Green Leaf" vārdā pavadzīmes parakstījis /pers. O/, kā preču saņēmējas pieteicējas vārdā pavadzīmes parakstījušas /pers. G/ un /pers. B/. Kā preču pārvadātājas uzrādītas *Masareelia OU* un SIA „Otaņķu Dzirnavnieks" (Otankimill.eu), par preču piegādi noformēti CMR.

2016.gada 8.aprīļa vēstulē VID SIA „Otaņķu Dzirnavnieks" ir apstiprinājusi transporta pakalpojumu sniegšanu SIA „Green Leaf" laika periodā no 2015.gada 1.marta līdz 31.decembrim.

Izvērtējot lietā konstatēto apstākļu kopumu, VID secināja, ka pieteicēja faktiski strīda preces iegādājās no Lietuvas piegādātāja, bet Latvijā reģistrētās SIA „Agro TSC" un SIA „Green Leaf" izmantotas tikai mākslīgu iegādes/piegādes darījumu noformēšanā, lai pieteicēja mākslīgu darījumu ķēdes ietvaros gūtu nepamatotu fiskālu labumu atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[5.12] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus un VID konstatēto, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem, atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA „Green Leaf".

[5.14.1] 2015.gada 24.novembra vēstulē VID pieteicēja norādījusi, ka SIA „Green Leaf" pati piedāvājusi savus pakalpojumus. Ja piedāvājums pēc kvalitātes rādītājiem un cenas pieteicēju apmierināja, vienojās par līguma noslēgšanu vai par darījuma būtiskajiem noteikumiem. Uzņēmuma pakalpojumi izvēlēti, jo pie noteiktiem kvalitātes rādītājiem tika piedāvāta vismazākā cena.

2016.gada 31.marta vēstulē pieteicēja norādījusi, ka sadarbība ar SIA „Green Leaf" uzsākta, jo pieteicējas iepriekšējais darījumu partneris SIA „Agrera" nevarēja izpildīt ar sabiedrību noslēgtā līguma saistības. Darījumos telefoniski kontaktējās ar SIA „Agrera" pārstāvi /pers. O/. Vienojušies tikai par piegādes termiņiem, jo visi citi piegādes noteikumi bija atrunāti līgumā. Līgumu sagatavoja SIA „Green Leaf" un atsūtīja to uz sabiedrības e-pasta adresi. Pasūtījumi veikti telefoniski. Ar autotransportu atvesto izejvielu pieņemšana notiek pieteicējas teritorijā /adrese B/, kur atvestā prece tiek nosvērta uz rūpnīcas svariem. Par faktisko preces svaru tiek izdarīta atzīme CMR, kuru paraksta preču svērēja. Preču transportēšanu nodrošināja SIA „Green Leaf", par ko pieteicēja nemaksāja. SIA „Green Leaf" pavadzīmi atveda pēc vienas vai divām dienām, tad to arī parakstīja. Pie preces saņemšanas tika parakstīts tikai preču transportēšanas dokuments – CMR. Informācija par preču daudzumiem, cenām, kvalitātes rādītājiem tika saskaņota telefoniski un ierakstīta līgumā. Katrai rūpnīcā saņemtajai preču partijai bija pievienoti preču izcelsmes un kvalitātes atbilstības sertifikāti.

2016.gada 8.martā VID sniegtajā paskaidrojumā SIA „Green Leaf" amatpersona darījumu veikšanas brīdī /pers. O/ norādījis, ka uzņēmums nebija reģistrēts Pārtikas un veterinārajā dienestā. Uzņēmumam bija reģistrēta struktūrvienība – noliktava „Bites", Vālodzes, Stopiņu novads un viens darbinieks – pats /pers. O/. 2015.gada septembrī – novembrī SIA „Green Leaf" ar pieteicēju bija noslēgts līgums par konkrētu sojas spraukumu apjomu piegādēm par fiksētām cenām un konkrētiem piegāžu grafikiem. Kā strīda preču piegādātāju /pers. O/ norādīja SIA „Agro TSC", kuru darījumos pārstāvējusi amatpersona /pers. M/. Piegādes veiktas vairākas reizes nedēļā atbilstoši līguma grafikam. Sojas spraukumi bija Argentīnas un Nīderlandes izcelsmes. Piegādāto preču svars saskaņā līguma nosacījumiem noteikts uz saņēmēja svariem, preces nodotas ar CMR. Preču transportēšanu organizēja SIA „Agro TSC", kurai pavadzīmju oriģinālu nodošana notika reizi nedēļā dažādās vietās – degvielas uzpildes stacijās, kafejnīcās, utt. Preču transportēšanai SIA „Agro TSC" piesaistīja pārvadātājus *Solotransa UAB*, *Edma UAB*, iespējams, ka arī SIA „Otaņķu dzirnavnieks". SIA „Agro TSC" uzņēmums sadarbojās arī ar Igaunijas uzņēmumu *AS ATG*, bet neidentificēja, kā konkrēti. Uz jautājumu, vai SIA „Green Leaf" tika veikta preču noliktavas uzskaite, /pers. O/ norādīja, ka tas viņam paskaidrojuma sniegšanas brīdī nav zināms, viņš precizēšot informāciju.

2017.gada 23.novembra tiesas sēdē lieciniece /pers. D/ liecināja, ka pieteicēja piekrita sadarboties ar SIA „Green Leaf" pēc tam, kad pārtraukta sadarbība ar SIA „Agrera", pieteicēja turpināja sadarboties ar to pašu pārstāvi – /pers. O/.

2017.gada 27.jūlija tiesas sēdē /pers. O/, nopratināts kā liecinieks, liecināja, ka ar pieteicēju noslēgts līgums par sojas spraukumu piegādi un tas parakstīts pieteicējas birojā. Līgums ar pieteicēju netika izpildīts līdz galam, jo piegādātāji nespēja izpildīt nosacījumus, piegādātāji, iespējams, bija SIA „Prima Pets" un SIA „Agro TSC". Kravas bija ceļā no Liepājas vai Klaipēdas, proti, tur, kur parasti sojas uzkrauj autotransportā, krava taisnā ceļā dodas uz norādīto mērķi, bet pa ceļam mainās kravas īpašnieks un par kravas īpašnieku kļuva liecinieka uzņēmums. Liecinieks skaidroja, ka preces transportēšanu nodrošināja piegādātājs un tas notiek tā, ka piegādātājs pasūta transportu, autopārvadātāju uzņēmums brauc uz ostu, ostā mainās īpašnieks no treidera kompānijas uz liecinieka piegādātāju. Liecinieka piegādātājs ir kravas īpašnieks, piemēram, pusceļu, tad liecinieks kļūst par īpašnieku un beigās kravas īpašnieks ir pieteicēja. Strīda pavadzīmēs norādītā preču izsniegšanas vieta norādīta struktūrvienības adrese, formāli šajā adresē ir pārņēmis kravu, proti, dokumentus, kas šoferim jānodod pieteicējai, izsniedzis šajā adresē „Bites", Vālodzes, Stopiņu novads. Iespējams, pieteicējai tika veiktas arī kviešu piegādes.

[5.12.2] Kā redzams no pieteicējas sniegtajos paskaidrojumos norādītā, liecinieces /pers. D/ liecības, pieteicēja, tāpat kā visos darījumos ar iepriekš norādītajiem darījumu partneriem, ir sniegusi vispārīgu, nevis objektīvi pamatotu darījumu norises skaidrojumu. Pieteicēja ir turpinājusi sadarbību ar /pers. O/ pēc sadarbības pārtraukšanas ar SIA „Agrera". Arī /pers. O/ paskaidrojumā un liecībā norādīta vispārīga informācija. Liecinieku /pers. O/ un /pers. D/ liecībās konstatējamas pretrunas jautājumā par sadarbības līguma noslēgšanu. /pers. O/ norādīja, ka līgums parakstīts pieteicējas birojā, bet /pers. D/ liecināja, ka līgumu sagatavojusi SIA „Green Leaf" un atsūtījusi to uz sabiedrības elektroniskā pasta adresi.

Sadarbības līgums noslēgts par sojas spraukumu piegādēm, tajā nav paredzēta kviešu piegādāšana, ko arī neatceras /pers. O/. Strīda pavadzīmēs kā preču izsniegšanas vieta norādīta „Bites", Vālodzes, Stopiņu novadā. VID veiktajās apsekošanās šajā adresē SIA „Green Leaf" darbiniekus nesastapa, saimnieciskās darbības veikšanu nekonstatēja. Juridiskās adreses Brīvības gatvē 221–1, Rīgā, apsekošanas laikā SIA „Green Leaf" pārstāvjus nesastapa, sabiedrības saimniecisko darbību nekonstatēja. Konstatējams, ka pavadzīmēm pievienotajās CMR nav norādīta nepieciešamā informācija – par pārvadātāja ierašanās preču iekraušanai datumu un laiku, ar preču nosūtītāja pārstāvja parakstu nav apliecināta kravas nodošana pārvadātājam, nav norādīta informācija par transportlīdzekļa ceļazīmi, kā arī daļā no CMR nav norādīta informācija par CMR noformēšanas vietu, datumu.

To, ka prece netika izsniegta adresē „Bites", Vālodzes, Stopiņu novadā, liecinieks /pers. O/ apliecināja savā liecībā. Ņemot vērā šajā spriedumā konstatēto par SIA „Agro TSC" iesaisti darījumos ar pieteicēju, konstatējams, ka SIA „Agro TSC" nepiegādāja preces arī SIA „Green Leaf".

Turklāt VID no SIA „Otaņķu dzirnavnieks" pārbaudei iesniegtajiem dokumentiem secināja, ka katram attiecīgo preču apjoma pārvadājumam pa Latvijas teritoriju ir izrakstīti divi CMR – viens par pārvadājumu veikšanu starp SIA „Agro TSC" un SIA „Green Leaf", bet otrs – starp SIA „Green Leaf" un pieteicēju. SIA „Otaņķu dzirnavnieks" par transporta pakalpojumiem SIA „Green Leaf" izrakstītajos rēķinos norādīts, ka pakalpojums sniegts par pakalpojumiem maršrutā Klaipēda / *Vakaru Krova UAB* – pieteicēja. Arī šis apstāklis liecina par to, ka SIA „Agro TSC" nenodrošināja strīda preču transportēšanu.

[5.12.3] Izvērtējot lietā konstatētos apstākļus (trūkumus un pretrunas noformētajos dokumentos, pieteicējas un SIA „Green Leaf" amatpersonu nespēju sniegt objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu faktisko norisi, sadarbības līgumā norādīto, ka par preču piegādēm jānoformē CMR, kā arī SIA „Otaņķu dzirnavnieks" sniegto informāciju), tiesa atzinusi par pamatotu VID izdarīto secinājumu par to, ka strīda pavadzīmēs norādīto preču patiesais piegādātājs bija Lietuvas uzņēmums, bet Latvijā reģistrētās SIA „Agro TSC" un SIA „Green Leaf" izmantotas tikai mākslīgu iegādes/piegādes darījumu noformēšanā, lai pieteicēja mākslīgu darījumu ķēdes ietvaros gūtu nepamatotu fiskālu labumu atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[5.13] Viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem ir faktiski noticis darījums, turklāt tieši ar rēķinā un PVN deklarācijā norādīto darījumu partneri. Tiesas ieskatā lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, lai atzītu, ka VID pamatoti apšaubīja pieteicējas strīdus darījumu ar SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", SIA „Agro TSC", ZS „Lagzdiņi", SIA „Multi Trade Company" un SIA „Green Leaf" faktisko esību, jo lietā konstatēto apstākļu kopums liecina tikai par formālām darbībām attiecībā uz strīdus darījumu noformēšanu. Pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes par darījumiem, kas nenotika ar tajās norādīto personu, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Attaisnojuma dokumentos norādītās ziņas ir pretrunā pārējiem lietā iegūtajiem pierādījumiem par darījumu faktisku esību starp tajos norādītajām personām. Pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam nav novērsusi VID pamatotās šaubas par darījumu faktisku norisi.

Pieteicēja pieteikumā norāda, ka atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem.

Tiesa norādījusi, ka pieteicējai ir pienākums novērst radušās šaubas un izskaidrot darījumu norisi. Pieteicēja paskaidrojumos norāda, ka SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", ZS „Lagzdiņi" un SIA „Multi Trade Company" pašas sameklējušas pieteicēju kā preču pircēju, bet pieteicēja nespēj sniegt objektīvi pamatotu informāciju, kas konkrēti to pārliecināja par šo sabiedrību spēju pienācīgi veikt izejvielu piegādi īpaši uzraudzītajā dzīvnieku barības aprites jomā un kāpēc šo sabiedrību piedāvājumi bija izdevīgāki par citu iespējamo piegādātāju tā brīža piedāvājumiem. Savukārt paskaidrojumos par darījumiem ar SIA „Agro TSC" un SIA „Green Leaf" pieteicēja paskaidrojusi, ka minētās sabiedrības kā sadarbības partnerus ieteikusi SIA „Agrera", kura nevarēja nodrošināt sabiedrībai preču piegādes, līdz ar to nav saprotams, kāpēc pieteicēja uzticējās tādas personas ieteikumam, kura pati nespēja izpildīt savas saistības (turklāt SIA „Agro TSC" identificējama kā uzņēmums, kas Komercreģistrā reģistrēts tikai nedaudz ilgāk par trijiem mēnešiem pirms strīda darījumu noformēšanas, bet SIA „Green Leaf" – tikai nedēļu pirms strīda darījumu noformēšanas uzsākšanas).

Par to, ka pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, liecina lietā iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas deklarēto darījumu norises apstākļiem (nav konstatējama to atbilstība strīda dokumentu noformējumam, darījumu partneriem nav konstatēta to reālas saimnieciskās darbības esība, faktiska dalība strīda piegāžu izpildē), darījumu noformēšana tādā veidā, kas, pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām, neļauj identificēt darījuma gaitu (preču nosūtītājs, preču izsniegšanas vietas, pārvadājumi, preču pieņemšana un izsniegšana). Tāpat par noformētajiem darījumiem iesniegti nepilnīgi vai pretrunīgu informāciju saturoši dokumenti, kurus ir akceptējusi un ar savu pārstāvju parakstiem apstiprinājusi pieteicēja. Pieteicēja un tās deklarēto iegādes darījumu partneri snieguši vispārīgus, darījumu apstākļus neidentificējošus paskaidrojumus, kuri nesniedz objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu norisi un pārbaudei iesniegtajiem pretrunīgu informāciju saturošajiem dokumentiem.

Turklāt pieteicējas deklarētās piegādātājas ZS „Lagzdiņi", SIA „Edelveiss Trade", SIA „Green Leaf", SIA „Multi Trade Company" un SIA „Agro TSC" nebija reģistrētas Pārtikas un veterinārajā dienestā statusā, kas ļautu tām izplatīt dzīvnieku barību, piegādājot preces pieteicējai.

Līdz ar to nav saprotams, kāpēc pieteicēja, kura ir reģistrēta Pārtikas un veterinārajā dienestā kā dzīvnieku pārtikas ražotājs un zināja par nepieciešamību dzīvnieku barības aprites jomā iesaistītajiem uzņēmumiem reģistrēties Pārtikas un veterinārajā dienestā, izvēlējās par savas ražojamās produkcijas izejvielu piegādātājiem Pārtikas un veterinārajā dienestā nereģistrētus uzņēmumus, pie tam šādā gadījumā neveicot padziļinātu iespējamo sadarbības partneru un to piedāvāto preču izpēti.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzinusi, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Edelveiss Trade", SIA „ZRS Baltija", SIA „Agro TSC", ZS „Lagzdiņi", SIA „Multi Trade Company" un SIA „Green Leaf" un veica attiecīgas korekcijas nodokļu deklarācijās. Tiesa, pārbaudot VID aprēķināto nokavējuma naudu un soda naudu, secinājusi, ka aprēķini ir veikti pareizi saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. un 32.pantā noteikto.

