Lietas Nr. A420155916
Lietas arhīva Nr. A42-00213-17/7

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2017.gada 15.martā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Ābele,

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei Gundegai Ludrikai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 25.janvāra lēmuma Nr.22.13–1/556 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 12.februāra līdz 12.novembrim veica SIA /Nosaukums A/ (turpmāk arī – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2013.gada 1.oktobra līdz 2014.gada 31.oktobrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par periodu no 2013.gada 27.augusta līdz 2014.gada 31.decembrim.

Pamatojoties uz auditā konstatēto, ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2015.gada 12.novembra lēmumu Nr.30.2–23.13/2529 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN 84 212 *euro* un soda naudu 25 263,60 *euro*, PVN 117 994,56 *euro*, nokavējuma naudu 16 654,36 *euro* un soda naudu 35 398,37 *euro*, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 303,33 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 91 *euro*. Pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, nodokļu maksātājam uzliktā soda nauda nomaksai budžetā noteikta 50 procentu apmērā, t.i., PVN soda nauda 17 744,73 *euro*, UIN soda nauda 12 631,80 *euro*.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2016.gada 25.janvāra lēmumu Nr.22.13–1/556 (turpmāk arī – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums un **noteikts pieteicējai** 2013.gada 27.augusta–2014.gada 31.decembra UIN deklarācijā deklarēto uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu samazinājums 1913 *euro* apmērā. Lēmums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] Pieteicēja 2013.gada oktobrī–decembrī un 2014.gada janvārī–oktobrī PVN deklarācijās atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar /nosaukums B/ vārdā izrakstītajām preču pavadzīmēm un rēķiniem.

[2.2] Izvērtējot 2013.gada 26.septembra līgumu Nr.26/09/13 ar /nosaukums B/ par precēm (saskaņā ar pavadzīmēm iepirkta ir saldēta un atdzesēta cūkgaļa – šķiņķis, karbonāde, trimmings, krūtiņa, lāpstiņas, vistas gaļa – broileri), VID secināja, ka tajā nav informācija par /nosaukums B/ tiesībām darboties pārtikas tirdzniecības jomā, līgumā nav ietverti nosacījumi par preces piegādes kārtību (nosacījumi automašīnas aprīkojumam, lai nodrošinātu noteiktu temperatūru, kādā veidā tiek saskaņots konkrēts piegādājamās preces apjoms, sortiments, derīguma termiņš), kas rada šaubas par līguma darbību normālas komercprakses ietvaros. Līgumā nav norādīts, konkrēti kādas preces tiks pirktas un pārdotas, pārbaudei nav iesniegti līgumā minētie preču pasūtījumi (līgumā pasūtījumiem un saziņai domātā elektroniskā pasta adrese un tālruņa numurs nav norādīti). Minētie trūkumi liecina par formālu līguma noformēšanu.

[2.3] Preču saņemšanas vieta – /adrese/ (pieteicējas juridiskā adrese) kā pieteicējas struktūrvienība VID nav reģistrēta. Izrakstītajos /nosaukums B/ 2014.gada rēķinos kā pārvadātājs norādīts /pers. G/ Sp.zo.o., savukārt 7 rēķinos norādīts pārvadātājs – /pers. H/ Sp.zo.o. Nevienā pavadzīmē un rēķinā nav norādīti transportlīdzekļa valsts reģistrācijas numuri un transportlīdzekļa vadītāja vārds un uzvārds. Savukārt visās /nosaukums B/ vārdā noformētajās pavadzīmēs un rēķinos kā preču izsniegšanas vieta norādīta /nosaukums B/ struktūrvienība "Noliktava" /adrese B/, kas kā struktūrvienība VID reģistrēta tikai /datums/, tādējādi pavadzīmēs, kuras noformētas līdz 2013.gada 15.novembrim, preču izsniegšanas vieta nav identificējama kā /nosaukums B/ saimnieciskās darbības veikšanas vieta.

[2.4] Pieteicējas amatpersonu /pers. I/ un /pers. J/, pilnvarotās personas /pers. K/ paskaidrojumi satur vispārīgu informāciju, tajā nav sniegts objektīvs, darījumu norisi identificējošs skaidrojums, kas bija par pamatu kā darījumu partneri izvēlēties /nosaukums B/.

[2.5] Ņemot vērā audita laikā iegūto informāciju, t.sk. Igaunijas nodokļu administrācijas un Polijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, VID izdarīja secinājumus, ka /nosaukums B/ nav piegādājusi dokumentos norādīto gaļu un ka pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka grāmatvedībā iereģistrējusi dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar /nosaukums B/

[3] 2016.gada 23.februārī Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā saņemts pieteicējas pieteikums, kas pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicēja **savu iespēju robežās veica visas darbības, ieskatoties komercreģistrā un PVN maksātāju reģistrā, lai pārliecinātos, vai pieteicējai ir tiesisks pamats veikt PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar** /nosaukums B/**.**

[3.2] **Pieteicēja nav bijusi informēta par to, ka preču piegādi organizē un/vai veic cits uzņēmums vai personas, nevis tās, kas par tādām uzrādītas piestādītajos nodokļa rēķinos, proti, /nosaukums B/**

[3.3] **Fakts, ka darījumu partneriem publiskajās datu bāzēs nav reģistrēti transportlīdzekļi, nevar kalpot par pierādījumu secinājumu izdarīšanai, ka šiem uzņēmumiem nav bijusi pietiekama materiāli tehniskā bāze, lai nodrošinātu darījumus ar pieteicēju. Finanšu gada pārskatam (t.sk., bilancei) ir deklaratīvs raksturs, un tajā netiek atspoguļota specifiska informācija, kas ļauj pilnā mērā pārliecināties par to, ka konkrētajai sabiedrībai ir vai nav attiecīgās materiāltehniskā bāzes.**

[3.4] Pieteicēj**ai, slēdzot darījumus ar SIA /nosaukums B/nebija pienākuma iegūt informāciju, kuru kā pamatojumu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežošanai norādījusi VID auditore savā lēmumā, turklāt lielāko daļu no šīs informācijas uzņēmums nemaz objektīvi iegūt nevarēja, jo tā nav publiski pieejama.**

