ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

Lietas arhīva Nr. A42-00063-20/9
ECLI:LV:ADRJRIT:2020:0114.A420170718.10.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 14.janvārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese L.Andersone,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pilnvarotai pārstāvei zvērinātai advokātei Jekaterinai Halturinai un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers. A/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 14.februāra lēmuma Nr.30.2-22.13/695 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektores 2018.gada 14.februāra lēmumu Nr.30.2-22.13/695 (turpmāk – lēmums) atstāts negrozīts dienesta pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas vadītāja 2017.gada 26.oktobra lēmums Nr.30.2-23.23/41628 (ar 2017.gada 30.oktobra lēmuma Nr.30.2-23.23/41966 labojumiem), ar kuru pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ papildu nomaksai budžetā noteica pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – nodoklis) 167 764,29 *euro*, soda naudu 25 164,67 *euro*, nokavējuma naudu 28 388,03 *euro*, uzņēmumu ienākuma nodokli 46 683 *euro*, soda naudu 7002,45 *euro* un nokavējuma naudu 7049,13 *euro*. Vienlaikus pieteicējai tika samazināti 2015.gada zaudējumi par 80 *euro* un uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi par 2797 *euro*.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētiem argumentiem.

[1.1] Pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, kā arī Gada pārskatu likuma 4.panta trešās daļas un 22.panta pirmās daļas nosacījumus. Pieteicēja zināja, ka, iegrāmatojot grāmatvedības uzskaitē dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību (turpmāk – sabiedrība) /Nosaukums B/, sabiedrību /Nosaukums C/ un sabiedrību /Nosaukums D/ (turpmāk – sabiedrība /Nosaukums D/), piedalās ar nodokļu krāpšanu saistītās darbībās.

[1.2] Pārbaudei uzrādītās sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ vārdā noformētās pavadzīmes par precēm paskaidro tikai darījumu formālo pusi, savukārt nepierāda to faktisko esību. Lietā konstatēto apstākļu kopums liecina par sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/rekvizītu izmantošanu faktiski neesošu darījumu noformēšanā, par ko pieteicēja nevarēja nezināt.

[1.3] Sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ deklarētie darījumi ar Igaunijas uzņēmumiem ir vērtējami kā pierādījumi noformēto strīdus darījumu ar pieteicēju izvērtēšanā, t.i., lietā ir iegūti pierādījumi par sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ piesaisti dokumentu par neesošu darījumu noformēšanā (izmantoti kā buferuzņēmumi), bet patiesais labuma guvējs šajās attiecībās bija pieteicēja, t.i., formāli noformēta dokumentu plūsma par sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ strīdus preču iegādi no Igaunijas uzņēmumiem un tālāko piegādi pieteicējai. Tātad sabiedrības /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/deklarētas kā nevajadzīgas starpnieces, veidojot nepamatotus priekšnodokļa atskaitījumus pieteicējai.

Par preču iegādi no Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrēta uzņēmuma, kas ir apliekama persona, deklarējams aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis un priekšnodoklis (reverss), attiecīgi preču iegāde no Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrēta uzņēmuma neietekmē nodokļa maksātāja budžetā maksājamo vai no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli.

Pieteicēja ar sabiedrību /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/strīdus preču iegādes/piegādes darījumus noformēja, piedaloties darbībās, kas vērstas uz PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, tādējādi iegūstot fiskālās priekšrocības atskaitītā priekšnodokļa veidā. Izvērtējot lietā konstatēto apstākļu kopumu, secināms, ka nav iespējams nonākt pie cita secinājuma, jo nav iespējama visu šo lietas apstākļu kopuma nejauša sakritība.

[1.4] Izvērtējot lietā konstatēto apstākļu kopumu (neprecizitātes darījumu dokumentu noformēšanā, nav identificējami preču iekraušanas un transportēšanas apstākļi, norēķinu veikšanas kārtība, personu saistība (saimnieciskās darbības vietas reģistrētas vienā adresē, amatpersonu (t.sk. darba ņēmēja) savstarpējā pazīšanās), dienesta rīcībā esošā informācija par sabiedrībām /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/, kā arī Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija), secināms, ka konkrētajā gadījumā gūts apstiprinājums pieteicējas deklarēto darījumu ar sabiedrībām /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ faktiskajai neesībai, turklāt pieteicējai, reģistrējot šo sabiedrību vārdā noformētās pavadzīmes, bija zināms par tajās norādīto darījumu simulatīvo raksturu. Tādējādi minēto uzņēmumu vārdā noformētās pavadzīmes nav atzīstamas par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums, kurā lūgts lēmumu atcelt. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētiem argumentiem.

[2.1] Dienests nepareizi piemēroja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu, 21.pantu un 22.panta pirmo daļu. Izskatāmajā gadījumā pastāv priekšnoteikumi, lai izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Proti, lietā nav strīda par to, ka pašas preces bija reālas, tās faktiski tika saņemtas. Darījumu laikā attiecībā uz sabiedrībām /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ vai apstrīdētajiem darījumiem nebija konstatējami pilnībā nekādi riski, turklāt pieteicēju vispār nevar vainot darījumu partneru izvēlē vai pat mazākās

uzmanības trūkumā. Sabiedrību amatpersonas pilnībā apstiprināja savstarpējo sadarbību, tajā skaitā arī apstrīdētos darījumus. Pieteicēja un tās darījuma partneri darījumus savstarpēji deklarēja pilnā apmērā. Par strīdus darījumiem tika veiktas apmaksas. Lietā esošie nodokļu rēķini par strīdus darījumiem, kā arī pārējā attaisnojuma dokumentācija, ir noformēti pilnīgi un atbilstoši likuma prasībām. Dienests nav ņēmis vērā, ka no likuma izrietošo priekšnoteikumu uzskaitījums ir izsmeļošs un nevar būt tulkojams paplašināti.

[2.2] Dienests nepamatoti ir ierobežojis pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem apstrīdētajos darījumos, balstot lēmuma motīvus uz kritērijiem, kas nav noteikti uz lietu attiecināmā likumā, ar to pārkāpjot arī Administratīvā procesa likuma 7. un 9. pantu. Ievērojot judikatūrā noteikto, nav pamata konstatēt Gada pārskatu likuma 4.panta trešās daļas, 21.panta un 22.panta pirmās daļas pārkāpumu. Dienests ir nepamatoti ierobežojis arī pieteicējas tiesības noteikt saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus.

[2.3] Lēmumā formāli ir atsauces uz judikatūras atziņām. Konkrētajā lietā Eiropas Savienības Tiesas prakses atziņas attiecīgajā jautājumā būtībā netika pielietotas un lēmumā objektīvu pierādījumu vietā ir konstatējami vien pieņēmumi, kas objektīvi nevar kalpot par pietiekamo pamatu pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegumam.

[2.4] Ņemot vērā, ka lietā netiek apstrīdēta preču faktiskā esamība, dienestam bija jāizvērtē gan tas, vai pieteicējas deklarētie darījumi faktiski ir notikuši, gan arī tas, vai pārbaudē iegūtie pierādījumi ļauj konstatēt, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka apstrīdētie darījumi bija saistīti ar nodokļu krāpšanu. Objektīvi lietā nav pietiekošu pierādījumu apgalvojumam par krāpniecību ar nodokļiem. Dienests nav ieguvis pietiekošus pierādījumus par pieteicējas ļaunprātīgu darbību esamību nodokļa izkrāpšanā, savukārt, ja pieteicējas darījumu partneri vai citas dienesta norādītas personas izrādījās negodprātīgi nodokļu maksātāji, tad atbildība par krāpšanos ar nodokļu nesamaksāšanu, ir nosakāma negodprātīgajam komersantam nevis pieteicējai, kuras vaina minētajā nav pierādīta. Pieteicēja visas substanciālās prasības, kuras vispār no pieteicējas varētu saprātīgi sagaidīt, izpildīja, un pie šādiem apstākļiem priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pieteicējai nevar tikt liegtas. Soda naudai, ko dienests aprēķina par nesamaksāto nodokli, piemīt krimināltiesiskas sankcijas raksturs un dienestam attiecībā uz aprēķināto soda naudu ir jāvadās no tiem pašiem principiem, kas ievērojami, pārskatot administratīvo sodu vai krimināl sodu, to starpā nevainīguma prezumpciju – tieši valsts pierādīšanas pienākumu, pierādījumu pietiekamības nepieciešamību un sapratīgo šaubu tulkošanu par labu personai. Kopsakarā ar iepriekš minēto dienests arī neņēma vērā, ka atbildības bez vainas noteikšana neatbilst šim regulējumam. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, secināms, ka dienesta argumentācija kopumā jau ir atzīstama par tiesību aktiem un judikatūras atziņām neatbilstošu.