[6] Pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas spriedumu. Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] Tiesa spriedumā nav konstatējusi pieteicējas informētību par iespējamu iesaisti PVN krāpšanā. Lietā nav pierādījumu, kas liecinātu, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par tās iesaisti iespējamā PVN krāpšanā attiecībā uz darījumiem ar SIA „Edelveiss Trade" un SIA „Agro TSC".

[6.2] Pieteicēja bija veikusi darījuma partnera SIA „Edelveiss Trade" pārstāvja /pers. A/ pārbaudi un saņēmusi pārstāvim izsniegto universālpilnvaru, kā to savā liecībā norādījusi /pers. D/. Pieteicēja /pers. A/ izsniegto universālpilnvaru pievienojusi apelācijas sūdzības pielikumā un lūdz veikt atkārtotu pieteicējas vērtējumu saistībā ar minēto apstākli.

[6.3] Lietas izskatīšanas gaitā tiesa konstatējusi, ka 2014.gada 6.martā starp pieteicēju un SIA „ZRS Baltija" noslēgts pirkuma līgums. Par katru no diviem strīdus preču pirkumiem noslēgts iepriekš minētā preču pirkuma līguma pielikums un izrakstīta preču pavadzīme – rēķins. Abu darījuma partneru pārstāvji gan rakstveidā, gan mutvārdos tiesas sēdē apliecināja darījumu esību un detalizēti spēja aprakstīt to norisi. Pieteicējas pārstāvju sniegtajās liecībās paskaidrots par darījuma partnera obligātu pārbaudi publiskajos reģistros. VID nav apšaubījis strīdus preču reālas piegādes faktu pieteicējai. Lietā nepastāv strīds, ka preču piegādes ir faktiski notikušas Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē, tajā pat laikā tiesa uzskata, ka pieteicējas darījumi ar SIA „ZRS Baltija" bijuši mākslīgi un pieteicēja par to zinājusi, ievērojot CMR norādīto informāciju.

CMR vispār nav izmantojams, lai sekotu darījuma norisei, kas noticis starp pieteicēju un SIA „ZRS Baltija", jo starp pusēm tika noslēgts klasisks pirkuma līgums, nevis piegādes līgums. CMR saglabāšana bija pieteicējas brīva izvēle, ievērojot, ka tā CMR parakstās par preču saņemšanu. Ir juridiski absurdi kravas pārvadājuma līgumu (CMR) izmantot, lai spriestu par preču pirkuma līguma norisi, jo īpaši apstākļos, kad starpnieku darbība tirdzniecībā nav aizliegta.

Fakts, ka SIA „ZRS Baltija" nebija norādīta CMR ailē „Nosūtītājs", nenozīmē, ka SIA „ZRS Baltija" nebija tiesību attiecīgās preces pārdot. Tam nebija arī jārada aizdomas par darījuma iespējamu iesaisti PVN krāpšanā. Pieteicēja lūdz ņemt vērā, ka pieteicēja iesniedza VID CMR, līdz ar to pieteicējai nebija šaubu par darījuma tiesiskumu, kā arī tiesībām veikt atbilstošus PVN priekšnodokļa atskaitījumus.

Apstāklis, ka pieteicējas tiešais darījumu partneris neatsaucas uz VID uzaicinājumiem paskaidrojumu sniegšanai, tā tālākie darījumu partneri nav spējīgi veikt saimniecisko darbību u.tml. apstākļi var liecināt, ka strīdus preces netika saņemtas tieši no rēķinā norādītā darījuma partnera, taču tie automātiski neliecina par to, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās ļaunprātīgajos darījumos. VID bija jāpievērš īpaša uzmanība tieši pieteicējas kā atskaitījumus veicošā nodokļa maksātāja izvērtējumam, taču šāds izvērtējums konkrētajā gadījumā izpaliek, VID visvairāk pievēršoties transporta pakalpojumu apstiprinošu dokumentu noformējumam u.c. dokumentu noformējumam, kas uz pieteicēju tieši nav attiecināms.

[6.4] Tiesa spriedumā atsaucas uz kriminālprocesa materiāliem, lai pamatotu SIA „Agro TSC" noslēgto darījumu krāpniecisko nolūku. Kriminālprocesā iegūtā informācija nav izmantojama, jo izmeklēšanas iestādes attiecīgo informāciju ieguvušas tādu procesuālo darbību rezultātā, par ko pieteicējai nav ziņu. Pieteicējai ne minētajā, ne citā kriminālprocesā nav piešķirts ne aizdomās turamā, ne arī jebkāds cits statuss. Tas acīmredzami pierāda, ka pieteicēja nav ne organizējusi, ne atbalstījusi, ne arī kādā citā veidā apzināti iesaistījusies PVN krāpšanā.

Attiecībā uz pretrunām pieteicējas iesniegtajos paskaidrojumos saistībā ar darījumiem ar SIA „Agro TSC" pieteicēja norādījusi, ka pēc paskaidrojumiem par darījumu uzsākšanu nav iespējams izdarīt secinājumus par darījumu norisi. Pretrunas savstarpēji izslēdz skaidrojumus, tomēr tiesas uzskaitītie apstākļi nav savstarpēji izslēdzoši. Paskaidrojumos var rasties neprecizitātes, jo: 1) katrā reizē savās atmiņās vai dzirdētā informācijā dalījusies cita persona; 2) pieteicējas darījumi ar SIA „Agro TSC" notika salīdzinoši īsu laiku (tikai 2 dienas); 3) darījumi risinājušies vairāk kā 3 gadus senā pagātnē. Līdz ar to konstatētās „pretrunas" nevar atzīt par derīgu pamatojumu tam, ka pieteicēja apzināti iesaistījusies PVN krāpšanā.

Starp pieteicēju un SIA „Agro TSC" bija noslēgts klasisks preču pirkuma līgums, kas nesatur preču transportēšanas elementu. Pirkuma darījuma izsekošanas nolūkos pieteicējai nebija pienākums savos grāmatvedības reģistros glabāt dokumentus, kas atspoguļo preču pārvadājuma norisi. Minētais izskaidro, kāpēc pieteicēja nepievērsa uzmanību CMR aizpildīšanai.

[6.5] Pieteicēja ir pamatojusi, ka ar ZS „Lagzdiņi" izvēlējusies sadarboties, jo sabiedrība piedāvāja zemu cenu un

kārtīgi veica piegādes. Minēto apstiprina arī pieteicējas valdes priekšsēdētāja Denisa Pavļenkova norādītais 2017.gada 23.novembra tiesas sēdē.

Ja SIA „Ozoliņi JO" būtu uzdots pareizs jautājums par preču transportēšanu, nevis darījumu partneriem, varētu izdarīt secinājumu par to, vai tā ir vai nav strīdus preces transportējusi pieteicējai.

[6.6] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „Multi Trade Company" pieteicēja norādījusi, ka tiesa ir pieļāvusi būtisku maldību attiecībā uz civiltiesiskajām attiecībām, kas pusēm rodas piegādes līguma noslēgšanas gadījumā un pārvadājuma līguma noslēgšanas gadījumā.

Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumiem par /pers. D/ sniegtās liecības saturu saistībā ar darījuma partnera SIA „Multi Trade Company" izvēli. Atbilstoši tiesu praksei SIA „Multi Trade Company" pārstāvja /pers. V/ nesadarbošanās ar tiesu ir nederīgs pamatojums tam, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par tās iesaisti iespējamā PVN krāpšanā. Līdzīgs secinājums izdarāms attiecībā uz pieteicējas tiešā darījumu partnera tālāko darījumu partneru saimnieciskās darbības neveikšanu, nesadarbošanos ar iestādēm.

Pieteicējai nav nekādas mantiskas intereses iesaistīties VID audita lietā aprakstītajās PVN „darījumu ķēdēs", ievērojot, ka šāda iesaistīšanās tai nerada nekādus papildus ieņēmumus. Pieteicējai mantiskā izteiksmē ir absolūti vienalga, vai darījums notiek iekšzemē, var arī ar citu Eiropas Savienības dalībvalsti. Tas pierāda pieteicējas motīva neesamību.

[6.7] Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumam par to, ka tā sniegusi vispārīgu darījuma ar SIA „Green Leaf" norises skaidrojumu. Pieteicēja norāda, ka pieteicējas pārstāvji savus paskaidrojumus snieguši gan rakstveidā, gan mutvārdos, izsmeļoši atbildot uz visiem uzdotajiem jautājumiem. SIA „Green Leaf" pārstāvja un pieteicējas paskaidrojumi nav pretrunīgi, tie apstiprina un papildina viens otru.

Spriedumā minētajam argumentam, ka sojas spraukumu piegādes līgumā nav minētas kviešu piegādes, nav nekādas juridiskas nozīmes, jo kvieši piegādāti tikai 2 no 19 piegādēm. Pieteicēja parasti neslēdza atsevišķu rakstveida līgumu, ja tika veiktas nelielas preču piegādes.

[6.8] Neviena likuma norma nenoteic pieteicējai pienākumu apsekot sadarbības partnera struktūrvienību, šis tiesas arguments nav derīgs, lai pamatotu pieteicējas informētību par tās iespējamu iesaisti PVN krāpšanā. Pieteicēja visas preces iegādājās tikai pēc to saņemšanas un pārbaudes teritorijā, tāpēc argumentiem par neprecizitātēm strīdus preču transportēšanas norisē nav juridiskas nozīmes, vērtējot pieteicējas kā pircējas iesaisti iespējamā PVN krāpšanā. Pieteicējas saimnieciskās darbības specifika ir liels kravu, transporta un rēķinu apgrozījums, kā arī augsta piegādātāju mainība atkarībā no dažādiem objektīviem un subjektīviem faktoriem.

[7] VID iesniedza paskaidrojumu par pieteicējas iesniegto apelācijas sūdzību. Paskaidrojumā lūgts atzīt apelācijas sūdzību par nepamatotu un pieteikumu noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā, spriedumā, kā arī turpmāk minētajā paskaidrojumā norādīto.

VID piekrīt tiesas secinājumam, ka pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes par darījumiem, kas nenotika ar tajās norādīto personu, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Attaisnojuma dokumentos norādītās ziņas ir pretrunā ar pārējiem lietā iegūtajiem pierādījumiem par darījumu faktisku esību starp tajos norādītajām personām.

Par to, ka pieteicēja zināja, ka tā piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, liecina iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas deklarēto darījumu norises apstākļiem, darījumu noformēšanā tādā veidā, kas, pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām neļauj identificēt darījuma gaitu. Tāpat no noformētajiem darījumiem iesniegti nepilnīgi vai pretrunīgu informāciju saturoši dokumenti, kurus ar savu pārstāvju parakstiem apstiprinājusi pieteicēja. Pieteicēja un tās deklarētie iegādes darījumu partneri snieguši vispārīgus, darījumu apstākļus neidentificējošus paskaidrojumus, kuri nesniedz objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu norisi un pārbaudei iesniegtajiem pretrunīgu informāciju saturošiem dokumentiem.

VID norādījis uz Augstākās tiesas praksē izdarītajām atziņām saistībā ar kriminālprocesā iegūto pierādījumu novērtējumu un pieļaujamību.

Konkrētajā lietā pašas pieteicējas sniegtajos paskaidrojumos konstatētās nepilnības nav formālisms, paskaidrojumos sniegtā informācija ir vispārīga un nesniedz objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu norisi un sadarbības partneru izvēli.

Motīvu daļa

[8] Apelācijas sūdzībā pieteicēja lūgusi izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmās daļas 2. un 3.teikumu apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā. Tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Tātad minētā tiesību norma paredz, ka lūgumam lietas izskatīšanai mutvārdu procesā jābūt motivētam. Tomēr no apelācijas sūdzībā norādītās motivācijas, ka mutvārdu process nepieciešams, lai objektīvi pārvērtētu pierādījumus, apgabaltiesas ieskatā šajā konkrētajā gadījumā nav pietiekams, lai apmierinātu pieteicējas lūgumu.

Kā atzīts judikatūrā, lietas izskatīšana tiesas sēdē ir lietderīga gadījumos, kuros no lietā esošajiem dokumentiem nevar gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Šādos apstākļos personu uzklausīšana tiesas sēdē var sekmēt pareizu izskatāmā jautājuma izlemšanu. Savukārt, ja lietas materiāli ir pietiekami izskatāmā jautājuma izlemšanai, tad mutvārdu process parasti nav lietderīgs (*sk., piem., Augstākās tiesas 2014.gada 6.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-0034-14*

6.punktu). Izvērtējot šīs konkrētās lietas materiālus, apgabaltiesa uzskata, ka lietu nav nepieciešams izskatīt mutvārdu procesā, jo lietā esošie materiāli, tostarp procesa dalībnieku rakstveidā un pirmās instances tiesas sēdē sniegtie paskaidrojumi, pirmās instances tiesas sēdē iegūtās liecinieku liecības, kā arī pieteicējas argumentācija par lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem pieteikumā un apelācijas sūdzībā ir pietiekami, lai lietu objektīvi izskatītu rakstveida procesā. Informāciju par apstrīdētajiem darījumiem un argumentus par Lēmumu pieteicēja var izteikt, arī iesniedzot tos rakstveidā. Tādējādi pieteicējas lūgums par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, kā jau norādīts arī Administratīvās apgabaltiesas tiesneses 2018.gada 17.decembra paziņojumā par apelācijas tiesvedību, ir noraidāms.

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa kopumā ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, spriedumā ietvertā argumentācija ir pareiza un pietiekama (izņemot par pieteicējas darījumu ar SIA „Edelveiss Trade", SIA „Multi trade Company" un SIA „Green Leaf"), tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai norādītajā daļā un tos pašus argumentus neatkārtos.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka faktiskie apstākļi arī lietas daļā par pieteicējas darījumu ar SIA „Edelveiss Trade", SIA „Multi trade Company" un SIA „Green Leaf" ir konstatēti pareizi, tomēr apgabaltiesa nepiekrīt motivācijai, ar kādu pieteikums minētajā daļā ir noraidīts.

[10] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šajā lietā vispirms ir nepieciešams noskaidrot pieteicējas veiktās komercdarbības specifiku, lai tālāk varētu secināt, kādus veicamos pasākumus papildus Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktajiem no pieteicējas būtu saprātīgi sagaidīt, lai tā izvairītos no iesaistes PVN samazināšanas plānā, iegādājoties preces.

Lietā nav strīda, ka pieteicēja ir dzīvnieku barības ražošanas komersants, un savas saimnieciskās darbības ietvaros pieteicējai ir nepieciešams iegādāties dažādas pārtikas izejvielas.

[10.1] Atbilstoši Eiropas Savienības Regulas Nr.178/2002, ar ko paredz pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgus principus un prasības, izveido Eiropas Pārtikas nekaitīguma iestādi un paredz procedūras saistībā ar pārtikas nekaitīgumu (turpmāk – regula Nr.178) 3.panta piekto daļu „barības uzņēmums" ir jebkurš uzņēmums, kas nes peļņu vai ne, ir publisks vai privāts, kas saistīts ar jebkuru barības ražošanas, izgatavošanas, pārstrādes, uzglabāšanas, pārvadāšanas vai izplatīšanas operāciju, tostarp ar jebkuru ražotāju, kas ražo, pārstrādā vai uzglabā barību dzīvnieku barošanai savā saimniecībā.