[3.5] Pieteicējai **nav nekādas iespējas iegūt informāciju par sadarbības partneru darījumu komercpraksi ārpus veiktajiem darījumiem tieši ar pieteicēju. Tāpēc VID atsauce uz faktu, ka kāds no darījumu partneriem, iespējams, veic negodprātīgu komercpraksi, nav nekādā mērā attiecināma uz pieteicēju. Gadījumā, ja, iespējams, kāds no pieteicējas sadarbības partneriem ir veicis negodprātīgu komercpraksi, tad konkrētai komercsabiedrībai ir jāsaņem likumā noteiktais sods. Pieteicēja kategoriski noraida visus un jebkādus VID secinājumus attiecībā uz dalību tās darījumu partnera iespējamās nelikumīgās darbībās.** Pieteicēja nav atbildīga par citas kapitālsabiedrības saimniecisko darbību, preču izcelsmi, tādējādi atbildība būtu jāprasa no piegādātāja /nosaukums B/

[3.6] VID **ir vērtējis darījumu partnerus, bet nevis darījumus. Šāda nepareiza pieeja ir novedusi pie kļūdainiem secinājumiem, jo šādi apstākļi paši par sevi neizslēdz faktu, ka pieteicēja nopirka un saņēma preces, jo VID apliecina faktu, ka pieteicēja šo preci pārdeva.**

[3.7] Pieteicēja **audita laikā iesniegusi visu pieprasīto informāciju, kā arī sniegusi papildus paskaidrojumus un pierādījumus par auditā apstrīdētajiem darījumiem. Tāpat VID ieguvis papildus informāciju par šiem uzņēmumiem, saņēmis paskaidrojumus, bet diemžēl audita lēmumā atspoguļota tikai tā informācija, kas ir noderīga papildus maksājumu noteikšanai, bet to, kas pierāda, ka sadarbība ar norādītajiem uzņēmumiem ir faktiski notikusi, to, kas apliecina, ka preces ir faktiski saņemtas, to, kas pierāda, ka sadarbība deklarēta nodokļu atskaitēs un aprēķināti nodokļi, to, kas pierāda, ka veikti un darījumu partneri saņēmuši norēķinus, ignorējis un bez jebkāda pamatojuma noraidījis, tādejādi faktiski paužot nevienlīdzīgu attieksmi pret pierādījumiem, kas ir pretrunā ar Administratīvā procesa likumā ietvertajiem vispārējiem tiesību principiem. VID amatpersonas paudušas subjektīvu attieksmi pret sniegtajiem paskaidrojumiem un pierādījumiem, nenorādot tiesisku un pamatotu argumentāciju, kāpēc šie paskaidrojumi un pierādījumi ir nepietiekami, un kādi tad tieši pierādījumi uzņēmumam bija jānodrošina, lai tie tiktu atzīti par pietiekamiem.**

[4] VID paskaidrojumā tiesai pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā ietvertiem apsvērumiem.

[5] Tiesas sēdē atbildētāju pārstāvošās iestādes pārstāve pieteikumu neatzina un lūdza noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem, bet pieteicējas maksātnespējas administrators lūdza izskatīt lietu bez viņa klātbūtnes.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus, noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[7] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja veica priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar /nosaukums B/. Strīds pastāv par to, vai VID pamatoti neatzina darījumus ar pieteicējas deklarēto darījuma partneri un ierobežoja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kā arī papildus aprēķināja budžetā ieskaitāmo UIN.

[8] Priekšnodoklis saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu ir PVN summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Savukārt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam 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 *(redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim)*. Pievienotās vērtības nodokļa likuma *(spēkā no 2013.gada 1.janvāra)* 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ja iegādātās preces un saņemtie pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Tiesa norāda, ka, neskatoties uz tiesiskā regulējuma maiņu, Augstākās tiesas nolēmumos izveidojusies prakse tiesību normu piemērošanā saistībā ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli ir turpināma piemērot arī attiecībā uz pēc 2013.gada 1.janvāra veiktajiem darījumiem.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pastāvīgajā judikatūrā atzīts, ka, lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2009.gada 23.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA–53/2009 8.punktu, 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA–491/2013 7.punktu*). Savukārt, ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļauto nelikumību esības secina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu atskaitīšanas tiesības, faktiski nav noticis, šai administrācijai, lai varētu tikt atteiktas atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā. Tātad tas nozīmē, ka pievienotās vērtības nodokļa administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ. Arī tiesa savā argumentācijā nevar ar to aprobežoties (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C–563/11 35.punktu, Augstākās tiesas 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA–491/2013 8.punktu,* sk. *Augstākās tiesas 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA– –122/2014 6.punktu*). Augstākā tiesa arī

atzinusi, ka, lai arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.[1]daļas teksts vairāk attiecas uz dokumenta formu un sastāvdaļām, noteicošais, lai dokumentu atzītu par rēķinu, ir tā funkcija, t.i., vai tas atspoguļo darījuma saturu, pieprasījumu maksāt darījuma summu un nodokli (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr.SKA–77/2013 12.punktu, Augstākās tiesas 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA– –122/2014 6.punktu*). Citiem vārdiem, ja pieteicēja preces un pakalpojumus vispār nav saņēmusi (darījums vispār nav noticis), tad ir pamats runāt par pašas pieteicējas krāpniecisko rīcību fiskālu priekšrocību gūšanai, pieprasot no valsts budžeta priekšnodokli par darījumu, kas nav noticis. Savukārt, ja pieteicējai faktiski tika piegādātas preces vai sniegts pakalpojums, ir jābūt skaidrībai par to, vai darījums ir noticis ar rēķinā norādīto uzņēmumu. Konstatējot, ka darījums nav noticis ar rēķinā norādīto uzņēmumu, jābūt skaidrībai par to, vai, slēdzot attiecīgos darījumus, krāpnieciski ir rīkojusies pieteicēja fiskālu priekšrocību gūšanai, vai krāpnieciski ir rīkojies darījuma partneris, bet pieteicēja par to ir zinājusi (tai bija jāzina). Turklāt pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz Valsts ieņēmumu dienestam, bet tos jāatspēko pieteicējai (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu lietā Nr.SKA–12/2013*).

