ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420643611
Lietas arhīva Nr. AA43-0286-22/18
ECLI:LV:ADAT:2022:0708.A420643611.21.S

SPRIEDUMS
L a t v i j a s t a u t a s v ā r d ā

Rīgā 2022.gada 8.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Anita Šteinberga,
tiesneses Inga Juhņeviča-Knoka un Margarita Osmane

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Cronimet Latvia ” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 27.septembra lēmuma Nr.22.4.7/66176 atcelšanu, labvēlīga administratīvā akta izdošanu un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu, sakarā ar SIA „Cronimet Latvia” apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 3.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica SIA „Cronimet Latvia” (turpmāk arī – pieteicēja vai Uzņēmums) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2010.gada martu – decembri un uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2010.gadu.

Auditā apšaubīts, ka pieteicēja ir saņēmusi preces – metāllūžņus – no SIA „Randus”, SIA „Horteks”, SIA „Litavnieks un Ko”, SIA „Pokeritos”, SIA „Elsmi” un SIA „Latagroprodukt”, ievērojot to fiktīvo raksturu un darbības veidu, kā arī faktu, ka atsevišķām sabiedrībām nav licences darbībai ar metāllūžņiem, to, ka šīs sabiedrības pēc minētajiem darījumiem ir izslēgtas no PVN maksātāju reģistra, tāpat ņemot vērā informāciju par pārvadājumos iesaistītajiem pārvadātājiem un transportlīdzekļiem.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 27.septembra lēmumu Nr.22.4.7/66176, ar kuru pieteicējai papildus iemaksai budžetā aprēķināts UIN 56 427 lati (80 288,39 *euro*) un soda nauda 28 213,50 lati (40 144,19 *euro*), kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 78 996,89 latiem (112 402,44 *euro*) un aprēķināta soda nauda 29 215,24 lati (41 569,54 *euro*).

[2] Izvērtējot pieteicējas pieprasījumu par PVN pārmaksas 1 383 868,32 latu apmērā, kas izveidojās periodā no 2010.gada 1.marta līdz 31.decembrim, atmaksu, dienesta Nodokļu pārvalde 2011.gada 9.augustā pieņēma lēmumu Nr.8.21.9.2/8586 ieskaitīt 78 996,89 latus kā audita rezultātā iemaksāto PVN summu un atmaksāt PVN pārmaksu 421 861,72 latus. Pieteicēja apstrīdēja Nodokļu pārvaldes 2011.gada 9.augusta lēmumu daļā par 78 996,89 latiem. Ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2011.gada 10.oktobra lēmumu Nr.22.4.6/69660 Nodokļu pārvaldes 2011.gada 9.augusta lēmums atstāts negrozīts.

[3] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 27.septembra lēmuma Nr.22.4.7/66176 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu par pārmaksātā PVN atmaksu un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Pieteicēja ir izpildījusi visus likumā noteiktos priekšnosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanai. Minētās tiesības nevar ietekmēt auditā konstatētā pavadzīmju-rēķinu neatbilstība normatīvo aktu prasībām.

Dienests apstrīd tikai nodokļa rēķinā ietvertās informācijas patiesumu, bet neapšauba pieteicējas noliktavās esošo metāllūžņu krājumu atlikumus.

[3.2] Lēmumā izdarītie secinājumi par darījumu faktisko norisi ir nepamatoti, jo lietā ir pierādīts, ka prece ir saņemta no piegādātājiem, ko cita starpā pierāda audita laikā iesniegtās izdrukas no noliktavas uzskaites sistēmas, ar kurām tiek pierādīta tālāko darījumu veikšana ar saņemtajām precēm. Tāpat ir iesniegti pierādījumi par norēķinu veikšanu par saņemtajām precēm.

[3.3] Pieteicēja ir darījusi visu, ko no uzņēmēja saprātīgi varētu pieprasīt darījumu likumības kontrolei. Pieteicēja

pārliecinājās, vai uzņēmums ir reģistrēts dienesta ar PVN apliekamo maksātāju reģistrā, pārbaudīja, kuras personas ir tiesīgas uzņēmumu pārstāvēt, pirms līguma slēgšanas pārbaudīja pārstāvju personības, pārbaudīja nodokļu rēķinā ietverto informāciju, t.sk. salīdzināja datus par transportlīdzekli, ar kuru faktiski tika atvesta prece.

Pieteicēja ir iesniegusi dienestam pieteicējas prokūrista /pers. C/ un darbinieces, kura pieteicējas vārdā faktiski saņēma preces, /pers. D/ rakstveida paskaidrojumus, kas apstiprina visu nepieciešamo un saprātīgi sagaidāmo pārbaužu veikšanu.

Pat ja iepriekšējie vai nākamie darījumi ietilpst PVN krāpšanas shēmā, pieteicēja nevarēja zināt par to esību, un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošana uz šāda iemesla pamata nedrīkst tikt ierobežota.

[3.4] Pieteicējas darījumu partneri izslēgti no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra pēc strīdus darījumu veikšanas, līdz ar to šim faktam nevar tikt piešķirta nozīme un tas nevar radīt pieteicējai nelabvēlīgas sekas.