Saskaņā ar šīs regulas 17.panta pirmo daļu uzņēmēji, kas iesaistīti pārtikas un barības apritē, visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos uzņēmumos, kas atrodas viņu pārziņā, nodrošina, lai pārtika vai barība atbilstu pārtikas aprites tiesību aktu prasībām, kas attiecas uz viņu darbību, un pārbauda, vai minētās prasības ir izpildītas. Savukārt saskaņā ar šīs regulas 18.panta pirmo un otro daļu visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos ir nodrošināts, ka pārtiku, barību, produktīvos dzīvniekus un jebkuras citas vielas, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai, var izsekot. Uzņēmēji, kas iesaistīti pārtikas un barības apritē, spēj identificēt jebkuru personu, kas tām piegādājusi pārtiku, barību, produktīvu dzīvnieku vai jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai. Tādēļ minēto uzņēmēju rīcībā ir sistēmas un procedūras, kas dod iespēju pēc pieprasījuma darīt attiecīgo informāciju zināmu kompetentajām iestādēm.

Tātad minētās tiesību normas paredz, ka pārtikas apritē iesaistītajam uzņēmējam, kas ir gan pieteicēja, gan kādiem būtu jābūt arī pieteicējas darījumu partneriem, ir pienākums rūpēties par to, lai viņu rīcībā būtu informācija par barības sastāvdaļu piegādātāju un ziņas par barības sastāvdaļu izcelsmi. Minēto norādījis arī Pārtikas un veterinārais dienests 2016.gada 16.novembra atbildē Nr.PVD 01.1-13/16/2561 VID (*lietas 1.sējuma 204.lapa*). Vēstulē norādīts, ka pieteicēja dzīvnieku barības ražošanai izejvielas var iegādāties no reģistrēta vai atzīta uzņēmuma. Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes regulu Nr.183/2005 ar ko paredz barības higiēnas prasības 9.panta 2.punktā noteiktajām prasībām un kārtību, kas noteikta Ministru kabineta 2009.gada 30.jūnija noteikumos Nr.730 „Dzīvnieku barības apritē iesaistītā uzņēmuma reģistrācijas un atzīšanas kārtība", reģistrāciju un atzīšanu veic Pārtikas un veterinārais dienests un Lauksaimniecības datu centrs.

Kaut arī minētās tiesību normas neattiecas uz iesaistīto darījuma dalībnieku nodokļu saistībām, tostarp PVN maksāšanu valsts budžetā, tās tomēr norāda uz barības apritē iesaistītā komersanta pienākumu pievērst pastiprinātu uzmanību saviem darījumu partneriem – tiem, no kuriem tiek iegādātas barības ražošanai nepieciešamās izejvielas. Tādējādi apgabaltiesa atzīst, ka VID ir pamatoti pievērsis uzmanību tam, ka atsevišķi pieteicējas darījumu partneri (ZS „Lagzdiņi", SIA „Agro TSC", SIA „Multitrade Company" un SIA „Green Leaf" nav un nav bijuši reģistrēti Pārtikas un veterinārajā dienestā kā uzņēmumi, kas izplata dzīvnieku barību (*sk. arī iepriekš minēto Pārtikas un veterinārā dienesta vēstuli*), jo tas apgabaltiesas ieskatā kā viens no apstākļiem raksturo to, vai šie komersanti varēja vai nevarēja būt faktiskie produktu pārdevēji pieteicējai. Jāpiemin, ka pirmās instances tiesa nepamatoti norādījusi, ka arī SIA „Edelveiss Trade" bija komersants, kurš nebija reģistrēts kādā no Pārtikas un veterinārā dienesta uzraudzītajām jomām barības apritē (*sk. šā sprieduma 5.13.punktu*). Iepriekš minētā Pārtikas un veterinārā dienesta vēstule apstiprina, ka SIA „Edelveiss Trade" bija komersants, kas bija tiesīgs veikt darbības ar dzīvnieku barības ražošanā izmantotajām augu izcelsmes barības sastāvdaļām līdz 2016.gada 3.martam.

[10.2] Par pašu saimnieciskās darbības būtību pieteicējas pārstāvji pirmās instances tiesas sēdēs paskaidroja, ka pieteicēja ir diezgan liela ražošanas rūpnīca un ražo diezgan lielu lopbarības apjomu. Darījumu prakse ir tāda, ka jauni piegādātāji piesakās pārsvarā paši un piedāvā savas cenas. Lai izskaustu jebkādus finanšu riskus, rūpnīca strādā ar pēcapmaksu, veicot maksājumus par piegādātu preci tad, kad tā ir nosvērta un pārbaudīta preces kvalitāte. Tiek pārbaudīti arī darījumu dokumenti un darījumu partneris (partnera pārstāvības tiesības, saimnieciskās darbības veikšanas aktualitāte, vai ir PVN maksātājs, kā arī, vai nav šaubu par preču izcelsmi, vai ir Pārtikas un veterinārā dienesta reģistros). Tā kā piegādēm ir gadījuma raksturs, kā arī ir pavadzīmes, līgumi par preču iegādi ne vienmēr tiek slēgti. Svarīgākais ir preces pieņemšanas brīdis – ja prece tiek pieņemta, tad to arī apmaksā. Līgumi parasti tiek slēgti tad, ja ir ļoti liels iepirkuma apjoms, līgums tiek slēgts par nākotnes darījumiem vai arī atkarībā no produkta. Piemēram, iepērkot sojas spraukumus, līgumus slēdz vienmēr, jo pērk tad, kad ir izdevīga cena. Turpretī kviešus var iepirkt katru dienu, kad ir jaunā raža, jo ir piedāvājums.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas darbības specifika ir tāda, ka līgumi par preču iegādi ne vienmēr ir nepieciešami, tādēļ automātisks apgalvojums, ka līguma neesība liecina par kādu pieteicējas nevērību, nebūtu pamatots. Kā izriet no pieteicējas pārstāvju paskaidrojumiem, līguma slēgšana ir atkarīga no konkrētiem apstākļiem, piemēram, no tā, kāda prece tobrīd pieteicējai ir nepieciešama, vai tā ir pieejama tirgū, kāds ir piedāvājums un kāda ir cena. No pieteicējas komercdirektores /pers. D/ liecības, piemēram, var saprast, ka sojas spraukumi nav pieejami katru dienu. Tie ir jāiepērk lielākos daudzumos tad, kad ir pieejami un kad tiem ir laba cena. Tas apgabaltiesas ieskatā izskaidro arī līguma noslēgšanas nepieciešamību, kas garantē pieteicējai to, ka preces nepieciešamajā daudzumā un par nolīgto cenu tiks piegādātas. Turpretī preces, kas tirgū ir pieejamas bez ierobežojumiem (piemēram, kvieši), var iepirkt bez līguma noslēgšanas, pieteicējai izvēloties tādu piegādātāju, kas piekrīt preci piegādāt ar pēcapmaksu – tad, kad prece ir faktiski atvesta un tās kvalitāte pārbaudīta. Šādos apstākļos līguma ar konkrētu piegādātāju nenoslēgšana apgabaltiesas ieskatā nerada nekādu finansiālu risku pieteicējai, tādējādi nav pretēja rūpīgas saimniekošanas principam.

[11] VID Lēmumā norādījis, ka SIA „Edelveiss Trade" ir komersants, kas reālu saimniecisko darbību neveic, par ko liecina vairāki apstākļi. Proti, SIA „Edelveiss Trade" nav noslēgts līgums ar pieteicēju, nepareizi norādīta darījuma būtība, nepareizi norādīta SIA „Edelveiss Trade" adrese (preču izsniegšanas vieta) pavadzīmē, nav informācijas par pārvadātāju, bet ir tikai norāde par transportlīdzekli. SIA „Edelveiss Trade" nav iesniegusi 2015.gada marta PVN deklarāciju VID, /pers. A/, kas sadarbojās ar pieteicēju, nav deklarēts kā darbinieks darījuma veikšanas brīdī, uz VID aicinājumu paskaidrojumu sniegšanai šī persona neatsaucās. Uz VID aicinājumu neatsaucās arī SIA „Edelveiss Trade" bijusī amatpersona /pers. C/. SIA „Edelveiss Trade" nav iesniegusi 2015.gada pārskatu, divās apsekošanās nav konstatēta šī komersanta saimnieciskā darbība, kā arī komersantam nebija reģistrētu struktūrvienību saimnieciskās darbības veikšanai.

[11.1] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka iepriekš minēto apstākļu kopums šajā konkrētajā gadījumā neliecina par SIA „Edelveiss Trade" saimnieciskās darbības neveikšanu brīdī, kad tā pieteicējai piegādāja graudus (auzas).

Apgabaltiesa jau iepriekš norādīja argumentus par to, ka līguma ar darījuma partneri neesamība var arī nenorādīt uz kādu negodprātīgu pieteicējas attieksmi darījumu veikšanā. Arī šajā konkrētajā gadījumā apgabaltiesa atzīst, ka līguma neesamība nenorāda uz pieteicējas ļaunprātību vai bezrūpību darījumu veikšanā.

Darījums, ko VID ir pārbaudījis šajā auditā, nav bijis vienīgais pieteicējas un SIA „Edelveiss Trade" darījums, ko apliecina lietas 2.sējuma 187. – 189.lapā esošās izdrukas no graudu programmas. Proti, atbilstoši tām pieteicēja ar SIA „Edelveiss Trade" ir sadarbojusies jau vismaz no 2014.gada sākuma, saņemot no šā komersanta auzas un kviešus. Tās ir bijušas aptuveni 39 piegādes, ieskaitot apstrīdēto darījumu. Darījumu ar ieteicēju veikšanas brīdī SIA „Edelveiss Trade" bija reģistrēta Pārtikas un veterinārajā dienestā līdz pat 2016.gada 3.martam kā komersants, kas ir tiesīgs veikt darbības ar dzīvnieku barības ražošanā izmantotajām augu izcelsmes barības sastāvdaļām (*sk. iepriekš minēto Pārtikas un veterinārā dienesta vēstuli*). Tā kā pieteicējas pārstāvji ir paskaidrojuši, ka pārliecinājās par darījuma partnera spējām veikt darījumus publiskajos reģistros, tostarp pārliecinājās arī Pārtikas un veterinārā dienesta reģistros, pieteicējai fakts par reģistrāciju objektīvi varēja radīt pārliecību, ka komersants faktiski darbojas un ir tiesīgs veikt reģistrētās darbības, kas arī ir noticis šajā lietā. Piegādāto kravu apjoms un saturs (pārsvarā kvieši, bet no 2014.gada decembra auzas) nenorāda, ka pastāvēja tādi apstākļi, kuru dēļ pieteicējai ar SIA „Edelveiss Trade" noteikti bija jānoslēdz piegādes vai pirkuma līgums. Papildus tam minēto apliecina gan pieteicējas teiktais, gan no pavadzīmes izrietošais fakts, ka preces tika piegādātas ar pēcapmaksu. Tātad neradīja pieteicējai faktiski nekādu risku gadījumā, ja tiks piegādāti nekvalitatīvi graudi.

Pamatots ir Lēmumā norādītais VID arguments, ka tas, ka /pers. C/ un /pers. A/ neatsaucās uz VID aicinājumiem sniegt paskaidrojumus par darījumiem ar pieteicēju, kā viens no apstākļiem var norādīt uz saimnieciskās darbības neveikšanu. Tomēr šajā gadījumā pirmās instances tiesai izdevās nopratināt gan /pers. C/, gan SIA „Edelveiss Trade" bijušo darbinieku /pers. A/. Abi SIA „Edelveiss Trade" pārstāvji tiesas sēdē darījumus ar pieteicēju apstiprināja, izskaidrojot, kādā veidā meklēja darījumu partnerus (tostarp pieteicēju, kā arī graudu piegādātājus) un organizēja graudu piegādes. Turklāt /pers. A/ apstiprināja liecinieces, pieteicējas komercdirektores /pers. D/ teikto, ka vienmēr pats piedalījās kravas piegādēs pieteicējai. Apgabaltiesai šaubas par SIA „Edelveiss Trade" saimniecisko darbību neizraisa arī /pers. C/ un /pers. A/ liecību saturs, jo būtiskajos punktos liecības sakrīt gan savstarpēji, gan apstiprina /pers. D/ teikto. Piemēram, /pers. C/ un /pers. A/ liecības sakrīt faktā, ka graudu pircēji un piegādātāji tika meklēti attālināti – internetā, pa telefonu, izvietojot sludinājumus, kā arī faktā, ka darījumi notika ar pēcapmaksu, tostarp ar pēcapmaksu zemniekiem. No abu personu liecībām ir secināms, kāpēc tieši /pers. A/, nevis /pers. C/, ir bijis tas, kurš faktiski organizēja graudu iepirkšanu un piegādes pieteicējai (/pers. C/ bija ilgstošas veselības problēmas, tāpēc pati nevarēja piedalīties darījumu organizēšanā). No

/pers. A/ liecības apgabaltiesai nerodas šaubas par to, ka šī persona pārzina graudu pirkšanas, pārdošanas un piegādes nozari un orientējas graudu piegāžu organizēšanā. Arī pieteicējas komercdirektore /pers. AD/ apliecināja, ka darījumos ar SIA „Edelveiss Trade" sadarbojās ar /pers. A/, kā arī norādīja vispārīgas ziņas, ka graudu piegādātājus atrod pēc viņu atsūtītiem piedāvājumiem e-pastos, pa telefonu. Turklāt pieteicējai fakts, ka /pers. A/ darbojās SIA „Edelveiss Trade" vārdā, objektīvi nevarēja izraisīt šaubas, jo pēc Lēmumā norādītā, viņš līdz pat 2015.gada februārim bija reģistrēts kā SIA „Edelveiss Trade" darbinieks. Tātad tikai 2015.gada marta darījumā viņam šāda statusa vairs nebija. Tā kā pieteicēja darījumus ar SIA „Edelveiss Trade" bija veikusi jau no 2014.gada sākuma, tad pieteicējai nevarēja rasties aizdomas, ka tieši 2015.gada martā /pers. A/ vairs nav šā komersanta darbinieks. Turklāt pieteicēja apelācijas sūdzībai pievienoja SIA „Edelveiss Trade" izdotu pilnvaru /pers. A/ pārstāvēt šo komersantu darījumos, parakstīt uzņēmuma saimnieciskās darbības dokumentus (līgumus, pavadzīmes, rēķinus), izsniegt un saņemt preci u.c. Pieteicēja apelācijas sūdzībā pieļāva, ka pilnvara netika iesniegta ātrāk pieteicējas neuzmanības dēļ, tomēr tā ir tikusi iesniegta citā administratīvajā lietā, kurā ir apstrīdēti darījumi ar SIA „Edelveiss Trade". Tomēr uz šādas pilnvaras esību jau darījuma veikšanas laikā pirmās instances tiesā norādīja gan /pers. AD/, gan /pers. C/, gan /pers. A/.

[11.2] VID ir norādījis, ka SIA „Edelveiss Trade" nav iesniegusi PVN deklarāciju par 2015.gada martu, kā arī 2015.gada pārskatu. Tomēr VID Lēmumā nav pamatojis, kā šie fakti raksturo SIA „Edelveiss Trade" un pieteicējas darījumu 2015.gada martā, kad ne deklarācija, ne pārskats atbilstoši tiesību normām vēl nebija jāiesniedz. Savukārt lietā ir zināms, ka /pers. C/, kura kā valdes locekle bija atbildīga par SIA „Edelveiss Trade" saimniecisko darbību, jau 2015.gada martā uzņēmumu pārdeva. Atbilstoši Lursoft pieejamajām ziņām /pers. C/ kā valdes locekle bija reģistrēta līdz 2015.gada 30.martam. Tātad atbildība par PVN deklarāciju iesniegšanu (kas atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 118.panta pirmajai daļai jāiesniedz 20 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām) un gada pārskata iesniegšanu (atbilstoši Gada pārskatu likuma 97.panta pirmajai daļai tas jāiesniedz ne vēlāk kā četrus mēnešus pēc pārskata gada beigām) ir jāuzņemas jaunajam SIA „Edelveiss Trade" valdes loceklim. Tiesas sēdē /pers. C/ liecināja, ka par to, kas notiek ar komersantu pēc tā pārdošanas, viņai nav zināms.