[9] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2013.gada oktobrī–decembrī un 2014.gada janvārī–oktobrī PVN deklarācijās ir norādījusi darījumus ar SIA /Nosaukums B/ un atskaitījusi par tiem priekšnodokli 107 855,24 *euro* apmērā (*sk. audita pārskata 1.tabulu, lietas 1.sējuma 47.–50.lapa*). Darījumu apliecināšanai pieteicēja auditā iesniedza šādus dokumentus: 1) 2013.gada 26.septembra līgumu (*lietas 1.sējuma 248.–250.lapa*), 2) /nosaukums B/ izrakstītās pavadzīmes (*lietas 2.sējuma 2.–22.lapa*) un 3) rēķinus (*lietas 2.sējuma 23.–72.lapa*). Tāpat lietā ir iesniegti Igaunijas uzņēmuma OU "/nosaukums C/" izrakstītie rēķini /nosaukums B/ un Polijas uzņēmumu /pers. G/ Sp.zo.o. un /pers. H/ Sp.zo.o.izrakstītās pavadzīmes un CMR (*lietas 3. un 4.sējums*).

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

[10] Tiesa, izvērtējot šos dokumentus, konstatē vairākus apstākļus, kas pamatoti ļauj atzīt, tādējādi atzīstot par pareiziem VID secinājumus, ka darījumi ar /nosaukums B/ faktiski nav notikuši, bet darījumu apliecinoši dokumenti ir noformēti vienīgi formāli.

[11] Līgums ar /nosaukums B/ ir noslēgts vispārīgi par preču iegādi no šī uzņēmuma, nekur līgumā neatrunājot preces vai preču grupas nosaukumu un cenu, lai gan līguma 1.1.apakšpunkts paredz jebkuras izmaiņas preču sortimentā un cenā saskaņot ar pircēju, t.i., pieteicēju. Tātad loģiski būtu, ja jau līgumā būtu noteikta piegādājamā prece un cena. Lai gan saskaņā ar līguma 3.1.apakšpunktu preču pasūtījumu veic pa e–pastu un telefoniski, līgumā šajā apakšpunktā tam paredzētajās vietās nav norādīts ne telefons, ne e–pasts. Turklāt atbilstoši līguma 3.2.apakšpunktam preci ir paredzēts piegādāt katru otro nedēļu uz pircēja norādīto vietu. Līdz ar to ir secināms, ka līguma noteikumi ir neskaidri, jo nav saprotams, par kādu preču piegādi katru otro nedēļu puses vienojas. Tiesa atzīst, ka faktiskas komercdarbības gadījumā būtu tikai loģiski līgumā darījuma priekšmetu atrunāt ar pietiekami lielu precizitāti, lai iespējama strīda gadījumā nebūtu šaubas par to, par kādu sadarbību puses ir vienojušās. Turklāt, kā to pamatoti ir konstatējis VID, līgumā nav ietverti nosacījumi par to, ka prece ir jāpiegādā ar transportu, kam ir speciālais aprīkojums noteiktas temperatūras nodrošināšanai. Tiesas ieskatā tas ir vēl viens būtisks arguments, kas liecina par to, ka līgums ir sastādīts formāli. Turklāt ne iestādei, ne tiesai netika iesniegti dokumenti, piemēram, e–pastu sarakste, kas apliecinātu preču saskaņošanu. Tiesas sēdē pieteicējas bijusī amatpersona /pers. I/ liecināja, ka iepriekš vairākus gadus strādājis AS "/pers. O/" un /pers.D/ dažādos vadošos amatos – iepirkumu vadītājs, attīstības vadītājs, pārdošanas vadītājs, loģistikas vadītājs un saimnieciskās daļas vadītājs. Līdz ar to tiesa atzīst, ka persona, kas ilgstoši strādājusi gaļas pārstrādes nozarē vadošos amatos, pārzinās līgumu slēgšanas praksi, t.i., to, cik svarīgi ir līgumā precīzi definēt to, ko līguma slēdzēji vēlas iegūt savstarpējās sadarbības rezultātā. Tiesa neapstrīd civiltiesiska darījuma noslēgšanas kārtības izvēles brīvību, proti, cik detalizēta informācija ir norādāma darījumu dokumentos, tomēr konkrētajā gadījumā šāda rīcība liecina par to, ka pieteicēja apzināti nav ievērojusi saprātīgas saimnieciskās darbības principus un līgums ir noformēts vienīgi formāli.