[3.5] Normatīvie akti kā obligātu PVN rēķina rekvizītu nenoteic norādīt pārvadātāju, piegādes transportlīdzekli, transportlīdzekļa vadītāju. Turklāt SIA „Randus", SIA „Horteks", SIA „Litavnieks un Ko", SIA „Pokeritos" un SIA „Latagroprodukt" organizēja un veica preču piegādes paši saviem spēkiem. Tādēļ pieteicējai nav nemaz iespējams pārbaudīt, piemēram, pārvadājumā iesaistītā transportlīdzekļa piederību vai noskaidrot transportlīdzekļa vadītāja personību.

Savukārt darījumos ar SIA „Elsmi" transporta pakalpojumus pasūtīja un apmaksāja pieteicēja. Pārvadājumus apstiprina arī transportlīdzekļa vadītājs /pers. E/. Dienesta argumenti par nespēju identificēt pārvadājuma saistību ar konkrēto preču piegādi ir formāli. Pieteicējai nav jāveic kontrole pārvadātājas SIA „Dmiss" grāmatvedībā, tas neietilpst pieteicējas saprātīgas kontroles pienākumos.

[3.6] Apstāklis, ka SIA „Elsmi" nav reģistrējusi dienestā kā saimnieciskās darbības vietu to adresi, kas norādīta licencē, nevar tikt izmantots pret pieteicēju, jo pieteicēja to nevar kontrolēt.

[3.7] Pieteicējas darījumi ar apstrīdēto darījumu partneriem veido tikai aptuveni 5,7 % no kopējā pieteicējas apgrozījuma. Ņemot vērā minēto un to, ka pieteicēja ievēro visaugstākos komercdarbības standartus, rūpīgi pārbaudot katru savu darījumu partneri, apgalvojumi, ka pieteicēja ir tā, kura veikusi prettiesiskas darbības, ir neloģiski.

[3.8] Dienestam nav tiesību izslēgt minētos pieteicējas izdevumus no gada pārskata, kā arī papildus aprēķināt UIN un soda naudu. Iegādātie metāllūžņi bija pieteicējas rīcībā, ar tiem pieteicēja ir nodrošinājusi tālākās piegādes saviem klientiem.

[3.9] Ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai nodarīti mantiskie zaudējumi 20 651,30 latu apmērā, ko veido izmaksas par juridisko palīdzību (6031,86 lati) un profesionālām nodokļu konsultācijām (14 619,44 lati).

[3.10] Atbilstoši audita rezultātiem pieteicējai neradās pienākums samaksāt budžetā papildus PVN. Audita rezultātā tika nolemts samazināt no budžeta atmaksājamo summu, līdz ar to pārmaksātā PVN ieskaitīšana par iemaksāto summu nav korekta.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 3.janvāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[4.1] Lietā noskaidrotie apstākļi liecina par to, ka pati pieteicēja ir apzināti iesaistījusies strīdus darījumos, tādējādi iesaistoties nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tiesa atzina, ka ar lietā esošiem objektīviem pierādījumiem ir pilnībā pierādīts, ka apstrīdētajos darījumos pieteicēja ar krāpnieciskām un ļaunprātīgām darbībām ir atsaukusies uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, un šādā gadījumā ir pamats liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Tiesa norādīja, ka apstāklis, ka pieteicēja nenoskaidrotā veidā ir ieguvusi preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, neapstiprina preču iegādi no konkrētajiem darījuma partneriem. Tiesa nepiešķīra ticamību pieteicējas apgalvojumam, ka prece ir saņemta, jo šāds apgalvojums ar lietā esošajiem pierādījumiem neapstiprinās.

Tādējādi tiesa atzina, ka pārsūdzētais lēmums daļā, ar kuru nolemts samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par 78 996,89 latiem, ir tiesisks un pamatots.

[4.2] Tiesa, atsaucoties uz Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu un 22.panta pirmo daļu, uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, kā arī uz lietā konstatēto, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši, proti, ir bijusi tikai dokumentu aprite un naudas plūsma bez preču kustības, secināja, ka pieteicējas grāmatvedības reģistros iegrāmatotie dokumenti nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" izpratnē. Attiecīgi šādos dokumentos uzrādītās izmaksu summas nevar tikt iekļautas saimnieciskās darbības izdevumos.

Tiesa atzina, ka dienests ir pamatoti veicis korekciju pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinā par 2010.gadu, samazinot pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 376 176 latiem, kas ir apstrīdēto darījumu vērtība, un palielinot peļņu pirms nodokļiem par norādīto summu. Attiecīgi ir pamatoti veikta arī korekcija pieteicējas UIN deklarācijā par 2010.gadu, palielinot apliekamo ienākumu un papildus aprēķinot UIN 56 427 latus, tādēļ pārsūdzētais lēmums minētajā daļā ir tiesisks un pamatots.

[4.3] Tā kā pārsūdzētā lēmuma prettiesiskums netika konstatēts, tiesa secināja, ka nav pamata mantisko zaudējumu atlīdzināšanai.