VID 2015.gadā ir veicis divas apsekošanas pieteicējas juridiskajā adresē – 2015.gada 13.februārī Baltā ielā 1B, Rīgā un 10.aprīlī Starta ielā 1, Rīgā. Uz darījumu veikšanas laiku attiecas pirmā apsekošana, kad VID ir konstatējis, ka Baltā ielā 1B, Rīgā atrodas daudzstāvu balta biroja ēka. Ēkas iekštelpā ir pastkastīte ar SIA „Edelveiss Trade" uzrakstu. Apsekošanas laikā uzņēmuma pārstāvji juridiskajā adresē netika sastapti un uzņēmuma saimnieciskā darbība netika konstatēta. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šāda viena apsekošana, kurā turklāt ir konstatēts, ka SIA „Edelveiss Trade" tajā ir vismaz pastkastīte, neko neizsaka par uzņēmuma saimniecisko darbību šajā konkrētajā gadījumā, jo, kā noskaidrots iepriekš, /pers. C/ veselības stāvokļa dēļ pati nodarboties ar darījumu organizēšanu nevarēja, bet /pers. A/, kurš faktiski organizēja darījumus, arī varēja būt aizņemts savu tiešo darba pienākumu izpildē, meklējot darījumu partnerus, meklējot transportu, veicot piegādes. Turklāt pieteicēja nevar būt atbildīga par to, vai SIA „Edelveiss Trade" savu saimniecisko darbību veic, faktiski atrodoties juridiskajā adresē, un šāds pārbaudes apjoms pieteicējai neizriet no tiesību normām.

Tāpat pieteicējas pārbaudāmo apstākļu lokā neietilpst pārbaudes par to, vai darījumu partnerim ir reģistrētas struktūrvienības. Turklāt pieteicējas un SIA „Edelveiss Trade" darījumu struktūra, kā arī fakts, ka SIA „Edelveiss Trade" ir tikai starpnieks graudu piegādēs, nenorāda uz nepieciešamību SIA „Edelveiss Trade" šādas struktūrvienības reģistrēt. Tomēr tādā gadījumā apgabaltiesas ieskatā pavadzīmē ir jābūt norādītai tādai preces izsniegšanas vietai, kas atbilst faktiski notikušam darījumam, nevis formāli pārdevēja juridiskā adrese, it īpaši, ja tā pēc būtības neatbilst vietai, kurā varētu tikt izsniegta konkrēta prece (šajā gadījumā biroju ēka).

Ņemot vērā iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka SIA „Edelveiss Trade" bija komersants, kas objektīvi varēja radīt pieteicējai pārliecību, ka tā veiktā saimnieciskā darbība ir patiesa.

Apgabaltiesa piekrīt VID, ka pavadzīmē norādītais darījuma apraksts „pārvietošana" norāda uz citu darījuma veidu, nevis uz preču pārdošanu vai preču piegādi pieteicējai. Lietā ir nepārprotami, ka pieteicēja ir vēlējusies iegādāties graudus par samaksu, nevis nolīgusi darījumu partneri vienkāršai preču pārvietošanai, piemēram, preču pārvietošanai savā iekšienē no vienas struktūrvienības uz citu. Tādējādi pieteicējas darījums atbilst preču iegādes darījumam. Tomēr šāda kļūdaina norāde pavadzīmē neliedz noskaidrot patieso darījuma būtību.

[11.3] Lēmumā ir norādīts, ka SIA „Edelveiss Trade" izsniegtajā pavadzīmē nav norādīts pārvadātājs, kas ir viens no argumentiem, kādēļ pieteicējas darījums ar šo komersantu uzskatāms par nenotikušu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pantā ir noteikts, kādām ziņām ir jābūt ietvertām nodokļa rēķinā. No šīs tiesību normas neizriet, ka nodokļa rēķinā būtu jāietver ziņas par preču pārvadātāju. Lietā ir noskaidrots, ka pieteicēja pati neorganizēja preču transportēšanu. Tādējādi, vispārīgi raugoties, no pieteicējas nevar būt saprātīgi sagaidāms, ka pieteicēja varētu detalizēti izskaidrot, tieši kurš pārvadātājs faktiski veica piegādes. Tajā pašā laikā pieteicējas darbiniece /pers. G/ rakstveida paskaidrojumā VID norādījusi, ka transportlīdzekļa piederība tomēr tiek noskaidrota. Proti, /pers. G/ paskaidrojusi, ka burtnīcā reģistrē transportlīdzekļa numuru un mašīnas brutto svaru. Pēc tam noskaidro, kam pieder transportlīdzeklis, noskaidro, kāda prece. Ja mašīna pieder rūpnīcai (pieteicējai), datus ievada datorā. Ja mašīna nepieder rūpnīcai, zvana ražošanas direktoram un informē par mašīnu, kravas īpašnieku un preci. Pie transportlīdzekļa iebraukšanas vadītājiem pieprasa CMR, stingrās uzskaites pavadzīmes, parastās pavadzīmes, transportlīdzekļa vadītāja apliecību, preču izcelsmes un kvalitātes sertifikātus iesniedz laborantiem (*lietas 1.sējuma 223. – 226.lapa*). Tātad pieteicējai ziņas par transportlīdzekli un pārvadātāju ir svarīgas, kas arī būtu loģiski, lai pieteicēja pati būtu pārliecināta, ka piegādātās preces, barības sastāvdaļas tiktu piegādātas ar tam piemērotiem transportlīdzekļiem un to veiktu atzīti pārvadātāji. Tas atbilst iepriekš minētās regulas 17.panta pirmajā daļā norādītajam, ka uzņēmēji, kas iesaistīti pārtikas un barības apritē, visos

ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos uzņēmumos, kas atrodas viņu pārziņā, nodrošina, lai pārtika vai barība atbilstu pārtikas aprites tiesību aktu prasībām, kas attiecas uz viņu darbību, un pārbauda, vai minētās prasības ir izpildītas.

Preču piegādi pieteicējai organizēja darījuma partnere SIA „Edelveiss Trade". Kā lietā noskaidrojis VID, preču piegāde notika ar SIA „Korn" piederošu transportlīdzekli un piekabi ar reģistrācijas numuru /numurs A/. No SIA „Korn" veiktās tematiskās pārbaudes rezultātā iegūtajām ziņām izriet, ka minētais transportlīdzeklis 2015.gada 3.martā netika izmantots graudu piegādēs. Šis transportlīdzeklis tika izmantots 2015.gada 2.martā cita komersanta interesēs un tajā pašā dienā atgriezās SIA „Korn" adresē plkst.17.00. Tas pats konstatējams par 2015.gada 5.martu (*sk. lietas 3.sējuma 139., 175., 179.lapu*). Tā kā SIA „Korn", kā redzams no tematiskās pārbaudes, reģistrē savus veiktos pārvadājumus savā grāmatvedībā, noformē transportlīdzekļu ceļazīmes, kā arī tematiskajā pārbaudē netika konstatēti kādi pārkāpumi, secināms, ka SIA „Korn" 2015.gada 3.martā neveica graudu pārvadājumu pieteicējai ar pavadzīmē norādīto transportlīdzekli.

Pamatojoties uz minēto, ir secināms, ka pavadzīmē ir norādītas tādas ziņas, kas neatbilst faktiski notikušam darījumam. Pieteicējai par to bija zināms, jo pavadzīmi pieteicēja reģistrē savā grāmatvedībā, kā arī pieteicējas darbinieki norāda, ka ieradušos transportlīdzekli pārbauda. Turklāt, kā konstatējams no lietas materiāliem, konkrētā pavadzīme ir izdrukāta un aizpildīta pie pieteicējas, nevis SIA „Edelveiss Trade" to ir atvedusi kopā ar kravu. /pers. A/ tiesas sēdē liecināja, ka pavadzīme tiek noformēta svaru mājā pie pieteicējas, tad, kad mašīna ir nosvērta un krava pārbaudīta laboratorijā. Lietā nav SIA „Edelveiss Trade" pašas sagatavotas pavadzīmes, kas kā kravas pavaddokumenti atrastos pie transportlīdzekļa vadītāja pārvadājuma laikā un līdz graudu kvalitātes un svara precizēšanai pie pieteicējas tiktu uzrādīts pieteicējai (ar šādām pavadzīmēm pieteicējai preces piegādāja, piemēram, ZS „Lagzdiņi"). Tātad lietā nav ziņu, ar kādiem kravas pavaddokumentiem SIA „Edelveiss Trade" ieradās pie pieteicējas, kaut arī pieteicējai tas objektīvi varēja būt zināms (/pers. G/ liecināja, ka tiek prasītas pavadzīmes, CMR u.c. dokumenti). Tā kā VID neapstrīd faktisku graudu piegādi pieteicējai, ir secināms, ka pieteicējas pārkāpums ir konstatējams faktā, ka pavadzīmē ir norādītas nepatiesas ziņas par darījuma apstākļiem, kas liedz noskaidrot to, kā darījums ir faktiski noticis, tostarp liedz pārliecināties par preces izcelsmi. Kā redzams no /pers. C/ un /pers. A/ liecības, viņi nevarēja sniegt konkrētas ziņas par to, no kurienes ir ņemti graudi, kas piegādāti pieteicējai. Tā kā iztrūkst ziņas par to, kurš ir pārvadātājs (persona, kurai būtu zināms, kur faktiski graudi ir iekrauti), nav zināms, ar kādiem kravas pavaddokumentiem SIA „Edelveiss Trade" ieradās pie pieteicējas, graudu izcelsmi nav iespējams noskaidrot.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2.panta otrajai daļai grāmatvedībā var reģistrēt tikai tādus attaisnojuma dokumentus, kuros ir sniegtas patiesas ziņas par darījumu. Tā kā konkrētajā gadījumā šīs ziņas nav patiesas, pieteicēja SIA „Edelveiss Trade" pavadzīmi Nr.EDT 001048 nevarēja izmantot kā grāmatvedības attaisnojuma dokumentu.

Tādējādi VID pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumu ar SIA „Edelveiss Trade".

[12] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi pieteicējas pārstāvju paskaidrojumus, /pers. D/ liecību un SIA „ZRS Baltija" darījuma laika valdes locekļu /pers. E/, /pers. F/ rakstveida paskaidrojumus un liecības pirmās instances tiesā, kā arī audita laikā esošā valdes locekļa /pers. AE/ rakstveida paskaidrojumu, secina, ka SIA „ZRS Baltija" bija komersants, kas darbojās kā starpnieks dzīvnieku barības sastāvdaļu piegādēs. SIA „ZRS Baltija" darījumu partneri nebija tikai pieteicēja, bet arī virkne citu komersantu. Apgabaltiesa no /pers. E/ un /pers. F/ liecībām, kā arī VID sniegtajiem rakstveida paskaidrojumiem gūst pārliecību, ka šīs personas orientējas nozarē un tajā esošo komersantu darbības principos. Atbilstoši Pārtikas un veterinārā dienesta 2015.gada 5.novembra atbildei Nr.PVD 01.1-13/15/2758 SIA „ZRS Baltija" nav reģistrējusi savu darbību dienestā nevienā dzīvnieku barības aprites jomā, tai skaitā darbības ar dzīvnieku barības ražošanā un ēdināšanā izmantotajām piedevām un citām barībā izmantotajām izejvielām. Taču SIA „ZRS Baltija" ir reģistrējusi savu darbību kā pārtikas izplatīšanas uzņēmums. Tātad secināms, ka SIA „ZRS Baltija" darbojās Pārtikas un veterinārā dienesta uzraudzītā jomā.

VID ir veicis divas SIA „ZRS Baltija" juridiskās adreses apsekošanas (2014.gada 17.oktobrī un 2016.gada 1.martā). Abās apsekošanās konstatēts, ka juridiskā adrese atrodas dzīvojamajā mājā ar komerctelpām pirmajā stāvā. VID darbiniekiem neizdevās iekļūt adresē Ganību dambis 17-35, jo kāpņu telpa bija slēgta ar kodu atslēgu, nebija uzrakstu, kas liecinātu par SIA „ZRS Baltija" atrašanos šajā adresē. Tomēr apgabaltiesa atzīst, ka ar šīm apsekošanām vien nav pietiekami, lai secinātu, ka SIA „ZRS Baltija" saimniecisko darbību neveic, kā arī tās pārstāvji nemēdz atrasties juridiskajā adresē. Kā redzams no apsekošanām, juridiskās adreses īpašuma tiesības netika skaidrotas un papildus nekādas darbības netika veiktas, lai pārliecinātos par komersanta esību juridiskajā adresē. Turklāt pieteicējas darījumu partnera pārbaudes apjomā no nodokļu tiesību normām neizriet pienākums pārbaudīt darījumu partnera juridisko adresi vai arī struktūrvienību esību. Tādējādi apsekošanu rezultātā iegūtās ziņas šajā konkrētajā gadījumā ne apstiprina, ne noliedz SIA „ZRS Baltija" saimnieciskās darbības esību.

Tomēr VID ir pamatoti konstatējis atsevišķas norādes, kas liecina par to, ka pieteicēja nav pievērsusi uzmanību tam, kā ir noformēti grāmatvedības dokumenti, kas attaisno pieteicējas un SIA „ZRS Baltija" veiktos darījumus. Šīs neprecizitātes liedz pārliecināties par to, kā darījums ar SIA „ZRS Baltija" ir faktiski noticis.

[12.1] Darījumus ar SIA „ZRS Baltija" VID ir apstrīdējis tādēļ, ka starp pieteicēju un SIA „ZRS Baltija" noslēgtais līgums ir vispārīgs. Kā redzams no Pirkuma līguma Nr.2014KG/60, tas ir noslēgts starp pieteicēju un SIA „ZRS Baltija", atrunājot tikai vispārīgus savstarpējās sadarbības principus – ka pieteicēja pērk, bet SIA „ZRS Baltija" piegādā preces, kuru nosaukums, sortiments un cena tiek norādīta pavadzīmē (līguma 1.punkts). Par katras preces piegādes nosacījumiem (cenu, daudzumu, nosacījumiem) līdzēji vienojas atsevišķi, noformējot līguma pielikumu (līguma 2.punkts). Preces

jāapmaksā divu dienu laikā no piegādes (līguma 3.punkts). Tāpat ir paredzētas soda sankcijas, ja pieteicēja kavē samaksas termiņu, kā arī ir atrunāti citi jautājumi. Jāpiekrīt VID argumentam, ka šajā līgumā, paredzot atbildību pieteicējai kā preču pircējai, līgumā nav paredzēta atbildība preču pārdevējai SIA „ZRS Baltija", piemēram, par preču piegādes kavējumu. Apgabaltiesa piekrīt arī VID argumentam, ka tas ir uzskatāms par būtisku trūkumu līguma nosacījumos, jo pieteicējai kā dzīvnieku pārtiku ražojošam uzņēmumam izejvielas ir nepieciešamas noteiktā termiņā, nevis ar kavējumu.