[12] Tiesa konstatē, ka tikpat vispārīgi ir /pers. I/ paskaidrojumi par to, kā tieši par darījuma partneri izvēlējās /nosaukums B/. No vienas puses /pers. I/ tiesas sēdē vairākkārt uzsvēra savu ilgstošo darbību ar gaļas tirdzniecību un pārstrādi saistītā nozarē, bet no otras puses nespēja paskaidrot, vai /nosaukums B/ amatpersonai /pers. P/ ir līdzīga pieredze un nespēja atcerēties, kā uzzinājis par /nosaukums B/, norādot, ka – caur kontaktiem, varbūt kāds šo uzņēmumu ieteica vai kādā izstādē. Tiesa apšauba, ka, meklējot jaunus sadarbības partnerus bijušo sadarbības partneru vai paziņu lokā, kā tas izriet no /pers. I/ liecības tiesas sēdē, /pers. I/ nevarētu ar pietiekami lielu precizitāti paskaidrot konkrētā sadarbības partnera atrašanas apstākļus, kā arī nebūtu noskaidrojis par /nosaukums B/ darbību nozarē un iepriekšējo pieredzi līdzīgu pakalpojumu sniegšanā, tādējādi konstatējot, ka uzņēmums dibināts neilgi pirms līguma noslēgšanas – 2013.gada 8.aprīlī, kas var radīt saprātīgas šaubas par uzņēmuma iespējām izpildīt nolīgtos darbus (*sal. sk. Augstākās tiesas 2015.gada 8.decembra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA–1281/15)*. Turklāt vērā ir ņemams kāds ļoti būtisks apstāklis. Proti, /pers. I/ sevi pozicionēja kā personu ar ilgstošu vadošu pieredzi gaļas pārstrādes nozarē. Tātad viņam ir zināmi visi lielākie nozares uzņēmumi (šādu secinājumu tiesa izdara, ņemot vērā /pers. I/ liecību, ka viņš aptuveni desmit gadus bija gaļas tirgū un aptuveni zināja, kam ko vajag). Tajā pašā laikā darījumam tika izvēlēts pirms 5 mēnešiem dibināts uzņēmums, kuras amatpersonai nebija pieredzes gaļas (importa) biznesā, kā to tiesas sēdē liecināja /nosaukums B/ amatpersona /pers. P/ (*lietas 5.sējuma 137.lapa*). Turklāt pieteicējas amatpersona ne tiesai, ne VID nav sniegusi saprātīgu skaidrojumu, kāpēc tā ne reizes pa tiešo no ražotāja neiepirka gaļu, bet regulāru pasūtījumu izpildei piesaistīja starpniecības uzņēmumu, kas pats nespēja nodrošināt pieteicējai nepieciešamās gaļas piegādi, bet gan izmantoja starpniekus, tādējādi regulāri palielinot izmaksas un samazinot peļņu (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 26.aprīļa rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA–573 un 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-151/2016 8.-9.punktu*).

Tiesa kritiski vērtē /pers. J/ paskaidrojumā VID (*lietas 2.sējuma 91.lapa*) norādīto darījuma partnera izvēles pamatojumu, proti, ka /nosaukums B/ izvēlēts tāpēc, piedāvājis atlikto maksājumu. Tiesa neapstrīd, ka maksājuma veids var būt viens no kritērijiem, kāpēc izvēlas konkrēto darījumu partneri. Taču tas nav vienīgais un noteicošais. Tiesas ieskatā daudz svarīgāki kritēriji ir darījumu partnera spēja par pircējam izdevīgāko cenu saņemt kvalitatīvāko pakalpojumu. Turklāt tiesa atzīst, ka gan privātajās attiecībās, gan biznesā arī reputācijai un iepriekšējai pieredzei ir tik pat nozīmīga loma, kā pakalpojuma cenai, ja domā par ilgtermiņa komerciālo darbību. Savukārt VID ir sniedzis argumentu, ka ne /nosaukums B/ ne tā darījuma partneru rīcībā nebija pietiekami līdzekļu, lai samaksātu saviem piegādātājiem bez pieteicējas samaksas par preci.

[13] Tik pat vispārīga un lielā mērā neskaidra ir arī pieteicējas darbinieka /pers. S/ liecība tiesas sēdē. Bez vispārīga apstiprinājuma, ka strādāja /nosaukums A/ kā menedžeris, liecinieks nespēja sniegt nekādu precizējošu informāciju par pieteicējas darbību. Liecinieka liecības visdrīzāk ir vērtējamas kā tādas, kas liek pamatoti apšaubīt pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanu. Proti, liecinieks kā menedžeris aptuveni gada laikā 20–50 reizes braucis uz Dobelē esošu uzņēmumu saskaņot gaļas cenas, taču neatceras ne uzņēmuma nosaukumu, ne arī adresi, ne personu, ar kuru no šī Dobeles uzņēmuma sazinājās, nespējot izskaidrot, kāpēc cenas un daudzuma jautājumus nevarēja saskaņot pa telefonu, kā arī nespējot paskaidrot, kas ir tāds gaļas veids kā "trimmings" un kāda ir atšķirība starp sasaldētu un atdzesētu gaļu (*lietas 5.sējuma 131.–133.lapa*).

[14] Arī otra pieteicējas amatpersona /pers. J/ gan paskaidrojumā VID *(lietas 2.sējuma 91.lapa*), gan liecībā tiesai tikai vispārīgi apstiprināja uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšanu, proti, ka to veicis /pers. I/, bet viņš pats saimniecisko darbību /nosaukums A/ nav veicis. Tiesa šādu liecību vērtē kritiski – kā aizvairīšanos sniegt liecību par lietas faktiskajiem apstākļiem, jo tieši /pers. J/ piederēja 50,04% /nosaukums A/ (*sk. audita 2.lapu,*

lietas 1.sējuma 44.lapa). Savukārt /pers. K/ tiesas sēdē liecināja (*lietas 5.sējuma 84.–85.lapa*), ka viņai nav bijusi saistība ar pieteicējas saimniecisko darbību un viņa vienīgi ir pārstāvējusi uzņēmumu audita laikā, bet paskaidrojumā VID sniegtās atbildes iepriekš ir tikušas saskaņotas ar pieteicējas valdi.

[15] Pretrunas ir konstatējamas /pers. I/ paskaidrojumā VID (*lietas 1.sējuma 231.–232.lapa*) un /pers. S/ liecībā un paskaidrojumā VID (*lietas 2.sējuma 89.lapa*). Proti, ka preces nodošanā klientam ir bijis iesaistīts arī /pers. S/, kurš savukārt noliedza savu iesaistīšanos darījumos ar/nosaukums B/ preču transportēšanā vai pārbaudē.