[4.4] Saistībā ar dienesta 2011.gada 10.oktobra lēmumu daļā par PVN 78 996,89 latiem nekādas piedziņas darbības nav veiktas, jo tā nav papildus budžetā iemaksājamā summa. Audita rezultātā ir samazināts no budžeta atmaksājamais PVN, tādējādi, lai arī kā tas nebūtu formulēts dienesta 2011.gada 9.augusta lēmumā, faktiski PVN minētajā apmērā ieskaitīšana (kā auditā aprēķinātā summa) nenotika, bet ar brīdi, kad stājās spēkā lēmums par audita rezultātiem (proti, ar 2011.gada 18.jūliju), pieteicējai tika liegtas tiesības saņemt deklarēto, bet auditā neapstiprināto PVN pārmaksu. Dienests 2011.gada 10.oktobra lēmumā ir atzinis, ka 2011.gada 9.augusta lēmumā ir nekorekti norādīts atteikums atmaksāt PVN pārmaksu 78 996,89 latus sakarā ar šīs summas ieskaitīšanu kā audita rezultātā iemaksāto summu, jo faktiski atteikuma pamats ir tāds, ka

audita laikā šāda pārmaksa nav apstiprinājusies, un par šādu summu ir samazināts no budžeta atmaksājamais PVN.

[4.5] Vienlaikus tiesa norādīja, ka nekorektais faktisko apstākļu izklāsts nevar būt par tiesisku pamatu, lai atceltu dienesta 2011.gada 1.oktobra lēmumu, jo lietā nav strīda par to, ka audita laikā šādu PVN pārmaksu dienests nav apstiprinājis, tādējādi dienestam nebija tiesību šādu pārmaksu atmaksāt pieteicējai.

Par minētās PVN pārmaksas pamatotību šajā lietā ir strīds.

Tādējādi gadījumā, ja spēkā stāsies pieteicējai labvēlīgs spriedums, pieteicējai tiks atjaunotas tiesības uz minētās PVN pārmaksas saņemšanu. Savukārt gadījumā, ja starp pieteicēju un dienestu būs strīds par nepamatoto PVN pārmaksas ieturējumu, šāds strīds risināms tiesā sūdzības kārtībā (sūdzība par sprieduma izpildi), pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.pantu.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka dienesta 2011.gada 10.oktobra lēmums, ar kuru pieteicējai atteikts atmaksāt PVN pārmaksu 78 996,89 latu apmērā, ir tiesisks un pamatots.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību. Pieteicēja apelācijas sūdzībā papildus pieteikuma argumentiem norādījusi šādus apsvērumus.

[5.1] Pastāv visi objektīvie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai. Fakts, ka seši no vairāk nekā 100 darījumu partneriem 2010.gadā atbilstoši vēlāk iegūtām ziņām ir izrādījušies ar iespējamiem tiesiskiem trūkumiem, neapliecina, ka pieteicēja darījumu veikšanas brīdī šo informāciju varēja zināt vai varēja pārbaudīt.

Jebkuri fakti, kas darījumu veikšanas brīdī nav bijuši pārbaudāmi vai nav pastāvējuši, nevar tikt izmantoti priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojumu pamatošanai.

[5.2] Tiesa nav pamatojusi, kāpēc attiecīgo pieteicējas darījumu partneru tiesiskie trūkumi vai, iespējams, prettiesiskā rīcība pieteicējai vispār bija jāpārbauda, vai tā pieteicējai bija zināma, bija jāzina vai - kā pieteicēja to varēja pārbaudīt.

[5.3] Pieteicējai nav zināms, kāpēc dažas no darījumu amatpersonām noliedz darījumu veikšanu. Lietā nav pierādījumu, ka šo personu paraksti uz līgumiem, pavadzīmēm-rēķiniem būtu viltoti un ar parakstu viltošanu būtu saistīta pieteicēja. Turklāt trīs darījumu partneru amatpersonas darījumus ar pieteicēju ir konsekventi apstiprinājušas gan audita laikā, gan tiesā, sniedzot liecības.

[5.4] SIA „Elsmi" un SIA „Latagroprodukt" amatpersonu liecības un paskaidrojumus, kas apstiprina darījumus, tiesa faktiski vispār nav ņēmusi vērā un ir apšaubījusi, balstoties uz faktiem, kam nav nozīmes lietā.

[5.5] Nebija pamata neņemt vērā SIA „Latagroprodukt" amatpersonas /pers. H/ audita laikā sniegtos darījumus apstiprinošos paskaidrojumus tikai tādēļ, ka viņa atbildējusi tikai ar „jā" vai „nē".

[5.6] Pieteicējas rīcībā nav ziņu, kādēļ atsevišķu transportlīdzekļu īpašnieki liecina, ka par pārvadājumiem uz pieteicējas noliktavu neko nezina. Tas varētu būt saistīts ar apstākli, ka, iespējams, šo sabiedrību darbinieki bez darba devēja ziņas ir veikuši pārvadājumus arī citām personām. Iespējams, šie īpašnieki nav uzrādījuši saņemto atlīdzību par pakalpojumiem kā saimnieciskās darbības ieņēmumus, tādēļ nevēlas liecināt par šo pakalpojumu sniegšanu.

[5.7] Tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā pārvadātājas SIA „Dmiss" amatpersonas liecību par sadarbību ar pieteicēju.