Šim līgumam ir noformēts pielikums Nr.26 un Nr.27 par to, ka pieteicējai nepieciešama nerafinēta saulespuķu eļļa un sojas eļļa, kuru izcelsmes valsts būtu Ukraina. Abos pielikumos norādīts vēlamais preces piegādes datums – 2015.gada 17.marts, tomēr atzīstams, ka pielikumā Nr.27 minētais datums ir norādīts kā pārrakstīšanās kļūda, jo pielikums Nr.27 noformēts 2015.gada 11.aprīlī, tātad pēc 17.marta. Minēto kļūdu apgabaltiesa pretēji VID un pirmās instances tiesai nevērtē kā būtisku trūkumu, kas liedz noskaidrot darījuma būtību. Atbilstoši lietā esošajām pavadzīmēm ZRB 000405 un ZRB 000391 eļļa piegādāta 2015.gada 17.martā un 15.aprīlī. Informācija, kāda ir norādīta pavadzīmē Nr.ZRB 000405, ir ietverta arī pieteicējas Svaru žurnālā pa nosūtītājiem. Tomēr nav iesniegts tāds pats žurnāls par sojas eļļas piegādes, kas notika 2015.gada 15.aprīlī, reģistrēšanu šajā žurnālā.

Lietas materiālos ir SIA „ZRS Baltija" izsniegta Barības marķējuma lapa – sastāvdaļai saulespuķu eļļa (nerafinēta). Tomēr šī lapa acīmredzami attiecas uz citu piegādi, nevis 2015.gada 17.marta saulespuķu eļļas piegādi, jo lapa ir izrakstīta 2015.gada 10.februārī, kad arī atbilstoši jau minētajam Svaru žurnālam pa nosūtītājiem pieteicējai piegādāta saulespuķu eļļa. Lietā nav kvalitātes sertifikātu tām precēm, kas piegādātas 2015.gada 17.martā un 15.aprīlī, kaut gan /pers. F/ tiesas sēdē pirmās instances tiesā liecināja, ka no SIA „Germes Ltd" saņēma gan pavadzīmi, gan kvalitātes sertifikātu. Kvalitātes sertifikātus SIA „ZRS Baltija" pārskatīja un izsniedza no sava vārda, lai pieteicējai neatklātu komercnoslēpumu, no kurienes eļļa iegādāta (*sk. lietas 4.sējuma 170.lapu*). Pieteicējas pārstāvis, valdes loceklis /pers. AE/ rakstveida paskaidrojumā VID apstiprināja, ka kvalitātes sertifikāti strīdus darījumiem netika izsniegti, jo par preču kvalitāti puses bija vienojušās jau iepriekš.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka iepriekš minētie trūkumi līgumā, pielikumā Nr.27 un kvalitātes sertifikātu neesība pati par sevi nevar būt pietiekams pamats, lai darījumus ar SIA „ZRS Baltija" neatzītu. Tomēr papildus minētajam VID ir norādījis būtiskus argumentus par saulespuķu eļļas un sojas eļļas piegādes apstākļu neizsekojamību, tātad nav iespējams izsekot preču izcelsmei.

[12.2] Pieteicējai izsniegtajās pavadzīmēs norādīts, ka preces transportējis Lietuvas pārvadātājs *UAB „Trans Group LT"*. Lietā nav strīda, ka eļļas transportēšanu pieteicēja pati neorganizēja, bet to veica tās darījumu partnere SIA „ZRS Baltija". No SIA „ZRS Baltija" pārstāvja /pers. AE/ rakstveida paskaidrojuma, kā arī /pers. E/ un /pers. F/ liecībām secināms, ka SIA „ZRS Baltija" preces iegādājās no SIA „Germes Ltd" (arī reģistrēta kā pārtikas produktu pārvadātāja), kas organizēja transporta pakalpojumus (preces cenā bijusi iekļauta transportēšana līdz pieteicējai). Minēto apstiprina arī SIA „ZRS Baltija" un SIA „Germes Ltd" 2014.gada 20.marta līguma Nr.2014/G nosacījumi (līguma 1. un 2.punkts, *lietas 2.sējuma 152.lapa*). Tātad SIA „ZRS Baltija" nepiedalījās preču pārvadājumu pieteicējai organizēšanā.

Atbilstoši SIA „Germes Ltd" izrakstītajām pavadzīmēm Nr.448/10 un 434/10 nerafinētu saulespuķu eļļu un sojas eļļu SIA „Germes Ltd" piegādā uz adresi /adrese B/ (pieteicējas adrese), izmantojot to pašu pārvadātāju *UAB Trans Group* un transportlīdzekli ar reģistrācijas numuru AG668/DK581. Pie šādiem apstākļiem pieteicējai varēja nebūt zināms fakts par preces sākotnējo nosūtītāju, kā arī ziņas par to, kādu darījumu rezultātā pieteicējas pasūtītā prece ievesta Latvijā.

Tomēr pieteicējas rīcībā ir viena starptautiskā pavadzīme (CMR), ko pati pieteicēja bija iesniegusi VID darījumu pārbaudes ietvaros. No tās redzams, ka 2015.gada 16.martā saulespuķu eļļa tādā daudzumā, kāda piegādāta pieteicējai, un ar to pašu pārvadātāja komersantu nosūtīta no *AB „Kauno Grūdai"*, preču iekraušanas adrese norādīta Kaunas, Lietuva, saņēmējs – *Trading National L.P.*, Kūdras iela 4-28, Rīgā, preču izkraušanas adrese arī Kūdras iela 4-28, Rīgā. Tātad saulespuķu eļļa atbilstoši minētajam CMR ir tikusi izkrauta Kūdras ielā 4-28, nevis nogādāta pieteicējai. Ne no šī CMR, ne arī no kādiem citiem dokumentiem, piemēram, SIA „Germes Ltd" izrakstītajām pavadzīmēm SIA „ZRS Baltija", nav redzams, ka SIA „Germes Ltd" preces būtu saņēmusi Latvijas teritorijā tur, kur tās izkrautas vai sākotnēji bija paredzētas izkraušanai, jo saskaņā ar Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" $35.^{11}$ punktu preču piegādes dokumentā jāietver citastarp ziņas par preču izsniegšanas un saņemšanas adresi, lai noteiktu preču izcelsmi un piederību preču saņemšanas un izsniegšanas vietās. Tomēr no CMR un SIA „ZRS Baltija" izsniegtajām pavadzīmēm nav redzams, kurā brīdī mainījās nepieciešamība preces nogādāt pieteicējas adresē. Apgabaltiesas ieskatā pieteicējas rīcībā varēja nemaz nebūt CMR, kas tika iesniegts VID, ja starptautiskais pārvadājums noslēdzās tā, kā tas bija norādīts šajā CMR – preces tika piegādātas komersantam Kūdras ielā 4-28, Rīgā. Savukārt, ja preces tur netika izkrautas, bet turpinājās piegāde pieteicējai, no minētā CMR nav secināms, ka tajā būtu norādītas ziņas par piegādes adreses maiņu. Atbilstoši Konvencijai par starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) 12.panta 1.punktam nosūtītājam ir tiesības rīkoties ar kravu, piemēram, pieprasīt pārvadātājam pārtraukt kravas pārvadājumu, mainīt vietu, kur bija paredzēts nogādāt kravu vai izsniegt kravu citam saņēmējam nekā norādīts pavadzīmē. Šā panta 2.punktā noteikts, ka šīs tiesības nosūtītājs zaudē kopš tā brīža, kad pavadzīmes otrais eksemplārs tiek izsniegts saņēmējam vai kad saņēmējs izmanto savas tiesības atbilstoši 13.panta 1.punktam; kopš šā brīža pārvadātājs rīkojas pēc kravas saņēmēja norādījumiem. Saskaņā ar šā panta 5.punktu tiesības rīkoties ar kravu tiek izmantotas, ievērojot citastarp nosacījumu, ka saņēmējs, kas vēlas izmantot šīs tiesības, izsniedz pārvadātājam pavadzīmes pirmo eksemplāru, kurā ieraksta jaunas instrukcijas pārvadātājam un atlīdzina pārvadātājam visas izmaksas un zaudējumus, kas saistīti ar šo instrukciju izpildi.

Tādējādi apgabaltiesa atzīst, ka minētais CMR nepierāda ne SIA „ZRS Baltija", ne SIA „Germes Ltd" iesaisti

konkrētajā preču piegādē 2015.gada 16.martā, kas, kā pamatoti norādījis VID Lēmumā, rada neskaidrības preces transportēšanas apstākļos. Papildus tam VID ir konstatējis, ka SIA „Germes Ltd" nemaz nav deklarējis preču iegādes Eiropas Savienības teritorijā.

[12.3] Pieteicēja ir vērsusi uzmanību, ka lietas materiālos ir tikai viens CMR. Pieteicēja nav norādījusi, vai līdzīgs dokuments ir/nav bijis tās rīcībā saistībā ar 2015.gada 15.aprīļa piegādēm. Tomēr apgabaltiesai nav šaubu, ka preču piegāde pieteicējai notikusi līdzīgā veidā, kur nav konstatējama SIA „ZRS Baltija" vai SIA „Germes Ltd" iesaiste preču piegādes pieteicējai darījumā.

Proti, arī 2015.gada 15.aprīļa pavadzīmē norādīts tas pats pārvadātājs *UAB „Trans Group LT"*. SIA „ZRS Baltija" norādījusi, ka eļļu iepirkusi no SIA „Germes Ltd". SIA „Germes Ltd" amatpersona /pers. K/ rakstveida paskaidrojumā VID norādījis, ka ar preču importēšanu nenodarbojās, kas atbilst arī VID konstatētajam, ka strīdus periodā preču iegādes Eiropas Savienības teritorijā šis komersants nedeklarē. Tādas nav deklarējusi arī SIA „ZRS Baltija", ko apliecina šā komersanta PVN deklarācija par 2015.gada aprīli (*sk. lietas 3.sējuma 207.lapu*).

Tomēr no lietas materiāliem ir konstatējams, ka 2015.gada 14.aprīlī *AB „Kauno Grūdai"* ir izdevis atbilstības deklarāciju sojas pupiņu eļļai, kas ražota 2015.gada 2.februārī. Pieprasītie kvalitātes rādītāji ir: mitrums 0,14%, skābes skaitlis, mg KOH/g 1,5, peroksīda skaitlis, mmol/kg. Atbilstības deklarācija izsniegta *Trading National L.P.*, tam pašam komersantam, kurš bija importējis Latvijā saulespuķu eļļu 2015.gada 16.martā un kurš kā saņēmējs norādīts pieteicējas rīcībā esošajā CMR. Kaut arī minētā atbilstības deklarācija pati par sevi neattiecas uz pieteicēju, apgabaltiesa ar ļoti lielu ticamību atzīst, ka arī sojas eļļas iegāde notikusi tādā pašā veidā, kā saulespuķu eļļa. Proti, 2015.gada 14.aprīlis, kad izdota atbilstības deklarācija, ir tieši viena diena pirms eļļas piegādes pieteicējai. SIA „ZRS Baltija" izrakstītajā pavadzīmē norādītais Lietuvas pārvadātājs, visticamāk arī ir pārvadājis šo eļļas partiju komersantam *Trading National L.P.* uz Latviju, kas secīgi nonācis pie pieteicējas. Tādējādi pamatots ir VID arguments, ka nav ticams, ka darījumam, kas veikts it kā starp diviem komersantiem Latvijā, tiek izmantots pārvadātājs no Lietuvas. Tas visdrīzāk liecina, ka ir noticis starptautisks pārvadājums, kura galamērķis ir bijusi pieteicēja. Un pieteicēja par to, ka viņai piegādātas preces no Lietuvas, bija jāzina, jo pieteicējas kā saņēmējas parakstam bija jāparādās CMR. Tomēr, ņemot vērā, ka pieteicējas – SIA „ZRS Baltija" – SIA „Germes LTD" tālāko darījumu partneru ķēdē (SIA „Inter Baltic Foods", „Food Impex") nav deklarējusi iegādes Eiropas Savienības teritorijā, nav izsecināma SIA „ZRS Baltija" dalība sojas eļļas piegādē pieteicējai. Tādējādi pamatots ir VID arguments, ka pieteicējai, tāpat kā saulespuķu eļļas gadījumā, bija jāzina par to, ka SIA „ZRS Baltija" nav tieši tas darījuma partneris, kas piegādā eļļu.

[12.4] Pamatojoties uz minēto, VID pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „ZRS Baltija".

[13] Attiecībā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Agro TSC" apgabaltiesa secina, ka Lēmumā un pirmās instances tiesā ir pamatoti norādīts uz pieteicējas un SIA „Agro TSC" darījumu faktisku neesību.

[13.1] Apgabaltiesai nerodas šaubas, ka SIA „Agro TSC" ir bijis fiktīvs komersants, kura nodibināšanas mērķis bija tikt iesaistītam fiktīvās darījumu ķēdēs. Par to liecina /pers. N/ rakstveida paskaidrojumā VID norādītais, ka SIA „Agro TSC" tika nodibināta pēc trešās personas /pers. AF/ ieteikuma ar mērķi sniegt starpniecības pakalpojumus SIA „Prima Pets". /pers. AF/ atrada personu (/pers. M/), kura vēlējās nopirkt SIA „Agro TSC". Kamēr firma vēl nebija pārreģistrēta uz Ilzes vārda, viņai tika izdota pilnvara, lai varētu veikt starpniecības pakalpojumus. Pati /pers. N/ neko par SIA „Agro TSC" saimniecisko darbību nezina. Arī /pers. M/ pretrunīgās ziņas, kas norādītas viņas rakstveida paskaidrojumos VID, pirmās instances tiesai un liecībā pirmās instances tiesai, apstiprina, ka SIA „Agro TSC" neveica tiesisku komercdarbību. Pretējā gadījumā nebūtu izskaidrojams, kāpēc /pers. M/ rakstveida paskaidrojumā VID (sniedzot paskaidrojumu VID darbinieku klātienē) sniedz kaut kādu informāciju par darījumiem ar pieteicēju, tostarp norāda, ka piegādātājus SIA „Agro TSC" ieguva, pateicoties Sandras iepriekšējiem kontaktiem. Sadarbības partneru kontakti bija zināmi Sandras paziņam, vīrietim (apgabaltiesa atzīst, ka šis paskaidrojums atbilst /pers. N/ rakstveida paskaidrojumā VID norādītajam, ka viņai /pers. AF/ ieteica nodibināt SIA „Agro TSC", lai sniegtu starpniecības pakalpojumus SIA „Prima Pets" interesēs). Tomēr vēlāk – rakstveida paskaidrojumā pirmās instances tiesai un liecībā tiesas sēdē /pers. M/ noliedz to, ka kaut ko zinātu par SIA „Agro TSC" saimniecisko darbību. Normālas saimnieciskas darbības gadījumā komersanta amatpersonai nebūtu pamata sniegt pilnīgi pretējas ziņas par savu lomu saimniecisko darījumu veikšanā.

Administratīvā apgabaltiesa secina, ka arī kriminālprocesa ietvaros iegūtajā /pers. M/ liecībā norādīts, ka viņa SIA „Agro TSC" saimniecisko darbību nav veikusi, bet tas noticis citas personas vadībā. Pieteicēja pamatoti vērsusi uzmanību tam, ka kriminālprocesā iegūtās personu liecības administratīvajā procesā varētu būt izmantojamas ierobežoti. Šajā konkrētajā gadījumā ir redzams, ka /pers. M/ kriminālprocesā iegūtajai liecībai ir piešķirts ierobežotas pieejamības statuss, tādēļ pieteicēja administratīvajā procesā nevar izmantot savas tiesības piedalīties šo liecību pārbaudē. Tomēr pirmās instances tiesa pamatoti ir vērsusi pieteicējas uzmanību, ka arī administratīvajā procesā /pers. M/ ir nopratināta tiesas sēdē, viņa ir iesniegusi rakstveida paskaidrojumu tiesai, kā arī sākotnēji VID. Apgabaltiesa atzīst, ka jau ar šiem paskaidrojumiem un liecību ir pietiekami, lai secinātu, ka /pers. M/ nav darbojusies parastas saimnieciskās darbības ietvaros kā parasts komersanta pārstāvis. Tādējādi tas pats par sevi jau norāda uz SIA „Agro TSC" negodprātību saimnieciskās darbības veikšanā.