[16] No /pers. I/ paskaidrojumiem un liecības izriet, ka prece tikusi piegādāta ar pārdevēja nodrošinātu transportlīdzekli un bez preces novietošanas noliktavā uzreiz nosūtītas pieteicējas pircējiem, bet preces kvalitāte ir tikusi pārbaudīta vien organoleptiski, vai nav smakas, kā arī pārbaudot derīguma termiņu, taču, ja gaļa nāk no atzīta uzņēmuma, tad viņiem pašiem esot savas kontroles, un pārbaudot, vai ir atbilstošs temperatūras režīms: –18grādi saldētai daļai un –2 grādi atdzesētais gaļai. Savukārt /nosaukums B/ darījuma partnera igauņu uzņēmuma OU "Sidney" (kas, kā VID ir noskaidrojis, bija viens no uzņēmumiem, no kura /nosaukums B/ iepirka gaļu, ko pārdeva tālāk pieteicējai) amatpersona /pers. U/ tiesas sēdē liecināja, ka gaļa iepriekš atdzesētā veidā, kas gaļai esot līdz + 10 grādiem, transportlīdzekļi, kas nebija aprīkots ar dzesēšanas vai attiecīgās temperatūras uzturēšanas iekārtām, 2–3 dienas ir vesta no Polijas līdz Latvijai. Tiesas ieskatā tas ir klajā pretrunā ar /pers. I/ liecību par to, ka tika pārbaudīta gaļas kvalitāte. Proti, pēc 2–3 dienas ilgas gaļas, kas atdzesēta līdz +10 grādiem, transportēšanas vasaras karstumā ir grūti iedomāties kvalitatīvu gaļu, kas nebūtu sākusi smakot un ka pieteicējas amatpersona to nebūtu pamanījusi. Tiesa kritiski vērtē to, ka pieteicējas sadarbības partneri – gaļas pārstrādātāji būtu pieņēmuši šādas kvalitātes gaļu. Tiesa neapstrīd to, ka teorētiski var saplānot tik nevainojamu darījumu secību, ka prece nav nemaz jāuzglabā un tā uzreiz bez pārkraušanas tiek nogādāta pircēja tālākajiem pircējiem. Taču no dzīvē gūtajiem novērojumiem tieša apšauba tik ideālu plānošanas iespējamību gada garumā, neiestājoties nekādam traucējošam apstāklim, kā rezultāta piegādāto gaļu ne reizi nebija nepieciešams uzglabāt noliktavā.

[17] Par saprātīgai saimnieciskajai darbībai neatbilstošu praksi ir atzīstams arī tas, ka, saņemot gaļu, tika parakstīti dokumenti par preces saņemšanu, taču netika veikta preces svēršana un gaļas atbilstības pavaddokumentos norādītajai informācijai pārbaude, proti, vai ir atvests cūkas šķiņķis ar kaulu, speķis vai karbonāde. Pat, ja tādu pārbaudi veica pieteicējas pircēji, tiesa nerod izskaidrojumu, kāpēc pieteicēja tik ļoti uzticējās savam darījumu partnerim kā sev pašam. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka tas, vai pasūtītājs pārzina visas pasūtījuma detaļas, nav pasūtītāja pienākuma jautājums, bet gan attiecīgā darījuma rakstura vērtējuma jautājums. (..) ir skaidrs, ka saimnieciskās darbības veicēja nepieciešamība pārzināt pērkamo preču vai saņemamo pakalpojumu raksturu, apjomu, izmaksas u.tml. balstās šīs personas darbībai nozīmīgos saimnieciskos apsvērumos. Tādēļ vienaldzības vai pārmērīgas paļaušanās uz izpildītāju demonstrēšana pamatoti var tikt vērtēta kritiski (*sal. ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA–0522–14 12.punktu*). Tiesas ieskatā pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi liecina par netipisku saimniecisko darbību, par nepietiekamas saprātīgas rūpības veltīšanu piegādātajai precei, ko ikdienā parasti dara ikviena persona, kas iepērkas pārtikas veikalā, t.i., pārliecinās, ko un cik daudz pērk. Apstrīdētā darījuma faktisko apstākļu izklāsts no pieteicējas amatpersonas puses norāda uz to, ka darījums faktiski nav noticis, vai aiz formāli noformēta darījuma faktiski tiek slēpts cits darījums. Augstākā tiesa 2016.gada 20.oktobra rīcības sēdes lēmumā lietā Nr.SKA–223 ir atzinusi, ka pieteicējai nav pietiekami atsaukties vienīgi uz formālo darījumu partnera pārbaudi, piemēram, tā reģistrēšanu ar PVN apliekamu personu reģistrā. Tai ir jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu, īpaši ņemot vērā to, ka strīdus darījuma apjoms bijis ievērojams. Tas nenozīmē, ka tādējādi tiek radītas nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri.

[18] Tiesa ņem vērā arī to, ka VID ir konstatējis, ka preču pavadzīmēs rēķinos norādītā preču izsniegšanas vieta /adrese/, kas bija uzņēmuma juridiskā adrese, nav reģistrēta kā uzņēmuma struktūrvienība. Savukārt arī kā preču izsniegšanas vieta norādītā /adrese B/ kā /nosaukums B/ struktūrvienība reģistrēta vienīgi 2013.gada 15.novembrī, līdz ar to 7 iepriekš sastādītās pavadzīmēs šī adrese nav atzīstama par /nosaukums B/ saimnieciskās darbības veikšanas vietu. Augstākā tiesa ir atzinusi, ka pienākums reģistrēt struktūrvienību, kurā faktiski noteik darījumi – iekrauta un izkrauta prece – nav tikai formāls. Tas nepieciešams, lai kompetentas iestādes var pienācīgi pārbaudīt komersanta saimniecisko darbību (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 31.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA–373*). Ne mazāk būtisks apstāklis konkrētajā gadījumā ir arī tas, ka Pārtikas un veterinārā dienesta VID sniegtā informācija liecina, ka /adrese B/ nav atzīstama kā adrese, kur /nosaukums B/ bija tiesīga veikt darījumus, kas saistīti ar pārtikas preču apriti (*lietas 2.sējuma 73.lapa*). Savukārt nekustamā īpašuma /adrese A/ īpašniece ir paskaidrojusi VID, ka šajā adresē, kas darījumu ar pieteicēju noslēgšanas laikā bija uzņēmuma juridiskā adrese, /nosaukums B/ un arī citi nomnieki šīs telpas faktiski neizmantoja, izmantojot vienīgi pasta kastīti korespondences saņemšanai (*lietas 2.sējuma 171/4.lapa*). Arī apsekošanas laikā VID pārstāvji /adrese B/ nesastapa /nosaukums B/ pārstāvjus un saimnieciskās darbības veikšanu nekonstatēja (*lietas 2.sējuma 96.lapa*). Tiesas ieskatā tā nav vērtējama kā nejauša sakritība, bet gan kā likumsakarīgi konstatējumi, kas liecina par /nosaukums B/ reālas saimnieciskās darbības neveikšanu.