[5.8] Citiem tiesas analizētajiem faktiem – pārvadājumi veikti ar citām personām piederošiem transportlīdzekļiem, pārvadājumu nav veikuši vadītāji, kas ir norādīti nodokļa rēķinā, transportlīdzeklis nav reģistrēts vai tam nav veikta tehniskā apskate, nevar tikt piešķirta nozīme, jo pieteicējai šos faktus darījuma veikšanas brīdī nebija nekādu iespēju un nebija arī pienākuma pārbaudīt.

[5.9] Pieteicēja līgumus par metāllūžņu pirkšanu slēdz gandrīz ar visiem saviem darījumu partneriem, līdz ar to nav saprātīgi prasīt no pieteicējas darbiniekiem liecināt par precīziem faktiem par katra līguma noslēgšanas apstākļiem. Metāllūžņu piegādes var tikt veiktas arī bez rakstveida līguma noslēgšanas, līdz ar to apstākļiem, kas saistīti ar līgumu sagatavošanu, nav nozīmes lietā.

[5.10] Lai gan par atsevišķu darījumu partneru rīcību ir tikuši uzsākti kriminālprocesi, nevienā no tiem nav konstatēts, ka pieteicēja vai ar pieteicēju saistītas personas būtu tieši vai netieši iesaistījušās prettiesisku darbību veikšanā.

[5.11] Lietā ir pierādīts, ka visi metāllūžņi, kas norādīti apstrīdētajos nodokļa rēķinos, bija pieteicējas rīcībā, pieteicēja ir pierādījusi to faktisko saņemšanu un veikto samaksu par saņemtajām precēm. Nepastāv strīds, ka saņemtie metāllūžņi ir nodrošinājuši tālākas piegādes pieteicējas klientiem. Tādējādi nav nekāda pamata izslēgt šos izdevumus no pieteicējas 2010.gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķina.

[5.12] Sakarā ar prettiesisko pārsūdzēto lēmumu pieteicējai ir radušies zaudējumi, ko veido izmaksas par juridisko palīdzību un nodokļu konsultācijas, kas bija nepieciešamas konkrētā administratīvā procesa ietvaros.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumā apelācijas sūdzību neatzīst, uztur pārsūdzētajā lēmumā ietverto pamatojumu un piekrīt Administratīvās rajona tiesas spriedumam.

[7] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.septembra spriedumu pieteicējas pieteikums tika noraidīts. Spriedumā ietverts lēmums izbeigt apelācijas tiesvedību administratīvajā lietā daļā, kas ierosināta par pienākuma uzlikšanu dienestam samaksāt pieteicējai nokavējuma naudu 101 787,22 *euro* (71 536,47 latus).

Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.septembra spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

Ar Senāta 2019.gada 22.novembra spriedumu atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.septembra spriedums daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, un lieta šajā daļā nosūtīta jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[8] Administratīvā apgabaltiesa, atkārtoti izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2021.gada 5.maija spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja - atcēla dienesta lēmumu daļā, ar kuru pieteicējai koriģēti un papildus aprēķināti nodokļu maksājumi par darījumiem ar SIA „Elsmi" un SIA „Latagroprodukt", kā arī nosprieda atlīdzināt pieteicējai mantiskos zaudējumus par juridisko palīdzību. Vienlaikus apgabaltiesa atzina, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Randus", SIA „Horteks", SIA „Litavnieks un Ko" un SIA „Pokeritos", kā arī iekļaut šo darījumu vērtību uzņēmuma ražošanas izmaksās, tāpēc šajā daļā dienesta noteiktos nodokļu maksājumus tiesa atzina par tiesiskiem un pamatotiem un pieteikumu noraidīja.

Pieteicēja un dienests par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 5.maija spriedumu daļā iesniedza kasācijas sūdzības.

Ar Senāta 2021.gada 24.septembra spriedumu atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 5.maija spriedums daļā, ar kuru atcelts dienesta lēmums, ar kuru pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, papildus iemaksai budžetā aprēķināts UIN un soda nauda par darījumiem ar SIA „Elsmi" un SIA „Latagroprodukt", kā arī atlīdzināti mantiskie zaudējumi par juridisko palīdzību 153,67 *euro* apmērā, un lieta nosūtīta Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Senāts norādīja, ka apgabaltiesa nav vispusīgi un pilnīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus un tam var būt ietekme uz lietas izskatīšanas iznākumu.

[9] Pieteicēja apgabaltiesai papildus sniegtajos paskaidrojumos norāda, ka pilnā apmērā uztur šajā lietā sniegtos paskaidrojumus, argumentus un apsvērumus. Saprātīgi un objektīvi izvērtējot lietas apstākļus, nav saskatāms neviens saprātīgs arguments, kas dotu racionālu pamatu apšaubīt un neatzīt deklarēto darījumu faktisko norisi atbilstoši nodokļa rēķinos norādītajam un deklarētajam.

Pieteicēja norāda, ka nepiekrīt Senāta spriedumam. Senāta spriedumā ietvertie argumenti par atsevišķu pierādījumu novērtēšanas iespējamām nepilnībām nav un nevar būt pamats noraidīt pārliecinoša pierādījuma apjoma pierādīto, ka pieteicējas darījumi ar SIA ‚Elsmi" un SIA „Latagroprodukt" ir notikuši atbilstoši nodokļa rēķinos norādītajam.