[13.2] Apgabaltiesa atzīst, ka pati pieteicēja šajā gadījumā nav bijusi pietiekami rūpīga sava darījumu partnera izvēlē. Pirmkārt, par to liecina fakts, ka SIA „Agro TSC" nav bijis komersants, kas reģistrēts kādā no Pārtikas un veterinārā dienesta reģistriem kā atzītais komersants, kas iesaistīts barības vai pārtikas, to sastāvdaļu apritē. Taču /pers. D/ pirmās

instances tiesā liecināja, ka parasti šis fakts par darījumu partneri tiek pārbaudīts.

Otrkārt, /pers. D/, pretēji, piemēram, darījumam ar SIA „Edelveiss Trade", pirmās instances tiesā nezināja nosaukt personu, ar kuru būtu kontaktējusies darījuma noslēgšanā un konkrētu preču piegāžu sakarā. Arī preci, kas tika iegādāta no SIA „Agro TSC", /pers. D/ tiesai nosauca pēc pieteicējas pārstāvja priekšā teikšanas (*sk. ierakstu pirmās instances tiesas sēdes protokolā, lietas 4.sējuma 120.lapu*). Turklāt pirmās instances tiesa pareizi konstatēja arī citas pretrunas, kas saistītas ar darījuma apstākļiem starp pieteicēju un SIA „Agro TSC".

Treškārt, VID un pirmās instances tiesa pamatoti arī konstatēja neprecizitātes CMR noformēšanā, kas kalpoja kā pārvadājuma dokumenti SIA „Agro TSC" piegādēm pieteicējai. Atbilstoši Konvencijai par starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) 5.panta 1.punktam pavadzīmi noformē trijos eksemplāros, to paraksta nosūtītājs un pārvadātājs. Šie paraksti var būt iespiesti tipogrāfiski vai aizstāti ar nosūtītāja un pārvadātāja zīmogiem, ja to atļauj likums tajā valstī, kurā tiek noformēta pavadzīme. Pirmais pavadzīmes eksemplārs tiek izsniegts nosūtītājam, otrais pavada kravu un trešais paliek pie pārvadātāja.

No lietas 2.sējuma 196. – 199.lapā esošajām CMR neizriet, ka pārvadātāju pārstāvji *UAB Grudita*, *UAB Solotransa*, *UAB Saurida* CMR 23.ailē būtu parakstījušies, parakstu aizstājuši ar zīmogu, vai arī paraksts būtu iespiests tipogrāfiski. Apgabaltiesa atzīst, ka CMR 23.ailē ir redzams vienkārši iespiests pārvadātāja nosaukums un transportlīdzekļa vadītāja vārds, uzvārds. To nevar uzskatīt par tipogrāfiski iespiestu parakstu vai pārvadātāja zīmogu. Tādējādi šāds CMR neapliecina to, ka konkrētie pārvadātāji veikuši pārvadājumu. Tā kā pieteicēja šādus CMR saņēma kā apliecinājumu kravas piegādēm, pieteicējai vajadzēja pamanīt, ka CMR ir noformēti nepilnīgi.

Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka tiesai būtu jāņem vērā vienīgi parastās pavadzīmes, kuras izrakstīja SIA „Agro TSC", neņemot vērā CMR. Pretēji pieteicējas norādītajam, apgabaltiesa atzīst, ka CMR ir būtiska nozīme šajā lietā, jo pareizas noformēšanas gadījumā tieši šis dokuments apliecinātu to, ka preces pieteicēja ir saņēmusi ar konkrētā pārvadātāja piedalīšanos. Kā redzams no SIA „Agro TSC" izrakstītajām pavadzīmēm, tajās preču izsniegšanas vieta ir norādīta *UAB Vakaru Krova*, Minijos g.180, Klaipeda. Tātad ir secināms, ka ir notikusi preču piegāde, kas atbilstoši Civillikuma 2107.pantam ir līgums, ar kuru viena puse (piegādātājs) uzņemas piegādāt otrai (pasūtītājam) noteiktu lietu par zināmu cenu. Pieteicējai no tā bija jāsaprot, ka preces piegāde pieteicējai var notikt, vienīgi izmantojot starptautisku kravu pārvadājumu, kura pārvadāšanas noteikumus regulē konvencija. Tātad CMR šajā gadījumā ir vērtējams kopsakarā ar SIA „Agro TSC" izsniegtajām pavadzīmēm, nevis tikai pavadzīmes, kas it kā apliecina parastu pirkumu. Atbilstoši Civillikuma 2109.pantam tikai tad, kad piegādātājs pieprasīto lietu piegādājis, līdzēju tiesiskās attiecības apspriežamas pēc pirkuma līguma noteikumiem.

[13.3] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajiem argumentiem, ka pirmās instances tiesa nepamatoti saskatījusi darījuma dalībnieku paskaidrojumos un liecībās pretrunas.

Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai tiktāl, ka pirmās instances tiesas sprieduma 13.3.punkta pēdējais teikums (pieteicēja nepareizi atsaukusies uz sprieduma lappusēm) nav loģisks. Tomēr šāds teikums neizslēdz to, ka pretrunas par to, kā un kāpēc pieteicēja izvēlējās par darījumu partneri SIA „Agro TSC" un kā uzsāka sadarbību, pastāv. Piemēram, no tiesas sēdes protokola (*sk. lietas 4.sējuma 120.lapu*) secināms, ka /pers. D/ vienubrīd norāda, ka no SIA „Agro TSC" pirka graudus (pēc liecinieces labojuma liecībā – sojas spraukums), bet pēc brīža vispār atbild, ka tādu kompāniju kā SIA „Agro TSC" neatceras. Tātad jau šajā brīdī /pers. D/ ir atbildējusi pretrunīgi – vienubrīd liecība norāda, ka /pers. D/ šo darījumu partneri atceras, bet citubrīd – nē. Minētais teikums neizslēdz arī to, ka pieteicējas un SIA „Agro TSC" darījumi nav notikuši tā, kā norādīts grāmatvedības dokumentos. Par to liecina, piemēram, jau apgabaltiesas atzītais, ka SIA „Agro TSC" bija fiktīvs komersants, tātad nebija tā persona, kas faktiski veica sojas spraukumu piegādes pieteicējai.

Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka lietā nav pierādīts, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Apgabaltiesa atzīst, ka par ļaunprātību var liecināt ne vien tas, ka komersants noteikti zina par sava darījumu partnera izdarītu krāpšanu, bet arī tas, ka pieteicēja nevar paskaidrot pati par saviem veiktajiem darījumiem. Apgabaltiesa jau iepriekš norādīja konstatējumu, ka pieteicējas komercdirektore /pers. D/ neatcerējās, ar ko sadarbojusies no SIA „Agro TSC", atšķirībā no tā, kā /pers. D/ spēja pastāstīt par sadarbību ar citiem darījumu partneriem. Arī tas, ka pieteicēja noslēdza darījumu ar barības apritē iesaistītu komersantu, kas nav atzīts un reģistrēts Pārtikas un veterinārajā dienestā, liecina par pieteicējas nevērību darījumu partnera izvēlē un darījuma ar to noslēgšanā, kaut gan no šā komersanta ir iegādātas tādas preces, kurām ir svarīgs gan sastāvs (proteīns), gan cena. Turklāt tas, ka CMR, kā secināts iepriekš, nav parakstīts no pārvadātāja puses, pieteicējai varēja objektīvi izraisīt šaubas par to, kādā tad darījumā, ar kādu darījuma partneri tā ir iesaistījusies. Tomēr pieteicēja šādiem apstākļiem nav pievērsusi uzmanību un tos uzskata pat par nebūtiskiem.

[13.4] Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja nav darījusi visu saprātīgi iespējamo, lai izvairītos no iesaistes PVN samazināšanas plānā.

[14] Apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesai, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar ZS „Lagzdiņi".

[14.1] Pārbaudot pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītos argumentus par darījumiem ar ZS „Lagzdiņi", Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicējas argumentiem var piekrist tikai daļēji. Proti, pieteicējas valdes locekļa /pers. AG/ paskaidrojums, ka darījumu partnerus izvēlējās pēc cenas un kvalitātes, ir atspoguļots pirmās instances tiesas sēdes protokolā (*sk. lietas 4.sējuma 114.lapas otra puse*). Tomēr tas, kā izriet no protokolā atspoguļoto /pers. AG/ paskaidrojumu konteksta, ir sniegts vispār par to, kā notiek darījumu partneru izvēle. Kā redzams no šā paskaidrojuma,

atbildot uz tiesas jautājumu tieši par ZS „Lagzdiņi", /pers. AG/ norādīja, ka piegādātāju izvēlas komercdirektore /pers. D/. Pats ar piegādātāju pārstāvi var nebūt ticies. /pers. R/ nepazīst. /pers. AG/ arī nav zināms, kurš pieteicējas pārstāvis varētu būt kontaktējies ar ZS „Lagzdiņi". Pieteicējas komercdirektore /pers. D/ arī sniedza tikai vispārīgas norādes par to, kā notika vienošanās par darījumu, samaksas termiņiem, ka cena atkarīga no graudu kvalitātes. Tomēr ZS „Lagzdiņi" pārstāvi /pers. D/ neatcerējās. Kaut arī ievērojamā laika dēļ, kāds pagājis no darījumu ar ZS „Lagzdiņi" veikšanas, /pers. D/ varēja neatcerēties konkrētas personas vārdu, kas pārstāvēja ZS „Lagzdiņi", šajā gadījumā tas tomēr ir maz ticams, jo, piemēram, par darījumiem ar SIA „Edelveiss Trade", kas notika pirms darījumiem ar ZS „Lagzdiņi", /pers. D/ konkrēti atcerējās personu, kura piedalījās graudu piegādēs, kā arī to, ka šai personai bija pilnvara. Tādējādi šāda neatcerēšanās drīzāk norāda uz to, ka ne /pers. D/, ne /pers. AG/ /pers. R/ nemaz nebija satikuši, paļaujoties uz pavadzīmēs norādīto informāciju. Turklāt, kā pieteicēja norādījusi apelācijas sūdzībā, sadarbība ar ZS „Lagzdiņi" bija izveidojusies jau pirms tam, kad /pers. AG/ kļuva par valdes locekli, sadarbība bijusi laba, tādēļ maz ticams, ka /pers. D/ nezināja personu, kura darbojās ZS „Lagzdiņi" vārdā, turklāt kvalitatīvi esot veikusi piegādes.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā pievērsusi uzmanību tam, ka VID ir uzdevis nepareizus jautājumus pavadzīmēs norādītajiem pārvadātājiem, tādēļ SIA „Ozoliņi JO" atbilde VID, ka pārvadājumus pēc ZS „Lagzdiņi" pasūtījuma tā neesot veikusi, nav izmantojama šajā lietā. Apgabaltiesa šim pieteicējas argumentam nepiekrīt.

No /pers. R/ rakstveida paskaidrojuma VID secināms, kā to pamatoti norādījusi arī pieteicēja, ka ZS „Lagzdiņi" kā pārvadātāju izmantojusi SIA „BIO Logistics" un SIA „Priedaine N", neko neminot par SIA „Ozoliņi JO". Tomēr faktūrrēķinos un rokrakstā aizpildītajās pavadzīmēs, kas kalpo kā sākotnējie dokumenti preču piegādei pieteicējai, kā pārvadātājs lielākoties ir norādīta tieši SIA „Ozoliņi JO" (*sk., piemēram, lietas 2.sējuma 119.lapas otru pusi – 120.lapas otru pusi, 122.lapas otru pusi*). Tādējādi VID uzdeva pareizus jautājumus SIA „Ozoliņi JO" par sadarbību ar ZS „Lagzdiņi". Apgabaltiesa gan piekrīt pieteicējas argumentam tajā ziņā, ka VID varēja uzdot arī jautājumu, norādot piegādes adresi un periodu, tas ir, vai SIA „Ozoliņi JO" strīdus laika periodā veica piegādes uz pieteicējas adresi, nevis tikai jautājumu par sadarbību ar ZS „Lagzdiņi". Tā varētu iegūt visaptverošu atbildi. Tomēr šajā gadījumā SIA „Ozoliņi JO" pārvadājums jāsasaista ar ZS „Lagzdiņi" kā pieteicējas darījumu partneri, nevis tikai kā preces nogādātāju pieteicēji, lai secinātu, vai graudu izcelsme ir izsekojama.

/pers. R/ rakstveida paskaidrojumā VID norādījis, ka ZS „Lagzdiņi" graudus iepirka no SIA „Grain Trade". Pārbaudot lietas 2.sējuma 43. – 81.lapā esošās SIA „Grain Trade" izrakstītās pavadzīmes ZS „Lagzdiņi", secināms, ka pārvadātājs lielākoties bijis SIA „BIO Logistics". Vairākās pavadzīmēs savukārt pārvadātājs nav norādīts. Pieņemot, ka šajā gadījumā pārvadātājs varētu būt ZS „Ozoliņi JO", kas no SIA „Grain Trade" graudus piegādāja tieši uz pieteicējas noliktavu, apgabaltiesa pārbaudīja šajās pavadzīmēs iekļauto ziņu atbilstību ZS „Lagzdiņi" izrakstītajām pavadzīmēm pieteicējai. Tomēr lietā esošās SIA „Grain Trade" izrakstītās pavadzīmes ZS „Lagzdiņi" ar nenorādītu pārvadātāju nav saistāmas ar ZS „Lagzdiņi" izrakstītajām pavadzīmēm pieteicējai. SIA „Ozoliņi JO" kā pārvadātājs pārsvarā izmantots 2015.gada septembrī, ne 2.oktobrī, kad izrakstītas SIA „Grain Trade" pavadzīmes bez pārvadātāja.

Tādējādi SIA „Ozoliņi JO" kā pārvadātājs, kas norādīts strīdus pavadzīmēs, nav identificējams kā konkrēto preču pārvadātājs un attiecīgi nepamatoti norādīts pavadzīmēs. Tā kā /pers. G/, kravu svērēja, rakstveida paskaidrojumā VID paskaidroja, ka, ierodoties kravai, tiek pārbaudītas citastarp ziņas par to, kam pieder mašīna (turklāt, ja tā ir sveša mašīna, par to paziņo ražošanas direktoram), pieteicēja varēja zināt, ka pavadzīmēs norādītā informācija nav patiesa.

[14.2] SIA „BIO Logistics" elektroniski nosūtītajā paskaidrojumā VID norādīja, ka ar ZS „Lagzdiņi" bijuši vairāki darījumi (izrakstīti pieci rēķini) biomasas pārvadāšanai. SIA „BIO Logistics" un ZS „Lagzdiņi" līgumā Nr.5-15-TR (līgums bez datuma) nolīgts pārvadāt skābbarību, nevis graudus, kaut gan no paskaidrojumam pievienotā rēķina par transportēšanas pakalpojumu apmaksu secināms, ka 2015.gada 18.septembrī SIA „BIO Logistics" nogādāja kravu /adrese B/ (*sk. lietas 2.sējuma 21.lapu kopsakarā ar 99. – 101.lapu*). Minētais apliecina, ka SIA „BIO Logistics" nevarēja piegādāt pieteicējai kviešus, jo ZS „Lagzdiņi" to bija nolīgusi zaļbarības pārvadāšanai. Pieteicēja šo faktu nevarēja nezināt.