To apstiprina arī /nosaukums B/ bijušās amatpersonas /pers. P/ vispārīgie paskaidrojumi VID (*lietas 2.sējuma 76.–86.lapa*) un liecība tiesas sēdē (*lietas 5.sējuma 136.–141.lapa*), kurā vispārīgi tiek apstiprināti darījumi ar pieteicēju, taču liecinieces nespēja atbildēt uz tiesas konkrētiem jautājumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, gaļas uzglabāšanu un darījumu partneru atrašanu, liecina par darījumu formālu raksturu. Tiesa apšauba, ka persona, kas saskaņā ar dokumentiem iepirkusi un pārdevusi tonnām gaļas vairāku simtu tūkstošu euro vērtībā, nezinātu elementārus konkrētajā nozarē svarīgus jautājumus. Piemēram, kādā temperatūrā uzglabāta gaļa skaitās sasaldēta gaļa vai kas ir "trimmings" (ko pati iepirkusi un pārdevusi). Tāpat netipiski šķiet tonnām gaļas pirkt no uzņēmumiem, kas ir atrasti, izmantojot interneta meklētājprogrammu www.google.com, kur arī noskaidrota gaļas cena, kas tādējādi liecina, ka persona nepārzina tirgus segmentu un tā dalībniekus. Turklāt lieciniece nespēja sniegt saturīgu izskaidrojumu, kā tika saskaņoti līgumi ar igauņu uzņēmumiem OU "/nosaukums C/" un /nosaukums D/, bet darījumu regulāri vairāku tonnu apmērā noslēgšanai un atsevišķo pasūtījumu noformēšanai pieticis ar sarunu pa telefonu vai Skyp. Tiesa kritiski vērtē to, ka šādā veidā bez pasūtījuma rakstveida noformēšanas, kas ir pretrunā normālai komercpraksei, ir iespējams nofiksēt visas svarīgās darījuma detaļas – gaļas veidu, svaru, izcelsmes valsti, transportēšanas izmaksas un kārtību u.tml. Turklāt tādējādi netiek saglabāti pierādījumi strīdus situācijām. Tāpat no liecinieces liecības izriet, ka atvestā gaļa nav pārsvērta, bet pārskaitīta vienīgi tad, ja to varēja izdarīt, jo lieciniece paļāvusies, ka, ja būs kādas problēmas, viņas pircēji par to paziņos, bet temperatūru pārbaudījusi, paskatoties uz termometru, gaļu nepataustot. Tas savukārt ir pretrunā ar iepriekš sniegto paskaidrojumu VID, kurā /pers. P/ paskaidroja, ka gaļu pārbaudījusi vien vizuāli un pēc smaržas (*lietas 2.sējuma 171.lapa*), t.i., nepārskaitot. Turklāt arī /nosaukums B/ nekad neko noliktavā nav glabājusi, viņu nav interesējusi gaļas izcelsmes valsts. Šajā sakarā tiesa vēlas norādīt uz pārtikas preču apritei būtisku apstākli, ka atšķirīgas ir trīs darījumā iesaistīto uzņēmumu – pieteicējas, /nosaukums B/ un /nosaukums D/ amatpersonu liecības par to, kas skaitās atdzesēta gaļa: /pers. I/ norādīja +2grādus, /pers. P/ – 2–4 grādus, bet /pers. U/ – +10 grādus. Tiesas ieskatā, ja darījums patiešām būtu noticis, visiem dalībniekiem būtu bijusi vienota nostāja, kādā temperatūrā uzglabāta gaļa skaitās atdzesēta gaļa. Tāpat tiesa konstatē pretrunas /pers. U/ un /pers. P/ liecībās par to, kādā valodā notika savstarpējā saziņa: /pers. P/ norādīja, ka tika izmantota krievu valoda, bet /pers. U/ – latviešu valoda. Tiesa konstatē arī būtiskas pretrunas /pers. I/ un /pers. P/ liecībās. Ja /pers. I/ liecināja, ka prece ar pārdevējas nodrošināto transportu bez pārkraušanas tika nogādāta pieteicējas pircējiem, tad /pers. P/ liecināja, ka pati kopā ar kravu braukusi uz /iela/, kur pieteicējas pārstāvji izkrāvuši preci noliktavā un pārbaudījuši to pēc skaita un temperatūras.

[19] Saprātīgai saimnieciskajai darbībai neatbilstoša prakse izriet no /pers. P/ paskaidrojuma VID, ka informāciju par kravu devis /nosaukums E/ (acīmredzot domāts OU "/nosaukums C/"), tālāk /nosaukums E/ kontaktējās ar poļiem, tad informēja /pers. P/, kādā dienā un cikos atbrauks mašīna. Pēc kravas pārbaudes /pers. P/ informēja transportlīdzekļa vadītāju, kur viņam jābrauc tālāk, lai satiktos ar pieteicēju, jo /pers. P/ nebija nekāda transporta. To, ka izkraušanas vieta autovadītājiem tikusi darīta zināma pa tālruni vien tad, kad tie atradušies Latvijas teritorijā, apstiprina arī Polijas

nodokļu administrācija (*lietas 2.sējuma 125.lapa*). Lai arī Polijas nodokļu administrācija formāli apstiprina darījumu esamību starp Polijas uzņēmumiem – /pers. G/ Sp.zo.o. un /pers. H/ Sp.zo.o. un Igaunijas uzņēmumiem OU "/nosaukums C/" un/nosaukums D/, kā arī norāda četru transportlīdzekļu vadītāju vārdus un uzvārdus, kas transportējuši gaļu uz Latviju (lai gan Vairākās transportētāju, Polijas uzņēmumu – /pers. G/ Sp.zo.o. un /pers. H/ Sp.zo.o. izrakstītajās pavadzīmēs un rēķinos nav norādīts transportlīdzekļa valsts reģistrācijas numurs un transportlīdzekļa vadītāja vārds un uzvārds), tiesa piekrīt VID izdarītajiem secinājumiem, ka izkraušanas vietas telefoniska paziņošana, lai gan tam bija jābūt zināmam un norādītam jau CMR, liecina par dokumentu formālu noformēšanu. Tiesa neapstrīd to, ka atsevišķos gadījumos var iestāties īpašas situācijas, piemēram, nedarbojas gaļas saldētava, tādēļ krava tās transportēšanas laikā var tikt novirzīta uz citu adresi, taču, ja tā ir regulāra prakse, tas liecina par simulatīvu darījumu.