[10] Dienests apgabaltiesai papildus sniegtajos paskaidrojumos norāda, ka Senāts ir atzinis par pareizu dienesta norādes, kas paustas dienesta 2021.gada 3.jūnija kasācijas sūdzībā. Dienests savus argumentus ir paudis iepriekš.

Motīvu daļa

[11] Ar Senāta 2021.gada 24.septembra spriedumu atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 5.maija spriedums daļā, ar kuru atcelts dienesta lēmums daļā, ar kuru SIA „Cronimet Latvia" samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, papildus iemaksai budžetā aprēķināts UIN un soda nauda par darījumiem ar SIA „Elsmi" un SIA „Latagroprodukt", kā arī atlīdzināti mantiskie zaudējumi par juridisko palīdzību.

Līdz ar to apgabaltiesai jāvērtē pieteicējas darījumi ar SIA „Latagroprodukt" un SIA „Elsmi".

[12] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums attiecīgajā daļā ir noraidāms.

[13] Vērtējot nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jānoskaidro: 1) vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka prece netika saņemta, tad nodokļu maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir liedzamas bez detalizētas pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas formālo prasību izvērtēšanas, jo šo tiesību izmantošanas pamatā ir tikai faktiski noticis darījums; 2) ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījumu dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas; 3) ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preci, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Minēto kritēriju pārbaude jāveic secīgi, proti, ja izpildās pirmais kritērijs, tad jāpievēršas otrā kritērija pārbaudei utt. Tas nozīmē, ka priekšnodokļa tiesību izmantotāja informētība par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā detalizēti ir vērtējama tikai tajos gadījumos, kad tiek konstatēts, ka priekšnodokļa tiesību izmantotāja rīcībā strīdus prece vispār bija, taču tā netika saņemta no nodokļa rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas (*Senāta 2021.gada 27.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-60/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0127.A420153217.10.S) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*). Ja tiek konstatēts, ka nodokļa rēķina saņēmēja rīcībā strīdus prece vispār nav bijusi, pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumu vērtēšanai vairs nav pamata, jo šādos gadījumos nodokļu maksātāja ļaunprātīgā rīcība ir acīmredzama. Vienlaikus judikatūrā atzīts, ka arī tajos gadījumos, kad objektīvu apstākļu dēļ nav iespējams nonākt pie viennozīmīga secinājuma par strīdus preču esību nodokļu maksātāja rīcībā, un tāpēc ir jāpieņem, ka strīdus preces nodokļu maksātāja rīcībā bija, ir jāvērtē, vai nodokļu maksātājs zināja par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ja tiek atzīts, ka strīdus preču piegādātājs nav rēķina izsniedzējs (piemēram, *Senāta 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-140/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0829.A420226015.2.S) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*).

[14] 2010.gada septembra PVN deklarācijā pieteicēja kā priekšnodokli ir atskaitījusi 9484,01 latus, uzrādot darījumus ar SIA „Latagroprodukt" par preču piegādi kopumā 54 645,97 latu vērtībā.

2010.gada 10., 13., 15. un 20.septembrī /pers. H/ SIA „Latagroprodukt" vārdā izrakstīja pieteicējai četras pavadzīmes-rēķinus par vara metāllūžņu piegādi no adreses /adrese A/, uz pieteicējas adresi /adrese B/ (*lietas 2.sējuma 66.-69.lapa*). No pieteicējas puses pavadzīmes parakstījusi /pers. D/. Pavadzīmēs norādīts pārvadātājs SIA „L.Auto", transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, vadītājs /pers. K/.

[15] Lietā noskaidrots, ka SIA „Latagroprodukt" deklarētais darbības veids ir atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecība. Laikā no 2010.gada 18.marta līdz 15.decembrim vienīgā sabiedrības dalībniece un /amats/ bija /pers. H/ *(lietas 4.sējuma 72.-74.lapa*); 2010.gada 2.jūnijā dienestā reģistrēta struktūrvienība „Metāllūžņu pieņemšanas placis", /adrese A/; deklarēti trīs darba ņēmēji; izsniegta licence darbībai ar melnajiem un krāsainajiem metālu atgriezumiem un lūžņiem.

Pārsūdzētajā lēmumā dienests apšauba pieteicējas darījumus ar SIA „Latagroprodukt", balstoties uz šādiem faktiem: darījumu veikšanas brīdī SIA „L.Auto" vairs nebija transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ īpašniece un /pers. K/ vairs nebija „L.Auto" darbinieks. Transportlīdzekļa īpašnieces SIA „I.E.M" /amats/ /pers. L/ paskaidrojis, ka par amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūgumu, neko par sabiedrības komercdarbību paskaidrot nevarēja. Dienests arī ņēma vērā, ka SIA „Latagroprodukt" 2011.gada 5.aprīlī izslēgta no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei.

Atbildot uz apgabaltiesas jautājumu, vai no tiešo darījumu partneru iesniegtajām PVN deklarācijām un to tālāko darījumu partneru iesniegtajām PVN deklarācijām strīda periodā ir izsekojama pieteicējai piegādāto preču izcelsme, dienests paskaidroja (*sk. dienesta 2020.gada 26.jūnija paskaidrojumus lietas 4.sējuma 52.-57.lapā*), ka atbilstoši dienesta rīcībā esošajai informācijai, konstatēta darījumu ķēde 2010.gada septembrī SIA „Cronimet Latvia" " SIA „Latagroprodukt" (nav deklarēti iegādes darījumi). Dienests uzskata, ka nav konstatējama metāllūžņu saņemšana no darījumu ķēdēs iesaistītajām komercsabiedrībām, t.i., nav izsekojama preču izcelsme, jo noformētajās darījumu ķēdēs nav konstatējami materiāltehniskie resursi un saimnieciskā darbība.