[14.3] SIA „Priedaine N" savukārt ir apstiprinājusi, ka ir veikusi transporta pakalpojumus ZS „Lagzdiņi" 2015.gada 21.septembrī, pārvedot kravu uz Gaujas ielu 5A, Rīgā ar transportlīdzekli *Scania R420 Higline*, valsts reģistrācijas numurs /numurs H/ (*sk. SIA „Priedaine N" rakstveida paskaidrojumu VID, lietas 2.sējuma 113.lapa*). Tomēr VID ir pamatoti konstatējis, ka 2015.gada 21.septembra pavadzīmē Nr.laglop0004 šāds transportlīdzeklis nav norādīts. Savukārt rokrakstā aizpildītajā pavadzīmē Nr.21 (*sk. lietas 2.sējuma 10.lapas otra puse*), kas it kā bijusi līdzi pārvadātājam, nemaz nav norādīts, ka preces izsniedzis ZS „Lagzdiņi" pārstāvis – amatpersona vai pilnvarotā persona /pers. R/. Papildus VID ir konstatējis, ka SIA „Priedaine N" šoferis /pers. S/ paskaidrojumā valdes priekšsēdētājai paskaidrojis, ka iekraušanu ZS „Lagzdiņi" pārvadājumiem veicis no graudu kaltes. Tomēr VID norādījis, ka ZS „Lagzdiņi" nav struktūrvienības graudu kalte. Papildus tam no /pers. R/ rakstveida paskaidrojuma VID izriet, ka graudus, kas iegādāti tālākai realizācijai no SIA „Grain Trade", nobēruši zemē ZS „Lagzdiņi" adresē.

No vienas puses, fakts, ka pastāv neskaidrība par to, vai graudi iekrauti transportlīdzeklī ar šneku no kaltes, vai no vietas, kur tie nobērti zemē, nevar ietekmēt pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo pieteicējai šie apstākļi varēja objektīvi nebūt zināmi. Un tie arī nav jāzina, jo lietā nav strīda, ka pieteicēja pati graudus sev nepārvadāja. Tomēr būtisks apgabaltiesas ieskatā ir VID norādītais arguments, ka 2015.gada 21.septembra pavadzīmē Nr.laglop0004 šāds transportlīdzeklis nav norādīts. Tātad pieteicēja pati šīs ziņas nav ietvērusi pavadzīmē, kaut gan, kā turpmāk noskaidrots, pati šo pavadzīmi sastādīja.

[14.4] Papildus iepriekš minētajam ir konstatējami vairāki citi apstākļi, kas liedz atzīt, ka ZS „Lagzdiņi" bija patiesā preču piegādātāja pieteicējai. Proti, no pavadzīmju laglop001, laglop002, laglop003, laglop004, laglop005, laglop006,

laglop007, laglop008 noformējuma secināms, ka šīs pavadzīmes aizpildītas un izdrukātas pie pieteicējas. Lietas materiālos ir konstatējami vairāki faktūras -rēķini un rokrakstā aizpildītas pavadzīmes, kuras it kā izrakstījusi ZS „Lagzdiņi" (*lietas 2.sējuma 1. – 47.lapa*). Tomēr liela daļa no šiem dokumentiem nav vispār parakstīti no ZS „Lagzdiņi" puses, tātad iztrūkst preču izsniedzēja paraksta, kas ir nepieciešams saskaņā ar noteikumu Nr.585 35.^{11}punktu un kas apliecina preču izsniegšanas faktu. Ir tikai preču saņēmējas, pieteicējas spiedogs un svērēju /pers. B/ vai /pers. G/ paraksts (/pers. R/ paraksts ir uz datorsalikumā izdrukātajām iepriekš nosauktajām astoņām pavadzīmēm). Vairākos gadījumos ir konstatējami trīs dažādi paraksti, kas nav atšifrēti (*sk., piemēram, lietas 2.sējuma 1.lapas otru pusi, 4.lapas otru pusi, 6.lapas otru pusi*). Pavadzīmēs nav bijusi norādīta preces cena. Tas norāda uz būtisku trūkumu tajās pavadzīmēs, ar kurām ZS „Lagzdiņi" vajadzēja nosūtīt preces pieteicējai. Proti, šīs rokrakstā aizpildītās pavadzīmes nepierāda to, ka ZS „Lagzdiņi" bijusi tā, kas piegādā preces pieteicējai. Minēto netieši apstiprina Lēmuma 15.lappusē norādītais, ka /pers. R/ pēc VID pieprasījuma ZS „Lagzdiņi" preču transportēšanas dokumentus neiesniedza, kaut gan pieteicēja tos uzrādīja kā sākotnējos dokumentus preču nogādāšanai pieteicējai. Tā kā VID 2016.gada 3.marta vēstulē Nr.30.2-23.28/13222 pieprasīja iesniegt visus dokumentus, kas pamato ZS „Lagzdiņi" darījumus ar pieteicēju, nav ticams, ka /pers. R/ rokrakstā aizpildītās pavadzīmes un faktūrrēķinus nebūtu iesniedzis VID, ja tie būtu viņa kā pārdevēja pārstāvja rīcībā.

Pieteicējas darbiniece /pers. B/ rakstveida paskaidrojumā, atbildot uz VID jautājumu, kādus dokumentus viņa sagatavo kā apliecinājumu, ka krava ir nosvērta un saņemta, paskaidroja, ka, ja (nesalasāms) atbrauc bez pavadzīmes, bet viņam ir pilnvara, zīmogs, tad retos gadījumos noformē pavadzīmi pie sevis. Atbildot uz jautājumu, kāda veida atzīmes tiek izdarītas uz piegādātāja iesniegtajiem dokumentiem, paskaidroja, ka norāda bruto, neto svaru, taru, parakstu, datumu, zīmogu (*sk. lietas 4.sējuma 25.lapu*). /pers. G/, atbildot uz tiem pašiem jautājumiem, paskaidroja, ka, ja atbrauc mašīna ar preci, bet pārdevējs ar dokumentiem nav ieradies, sastāda aktu. Ja atved preci ar stingrās uzskaites pavadzīmi, tad /pers. G/ uzraksta aktu. Ja pārdevējam nav savas pavadzīmes blankas, tad raksta pavadzīmi uz pieteicējas veidlapas datorā. Atzīmes pārvadātāja dokumentos savukārt tiek izdarītas tad, kad transportlīdzeklis izbrauc no pieteicējas teritorijas (*lietas 1.sējuma 224.lapas otra puse*). Tātad minētie paskaidrojumi apliecina, ka pieteicēja preci mēdz pieņemt arī bez dokumentiem, tādā gadījumā noformē pavadzīmes pie sevis, kā arī pie sevis noformē pavadzīmes tad, ja pārdevējam nav savu pavadzīmju veidlapu. Šajā gadījumā rokrakstā aizpildītās veidlapas ir bijušas noformētas paviršī, nenorādot svaru, jo tas pavadzīmēs norādīts tikai pēc tam, kad preces tika nosvērta pie pieteicējas. Arī pavadzīmju parakstīšana, kā to rakstveida paskaidrojumā norādījis /pers. R/, notikusi pie pieteicējas. Tātad sākotnējās pavadzīmes netika parakstītas preču izsniegšanas vietā. Pieteicējai par to nepārprotami bija zināms, jo neparakstītas pavadzīmes, kā to jau iepriekš bija konstatējusi apgabaltiesa, bija nonākušas pieteicējas rīcībā.

[14.5] Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka ZS „Lagzdiņi" nav identificējama kā strīdus preču piegādātāja pieteicējai. Pieteicēja par to noteikti zināja, jo lietas apstākļi liecina, ka tieši pati pieteicēja gan rokrakstā aizpildītajās pavadzīmēs, faktūrrēķinos, gan arī datorizdrukā aizpildītajās pavadzīmēs ietvērusi sev nepieciešamo informāciju. Šāda rīcība no pieteicējas puses neliecina par to, ka preču piegāde notikusi tiesiski, bet par to, ka ir noformēti tikai grāmatvedības dokumenti, turklāt vēl ar būtiskiem trūkumiem.

[15] Attiecībā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Multi Trade Company" lietā nav strīda ne par VID konstatētajiem faktiskajiem apstākļiem, ne par to, ar kādu pamatojumu VID ir noraidījis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli (*sk. šā sprieduma 5.10.punktu*). Administratīvā apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka pirmās instances tiesas spriedums nesniedz pietiekamu motivāciju tam, kāpēc darījumi uzskatāmi par nenotikušiem.

[15.1] Viens no pārkāpumiem, kāds norādīts saistībā ar minētajiem darījumiem, ir fakts, ka SIA „Multi Trade Company" noformētajās pavadzīmēs ir norādīta nekonkrēta preču izsniegšanas adrese. Apgabaltiesa minēto argumentu atzīst par pamatotu, jo divās no trim SIA „Multi Trade Company" izrakstītajām pavadzīmēm ir norādīta graudu izsniegšanas vieta Grenči, Kandavas pagasts, Tukuma rajons (turpmāk – Grenči), vienā pavadzīmē preču izsniegšanas adrese vispār nav norādīta. Tomēr atbilstoši noteikumu Nr.585 35.^{11}punktam preču izsniegšanas adrese ir jānorāda preču piegādes dokumentā (kas šajā gadījumā ir pavadzīme – rēķins), lai spētu izsekot preču izcelsmei un noteiktu to piederību preču izsniegšanas vietā. Preču izcelsmes izsekojamība ir nepieciešama arī valsts uzraudzītajā barības un barības sastāvdaļu aprites jomā, kā tas skaidrots jau iepriekš šajā spriedumā.

Apgabaltiesa piekrīt VID, ka divās pavadzīmēs norādītā adrese nav konkrēta, jo, kā noskaidrojis VID, un ko neapstrīd pieteicēja, Grenči ir ciems Kandavas novada Zemītes pagastā. Tātad tā nav konkrēta adrese, bet vienīgi apdzīvotas vietas nosaukums. Ar to nav pietiekami, lai varētu konstatēt preču izcelsmi un noteikt tās piederību preces izsniegšanas vietā. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka obligāta rekvizīta nenorādīšana preču piegādes dokumentā ir būtisks pārkāpums, kas nesniedz patiesu priekšstatu par darījumu. Tā kā pieteicēja minētās trīs pavadzīmes ir iekļāvusi savā grāmatvedībā un uz to pamata ir vēlējusies atskaitīt priekšnodokli, secināms, ka pieteicējai vajadzēja pamanīt šo trūkumu dokumentā. Turklāt pieteicējai kā komersantam, kas iegādājas izejvielas īpaši regulētajā barības aprites jomā, norādei par konkrētu preču izsniegšanas vietu bija jāpievērš īpaša uzmanība, lai varētu izpildīt regulas Nr.178 17.panta prasības. Tas, ka SIA „Multi Trade Company" divās no trim pavadzīmēm pie izsniegšanas adreses norādīts Tukuma rajons, vien jau norāda uz paviršību šā dokumenta noformēšanā, jo 2015.gadā Latvijā vairs nepastāvēja rajoni kā administratīvi teritoriālas vienības. Savukārt adreses nenorādīšana trešajā pavadzīmē vispār liedz noskaidrot pat to, no kuras Latvijas vietas preces ir vestas, it īpaši, ja ņem vērā pieteicējas argumentu, ka pārvadājuma dokumenti nav ņemami vērā pie darījuma apstākļu noskaidrošanas.

[15.2] Lietā nav strīda, ka SIA „Multi Trade Company" graudus iegādājās no SIA „Meen".

SIA „Meen" valdes locekle /pers. AG/ rakstveida paskaidrojumā VID norādīja, ka graudi tiek vesti uz „Dižkrūzēni", Otaņķi, Otaņķu pagasts, Nīcas novads. Graudi, kas tika piegādāti SIA „Multi Trade Company", tika piegādāti maisos. Kad tiek saņemtas preces, to atbilstība tiek pārbaudīta, neizkraujot no piekabes. Preces tiek pārbaudītas pēc iepakojumiem, uz kuriem ir specifikācija. Kad šādi preces tiek pārbaudītas, tās uzreiz tiek piegādātas SIA „Multi Trade Company". Preces tiek iepirktas Atlantijas ielā 69, Rīgā (SIA „Projekts 98") vai Rītausmas ielā 2 (SIA „Intekom"). Iegādājoties preces, transportu nodrošināja SIA „Meen" ar nomātu transportu (SIA „Vitaliumtrans"), vēlāk SIA „Perkenss". Preču piegādāšana SIA „Multi Trade Company" tika veikta ar SIA „Meen" nodrošināto transportu.

Pavadzīmēs, ko SIA „Meen" izrakstījusi SIA „Multi Trade Company" (*lietas 2.sējuma 214. – 220.lapa*) norādīts, ka SIA „Meen" preces izsniegusi adresē Grenči, SIA „Multi Trade Company" tās tur arī saņēmusi. Tātad adrese sakrīt ar to adresi, kas norādīta SIA „Multi Trade Company" izrakstītajās pavadzīmēs pieteicējai. Tomēr apgabaltiesa atzīst, ka tas ir pretrunā /pers. AG/ paskaidrojumā norādītajam, ka SIA „Meen" graudus, kurus pati iegādājusies no saviem sadarbības partneriem, ir nogādājusi „Dižkrūzēnos", Otaņķi, Otaņķu pagasts, Nīcas novads. Tad notiek graudu pārbaude, neizkraujot tos no piekabes. Kad graudi pārbaudīti, tie uzreiz piegādāti SIA „Multi Trade Company". Ņemot vērā šādu /pers. AG/ paskaidrojumu, graudu piegādes process pieteicējai vispār kļūst neskaidrs un nav izprotama izsniegšanas adrese Grenči. Ja jau SIA „Meen" preces piegādāja SIA „Multi Trade Company" ar nomāto un paskaidrojumā norādīto transportu (norādīti gan tikai komersanti), ja jau preces pēc iegādes no sadarbības partneriem tika vispirms nogādātas uz adresi „Dižkrūzēni", Otaņķi, Otaņķu pagasts, Nīcas novads, kas bija SIA „Multi Trade Company" struktūrvienība, nav loģiska cita preču izsniegšanas vieta, kāda norādīta pieteicējas pavadzīmēs. Kaut arī SIA „Multi Trade Company" izpilddirektors un pilnvarotā persona /pers. V/ VID ir paskaidrojis, ka iegādātās preces glabājās gan Atlantijas ielā 23, gan Grenčos, tomēr ne no šī paskaidrojuma, ne no /pers. AB/ liecības pirmās instances tiesā nav iespējams konstatēt, kā graudi no SIA „Multi Trade Company" struktūrvienības Otaņķos nokļuva uz Grenčiem.

[15.3] VID ir noskaidrojis, ka transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /numurs I/ (vai /numurs J/, vai /numurs E/– dokumentos norādīts dažādi), kas norādīts pieteicējai izrakstītajās pavadzīmēs, atradās SIA „Mazjukši" lietošanā. SIA „Mazjukši" VID paskaidroja, ka ir sniegusi transporta pakalpojumus SIA „Multi Trade Company" no Grenčiem, neviens no SIA „Multi Trade Company" pārstāvjiem pie graudu izkraušanas nepiedalījās. Graudus izkrāva no mašīnas /numurs K/uz SIA „Mazjukši" lietošanā esošo mašīnu. Graudi tika vesti uz Rīgas kombikorma rūpnīcu (apgabaltiesai nav šaubu, ka ar to ir domāta pieteicēja) (*lietas 2.sējuma 233.lapa*).