[20] Papildus jau minētajam tiesas ieskatā kā svarīgs apstāklis lietā ir vērtējams tas, ka VID ir konstatējis, ka saskaņā ar atsevišķiem pavaddokumentiem, piemēram, 2014.gada 5. un 13.jūnija rēķiniem, /nosaukums B/ no OU "/nosaukums C/" ir saņēmusi vairāk preces, nekā tālāk pārdevusi pieteicējai. Tā kā starpība atsevišķos gadījumos vienā dienā ir vairāki tūkstoši kilogramu gaļas (3157 kg un 8212 kg) (*sk. apstrīdētā lēmuma 12.–13.lapu, lietas 1.sējuma 27.–28.lapa*), bet saskaņā ar /pers. P/ liecību un paskaidrojumu VID (*lietas 2.sējuma 76.–86.lapa*) preces netika pārkrautas, svērtas un uzglabātas noliktavā, bet pēc saņemšanas un organoleptiskas pārbaudes tālāk ar tiem pašiem transportlīdzekļiem tajā pašā dienā nogādātas pieteicējai, turklāt /nosaukums B/ nav bijuši preču bojājumi un zudumi, nav saprotams, kur palika vairāk kā 11 000 kg gaļas, kas piegādātas divās dienās. Administratīvo tiesu praksē ir atzīts, ka dzīvē var tikt slēgti arī tādi darījumi, kas nav „loģiski", proti, tādi, kas nenes peļņu vai pat nodara zaudējumus. Tomēr, vērtējot ticamību apgalvojumam par darījuma esību, tiesa citstarp var ņemt vērā arī apgalvoto apstākļu atbilstību saprātīgai, sagaidāmai ekonomiskai rīcībai (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014.gada 30.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-968 9.punktu*). Tiesa apšauba to, ka, ja /nosaukums B/ reāli būtu saņēmusi šādu daudzumu gaļas, tā nebūtu to pārdevusi pieteicējai vai ielikusi saldētavā un vēlāk pārdevusi citam uzņēmumam. Taču, tā kā /nosaukums B/ noliktavā gaļu ne reizes neglabāja, atzīstams, ka dokumenti ir noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem.

Tiesa, ņemot vērā spriedumā iepriekš konstatētos apstākļus, atzīst, ka VID ir izdarījis pamatotu un argumentētu secinājumu, ka /nosaukums B/ nevarēja piegādāt gaļu un nepiegādāja to pieteicējai, bet darījuma dokumenti ir noformēti formāli.

[21] Tiesa piekrīt tam, ka primāri ir vērtējami pieteicējas darījumi. Tomēr, kā atzīts tiesu praksē, tiesai ir jāveic visaptverošs un objektīvs faktisko apstākļu novērtējums (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-974/2016*), kas nozīmē, ka objektīvās patiesības noskaidrošanai ir pieļaujama darījumu ķēdes kopēja pārbaude, kopainas novērtēšana, netiešo pierādījumu iegūšana un citas darbības, kas vērstas uz vispusīgu lietas izskatīšanu un pareiza lēmuma pieņemšanu (*sk. Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.A420165215 6.punktu*). Tādējādi tiesa atzīst, ka lietā papildus ir vērtējami VID savāktie pierādījumi par /nosaukums B/ tālāko darījuma dalībnieku iespējām piegādāt pieteicējai dažāda veida svaigu gaļu.

Lai arī, kā tiesa konstatēja, Polijas nodokļu administrācija, balstoties uz savu nodokļu maksātāju atbildēm, ir formāli apstiprinājusi darījumu esamību, Igaunijas nodokļu administrācija ir sniegusi atbildes, ka ne /nosaukums D/ne OU "/nosaukums C/" nav bijušas reģistrētas Igaunijas Veterinārajā un pārtikas pārvaldē (*lietas 2.sējuma 102. un 114.lapa*). Tādējādi ir secināms, ka šie uzņēmumi nemaz nedrīkstēja veikt gaļas piegādi /nosaukums B/. Turklāt arī tiesas sēdē Igaunijas uzņēmumu pārstāvju kā liecinieku sniegtās atbildes neliecina par to, ka viņi reāli nodarbotos ar saimniecisko darbību. Par /nosaukums D/ amatpersonas /pers. U/ elementāru pārtikas aprites jautājumu nepārzināšanu tiesa jau spriedumā norādīja iepriekš, taču arī OU "/nosaukums C/" amatpersonas /pers. Z/ liecība bija vispārīga, nesniedza konkrētu darījumu raksturojumu, bet drīzāk norādīja uz vienaldzību darījumu slēgšanā un attiecībā uz piegādātās preces kvalitāti. Turklāt saskaņā ar Polijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju (*lietas 2.sējuma 137.lapa*) pasūtījumus OU "/nosaukums C/", /nosaukums D/ un /nosaukums F/ vārdā ir veicis /pers. A0/ personiski vai pa tālruni, kas ir pretrunā liecinieku /pers. U/ un /pers. Z/ liecinātajam par to, ka viņi paši interneta vidē atraduši sadarbības partnerus un veikuši pasūtījumus. Tas ir pretrunā arī /pers. A0/ liecībai tiesas sēdē, ka OU "/nosaukums C/", /nosaukums D/ nav bijuši /nosaukums F/sadarbības partneri un /pers. A0/ nekad šos uzņēmumus nav pārstāvējis. Vienlaicīgi, ņemot vērā to, ka VID nav apstrīdējis pieteicējas darījumus ar /nosaukums F/tiesa nevērtēs VID apgalvojumus par /pers. A0/ iespējamo ietekmi attiecībā uz pieteicējas un /nosaukums B/ darījumiem.