[2.5] Pieteicēja ir pārliecinājusies, ka tās darījumu partneri ir reģistrēti attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgti no tiem. Kopsakarā ar faktu, ka nav nevienas objektīvas pazīmes, kas varētu darījumu laikā pieteicējai likt šaubīties par sadarbības partneru godaprātu, kā arī uz to spēju darījumus izpildīt, pieteicējai bija visas tiesības paļauties uz oficiālo valsts uzturēto reģistru datiem, kā arī uz to, ka valsts savus pienākumus oficiālo reģistru uzturēšanā izpildīs pienācīgi. Pie šādiem apstākļiem fakts, ka oficiālajos reģistros esošā informācija pozitīvi raksturoja sadarbības partnerus, šobrīd nonāk pretrunā ar lēmuma pamatojumu, jo dienests nav tiesīgs tās pretenzijas, kuras valstij ir pret pieteicējas sadarbības partneriem un citām, personām, vērst pret pieteicēju, kurai nebūt nav tik daudz patiešām iedarbīgo resursu un iespēju kā dienestam, lai pārbaudītu savus sadarbības partnerus. Izklāstītā situācija pati par sevi ir atzīstama par prettiesisku, antikonstitucionālu, jo nav pieļaujams, ka valsts par tās pieļautajām kļūdām soda pieteicēju, kas tiesiski paļāvās uz valsts dienesta personā vesto oficiālo reģistru datu ticamību. Dienests nedrīkstēja vispār pieļaut bezdarbību un situāciju, ka šādi nodokļu maksātāji, pret kuriem dienestam, kā izrādās, ir pretenzijas, tik ilgi veic saimniecisko darbību.

[2.6] No dienestam piešķirtajiem darījumu apliecinošiem dokumentiem ir iespējams pilnībā identificēt ikkatru darījumu un izsekot tā norisei, ko dienests arī izdarīja. Dokumenti satur visus likumā noteiktos obligātos rekvizītus, un uz darījumiem attiecināmie papildus materiāli vēl pastiprina darījumu norises izsekojamības iespēju. Līdz ar to, nevar uzskatīt, ka pieteicēja ir pārkāpusi likumā „Par grāmatvedību" noteikto tiesību normu prasības. Pieteicēja savā grāmatvedībā vienmēr ievēro grāmatvedības kārtošanas noteikumus un nodrošina grāmatvedības sniegtās informācijas salīdzināmību, patiesumu, saprotamību un pilnīgumu. Auditam pieteicēja piešķīra pilnīgi visus pieprasītos dokumentus, sadarbojās ar dienestu, dienests arī apmeklēja pieteicēju, kur tam bija iespējams arī gūt faktisko priekšstatu par pieteicējas saimnieciskās darbības organizāciju un norisi. Tādējādi dienesta rīcībā bija visplašākā informācija par darījumu faktisko norisi un visi iespējamie dokumenti, kas apliecina pārbaudīto darījumu norisi. Šādu konstatējamo apstākļu kopsakarā dienestam bija jāspēj konstatēt pārbaudāmo darījumu sākumu un izsekot pārbaudāmo darījumu norisei.

[2.7] Pieteicējas deklarētās darījumu partneres bija reģistrētas Pārtikas un veterinārā dienesta uzraudzībai pakļauto uzņēmumu reģistrā, kas vērtējams kā papildus pierādījums noformēto darījumu faktiskai esībai, kam dienests nepamatoti nav pievērsis nepieciešamo vērību. Dienests nav ņēmis vērā arī citus pozitīvus faktus par minētajām sabiedrībām un darījumiem, piemēram, to, ka viens no darījumu partneru deklarētajiem darbības veidiem bija piena, piena produktu, olu un pārtikas tauku un eļļu vairumtirdzniecība, ka tiem bija adreses saimnieciskās darbības veikšanai un citi nepieciešami resursi vai komercdarbības organizācijas paņēmieni konkrēto darījumu veikšanai, ka tie bija nodokļu maksātāji, visas apmaksas ir veiktas, visi darījumi ir deklarēti, ir visi attaisnojuma dokumenti, visas amatpersonas un personāls apliecināja darījumu veikšanu un komercdarbības veikšanu, ir apstiprinājusies preču izcelsme un to transportēšana u.tml. Proti, objektīvi nav neviena būtiska negatīva fakta, kuram pieteicēju objektīvi būti jāattur no darījumu veikšanas. Ignorējot vairākus būtiskus pozitīvus lietas faktus, dienests nonāca pie nepareiza rezultāta.

[2.8] Lēmums pamatots ar vairākiem netiešajiem pierādījumiem. Pieteicēja kopumā piekrīt, ka arī šādi var tikt apšaubīta darījumu faktiskā esamība, tomēr, dienests neņēma vērā, ka, lai ar netiešo pierādījumu palīdzību pierādītu kādu apstākli, šiem pierādījumiem ir jābūt attiecināmiem tieši uz izskatāmo priekšmetu, tiem ir jābūt pietiekamiem un jāiztur pretargumentu kritika. Taču dienests iegūtos netiešos pierādījumus nevērtēja ar nepieciešamo kritiskumu, kas rezultējas ar nepietiekamo lēmuma secinājumu pamatotību.

Līdz ar to, dienests ar pietiekamiem pierādījumiem nav atspēkojis uz pavadzīmēm balstīto prezumpciju, ka pieteicējas darījumi ar tas sadarbības partneriem ir notikuši, proti, ka tieši minētie uzņēmumi ir piegādājuši pieteicējai preces.

[2.9] No lēmuma pamatojuma arī izriet, ka dienests nevērtēja, ka atšķirībā no visām citām lietām, kuras visticamāk nonāk dienesta rīcībā, šajā lietā ir iegūts ārkārtīgi liels dažādu būtisko pierādījumu skaits, kas neapšaubāmi apliecina izskatāmo darījumu realitāti un faktisko norisi un kas nekad nebūtu konstatējami pie neesošiem darījumiem.

[2.10] Jebkurš līgums Latvijā ir tikai jumta vienošanās par abu uzņēmumu sadarbību kā tādu, bet faktiskās darījumu sastāvdaļas ir atspoguļotas izrakstītajās preču pavadzīmēs - rēķinos. Latvijas juridiskajā vidē nav pieņemta apjomīgu līgumu sastādīšana, kur būtu atrunātas visas iespējamās un neiespējamās stadijas, kā tas ir pieņemts valstīs, kurās noteicošais tiesību avots ir precedenta tiesības. Latvijā parasti līgumi ir īsi un par tiem noteikumiem/situācijām, kas līgumā nav atrunātas, līguma puses vai nu savstarpēji vienojas, vai meklē atbildes citos darījuma dokumentos vai normatīvajos aktos.

Savukārt auditam iesniegtie nodokļu rēķini ne tikai satur Civillikumā noteiktās darījuma būtiskās sastāvdaļas, bet arī Civillikuma 1472. pantā noteiktos nejaušus darījuma nosacījumus (piem., termiņus) un arī likuma „Par grāmatvedību" 7. pantā un citos normatīvajos aktos noteiktos attaisnojuma dokumentiem noteiktus obligātos rekvizītus.

[2.11] Dienests nav ņēmis vērā un nav vērtējis, kā arī nav noskaidrojis sabiedrības /Nosaukums C/ norēķinu konta atvēršanas apstākļus - kad minētai sabiedrībai jau bija zināms, kāds būs tās norēķinu konta numurs, vai tas varēja sabiedrībai būt zināms jau pirms 2016.gada 7.marta un vai dienesta nodokļu informācijas sistēmas dati atspoguļo tikai norēķinu konta deklarēšanas datumu dienestā, bet ne tā faktisko piešķiršanu un darīšanu

zināmu šai sabiedrībai, ko veikusi banka.

[2.12] Nepašaubāmi, ka /adrese A/, ir tā pati adrese /adrese A/, proti, pieteicējas struktūrvienības adrese, un gramatikas kļūdas adreses uzrakstīšanā nepadara to par kādu citu adresi.

[2.13] Nevar piekrist, ka transporta nenorādīšana ir būtiska informācija tieši priekš izskatāmo darījumu novērtēšanas, jo darījumu priekšmets ir preču iegāde, nevis transportēšana, līdz ar ko argumentiem par transportu jebkurā gadījumā ir pakārtota nozīme. Arī likuma „Par grāmatvedību" 2., 7. panta, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125. panta prasības neprasa datus par preču transportēšanu norādīt nodokļu rēķinā, tātad šādas informācijai nav nekādu nodokļu seku, jo, ja likumdevējs uzskatītu, ka informācija par transportēšanu nodokļu jautājumos ir tik tiešām svarīga, tas būtu skaidri noteikts normatīvajos aktos, savukārt, kamēr likumā šāds pienākums nav noteikts, dienestam nav tiesību prasīt no nodokļu maksātājiem vairāk par to, kas ir noteikts likumā.

[2.14] Darījuma partneri nodrošināja preču piegādi, līdz ar to pieteicēja nav atbildīga par nodokļa rēķina rekvizītu. Apstāklis, ka preču pavadzīmes-rēķina, kā arī citu dokumentu noformējumā ir kādas nepilnības, pats par sevi nav iemesls, lai personai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, tas, ka nav kāda no rekvizītiem, arī nav pamats neatzīt šo dokumentu par attaisnojuma dokumentu.

[2.15] Sadarbības partneru adrešu novēlotā reģistrācija nevar kalpot par pamatu dienesta atzinumam, ka minētajās adresēs attiecīgais partneris nevarēja izsniegt preces, šāda secinājuma izdarīšanai lēmumā nav norādīti pietiekami argumenti. Neviena tiesību norma nenosaka pieteicējai pienākumu pārbaudīt tās partneru nomas attiecības pastāvēšanu ar trešo personu, to spēkā esamību un tiesiskumu, struktūrvienības reģistrācijas faktu u.tml. Tādēļ dienests nodokļu rēķinā norādītas adreses sakarā minētie apstākļi paši par sevi nevar raksturot sadarbības partneru un, vēl jo vairāk, pieteicējas rīcības tiesiskumu.