[16] Par darījumiem ar SIA „Latagroprodukt" apgabaltiesa konstatē turpmāk minēto.

2010.gada 12.novembra paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sējuma 118.-121.lapa*) pieteicējas pilnvarotā persona /pers. M/ norādīja, ka uzņēmuma vārdā transporta pakalpojumus pasūta prokūrists /pers. C/. Galvenokārt preču piegādātāji piegādā preces uz Uzņēmuma struktūrvienībām paši. Gadījumos, kad Uzņēmums veic preču transportēšanu par saviem līdzekļiem, piegādātāja pārdošanas cenā nav iekļauti transportēšanas pakalpojumi. Finanšu grāmatvedībā finanšu gada ietvaros šādas transportēšanas izmaksas tiek atspoguļotas atsevišķā izdevumu kontā.

Dienests audita ietvaros noskaidrojis, ka pieteicējas grāmatvedībā nav konstatēti norēķini par kravu pārvadājumiem darījumos ar SIA „Latagroprodukt" (*sk. audita pārskatu lietas 1.sējuma 42.lapā*).

Jautājumā par strīdus preču (metāllūžņu) uzskaiti un to kustību pieteicēja norādījusi, ka krājumu uzskaite tiek nodrošināta un kontrolēta noliktavas programmā „Recy Systems" atbilstoši nepārtrauktai inventarizācijas metodei. Krājumu pašizmaksas novērtēšanai tiek izmantota vidēji svērtā izmaksu metode. Finanšu uzskaites vajadzībām katrs krājumu iegādes un piegādes dokuments tiek reģistrēts atkārtoti, bet vienreiz mēnesī tiek veikti pašizmaksas pārgrāmatojumi atbilstoši „Recy Systems" datiem, kā arī sistēmu kontroles procedūras.

Par krāsaino metāllūžņu, tostarp, vara iegādi pieteicēja norādījusi, ka process atšķiras no melno metāllūžņu iepirkšanas ar to, ka kvalitāti nosaka, manuāli pāršķirojot un novērtējot kravu Uzņēmuma noliktavā. Ņemot vērā, ka krāsaino metāllūžņu cenas ir daudzreiz lielākas nekā melno metāllūžņu cenas, kvalitātes risks ir ļoti augsts, līdz ar to vizuālā novērošana nav pietiekama, lai noteiktu galīgo kvalitāti. Krāsainajos metāllūžņos nedrīkst būt iejaukti jebkādi melnie metāllūžņi. Lai pārliecinātos par krāsaino metāllūžņu daudzumu, pārbaudi veic manuāli ar magnētu. Pēc krāsaino metāllūžņu piegādes Uzņēmuma noliktavai var paiet 1-14 dienas, lai noteiktu galīgo kvalitāti un daudzumu. Brīdī, kad piegādātājs preces ir piegādājis Uzņēmuma noliktavai, Uzņēmuma darbinieks reģistrē ienākošo dokumentu „ikdienas ienākošo/izejošo dokumentu reģistrā". Noliktavas programmā „Recy Systems" sākotnēji šādi preces piegādes dokumenti līdz galējai preces faktiskās kvalitātes un kvantitātes pārbaudei netiek reģistrēti. Savukārt, kad gala daudzums un kvalitāte ir noteikti, Uzņēmuma darbinieks raksta galīgo pieņemto daudzumu un cenu uz piegādātāja sākotnējā rēķina un paraksta visus 3-4 eksemplārus. Tālāk tiek sagatavots un izdrukāts iegādes dokuments no noliktavas programmas „Recy Systems".

2011.gada 20.maija paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 143.-161.lapa*) pieteicējas prokūrists /pers. C/ norādījis, ka visus transportēšanas pakalpojumu rēķinus pirms apmaksas pārbauda darbiniece /pers. D/. Tiek pārbaudīts, vai transportēšana ir faktiski notikusi (vai ir CMR vai cits transportēšanas dokuments, vai preces ir patiesībā saņemtas/piegādātas). Par darījumiem ar SIA „Latagroprodukt" norādīja, ka uzņēmuma pārstāve /pers. H/ bija atbraukusi uz Uzņēmuma laukumu /adrese B/, tur arī notika dokumentu parakstīšana. Sadarbības modelis ir tāds, ka klientam pašam jāpiegādā preces uz Uzņēmuma laukumu ar savu transportu, līdz ar to par lūžņu izcelsmi Uzņēmumam informācijas nav. Starpnieku nebija. Preci atveda SIA „Latagroprodukt" ar transportlīdzekļiem ar valsts reģistrācijas numuriem /reģistrācijas numurs/, /reģistrācijas numurs/. Atbildot uz dienesta jautājumu, vai /pers. H/ personīgi piedalījās brīdī, kad preces tika nodotas pieteicējai, norādīja, ka SIA „Latagroprodukt" pārstāve /pers. H/ bija uz vietas, pārdodot preces, vienojās un preču pavadzīmes.