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

Pretēji pieteicējas paustajam viedoklim, ka audita laikā nav gūti pierādījumi, kas apliecinātu, ka pieteicēja apzināti būtu iesaistījusies darbībās ar PVN izkrāpšanu, tiesa uzskata, ka VID ir ieguvis pietiekami daudz pierādījumu, kas pierāda, ka pieteicējas amatpersona zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu noformēšanā ar mērķi pretlikumīgi izmantot nodokļu atvieglojumus, ko tiesa jau iepriekš norādīja. Piemēram, uz to norāda apstāklis, ka pieteicējas amatpersonas nespēj sniegt objektīvu un pietiekami precīzu skaidrojumu par darījumu noslēgšanas apstākļiem, sniegtā informācija un noslēgtais līgums ar /nosaukums B/ ir tik ļoti vispārīgs, ka liedz izsekot darījuma gaitai, pasūtījuma saskaņošanu apliecinoši dokumenti nav iesniegti, liecības par darījumu faktisko norisi nesaskan ar tiešā darījuma partnera /nosaukums B/ amatpersonas /pers. P/ liecību, gaļa tika pārvadāta bez temperatūras uzturēšanas iekārtām, tādējādi pieteicējas amatpersona nevarēja neievērot, ka prece, kas pārvadāta 2–3 dienas āra temperatūrā, iespējams, jau ir bojāta, neizskaidrojama uzticēšanās darījuma partnerim tādā pašā apmērā, kā sev, pieteicēja nevarēja nezināt, ka /nosaukums B/ noliktava nav reģistrēta PVD.

Augstākā tiesa ir norādījusi, ka "zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmua lietā Nr.SKA–974/2016 8.punktu*). Tiesas ieskatā lietā konstatētie fakti, kas analizēti šī sprieduma 10.–21.punktā, t.sk., iegūtā informācija par tālākajiem darījuma partneriem liecina par to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļa izkrāpšanā.

Savukārt attiecībā uz pieteicējas iebildumu, ka **VID neapstrīd darījumus ar gaļas, kas norādīta kā saņemta no /nosaukums B/tālāko**

pārdošanu pārstrādes uzņēmumiem /nosaukums G/ un /nosaukums H/, tiesa norāda, ka tas nav pamats atzīt, ka nav izvērtējama pieteicējas loma faktiskajai darījumu norisei neatbilstošu darījumu dokumentu noformēšanā, kas ir vērsta uz nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanu (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA–151/2016 11.punktu*). Tiesu praksē ir atzīts, ka tiesai nav jānoskaidro persona, kas faktiski piegādāja preci, tiesai ir jānoskaidro, vai darījumu dokumentos norādītā persona piegādāja preci. Konkrētajā gadījumā, kā tiesa jau atzina, lietā esošie pierādījumi liecina, ka /nosaukums B/ nevarēja piegādāt gaļu un nepiegādāja to pieteicējai. Tiesas ieskatā VID ir objektīvi un vispusīgi noskaidrojis lietas apstākļus, bet atšķirīgu un pieteicējai nelabvēlīgu secinājumu izdarīšana nav vērtējama kā tāda, kas liecinātu par VID neobjektivitāti, tāpēc tiesa noraida šo pieteicējas pārmetumu (*sprieduma 3.3.punkts*) kā nepamatotu. Tiesa vēlas norādīt, ka pieteicēja bez vispārīga rakstura iebildumiem, pieteikumā atsaucoties uz Eiropas Kopienu tiesu lietām, tajā pašā laikā nav izpildījusi savu kā procesa dalībnieka pamatpienākumu piedalīties pierādījumu iesniegšanā, piemēram, sniedzot skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu, īpaši ņemot vērā to, ka strīdus darījumu apjoms bijis ievērojams, ko paredz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pants (*noteic, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs*).

[23] Pastāvot iepriekš nodibinātajiem apstākļiem, tiesas vērtējumā VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar /nosaukums B/veicot attiecīgas korekcijas PVN deklarācijās saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. un 146.panta pirmo daļu. Tāpat tiesa atzīst, ka VID pamatoti, ņemot vērā Augstākās tiesas atziņas (*2013.gada 12.jūnija spriedums lietā Nr.SKA–21/2013*), kas izteiktas saistībā ar UIN aprēķināšanu, ir papildus saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, 26.panta pirmo daļu palielinājis ar UIN apliekamo ienākumu un uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu samazinājumu.

[24] Ņemot vērā, ka tiesa iepriekš atzina, ka pieteicējai tiesiski un pamatoti papildus nomaksai budžetā noteikti nodokļu maksājumi, tiesa, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro un piekto daļu, atzīst, ka pieteicējai tiesiski aprēķināts arī PVN un UIN nokavējuma un soda nauda. Turklāt pieteicējai ir piemēroti nodokļu maksātājam labvēlīgie likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumi. Pieteicēja konkrētus argumentus vai iebildumus par aprēķiniem nav norādījusi. Ņemot vērā, ka Lēmumā ir norādīti konkrēti argumenti un sniegts skaitliskais aprēķins, pieteicējas vispārīgie iebildumi vien nav pietiekami, lai atzītu, ka VID veiktie aprēķini un secinājumi nav pareizi. Tādējādi pieteicēja nav atspēkojusi VID izdarītos secinājumus.

[25] Kā ir atzīts Augstākās tiesas judikatūrā, tiesai nav pienākuma detalizēti atrunāt jebkuru argumentu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (*sk. Augstākās tiesas 2010.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA–66/2010 14.punktu, 2012.gada 21.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA–186/2012 10.punktu*). Līdz ar to tiesa nesniedz detalizētu novērtējumu katram pieteicējas norādītajam argumentam, bet gan lietā būtiskākajiem.

[26] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

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

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 25.janvāra lēmuma Nr.22.13–1/556 atcelšanu.

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

Tiesnese D.Ābele