[2.16] Jāņem vērā, ka personas sniedz paskaidrojumus par sen norisinājušiem notikumiem, līdz ar ko dienestam visos gadījumos ir pienākums piešķirt paskaidrojumu sagatavošanai objektīvi nepieciešamo laiku. Turklāt, personas atbild tieši uz tiem uzdotajiem jautājumiem, pie tam, atbilstoši savai izpratnei par atbildes pilnīgumu un pietiekamību un arī kārtību un termiņiem, kādos ir jāizdara kādas atsevišķas darbības. Līdz ar to, ja kaut kas no minētā dienestu neapmierina, tieši dienestam ir pienākums pilnībā vadīt un kontrolēt paskaidrojumu saņemšanas procesu, norādīt uz trūkumiem un vērst uzmanību uz sekām. Konkrētajā gadījumā, tā kā nekas no minētā no dienesta puses izdarīts netika, nav pamata atbildību par dienesta darba trūkumiem pārlikt uz nodokļu maksātāju.

[2.17] Lēmuma secinājumi pilnībā neatbilst tiesību normās noteiktajiem kritērijiem, kas vispār ļautu konstatēt saistīto personu statusu. Līdz ar to lēmumā norādītajam par savstarpējo pazīšanos nav nozīmes lietā.

[2.18] Gada pārskata neiesniegšanas fakts nevar kalpot par audita argumentu un veidot tā pamatojumu, jo minētie notikumi norisinājās laika posmā pēc izskatāmo darījumu pabeigšanas, līdz ar ko tie vispār nav attiecināmi uz izskatāmiem darījumiem. Tam, ka uzņēmums nav iesniedzis pārskatus/deklarācijas, nevar būt negatīvo nodokļu seku attiecībā uz tā sadarbības partneri, jo normatīvie akti neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, ka tā darījuma partneri ir izpildījuši savus nodokļa maksātāja pienākumus.

[2.19] Dienesta dati par pieteicējas darījumu partneru nodokļu deklarācijās norādīto un aprēķinātiem nodokļu maksājumiem valsts budžetā liecina par attiecīgo uzņēmumu komercdarbības stratēģiju, kas bija precizējama audita laikā, taču tas, vai šāda stratēģija rezultātā sevi attaisnoja ir ārpus dienesta kompetences un jebkurā gadījumā tas nedrīkst ietekmēt pieteicēju. Taču tas vien, ka uzņēmumi strīdus preču realizāciju norādīja ar uzcenojumu tomēr papildus liecina tieši par darījumu partneru saimnieciskās darbības realitāti.

[2.20] Lēmumā norādītais, ka sabiedrība /Nosaukums B/ nedeklarē visas iegādes no „/Nosaukums E/" nevar būt negatīvo nodokļu sekas attiecībā uz tās sadarbības partneri, jo normatīvo aktu prasības neparedz nodokļu maksātājam pārliecināties, ka tā darījuma partneri ir izpildījuši savus nodokļa maksātāja pienākumus.

[2.21] Apstāklis, ka pieteicējas valdes locekle /pers. B/ ir pazīstama ar Igaunijas uzņēmumu pārstāvjiem nepadara izskatāmos darījumus ne par neesošiem, ne par pretlikumīgiem, vēl jo vairāk, arī Igaunijas uzņēmumi apliecināja, ka tie sadarbojās tieši ar pieteicējas darījumu partneriem.

[2.22] Lēmuma izdošanas procesā tika pieļauti būtiski procesuālie pārkāpumi, rupji un neattaisnojami pārkāpjot administratīvā akta pamatojuma (procesuālā taisnīguma) principu.

[2.23] Dienests darījumus var apšaubīt tikai pamatojoties uz pierādījumiem. Savukārt pierādīšanas pienākumu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, uz nodokļu maksātāju var pārnest tikai tad, ja dienests darījumus ir apšaubījis pamatoti, proti, uz pietiekamu pierādījumu pamata.

Tā kā konkrētajā gadījumā nav konstatējams, ka lietā būtu iegūti objektīvi pierādījumi, kas ļautu pamatoti apšaubīt darījumus starp pieteicēju un tās darījumu partneriem, un nav konstatējams, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā būtu iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem, secināms, ka nav pamata pieteicējai aprēķināt papildus budžetā maksājamo uzņēmuma ienākuma nodokli, nokavējuma un soda naudu.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā paskaidrojumā pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja iesniegto pieteikumu, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem. Papildus norādīja, ka dienesta secinājumi ir subjektīvi nepamatoti. Dienests, uzliekot par pienākumu iemaksāt valsts budžetā lēmumā noteiktās nodokļu summas, pēc būtības licis pieteicējai atbildēt par citu uzņēmumu saimnieciskās darbības nepilnībām, kā arī par citu nodokļu maksātāju neizpildītiem pienākumiem.

Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz lēmumā norādītiem motīviem.

Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. C/ un /pers. D/.

Motīvu daļa

[5] Vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietas materiālus, pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus, uzklausījusi tiesas sēdē procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, tiesa atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[6] Lietā izšķirams jautājums par to, vai pieteicēja 2015.gada jūlijā – 2016.gada novembrī drīkstēja atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz sabiedrības /Nosaukums B/, sabiedrības „/Nosaukums C/" un sabiedrības /Nosaukums D/ vārdā izrakstītajiem rēķiniem.

[7] Laikā, kad pieteicēja veica priekšnodokļa atskaitījumus, priekšnosacījumus šo atskaitījumu veikšanai noteica Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts.

Saskaņā ar minēto tiesību normu Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli,

ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Pamatojoties uz minēto tiesību normu, kā arī ievērojot konsekvento Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru priekšnodokļa atskaitījumu lietās, lai pieteicējai atzītu tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, vispirms ir nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja vispār ir saņēmusi preces, kas ir norādītas sabiedrību /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ vārdā izrakstītajos rēķinos, jo atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam priekšnodokli drīkst atskaitīt tikai par faktiski saņemtu preci (pakalpojumu).

Konstatējot, ka strīdus preces pieteicējas rīcībā bija, būs nepieciešams noskaidrot, vai šīs preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no sabiedrības /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/, jo atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam preces (pakalpojumu), par ko ir veikti priekšnodokļa atskaitījumi, ir jāsaņem no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, turklāt tieši no tās, kas ir norādīta pievienotās vērtības nodokļa rēķinā.

Ja tiks konstatēts, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no minētajiem uzņēmumiem, būs nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka preču patiesais piegādātājs nav sabiedrība/Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/, jeb, citiem vārdiem sakot, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanās plānā, jo atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām, konstatējot, ka strīdus darījums nav noticis tieši ar nodokļa rēķinā norādīto personu, nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina par noformēto darījuma dokumentu neatbilstību faktiskajiem apstākļiem (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Mahagében un D-vid, C-80/12 un C-142/11, EU:C:2012:373 39.-50.punktu*).

Lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja ir saņēmusi strīdus preci un ir to realizējusi. Nav arī strīda par to, ka pieteicējas deklarēto darījumu partneri – sabiedrības /Nosaukums B/, /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/, darījumu noformēšanas laikā bija reģistrēti Uzņēmumu reģistrā, pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā, kā arī Pārtikas un veterinārā dienesta reģistrā.

Vienlaikus strīds ir par to, vai ar lietā esošajiem pierādījumiem ir pietiekami, lai atzītu, ka pieteicēja nav saņēmusi preces no minētajiem darījumu partneriem un, vai pieteicēja zināja, ka tiek iesaistīta vai pati apzināti iesaistījās krāpnieciskās darbībās, apzināti iegrāmatoja faktiskajiem apstākļiem neatbilstošas pavadzīmes ar mērķi prettiesiski izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[8] Pieteicēja 2015.gada jūlija - 2016.gada novembra pievienotās vērtības nodokļu deklarācijās atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar sabiedrības /Nosaukums B/ (90 607,52 *euro*, 2015.gada jūlijā - 2016.gada februārī), sabiedrības /Nosaukums C/ (59 657,97 *euro*, 2016.gada martā - septembrī) un sabiedrības /Nosaukums D/ (7 498,80 *euro*, 2016.gada oktobrī un novembrī) vārdā noformētajām pavadzīmēm par fasētu un nefasētu Igaunijas izcelsmes olu piegādi.

Darījumu apliecināšanai pieteicēja uzrādīja:

1) 2015.gada 29.jūnijā noslēgto līgumu Nr.29/06/2015 ar sabiedrību /Nosaukums B/ (*lietas 2.sēj. 50.lapa*) un sabiedrības /Nosaukums B/ vārdā 2015.gada jūlijā - 2016.gada februārī noformētās 49 pavadzīmes (*lietas 2.sēj. 51.-75.lapa*);

2) 2016.gada 4.martā noslēgto līgumu Nr.04/03/2016 ar sabiedrību /Nosaukums C/ (*lietas 2.sēj. 26.lapa*) un sabiedrības /Nosaukums C/ vārdā 2016.gada martā - septembrī noformētās 43 pavadzīmes (*lietas 2.sēj. 27.-48.lapa*);

3) 2016.gada 3.oktobrī noslēgto līgumu Nr.03/10/2016 ar sabiedrību /Nosaukums D/ (*lietas 2.sēj. 76.lapa*) un sabiedrības /Nosaukums D/vārdā 2016.gada oktobrī un novembrī noformētās 15 pavadzīmes (*lietas 2.sēj. 77.-84.lapa*).

Tiesa konstatē, ka pieteicēja laika periodā no 2015.gada jūlija līdz 2016.gada februārim vienu un to pašu preci (fasētas un nefasētas olas) iegādājās secīgi no dažādiem uzņēmumiem, uzrādot līgumus un pavadzīmes, kuru nosacījumi, forma un saturs ir vienādi, kas rada priekšstatu par fiktīvu darījumu noformēšanu.