Par preču uzskaiti norādīts, ka noliktavas preču nesakritības pa preču kodiem rodas, jo ir veikta preču iekšējā kustība starp preču kodiem. Piemēram, iepērkot preci, kas noliktavā sākotnēji tiek uzskaitīta zem koda 1002 (melnais metāls,

negabarīts) un to sagriežot, noliktavas uzskaitē prece tiek pārvietota zem koda 1001 (melnais metāls, gabarīts). Lai varētu izsekot preču kustībai pa preču kodiem, pieteicēja dienestam iesniegusi preču kustības pārskatu no noliktavas uzskaites programmas „Recy Systems", kurā parādoties arī preču kustība starp Uzņēmuma struktūrvienībām (iekšējā pārvietošana), kā arī noliktavas kopsavilkuma atskaiti par 2010.gadu, kurā esot redzamas preču kustības kopsummas pa preču kodiem

2011.gada 27.maija paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 162.lapa*) pieteicējas prokūrists /pers. C/ norādījis, ka 2010.gadā /adrese B/, iepirka metāllūžņus no juridiskajām personām, tikai licencētām (paskaidrojumam pievienoti 6 līgumi).

2011.gada 1.jūnija paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 163.-168.lapa*) pieteicējas prokūrists /pers. C/ norādījis, ka metāllūžņi tiek uzskaitīti pa preču kodiem, netiek veikta uzskaite pa iegādes partijām. Piegādes veiktas uz metāllūžņu laukumu, kur metāllūžņi tiek glabāti vienkopus pa konkrētiem metāla veidiem nevis iegādes partijām. Turklāt uzskaitei pa preču kodiem tiek lietota vidējā svērtā izmaksu metode. Šo divu faktu rezultātā ne praktiski, ne teorētiski nav iespējams identificēt, kurā konkrētā vara plākšņu, cauruļu un melnā metāla piegādes darījumā kurš konkrētais lūznis ir piegādāts. Darījums ir izsekojams, skatoties preču koda daudzumu plūsmu kopumā periodā.

Jautājumā par preču uzskaiti, atbildot uz dienesta aicinājumu uzrādīt rakstiski noformētus preču iekšējās pārvietošanas dokumentus starp preču grupām, pieteicēja norādījusi, ka pārvietošana starp kodiem galvenokārt notiek, negabarīta materiālus sagriežot atbilstoši gabarītam. Tā rezultātā netiek mainīts daudzums, bet notiek pārvietošana starp preces kodiem. Par preču pārvietošanu tiek sagatavots iekšējs elektronisks dokuments noliktavas programmā „Recy Systems", tam iespējams veidot arī atvasinājumus papīra formātā.

2011.gada 14.jūlija paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 172.-189.lapa*) pieteicējas pilnvarotā persona /pers. M/ paskaidrojusi, ka pieteicējas darbiniece /pers. D/, veicot piegādes reģistrēšanu krājumu uzskaites programmā „Recy Systems", ņemot vērā programmas specifiku, veic ierakstu par automašīnu, kas atvedusi preci. Atbilstoši viņas skaidrotajam, automašīnas numurs tiek fiksēts nevis atbilstoši preču rēķinā norādītajam, bet pēc fakta, kurš transportlīdzeklis ievedis preci. Normatīvie akti neparedz identificēt šoferus. Par darījumiem ar SIA „Latagroprodukt" norāda, ka SIA „Latagroprodukt" ir atbildīga par preces nogādāšanu līdz tirdzniecības vietai (pieteicējas juridiskā adrese), jo tieši tur tiek veikts darījums (metāla pirkšana). Metāla piegāde, ja par to nav citas norunas, ir SIA „Latagroprodukt" pienākums neatkarīgi no tā, cik daudz un no kurienes metāls tiek vests. Uzņēmums no SIA „Latagroprodukt" ir iegādājies krāsainos metālus – 12,261 tonnas vara plāksnes ?, attiecīgās iegādes nodrošināja piegādes eMTrade un Junk Trade s.r.o., ko var identificēt, sekojot preču koda 2302 kustībai noliktavā dokumentā pēc ref. RAN1-2.

Pieteikumā tiesai (*lietas 1.sējuma 12.lapa*) pieteicēja norāda, ka SIA „Latagroprodukt" preču piegādes bija jāveic un tā veica pati par saviem līdzekļiem un saviem spēkiem, tā sagatavoja arī nodokļa rēķinu. Pieteicēja ne no vienas personas pati pārvadājuma pakalpojumus neiegādājās. Identiski paskaidrojumi ietverti arī sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā (*lietas 1.sējuma 61.lapa*).

SIA „Latagroprodukt" amatpersona /pers. H/ 2011.gada 31.maijā dienestam sniegtajos rakstveida paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 157.-160.lapa*) apstiprināja sadarbību ar pieteicēju. Norādīja, ka minētais uzņēmums nodarbojies ar metāllūžņu tirdzniecību, uzņēmumā strādājuši 2 darbinieki, ar kuriem bija noslēgti darba līgumi. Tika īrēta automašīna. Metāllūžņi pirkti no fiziskām un juridiskām personām, privātpersonas preci piegādāja ar savu transportu, tika sastādīti iepirkuma akti. Pieteicēju kā darījuma partneri atrada caur sludinājumu. Metāllūžņu piegādāšana pieteicējai notika daļēji ar nomātu, daļēji ar pieteicējas transportu. Darījuma dokumentus nevar iesniegt, jo tie nodoti jaunajam īpašniekam, darbība pārtraukta.