Kaut arī SIA „Mazjukši" apstiprina graudu pārvadājumu pieteicējai no Grenčiem, tas tik un tā neatrisina jautājumu par to, kā graudi nokļuva Grenčos un kas tā bija par konkrētu vietu. Tātad arī darījumu ķēde, kas pastāvēja pirms pieteicējas un SIA „Multi Trade Company" darījuma, nepalīdz noskaidrot graudu izsniegšanas vietu pieteicējai.

Tā kā pieteicēja pati nav pievērsusi pietiekamu rūpību tam, kas norādīts tai izsniegtajā pavadzīmē, apgabaltiesa atzīst, ka ar to vien ir pietiekami, lai pieteicējai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo no pavadzīmēm nav iespējams pārliecināties par to, kā darījums ir noticis. Tātad pavadzīme nedod skaidru priekšstatu par darījumu.

Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicējai pamatoti liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Multi Trade Company". Pie konkrētajiem apstākļiem apgabaltiesa nepievērsīsies tam, cik detalizēti un pārliecinoši darījuma dalībnieki ir raksturojuši savstarpējo sadarbību.

[16] Attiecībā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Green Leaf" lietā nav strīda par VID konstatētajiem faktiskajiem apstākļiem, kā arī par to, ar kādu pamatojumu VID ir noraidījis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli (*sk. šā sprieduma 5.12.punktu*). Administratīvā apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka pirmās instances tiesas spriedums nesniedz pietiekamu motivāciju tam, kāpēc darījumi uzskatāmi par nenotikušiem.

[16.1] Apgabaltiesa piekrīt apelācijas sūdzībā norādītajam argumentam, ka pieteicējas komercdirektores /pers. D/ un /pers. O/ liecībās nepastāv pretrunas par to, kā noslēgts līgums ar pieteicēju. Proti, no pirmās instances tiesas īsumā atreferētā šo personu paskaidrojuma izriet, ka līgumu sagatavoja SIA „Green Leaf", elektroniski to nosūtīja pieteicējai. Pieteicējas birojā līgums izdrukāts un parakstīts. Apgabaltiesa atzīst, ka šāds skaidrojums ir loģisks un atbilstošs tam, kā mūsdienās var notikt līgumu sastādīšana, saskaņošana un parakstīšana. Proti, kāds sastāda, tad pa e-pastu to saskaņo un veic labojumus, tad pie kāda no darījumu partneriem līgumu paraksta. Šāda kārtība drīzāk apliecina to, ka darījumu partneri ir savstarpēji satikušies un apsprieduši paredzamos darījumus.

Administratīvā apgabaltiesa nesaskata neko aizdomīgu faktā, ka pieteicēja ar SIA „Green Leaf" ir noslēgusi līgumu tikai par sojas spraukumu iegādi, bet faktiski iegādājusies gan sojas spraukumus, gan kviešus. Administratīvā apgabaltiesa jau šā sprieduma 10.2.punktā argumentēja, ka līguma esamība ne vienmēr ir nepieciešama. Savukārt tā neesība pati par sevi nenorāda, ka darījums nav noticis vai nav noticis ar konkrēto darījumu partneri. Turklāt tas, ka tieši par kviešu iegādēm nav bijis noslēgts līgums, atbilst /pers. D/ liecībā sniegtajām vispārīgajām ziņām par to, kādos gadījumos pieteicēja slēdz un kādos neslēdz līgumus. Proti, par sojas spraukumu iegādi līgumi noteikti tiek slēgti, bet par kviešu iegādēm – nē.

Arī VID konstatējumi SIA „Green Leaf" apsekošanās, kas notikušas 2016.gada 18.martā (gan juridiskajā adresē Brīvības gatvē 221-1, Rīgā, gan struktūrvienībā „Bites", Vālodze, Stopiņu novads) un 2016.gada 6.maijā struktūrvienībā „Bites", Vālodze, Stopiņu novads (*sk. lietas 3.sējuma 4. – 6.lapu*) nenorāda, ka SIA „Green Leaf" neveica saimniecisko darbību un nevarēja piegādāt preces pieteicējai. Piemēram, pēdējā no apsekošanām VID noskaidrojis, ka līdz 2015.gada novembrim šajā adresē SIA „Green Leaf" atradās nomātas noliktavu telpas. Faktu, ka SIA „Green Leaf" nomāja telpas, apstiprina arī 2015.gada 10.septembra nomas līgums Nr.25/10-10 (*lietas 3.sējuma 11.lapa*). Tātad darījumu ar pieteicēju veikšanas laikā (2015.gada septembris, oktobris) SIA „Green Leaf" bija reģistrēta struktūrvienība. Tomēr kā pirmās

instances tiesas sēdē liecināja /pers. O/, struktūrvienībā bija tukša noliktava. Viņam bija plāni tur strādāt, bet līdz tam neesot ticis.

[16.2] Pārbaudot /pers. O/ liecības saturu, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka liecinieks pārzina barības izejvielu piegādes procesu, orientējas to iegādēs un piegāžu organizēšanā. No liecības arī secināms, ka liecinieks jau ilgāku laiku ir pazīstams ar pieteicēju, konkrēti bija pazīstams ar valdes locekļa /pers. AG/ tēvu /pers. AH/. Viņam bija zināms, kā darbojas pieteicēja.

Tomēr apgabaltiesa atzīst, ka /pers. O/ liecība, kaut arī pārliecina, ka tieši viņš orientējas nozarē, tomēr nepārliecina, ka strīdus preču piegādes pieteicējai veica tieši SIA „Green Leaf".

[16.3] Pirmkārt, šaubas par to, ka SIA „Green Leaf" spēja nodrošināt darījumu izpildi, izraisa fakts, ka pieteicēja pēkšņi uzsāka sadarbību ar šo komersantu, kaut gan iepriekš tādā pašā jomā (pēc /pers. O/ liecinātā iepirka kviešus) sadarbojās ar SIA „Agrera", kuru arī pārstāvēja /pers. O/. No liecinieka /pers. O/ liecības nav izsecināms iemesls, kāpēc SIA „Agrera" vairs neturpināja piegādes pieteicējai. SIA „Green Leaf" nodibināta 2015.gada 24.augustā, PVN maksātāju reģistrā – 28.augustā. Tātad jau pēc dažām dienām tā noslēdza līgumu ar pieteicēju par sojas eļļas spraukumu piegādi (līgums noslēgts 2015.gada 2.septembrī). Savukārt jau pēc apmēram divām nedēļām notikusi pirmā piegāde (2015.gada 11.septembrī). Tā kā pieteicējas pārstāve /pers. D/ pirmās instances tiesā liecināja, ka līguma noslēgšana sojas spraukumu iegādes gadījumos ir vajadzīga, nav saprotama tik vieglprātīga pieteicējas paļaušanās uz jaundibinātu komersantu, par kura spējām piegādāt šādas preces nebija pat vēl iespējams pārliecināties. Acīmredzot pieteicējai uzticību izraisīja /pers. O/ personīgi vai arī ir bijušas kādas citas intereses pieteicējai sadarboties tieši ar šādu jaunu komersantu.

Šaubas izraisa arī pieteicējas rīcība saistībā līguma neizpildi. Proti, līguma 1.punktā ir paredzēts, ka SIA „Green Leaf" pieteicējai piegādās sojas spraukumus noteiktā kvalitātē un apjomā 2015.gada septembrī, oktobrī, novembrī un decembrī. Tomēr lietā nav strīda, ka novembra un decembra piegādes SIA „Green Leaf" neizpildīja, ko /pers. O/ apliecināja arī tiesas sēdē pirmās instances tiesā. Viņš liecināja, ka „viņa" piegādātāji vienā brīdī vairs nespēja izpildīt nosacījumus, tādēļ /pers. O/ preci vairs nepiegādāja pieteicējai. Tomēr VID ir konstatējis, ka lietā nav tādu pierādījumu, ka pieteicēja par līguma neizpildi būtu vērsusies pret SIA „Green Leaf", pieprasot nokavējuma procentus, kā tas ir norādīts līguma 3.2.punktā, kaut gan no /pers. D/ liecinātā var saprast, ka konkrētā prece pieteicējai ir svarīga, tiekot slēgti *future* līgumi, lai būtu drošība, ka prece būs. Tādējādi šāda pieteicējas bezdarbība neliecina par saimniecisku rūpību savu darījumu veikšanā.

[16.4] Par pašām sojas spraukumu un kviešu piegādēm ir konstatējams, ka SIA „Green Leaf" ir noformējusi pavadzīmes un klāt pievienojusi transportēšanas dokumentu CMR. Kā to pamatoti norādījis VID, CMR par tādu preču pārvadāšanu, kas iegādātas un pārdotas starp Latvijas komersantiem, parasti nenoformē. Tomēr, ja pieteicēja tādus ir noformējusi un iesniegusi izvērtēšanai, CMR norādītā informācija ir jāņem vērā.

Visās pavadzīmēs un CMR kā preču izsniegšanas vieta ir norādīta adrese „Bites", Vālodze, Stopiņu novads. Tomēr to, ka šī adrese pavadzīmēs ir norādīta formāli, apliecināja SIA „Green Leaf" pārstāvis /pers. O/ pirmās instances tiesā. Formāli tur esot pārņēmis kravas. Viņš liecināja, ka kravas ir ceļā vai nu no Klaipēdas vai Liepājas ostām, tur, kur parasti uzkrauj sojas. Tad tās autotransportā dodas uz norādīto mērķi. Pa ceļam SIA „Green Leaf" kļuva par kravu īpašnieku, kravas nekur netika pārkrautas.

Tā kā soja tiek paņemta Liepājas vai Klaipēdas ostā, apgabaltiesas ieskatā neloģisks ir /pers. O/ skaidrojums par preces transportēšanas maršrutu, proti, to, ka transportlīdzekļu vadītājiem, kuri dodas pie pieteicējas, pavadzīmes tiek iedotas pieteicējas struktūrvienībā Stopiņu novadā, jo tas sanākot „pa ceļam". Administratīvā apgabaltiesa vērš uzmanību, ka Stopiņu novads atrodas aiz Rīgas, ja brauc virzienā no Liepājas vai Klaipēdas, tāpēc iegriešanās Stopiņu novadā nav „pa ceļam" uz pieteicējas struktūrvienību /adrese B/. Neloģisks šis skaidrojums šķiet arī tāpēc, ka vēlāk /pers. O/ liecināja, ka struktūrvienībā bija tukša noliktava un līdz savu ieceru realizēšanai attiecībā uz šo struktūrvienību /pers. O/ nemaz netika (neminot iemeslus). Lietā esošās ziņas apliecina, ka SIA „Green Leaf" noliktavu nomāja īsu laiku (nomas līgums noslēgts 2015.gada 10.septembrī, bet atbilstoši VID 2016.gada 6.maija apsekošanas aktā Nr.23.28/18 norādītajām ziņām nomas tiesiskās attiecības izbeigtas 2015.gada novembrī).

No pavadzīmēm un CMR konstatējams, ka daļu no tajos norādītajiem pārvadājumiem veicis Igaunijas komersants *Masareelia OU*, bet lielāko daļu – SIA „Otaņķu Dzirnavnieks". Izrakstot rēķinus par šā komersanta sniegtajiem pakalpojumiem SIA „Green Leaf", SIA „Otaņķu Dzirnavnieks" rēķinā norādījis precīzu sniegto pakalpojumu maršrutu līdz pieteicējai, proti, Klaipēda/ *Vakaru Krova UAB* – Rīga/Rīgas Kombinētās Lopbarības rūpnīca (*sk. lietas 3.sējuma 43. – 45.lapu*). Piemēram, ir konstatējams, ka SIA „Otaņķu Dzirnavnieks" izrakstītajā rēķinā ODZ 0672/2015 norādīta summa par pārvadājumu, kas uzsākts 16.septembrī un beidzies 17.septembrī. Izmantotie transportlīdzekļi – HO 3684/R6972, kravas svars – 25 040 kg. Šī informācija savukārt atbilst SIA „Green Leaf" pavadzīmē Nr.GL-000107 norādītajām ziņām. Līdzīgi tas ir konstatējams par citiem SIA „Otaņķu Dzirnavnieks" izrakstītajiem rēķiniem kopsakarā ar SIA „Green Leaf" izrakstītajām pavadzīmēm. Tādēļ ir secināms, ka faktiski sojas spraukumu piegāde pieteicējai ir notikusi, izmantojot starptautisko kravu pārvadājumu no Lietuvas, par ko pieteicējai vajadzēja būt zināmam, jo pieteicējai tādā gadījumā bija jāsaņem CMR, kas attiecas uz starptautisko kravu pārvadājumu, un jāapliecina ar savu parakstu un zīmogu kravas saņemšana galamērķī. Kā liecināja /pers. O/, krava no iekraušanas brīža ostā pa ceļam nemaz netika pārkrauta, bet devās tieši uz galamērķi. Savukārt tie CMR un pavadzīmes, kas atrodas lietas materiālos (*lietas 2.sējuma 234.- 250.lapa, 3.sējuma 1. – 2.lapa*), satur nepatiesu informāciju par darījumu. Apgabaltiesai nerodas šaubas, ka līdzīgā veidā ir noformētas arī tās pavadzīmes un CMR, kur kā pārvadātājs norādīts Igaunijas komersants *Masareelia OU*, jo par dažādiem darījumiem, kuros piedalās dažādi pārvadātāji, darījumu noformējums ir vienāds. Tas liecina par to, ka pārvadājumu šādā veidā ir noformējusi vai ieteikusi noformēt viena un tā pati persona – /pers. O/.

Apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējai par to, ka pavadzīmēs un tai izsniegtajos CMR ir norādīta nepatiesa informācija, vajadzēja būt zināmam, jo pieteicējai kā preces gala saņēmējai bija jāsaņem starptautiskā pārvadājuma dokuments CMR, nevis tāds CMR, kas izsniegts par pārvadājumu starp diviem Latvijas komersantiem. Apgabaltiesa arī uzskata, ka pieteicēja visdrīzāk ir informēta par to, ka dokumenti tiek noformēti neatbilstoši faktiski notikušam darījumam, jo pieteicējas ilgstošā pieredze konkrētu preču iegādēs norāda, ka pieteicēja ir zinošs komersants šajā nozarē. Pieteicēja turklāt ir ilgstošāku laiku pazīstama ar /pers. O/, kurš nepārprotami orientējas kravas piegādes dokumentu noformēšanā. Apgabaltiesai nav šaubu, ka SIA „Green Leaf" bija komersants, kas nodibināts, lai mākslīgi sniegtu starpniecības pakalpojumus barības sastāvdaļu pirkšanā – pārdošanā. Šis komersants arī nebija reģistrējis savu darbību Pārtikas un veterinārajā dienestā. Turklāt viens no SIA „Green Leaf" sadarbības partneriem, kas piegādāja barības sastāvdaļas, bija SIA „Agro TSC", kas ir fiktīvs komersants un neveica tiesisku saimniecisko darbību, ko konstatēja gan pirmās instances tiesa, gan apgabaltiesa jau iepriekš.

[16.5] Pamatojoties uz iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicējai pamatoti ir liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Green Leaf".

[17] Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Rīgas kombinētās lopbarības rūpnīca" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 2.decembra lēmuma 30.2-22.7/7840 atcelšanu daļā.

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

Tiesnese referente *(personiskais paraksts)* I.Meldere

Tiesneses *(personiskais paraksts)* S.Kanenberga

(personiskais paraksts) A.Šteinberga