[9] Izvērtējot noslēgtos līgumus, tiesa konstatē, ka tajos nav atrunāts, kāda prece vispār tiek pirkta un pārdota, nav norādīts preču sortiments un apjomi, preču ražotājs, kvalitātes prasības, iekraušanas vietas adrese, cena un transportēšanas apstākļi. Ir norādīta tikai vispārēja informācija, ka pārdevējs apņemas pircējam pārdod „Preci" no savas noliktavas, transporta un preču piegādes izdevumus sedz pircējs, precei jāatbilst standartiem vai preču ražotāja tehniskiem noteikumiem.

Minētais liecina par līgumu formālu noformēšanu, jo pie līguma noslēgšanas nav konstatējama nekāda interese par pasūtīto preci, tās sortimentu, apjomu, vērtību, izcelsmi un kvalitāti, kas normālas komercprakses ietvaros būtu tikai pašsaprotami, īpaši ņemot vērā to, ka tā ir pārtikas prece, bet pārtikas preču aprite valstī tiek īpaši uzraudzīta, taču līgumos neviens punkts neietver informāciju, ka darījumos ir iesaistīts pārtikas produkts. Gluži pretēji līgumu 4.1 punktā ir atrunāts, ka gadījumā, ja pircējs termiņā nav norēķinājies par preci, pārdevējam ir tiesības pieprasīt atpakaļ savā valdījumā tam piederošo preci un pircējs apņemas to atgriezt uz pārdevēja noliktavu. Savukārt līgumu 4.2 punkts paredz apmaksas termiņu 45 kalendārās dienas. Tas nozīmē, ja pieteicēja 45 dienu laikā nebūs norēķinājusies ar pārdevēju, tad pārdevējs ir tiesīgs saņemt atpakaļ piegādātās olās un ņemot vērā, ka svaigas olas ir pārtikas produkts ar konkrētu derīguma termiņu, tad nav saprotams, kādēļ pārdevējam ir vajadzīgas olas ar jau iespējams iztecējušu termiņu. Tādējādi ir pamats secināt, ka līgumos uzrādītajiem darījumu partneriem nebija nodoms veikt darījumus atbilstoši minēto līgumu nosacījumiem, kas papildus norāda uz darījuma simulatīvo raksturu.

Turklāt ir konstatējams, ka 2016.gada 4.marta līgumā ar sabiedrību /Nosaukums C/ norādīts norēķinu konts, kas līguma noformēšanas brīdī nebija atvērts akciju sabiedrībā „PrivatBank", proti, konts tika atvērts 2016.gada 7.martā, kas ir trīs dienas pēc minētā līguma noformēšanas. Ir pievēršama uzmanība arī tam, ka, noformētajos līgumos ar strīdus darījuma partneriem, konstatējamas identiskas kļūdas, proti, līguma 2.2.apakšpunktā ir atsauce uz līguma 1.2.apakšpunktā norādītiem transporta un preču piegādes izdevumiem, kas minētajā apakšpunktā faktiski nav norādīti un identiskas pārrakstīšanās kļūdas, piemēram, līguma 4.3.apakšpunktā.

Kā pamatoti norāda dienests, lai gan saskaņā ar normatīvajiem aktiem primārais darījumus apliecinošais dokuments ir pavadzīme un neviens normatīvais akts nenoteic, ka noteikti jābūt arī rakstveidā noformētam līgumam, tomēr, ja līgums par darījumiem ir noslēgts, tad ar to saistītās neatbilstības un neskaidrības nevar tikt vērtētas kā nenozīmīgas.

Tā kā līguma nosacījumi ir vispārīgi un neidentificē darījumu norises apstākļus, tad noformētie līgumi vērtējami kopsakarā ar citiem par strīdus darījumu noformētajiem dokumentiem.

[10] Izvērtējot strīdus darījumu partneru izrakstītās pavadzīmes, tiesa konstatē, ka tajās ir norādītas preču izsniegšanas un saņemšanas vietas adreses, taču nevienā no pavadzīmēm nav norādīta informācija par preču pārvadātāju un pārvadājumos izmantoto transportlīdzekli. Tiesa piekrīt pieteicējai, ka preču piegādes dokumentā informācija par pārvadātāju (transportlīdzekļa numurs, vadītāja vārds, uzvārds) nav obligāti norādāma. Vienlaikus tiesa norāda, ka šāda informācija ļauj identificēt strīdus preču transportēšanas apstākļus, proti, kā notika preču kustība no preču izsniegšanas vietas adreses uz preču saņemšanas vietas adresi, kam var būt būtiska nozīme darījumu norises noskaidrošanā, jo prece nevar mainīt atrašanās vietu pati no sevis. Lai arī šādas informācijas neesība pati par sevi nevar ietekmēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr tiesa atzīst, ka šāds apstāklis konkrētajā lietā var tikt vērtēts kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem, noskaidrojot darījuma patiesos apstākļus, it īpaši ņemot vērā strīdus līgumos

paredzēto, ka transporta un preču piegādes izdevumus sedz pieteicēja. Turklāt nav saprotama šādas informācijas iekļaušana izrakstītajās pavadzīmēs, ja tā vispār nav izmantojama. Tiesas ieskatā tas tikai liecina par dokumenta formālo raksturu.

Vērā ņemams ir arī tas apstāklis, ka pavadzīmēs, kuras izrakstījusi sabiedrība /Nosaukums B/un /Nosaukums C/, kā preču izsniegšanas vietas adrese norādīta /adrese B/ un kā preču saņemšanas vietas adrese norādīta /adrese A/. Pieteicējai ir reģistrēta struktūrvienība /struktūrvienība A/ adresē /adrese A/. Tātad pavadzīmēs ir konstatējama gramatiska kļūda pieteicējas adresē, nenorādot garumzīmi „ā". Pati par sevi gramatiska kļūda nav būtiska, taču konkrētajā gadījumā šādas vienādas kļūdas pastāvēšana dokumentos, kurus ilgstošā laika periodā izraksta atšķirīgi piegādātāji, nav izskaidrojama ar vienkāršu sagadīšanos, bet gan liecina par to, ka šīs pavadzīmes ir rakstījusi viena un tā pati persona šablona veidā, nepievēršot tam nekādu nozīmi. Turklāt, izvērtējot šīs pavadzīmes kopsakarā ar līgumiem, kas tāpat ir identiski viens otram ar vienādām kļūdām, var acīmredzami secināt, ka visus strīdus darījumu attaisnojuma dokumentus ir sagatavojusi viena un tā pati persona. Vienlaikus ir vēršama uzmanība arī uz to, ka visās sabiedrību izrakstītajās pavadzīmēs ir norādīts viens un tas pats apmaksas termiņš par precēm - 30 dienu laikā, savukārt visos līgumos samaksas termiņš ir noteikts 45 kalendārās dienas. Tātad strīdus darījumu dalībnieki ne tikai noformē identiskus darījuma dokumentus, bet arī, noformējot darījumu dokumentus, puses neievēro pašu nolīgto norēķinu kārtību.

Papildus ņemams vērā, ka sabiedrības /Nosaukums B/ struktūrvienība adresē - /adrese B/, ir deklarēta 2015.gada 27.jūlijā, bet pavadzīmes ar šo adresi sabiedrība ir izrakstījusi jau 2015.gada 2.—23.jūlijā. Tas pats ir attiecināms arī uz sabiedrības „/Nosaukums C/" 2016.gada 7.martā - 28.aprīlī izrakstītajām pavadzīmēm, jo šīs sabiedrības struktūrvienība adresē - /adrese B/, ir deklarēta tikai 2016.gada 29.aprīlī. Turklāt sabiedrības „/Nosaukums C/" 2016.gada 3.augustā noformētajā pavadzīmē Nr.ADL00029 ir norādīts sabiedrības norēķinu konts, kas kredītiestādē „Citadele banka" tika atvērts tikai 2016.gada 5.augustā.

Tādējādi viss iepriekš minētais liecina, ka strīda darījumi nenotika noformētajos dokumentos uzrādītajā kārtībā, kas attiecīgi ļauj pamatoti apšaubīt arī noformēto darījumu faktisko esību.

[11] Ņemot vērā minēto, lietas faktisko apstākļu noskaidrošanai turpmāk vērtējama strīdus darījumos iesaistīto personu sniegtā informācija.

[11.1] Pieteicējas valdes locekle /pers. B/ paskaidrojumos (*lietas 2.sēj. 4.-7.lapa un 1.sēj. 227.-232.lapa*) dienestam norādījusi, ka ar sabiedrības /Nosaukums B/ direktoru /pers. D/ un sabiedrības /Nosaukums C/ direktoru /pers. C/ pazīstama jau sen, bet ar sabiedrības /Nosaukums D/ direktoru /pers. E/ viņu iepazīstināja /pers. C/. Visi darījumi tika veikti saskaņā ar līgumiem un iepriekšējo vienošanos. Pārliecība par darījumu partneriem tika gūta, pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem, kā arī minētās firmas bija reģistrētas Uzņēmumu reģistrā un ir nodokļu maksātāji. Sadarbības līgumus un pavadzīmes izstrādāja preču piegādātāji. Preču piegādes pavadzīmes tika saņemtas vienlaicīgi ar piegādāto preci. Preču pasūtījumi tika veikti telefoniski vai tiekoties klātienē. Pēc preču pasūtījuma, prece tika saņemta pēc nedēļas. Preču piegādātājs bija atbildīgs par preču piegādes transportu un tās piegādi. Preču iekraušanu veica darījuma partneru strādnieki, izkraušanu veica pieteicējas strādnieks. Prece tika transportēta no preču piegādātāja uz pieteicējas noliktavu. Norēķini par saņemto preci tika veikti ar bankas pārskaitījumu. Parādu piedziņa netika veikta. Pieteicēja bija informēta, ka darījumu partneri preču piegādes noformēja no Igaunijas piegādātājiem. Sakarā ar to, ka Igaunijas ražotājam ir līguma saistības ar citām firmām, pieteicējai tika atteikta tieša preču piegāde. Pieteicējas pārstāvji nav kontaktējušies personīgi ar Igaunijas piegādātājiem par noslēgtajiem darījumiem ar sadarbības partneriem.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve J.Halturina norādīja, ka /pers. B/ (no 2017.gada 8.decembra mainīts uzvārds uz /uzvārds B/) nevar ierasties uz tiesas sēdi veselības problēmu dēļ, tomēr savai pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/ ir sniegusi paskaidrojumus par darījumu faktiskajiem apstākļiem, norādot, ka visi darījuma partneri ir strādājuši vienā teritorijā – /adrese C/ un /pers. B/ tie bija pazīstami. /pers. C/ pieteicēja iepriekš pazina jau 10 -15 gadus, /pers. D/ pazina pat 20 gadus. /pers. B/ zināja, ka visas amatpersonas nodarbojās ar augļiem, dārzeņiem un citiem pārtikas produktiem, jo arī pati nodarbojās šajā jomā vēl pirms uzsāka tirdzniecību ar olām. /pers. B/ neatceras, kad specializējusies tieši uz olu tirdzniecību, bet piegādātāji sākotnēji bijuši ļoti dažādi, tostarp arī Latvijas uzņēmumi. Laika gaitā lielākā daļa šo piegādātāju izbeidza savu darbību, attiecīgi sadarbība pārtrūka. Par igauņu partneriem /pers. B/ precīzi neatceras, ar ko un kādā periodā bijusi sadarbība, tomēr atcerējās, ka, ja sadarbība ir bijusi, tad tā ilgusi varbūt dažus mēnešus, jo preci nevarēja dabūt tādā apjomā, kādu gribēja. Uz uzņēmumu /Nosaukums F/ /pers. B/, iespējams, ir zvanījusi 2015.gada jūlijā, kad tika piegādāta pirmā krava no sabiedrības /Nosaukums B/, uz iepakojuma bija olu piegādātāja informācija, bet neatceras, ka būtu zvanījusi uzņēmumam /Nosaukums E/. Savukārt, uzņēmumam /Nosaukums G/ /pers. B/ ir zvanījusi par iespēju dabūt viņu produkciju, neko precīzāk par sarunu neatceras, bet visiem atbildes būtība bija tāda, ka uzņēmumiem jau ir pircējs Latvijā un lai zvana viņam. Sadarbība ar darījumu partneriem tika uzsākta pēc viņu iniciatīvas, piedāvājot iespēju dabūt olas no Igaunijas, tad ir notikušas kaut kādas pārrunas, tika parakstīts līgums, ko sagatavoja darījumu partneri. Tālāka darbošanās notika saskaņā ar konkrētiem pasūtījumiem, proti, /pers. B/ bija apjoms, kas interesēja viņu un viņas klientus, un skaidra vīzija par to, kāda cena viņu interesē. Savukārt darījumu partneri tālāk to runāja ar igauņu uzņēmumu. Ar darījuma partneriem visos gadījumos noruna bija tāda, ka viņi piegādās preci un nodrošinās transportu. Sadarbības līguma atruna par 45 dienu atmaksas termiņu saistībā ar līguma 4.1 punktu ir interpretējama nevis tā, ka olas būs jāatgriež atpakaļ, bet tā, ka tas būs parāds, proti, ir tiesības pieprasīt atgriezt produktu, bet, ja tam ir notecējis derīguma termiņš, tad secīga izvēle būs parāda piedziņa.

[11.2] Sabiedrības /Nosaukums B/ valdes loceklis /pers. D/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 60.-64.lapa*) dienestam norādījis, ka uzņēmums nodarbojas ar augļu un dārzeņu vairumtirdzniecību, dažus mēnešus bija arī olas un viena krava ar palīgvielām metāla kausēšanai. Adresē /adrese B/ noliktava tika izmantota varbūt reizi nedēļā. Ar pieteicējas pārstāvi /pers. B/ /pers. D/ bija pazīstams ļoti ilgi. Līgumi bija parakstīti, tos sagatavoja sabiedrība /Nosaukums B/. Preču izkraušana notika uzreiz pie pircēja, sabiedrība /Nosaukums B/ neveica preču izkraušanu savā noliktavā. /pers. D/ piedalījās preču izkraušanas brīdī pieteicējas noliktavā. Transportu nodrošināja Igaunijas uzņēmēji, kuru transporta pakalpojumi jau bija iekļauti olu pārdošanas vērtībā. Preces (olas) tika iegādātas no Igaunijas uzņēmumiem /Nosaukums G/, /Nosaukums E/, /Nosaukums F/.

Tiesas sēdē /pers. D/ liecināja, ka viņš uzņēmumu iegādājās 2015.gada maijā ar ieceri tirgot augļus un dārzeņus. Uzņēmumā tika pieņemts darbā viens strādnieks vārdā /pers. F/, grāmatvede bija /pers. G/. Uzņēmums īrēja telpas /adrese B/. Preču piegāde nenotika katru dienu, parasti tā notika trešdienās. /pers. D/ zināja, ka /pers. B/ nodarbojās ar olu tirdzniecību, tāpēc internetā *google* ierakstīja „olu tirdzniecība" un atrada lielākos piegādātājus, viņu mājas lapā atrada kontaktus, sazvanījās un uzzināja cenas, salīdzināja tās ar cenām Latvijas tirgū un gāja pie /pers. B/, sakot, ka var piedāvāt lētākas olas. Kad tika panākta vienošanās ar /pers. B/, tad /pers. D/ brauca uz Igauniju parakstīt līgumu ar uzņēmumu /Nosaukums F/. Nekādas problēmas ar igauņiem nebija, tur viss vienkārši, piezvani, pajautā vai viņiem ir olas un par kādu cenu, viņi jautā, kas ir zvanītājs, kad pasaka, ka zvana no Latvijas, viņi nosauc cenu, tad brauc parakstīt līgumu, līgumā piegādes apjoms netiek noteikts. Pēc tam kā bija noslēgts līgums ar igauņiem, /pers. D/ noslēdza līgumu ar pieteicēju, tas bija tipveida līgums, kas pieejams internetā. Līgumā cena netika norādīta, jo tā ir mainīga, tiek ierakstīti piegādes nosacījumi. Principā līgums nav nepieciešams, tas tika slēgs ieraduma pēc, jo formāli jau vajag līgumu. Ar /pers. B/ bija vienošanās, ka preci piegādās sabiedrība /Nosaukums B/ ar igauņu transportu uz pieteicējas noliktavu. Līgumu un pavadzīmes noformēja /pers. D/. No Igaunijas prece uz sabiedrību /Nosaukums B/ tiek vesta ar CMR un invoice, /pers. D/ pēc tam izraksta preču pavadzīmes. Par preci igauņi prasīja priekšapmaksu, jo viņi uz kredītu neko nepārdeva. /pers. D/ no saviem ietaupījumiem samaksāja par preci igauņiem, bet pieteicējai viņš pārdeva preci ar pēcapmaksu, uzcenojums bija 5%. Olu piegāde notika vienu reizi nedēļā, katru reizi /pers. D/ piedalījās olu izkraušanā. Uzņēmumam /Nosaukums F/ 2015.gada septembrī olas

beidzās, tad tika noslēgts līgums ar Igaunijas uzņēmumu /Nosaukums G/, vēlāk no /Nosaukums G/ piezvanīja un pateica, ka /Nosaukums E/ pārdod olas un turpmāk piegādās viņi. Uzņēmumus /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ /pers. D/ nezin, ar /pers. C/ un /pers. E/ nav pazīstams.

[11.3] Sabiedrības /Nosaukums C/ valdes loceklis /pers. C/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 98.-103.lapa*) dienestam norādījis, ka uzņēmums nodarbojas ar pārtikas un metāla izstrādājumu vairumtirdzniecību. Pieteicēja tika atrasta paziņu lokā, /pers. C/ pats piedalījās darījumu veikšanā, saņēma pasūtījumu no pircējiem un pasūtīja preci no piegādātājiem, pats piedalījās preces izkraušanā. Līgumus gatavoja un parakstīja pats /pers. C/, transportu nodrošināja piegādātājs, prece netika uzglabāta noliktavā, uzreiz tika transportēta pieteicējai. Preces (olas) tika iegādātas no Igaunijas uzņēmuma /Nosaukums E/.

Tiesas sēdē /pers. C/ liecināja, ka viņš 2016.gada martā vai februārī iegādājās uzņēmumu, lai nodarbotos ar augļu un dārzeņu tirdzniecību. Sākotnēji /pers. C/ preces (olas) nebija, bet viņam bija kontakts ar Igaunijas sabiedrības /Nosaukums E/ pārstāvi /pers. H/. /pers. C/ piedāvāja /pers. B/ preci, nenorādot konkrētu cenu un apjomus. Kad /pers. B/ izrādīja interesi pirkt olas, /pers. C/ sazinājās ar /pers. H/un pēc tam jau /pers. B/ tika izteikts konkrēts piedāvājums. Kad /pers. B/ piekrita pirkt olas, /pers. C/ noslēdza līgumu ar Igaunijas sabiedrības /Nosaukums E/ pārstāvi, kurš bija atbraucis uz Latviju. Līgumu sastādīja igauņi, tas bija standarta līgums, kas konkrēti tajā bija norādīts /pers. C/ neatceras, bet zina, ka piegādes termiņš bija 21 diena un līgumā netika atrunāti piegādes apjomi, jo tie nebija stingri noteikti, cik prasīja, tik arī piegādāja. Par preces transportēšanu atbildēja igauņi, transporta izdevumi tika iekļauti olu cenā, preces piegāde tika veikta uz to adresi, kuru norādīja /pers. C/. Preci no Igaunijas pasūtīja /pers. C/, sazinoties pa telefonu vai e-pastā. Olu piegāde notika reizi nedēļā, trešdienās. Pēc tam kā tika parakstīts līgums ar preces piegādātāju, tika noslēgts sadarbības līgums ar pieteicēju. Līgumu ar pieteicēju sastādīja /pers. C/, viņam jau bija gatavs līguma šablons, kuru iedeva kāds no paziņām un kurā atlika tikai ierakstīs uzņēmumu rekvizītus. Ar /pers. B/ bija vienošanās, ka transports no Igaunijas nonāks tieši viņas noliktavā, kur tas tiks izkrauts. Iespējams sadarbības līgumā ar pieteicēju par transportu bija atrunāts tādā gadījumā, ja prece tiks atvesta uz sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavu, tad pieteicēja no tās ar savu transportu to nogādās uz savu noliktavu, jo bija reizes, kad sabiedrībai /Nosaukums C/ bija palicis kāds daudzums olu, /pers. B/ no sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavas olas aizveda pati ar savu transportu, citreiz, kad viņai vajadzēja vēl papildu apjomu, /pers. B/ ar savu transportu brauca pakaļ olām uz sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavu. Gadījumos, kad prece tika nogādāta uz sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavu, preču piegādes pavadzīmē tika norādīta sabiedrības /Nosaukums C/ adrese, bet kad prece pa tiešo tika nogādāta pieteicējai, piegādes pavadzīmē tika norādīta pieteicējas adrese. Sadarbība ar pieteicēju ilga apmēram 4 mēneši, tad /pers. B/ pazuda interese iegādāties no /pers. C/ olas, iespējams viņa atrada citu piegādātāju. Sākās arī augļu-dārzeņu sezona un /pers. C/ pietika citu darbu. Kad sezona beidzās, /pers. C/ arī beidzās interese nodarboties ar tirdzniecību un viņš pievērsās citam biznesa veidam, bet tas arī nojuka un jau oktobrī viņš pārdeva uzņēmumu un iesāka strādāt par menedžeri sabiedrībā /Nosaukums D/. Sabiedrības /Nosaukums D/ īpašnieks /pers. E/ bija jau iepriekš pazīstams /pers. C/, uzņēmums nodarbojās ar augļu-dārzeņu tirdzniecību, /pers. C/ iepazīstināja /pers. I/ ar /pers. B/. Kontaktus starp sabiedrību /Nosaukums D/ un Igaunijas olu piegādātājiem nodrošināja /pers. C/. Ar dokumentu noformēšanu sabiedrībā /Nosaukums D/ nodarbojās /pers. E/. Sabiedrība /Nosaukums B/ /pers. C/ nav zināma un ar /pers. D/ viņš nav pazīstams.

[11.4] Sabiedrības /Nosaukums D/ valdes loceklis /pers. E/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 11.-13.lapa*) dienestam norādījis, ka veicis sabiedrības /Nosaukums D/ saimniecisko darbību laika periodā no 2016.gada 29.jūlija līdz 2017.gada 20.aprīlim. /pers. E/ ir pilnvarojis veikt darījumus vairumtirdzniecības aģentu /pers. C/. Uzņēmums nodarbojās ar augļu un dārzeņu vairumtirdzniecību, tika veikti savstarpējie darījumi ar pieteicēju. Pieteicēja kā darījumu partneris tika atrasta caur vairumtirdzniecības aģentu /pers. C/. Pārliecība, ka pircēji varēs samaksāt par precēm tika gūta caur saiti vid.gov.lv, ka firmai nav parādu. Sabiedrība /Nosaukums D/ pārdeva pieteicējai olas. Līgumu starp sabiedrību /Nosaukums D/ un pieteicēju sagatavoja sabiedrība /Nosaukums D/. Prece (olas) tika piegādāta no Igaunijas piegādātāja noliktavas, preču iekraušanu veica sabiedrības /Nosaukums E/, bet izkraušanu veica pieteicējas pārstāvji. Preces, kuras tālāk tika noformētas kā piegādātas pieteicējai, tika iegādātas no Igaunijas uzņēmuma /Nosaukums E/.

[11.5] Pieteicējas darba ņēmējs /pers. J/ paskaidrojumos (*lietas 10.sēj. 156.-159.lapa*) dienestam norādījis, ka pieteicējas darbības veids ir pārtikas preču tirdzniecība, vadītāja ir /pers. B/. /pers. J/ darba pienākumi ir preču iekraušana un izkraušana, piedalījās 2015. un 2016.gadā olu pieņemšanas procesā, izkrāva preci.

[11.6] Sabiedrības /Nosaukums B/ darba ņēmējs /pers. K/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 79.lapa*) dienestam norādījis, ka viņa darba pienākumi bija saistīti ar to, ka vajadzēja braukt uz noliktavu, kur bija sabiedrības /Nosaukums B/ pircējs un pieņemt/nodot preci. Process notika sekojoši: /pers. D/ sūtīja uz e-pastu invoice, kur jau bija norādīta prece, preces daudzums un saņēmēja nosaukums sabiedrība /Nosaukums B/. Gala pircēja nosaukums un adrese bija norādīta piezīmēs. Darba pienākumu pildīšanas laikā tika realizētas preces, kas saistītas ar augļiem un dārzeņiem. Sabiedrība /Nosaukums B/ pasūtīja preci no Polijas un veda pie sava pircēja. Sabiedrība /Nosaukums B/ olas netirgoja.

[11.7] Sabiedrības /Nosaukums B/ pilnvarotā persona no 2013.gada 15.janvāra līdz 2016.gada 6.decembrim /pers. L/ sniedza paskaidrojumus (*lietas 3.sēj 77.lapa*) dienestam, kurā norādīja, ka līdz 2016.gada strādāja sabiedrībā /Nosaukums H/ (grāmatvedības ārpakalpojuma sniegšana). Ar sabiedrību /Nosaukums B/ bija noslēgts līgums par grāmatvedību. Laika periodā no 2013.gada vidus līdz 2014.gadam grāmatvedības līgums bija pārtraukts. /pers. L/ nevar paskaidrot par darījumiem, kas tika veikti no 2015.gada jūlija līdz 2016.gada februārim.

[11.8] Sabiedrības /Nosaukums B/ pilnvarotā persona no 2013.gada 15.janvāra /pers. M/ sniedza paskaidrojumus (*lietas 3.sēj. 72.lapa*) dienestam, kurā norādīja, ka pildīja kurjera pakalpojumus sabiedrībā „/Nosaukums H/" un ar sabiedrību /Nosaukums B/ nav nekādas saistības, jo bija pilnvarotā persona kā darbinieks sabiedrībā „/Nosaukums H/".

[11.9] Sabiedrības „/Nosaukums C/" darba ņēmējs /pers. N/ paskaidrojumos (*lietas 1.sēj., 151.lapa*) dienestam norādījis, ka sabiedrība „/Nosaukums C/" nodarbojās ar augļu un dārzeņu vairumtirdzniecību. /pers. N/ darba pienākumos ietilpa kontrolēt produktu kvalitāti.

[11.10] Sabiedrības /Nosaukums C/ darba ņēmēja /pers. G/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 194.lapa*) dienestam norādīja, ka sabiedrībā viņa strādāja par grāmatvedi, firma nodarbojās ar augļu un dārzeņu vairumtirdzniecību. /pers. G/ apstrādāja dokumentus, ievadot tos savā grāmatvedības programmā, apstrādātos dokumentus /pers. G/ nodeva atpakaļ valdes loceklim.

[11.11] Sabiedrības /Nosaukums D/ darba ņēmējs /pers. C/ paskaidrojumos (*lietas 3.sēj. 98.-103.lapa*) dienestam norādījis, ka sabiedrībā strādāja par menedžeri saskaņā ar līgumu. Sabiedrību /Nosaukums D/ kā darba devēju atrada paziņu vidū. /pers. C/ pienākumos ietilpa piegādātāju un pircēju meklēšana.

[12] Izvērtējot minētos paskaidrojumus un liecības, tiesa secina, ka strīdus darījumos iesaistītās amatpersonas - /pers. B/, /pers. D/, /pers. C/ un /pers. E/, dienestam tikai formāli apstiprina darījumu esību, taču viņi paskaidrojumos nesniedz nekādu objektīvi pārbaudāmu informāciju par darījumu faktiskajiem apstākļiem. Arī tiesas sēdē /pers. D/ un /pers. C/ apstiprina darījumu esību, taču tiesa šīs liecības vērtē kritiski.

/pers. D/ liecina, ka sadarbības līgumā ar pieteicēju tika ierakstīti piegādes nosacījumi un ar /pers. B/ bija vienošanās, ka preci piegādās sabiedrība /Nosaukums B/ ar igauņu transportu uz pieteicējas noliktavu. Taču tas ir pretēji līgumā noteiktajam, ka par transportu un preču piegādi atbild pieteicēja. Turklāt pavadzīmēs norādīts, ka preču iekraušana notiek sabiedrības /Nosaukums B/ noliktavā, kas neatbilst /pers. D/ liecinātajam, ka prece tika iekrauta Igaunijā un pa tiešo vesta uz pieteicējas noliktavu. Savukārt līgumā ar Igaunijas uzņēmumu (*lietas 9.sēj., 93.-96.lapa*) noteikts, ka preces

piegādi nodrošina Igaunijas uzņēmums un piegādes vieta norādīta /adrese A/, kas ir pieteicējas noliktava. /pers. D/ liecina, ka par preci igauņi prasīja priekšapmaksu, taču līgumā ar Igaunijas uzņēmumu noteikts, ka par preci pircējam ir jāsamaksā 21 dienas laikā no preču piegādes dienas. Tāpat /pers. D/ liecina, ka olu piegāde notika vienu reizi nedēļā un katru reizi viņš piedalījās olu izkraušanā, taču, kā redzams no pavadzīmēm, prece tika piegādāta daudz biežāk, piemēram, 2015.gada 2., 8., 9., 16., 22., 23., 29. un 30.jūlijā, 2016.gada 3., 8., 10., 15., 17., 22., 23., 24. un 26.februārī. Tiesas ieskatā minētās pretrunas liecina, ka /pers. D/ piedalīšanās darījumos bija tikai formāla un viņš nepārzin darījumu faktiskos apstākļus.

/pers. C/ liecina, ka līgums ar Igaunijas uzņēmumu bija standarta līgums, kas konkrēti tajā bija norādīts /pers. C/ neatceras, bet zina, ka piegādes termiņš bija 21 diena, taču šajā līgumā (*lietas 7.sēj., 14.-17.lapa*) norādīts, ka piegādes termiņš ir 7 dienas. /pers. C/ liecina, ka olu piegāde notika reizi nedēļā, trešdienās, taču, kā redzams no pavadzīmēm, prece tika piegādāta daudz biežāk, piemēram, 2016.gada 7., 9., 16., 23., 24. un 30.martā, 6., 13., 20., 21., 27., 28. un 29.aprīlī. /pers. C/ liecina, ka par preces transportēšanu atbildēja igauņi, kas ir pretēji līgumā noteiktajam, ka par transportu un preču piegādi atbild pieteicēja. /pers. C/ skaidro, ka, iespējams, sadarbības līgumā ar pieteicēju par transportu bija atrunāts tādā gadījumā, ja prece tiks atvesta uz sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavu, tad pieteicēja no tās ar savu transportu to nogādās uz savu noliktavu, jo bija reizes, kad pieteicēja no sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavas olas aizveda pati ar savu transportu. Tiesa varētu piekrist tādam skaidrojumam, taču /pers. C/ turpmāk liecina, ka gadījumos, kad prece tika nogādāta uz sabiedrības /Nosaukums C/ noliktavu, preču piegādes pavadzīmē tika norādīta sabiedrības /Nosaukums C/ adrese, bet, kad prece pa tiešo tika nogādāta pieteicējai, piegādes pavadzīmē tika norādīta pieteicējas adrese, kas pilnīgi neatbilst lietā iesniegtajiem darījumu dokumentiem, kā arī /pers. B/ paskaidrotajam, ka preci uz viņas noliktavu piegādāja sadarbības partneri. Iepriekš minētais, tiesas ieskatā, liecina, ka arī /pers. C/ piedalīšanās darījumos bija tikai formāla un viņš nepārzin darījumu faktiskos apstākļus.

To, ka /pers. D/ un /pers. C/ darījumos ir piedalījušies tikai formāli, apliecina arī sabiedrības /Nosaukums B/ un „/Nosaukums C/" darba ņēmēju – /pers. K/, /pers. N/ un sabiedrības /Nosaukums B/ pilnvaroto personu – /pers. L/ un /pers. M/ paskaidrojumi, jo no tiem izriet, ka viņi nebija informēti, ka minētās sabiedrības noformēja dokumentus par olu piegādi pieteicējai.

Tāpat, tiesas ieskatā, maz ticams, ka /pers. D/ un /pers. C/ nav savstarpēji pazīstami. Pirmkārt, paši liecinieki apgalvo, ka /adrese C/ tirgotāji viens otru pazīst. Abi liecinieki apgalvo, ka viņi šajā teritorijā jau ilgstoši ir darbojušies. Otrkārt, /pers. G/ bija sabiedrības /Nosaukums C/ darba ņēmēja, grāmatvede. Savukārt /pers. D/ liecina, ka /pers. G/ bija arī viņa uzņēmuma grāmatvede. Tiesa uzskata, ka šāda sakritība nav nejauša, bet norāda uz minēto sabiedrību saistību.

Vienlaikus, izvērtējot /pers. D/ liecināto, ka viņš olu piegādātāju /Nosaukums F/ atradis caur tīmekļa *google* meklētāju un sazvanoties ar tiem nebija nekādu problēmu vienoties par piegādēm, ir pretrunā ar pieteicējas pārstāves apgalvoto, ka pieteicējai nebija nekādu iespēju pa tiešo pašai iegādāties preci no Igaunijas. Turklāt, atbilstoši dienesta nodokļu informācijas sistēmas datiem, pieteicēja jau 2009. un 2010.gadā deklarēja iegādes no Igaunijas uzņēmumiem, t.sk. no uzņēmuma /Nosaukums F/, kurš ir olu ražotājs, tātad pieteicējai jau pirms strīdus darījumiem bija zināms šis Igaunijas uzņēmums - olu ražotājs un piegādātājs.

Arī /pers. B/ paskaidrojumos ir konstatējamas pretrunas. Sākotnēji /pers. B/ dienestam apliecina, ka pieteicējas pārstāvji nav kontaktējušies personīgi ar Igaunijas piegādātājiem par noslēgtajiem darījumiem ar sadarbības partneriem. Taču vēlāk /pers. B/ skaidro, ka uz uzņēmumu /Nosaukums F/ viņa, iespējams, ir zvanījusi 2015.gada jūlijā, savukārt, uzņēmumam /Nosaukums G/ ir zvanījusi par iespēju dabūt viņu produkciju, bet ir atteikts. Tiesas ieskatā šādas pretrunas ir izskaidrojamas ar to, ka tiesvedības procesā pieteicēja varēja iepazīties ar Igaunijas administrācijas iesniegtajiem dokumentiem, kas pierāda, ka pieteicēja ir kontaktējusies ar Igaunijas piegādātājiem.

Tāpat no amatpersonu paskaidrojumiem un liecībām izriet, ka visiem darījumu dalībniekiem jau pirms līguma parakstīšanas bija labi zināms, ka no Igaunijas ražotājiem tiks piegādātas olas, taču līgumā nav atrunāts pat darījuma priekšmets. Pieteicējas pārstāve, mēģinot izskaidrot līguma atrunu par 45 dienu atmaksas termiņu saistībā ar līguma 4.1.punktu, norāda, ka tas nav jāinterpretē tā, ka olas būs jāatgriež atpakaļ, bet tā, ka tas būs parāds, taču līgumā ir skaidri pateikts, ka pircējam pienākums preci atgriezt, ja tā netiek apmaksāta termiņā.

Tiesas šaubas par pieteicējas un sabiedrības /Nosaukums D/ darījuma faktisko esību pastiprina tas apstāklis, ka sabiedrības /Nosaukums D/ amatpersona /pers. E/ uz tiesai sēdi liecināt nav ieradies. Tiesai pēc visu iespējamo procesuālo piespiedu līdzekļu izmantošanas nav izdevies iegūt /pers. E/ liecību. Tiesas ieskatā, šāda konsekventa personas izvairīšanās no saziņas ar tiesu liecina par to, ka persona faktiski nav nodarbojusies ar uzņēmējdarbību. Ja /pers. E/ tik tiešām reāli būtu veicis konkrētos darījumus, nav atrodams loģisks un objektīvs izskaidrojums, kāpēc viņam būtu jāizvairās no ierašanās uz tiesas sēdi attiecīgo darījumu apstiprināšanai.

Viss iepriekš minētai liecina, ka darījumu apliecinošie dokumenti starp pieteicēju un sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ ir noformēti formāli, kā arī strīda darījumi nenotika noformētajos dokumentos uzrādītajā kārtībā, kas attiecīgi ļauj pamatoti apšaubīt arī noformēto darījumu faktisko esību.

[13] Tiesas pārliecību par pieteicējas darījumu faktisko neesamību ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ pastiprina Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija.

Sabiedrība /Nosaukums B/ ir deklarējusi darījumus ar uzņēmumiem /Nosaukums F/, /Nosaukums G/ un „/Nosaukums E/", savukārt sabiedrības /Nosaukums C/ un /Nosaukums D/ ar uzņēmumu „/Nosaukums E/". No Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka attiecīgie uzņēmumi apliecina darījumus ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/, vienlaikus norādot, ka preces piegādātas uz /adrese A/, kas ir pieteicējas noliktavas adrese, bet ne darījumu partneru adreses (*lietas 7.sēj., 14.-17.lapa, 8.sēj., 116.-118.lapa, 9.sēj., 93.-96.lapa*). Savukārt izvērtējot pievienotos dokumentus (e-pasta sarakste) (*lietas 6.sēj., 130.-131.lapa*) par darījumiem starp sabiedrību /Nosaukums B/ un uzņēmumu /Nosaukums G/ secināms, ka preču pasūtījumus un iegādes koordinēšanu sabiedrības /Nosaukums B/ vārdā veikusi /pers. B/, ko apliecina saziņai izmantotā e-pasta adrese */e-pasts A/*, kura norādīta pieteicējas nodokļu audita sākuma sarunas protokolā (*lietas 1.sēj., 233.-235.lapa*) kā sabiedrības adrese saziņai un norādītais uzvārds - /uzvārds B/, kas bija /pers. B/ pirmslaulību uzvārds. Minēto apliecina arī uzņēmuma /Nosaukums G/ sniegtā informācija, ka komunikācija notika ar sabiedrības /Nosaukums B/ pārstāvi /pers. B/ (*lietas 6.sēj., 100.-101.lapa*). Bez tam no Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas arī izriet, ka uzņēmumu /Nosaukums F/ un „/Nosaukums E/" pārstāvji pazīst /pers. B/, ar kuru arī kontaktējās (*lietas 7.sēj., 11.-12.lapa un 10.sēj., 8.lapa*).

Viss iepriekš minētais ir pretrunā ar /pers. B/ dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem un pieteicējas pārstāves tiesas sēdē norādīto par pieteicējas pārstāvju kontaktēšanos ar Igaunijas piegādātājiem strīdus darījumu periodā. Kā arī nav loģiski izskaidrojams, kāpēc tieši ar /pers. B/ Igaunijas partneri nevēlējas sadarbotie un bija nepieciešams iesaistīt darījumos starpniekus. Līdz ar to tiesa nepiedod ticamību /pers. B/ sniegtajiem paskaidrojumiem.

[14] Tiesa piekrīt dienesta secinājumam, ka konkrētajā gadījumā sabiedrību /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ rekvizīti tika izmantoti mākslīgu darījumu ķēžu izveidē, lai faktiskajam strīdus preču saņēmējam, t.i., pieteicējai par iegādēm no Eiropas Savienības dalībvalstu uzņēmumiem rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo visu šo apstākļu nejauša sakritība nav iespējama, bet lietā konstatēto apstākļu kopums tikai apstiprina pieteicējas deklarēto strīdus darījumu faktisko neesību ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/".

Turklāt par to, ka sabiedrību /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ rekvizīti izmantoti krāpnieciskos nolūkos liecina pieteicējas

veiktie pārskaitījumi minētajām sabiedrībām un secīgi to veiktie pārskaitījumi attiecīgam Igaunijas uzņēmumam. Proti, pieteicēja veica pārskaitījumus sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ par summām, kuras atbilst norādītajām summām Igaunijas uzņēmumu noformētajos *invoice* par preču (olu) piegādi, nevis strīdus dokumentos norādītajām summām (*sk. audita lēmuma tabulas lietas 1.sēj. 138.-205.lapa*).

Savukārt tā kā strīdus darījuma partneri neslēpa to, ka prece tiek iegādāta no Igaunijas uzņēmumiem un prece ar Igaunijas transportlīdzekli tika ievesta pieteicējas noliktavā, tad pieteicēja bija labi informēta par to, ka olas tiek piegādātas no Igaunijas un ka tās tiek piegādātas uzreiz uz pieteicējas noliktavu. Taču strīdus pavadzīmēs tiek norādīta nepatiesa informācija, ka prece tiek iekrauta Latvijas teritorijā un piegādāta uz pieteicējas noliktavu izkraušanai, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Izskatāmajā lietā netiešo pierādījumu kopējais apjoms ir tāds, ka nav nekādu šaubu par to, ka pieteicēja, akceptējot noformētos darījumu dokumentus ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/, ir apzinājusies, ka iesaistās nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Turklāt šajā gadījumā nav runas par darījumu ķēdi, kurā pieteicēja varētu būt iejaukta citu darījumu partneru īstenotas krāpšanas rezultātā, bet gan par pieteicējas apzinātu rīcību faktiski neesošu darījumu noformēšanā un iegrāmatošanā, lai gūtu fiskālas priekšrocības, samazinot budžetā maksājamos nodokļus.

Pie šādiem apstākļiem dienests pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības kā priekšnodokli atskaitīt 167 764,29 *euro* par noformētajiem darījumiem ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/. Tādējādi dienests arī pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto daļu un septīto daļu pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica pievienotās vērtības nodokli 167 764,29 *euro*, soda naudu 25 164,67 *euro* un nokavējuma naudu 28 388,03 *euro*.

[15] Pieteicēja 2015.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās iekļāva apstrīdēto iegādes darījumu ar sabiedrību /Nosaukums B/ vērtību 325 390,52 *euro*. Vienlaikus pieteicējai uz 2015.gada 30.decembri bija atlikumā olas par kopējo summu 11 294,09 *euro*.

Tā kā gan uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas. Arī minētā likuma 2.pants, kas noteic, ka grāmatvedībā jāatspoguļo patiesa informācija, un 7.panta pirmā daļa, kas noteic, ka ierakstus grāmatvedības reģistros izdara tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos ir būtiski, vai persona deklarēto darījumu rezultātā ir saņēmusi pakalpojumus (preces), ko tā izmantojusi saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļu būtības izrietošs objektīvs pamats. Tāpēc minētie nodokļi ir aplūkojami no viena skatupunkta. Nav pamata uz šiem nodokļiem veidot atšķirīgu skatījumu gadījumos, ja ir konstatēts, ka nodokļu maksātājs ir zinājis par to, ka iesaistās fiktīvā darījumā. Tādēļ arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja ir pamats apšaubīt, vai nodokļa maksātāja deklarētais darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies krāpšanā ar nodokļiem (sk. piem. *Augstākās tiesas 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-491/2013 13.punktu*).

Konkrētajā gadījumā lietā iegūtie objektīvie pierādījumi, vērtējot tos kopsakarā, veido objektīvu apstākļu kopumu, kas ļauj secināt, ka pieteicēja bija iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Gada pārskatu likuma 4.panta trešajā daļā noteikts, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu.

Saskaņā ar minētā likuma 22.panta pirmo daļu šā likuma 12. un 14.panta postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" parāda neto apgrozījuma gūšanai izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojumu izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.

Ņemot vērā, ka nav konstatējama pieteicējas deklarēto darījumu ar sabiedrībām /Nosaukums B/, „/Nosaukums C/" un /Nosaukums D/ faktiskā esība, tad šo uzņēmumu vārdā noformētās pavadzīmes-rēķini satur nepatiesu informāciju un tāpēc, saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmajā daļā noteikts, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu.

Ņemot vērā minēto tiesa atzīst, ka dienests pamatoti koriģēja pieteicējas 2015.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, nosakot koriģēto apliekamo ienākumu 311 219 *euro* apmērā un budžetā papildus maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli 46 683 *euro* (15% no 311 219 *euro*) apmērā. Savukārt, ņemot vērā, ka pieteicēja deklarēja zaudējumus 80 *euro*, tad tiesa atzīst, ka dienests pamatoti pieteicējai vienlaikus samazināja deklarētos 2015.gada zaudējumus par 80 *euro* apmērā.

[16] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmā daļa noteic, ka par šā likuma pārkāpumiem, kā arī par likumos „Par grāmatvedību", Gada pārskatu likumā, Kredītiestāžu likumā, Krājaizdevu sabiedrību likumā, Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumā, Ieguldījumu pārvaldes sabiedrību likumā un Finanšu instrumentu tirgus likumā noteiktās grāmatvedības uzskaites pārkāpumiem, ja to rezultātā samazināts apliekamais ienākums, tiek piemērota likumā „Par nodokļiem un nodevām" un citos normatīvajos aktos, kas nosaka administratīvo un krimināLo atbildību, paredzētā atbildība.

Ņemot vērā minēto tiesa atzīst, ka dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmo daļu un ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, piekto, sesto daļu, un 29.panta otro daļu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķinātajam uzņēmumu ienākuma nodoklim 46 683 *euro*, aprēķināja soda naudu 7002,45 *euro* un nokavējuma naudu 7049,13 *euro*.

[17] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicējas pieteikums līdz ar to ir noraidāms.

Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai, kas veidojusies, ievērojot arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas praksi, tiesai ir pienākums argumentēt spriedumus, bet tas nav saprotams kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu. Tiesnešiem ir jāuzklausa argumenti, bet viņiem nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa. Tikai tad, ja tiesa nav analizējusi kādu būtisku vai izšķirošu argumentu, ir konstatējams pārkāpums. Tas, cik daudz spriedums ir jāargumentē, atkarīgs no lietas apstākļiem (sk. *Augstākās tiesas 2011.gada 22.septembra sprieduma Nr.SKA-311/2011 20.punktu*).

Tiesa ir uzklausījusi visus pieteicējas norādītos argumentus, taču šajā spriedumā detalizēti ir izvērtējusi visus tos argumentus, kuri konkrētās lietas ietvaros ir nozīmīgi no tiesību viedokļa un kas var ietekmēt tiesas spriedumu pēc būtības. Tiesa procesuālās ekonomijas nolūkā izvērsti neanalizē pārējos pieteicējas argumentus, jo tie nevar ietekmēt tiesas spriedumu pēc būtības.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 14.februāra lēmuma Nr.30.2-22.13/695 atcelšanu.

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

Tiesnese L.Andersone