Apgabaltiesas tiesas sēdē /pers. H/ papildus paskaidrotajam liecināja (*2015.gada 9.novembra tiesas sēdes protokols lietas 3.sējuma 146.-148.lapā*), ka bija vienīgā /amats/, bija divi darbinieki. SIA „Latagroprodukt" saņēma metāllūžņu iepirkšanas licenci un slēdza līgumus ar dažādiem darījumu partneriem. Metāllūžņu iepirkšanas punktā sēdēja cilvēks, kas strādāja pēc stundu likmes. Daži uzņēmumi veda preci ar savu transportu, SIA „Latagroprodukt" izmantoja arī nomas transportu, bet precīzu uzņēmuma nosaukumu, no kura nomāja transportlīdzekļus, lieciniece neatcerējās. Sēdē atpazina /pers. C/, kurš pārstāvējis SIA „Cronimet Latvia", ar kuru bija noslēgts sadarbības līgums. Lieciniece pati izrakstīja preču pavadzīmes-rēķinus. Par viņai uzrādītajām pavadzīmēm paskaidroja, ka tajās norādītais SIA „L.Auto" transportlīdzeklis bija SIA „Latagroprodukt" nomātais transportlīdzeklis, šoferis bija /pers. K/. Lieciniece līdzi uz preču izsniegšanas vietu nebrauca. Metāllūžņus iepirka gan no fiziskām personām (tādu bija diezgan daudz, un tad noformēja iepirkšanas aktus un čekus), gan no juridiskām personām, kurām bija attiecīgā licence, bet to nosaukumus pieteicēja neatcerējās. Metāllūžņus pārdeva gan pieteicējai, gan SIA „Elsmi" (pazīst /pers. O/). Metāllūžņi stāvēja laukumā. Par pieteicēju uzzināja caur sludinājumu, pieteicēja izrādīja interesi par metāla iepirkšanu, piedāvāja labu cenu, tika noslēgts sadarbības līgums. Līgumi tika slēgti ar pilnīgi visiem sadarbības partneriem, arī ar tiem, no kuriem nomāja transportlīdzekļus.

[17] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja un tās darījuma partneris ir apliecinājuši, ka pieteicēja metāllūžņu piegādi nav organizējusi – tāpat kā citos darījumos, arī darījumos ar SIA „Latagroprodukt" preču transportēšanu nodrošināja pārdevējs.

/pers. H/ nevarēja nebūt zināms, kas faktiski veic preces pārvadājumu, jo viņa apliecināja, ka pati sagatavoja un parakstīja attiecīgos līgumus, kā arī norādīja, ka šo pakalpoju sniedza tieši pavadzīmē norādītais uzņēmums SIA L.Auto", šoferis /pers. K/. Ņemot vērā, ka viņa apliecināja, ka pati sagatavoja pavadzīmes, tad nav šaubu, ka viņa arī pārliecinājās, ka pārvadājums tiek veikts tieši ar pavadzīmē norādīto transportlīdzekli.

Līdz ar to nevar atstāt bez ievērības to, ka jau no 2010.gada 29.jūnija SIA „L.Auto" vairs nepiederēja kravas transporta pašizgāzējs *SCANIA 113H* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ un /pers. K/ jau no 2010.gada 18.jūnija vairs

nebija SIA „L.Auto" darba ņēmējs.

No /pers. H/ paskaidrojumiem neizriet, ka viņa būtu sadarbojusies ar transportlīdzekļa jauno īpašnieci SIA „I.E.M". Nav arī pamata uzskatīt, ka SIA „I.E.M". transportlīdzekli bija nodevusi SIA „L.Auto" rīcībā, jo transportlīdzekļa īpašnieces SIA „I.E.M" /amats/ /pers. L/ 2011.gada 18.janvāra paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 22.-24.lapa*) norāda, ka par SIA „I.E.M" amatpersonu kļuvis pēc trešās personas /pers. P/ līguma. Par SIA „I.E.M" komercdarbību dienestam paskaidrot neko nevarēja.

Ņemot vērā, ka pavadzīmē norādītas patiesībai neatbilstošas ziņas, proti, SIA „L.Auto" metāllūžņu piegādi pieteicējai nevarēja veikt, izmantojot pavadzīmē norādītos materiāltehniskos un darbaspēka resursus, ir pamats uzskatīt, ka preču piegāde nav notikusi. Apgabaltiesa neatstāj bez ievērības, ka ne pieteicēja, ne /pers. H/ nav norādījuši, ka pavadzīmes noformēšanā pieļauta tikai formāla kļūda un faktiski piegāde tika nodrošināta citā veidā. Pieteicējas prokūrista 2011.gada 18.maija paskaidrojumos gan ir minēts, ka piegādēm izmantots arī transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, taču attiecīgo informāciju neapliecina pierādījumi lietā – attiecīgais transportlīdzeklis nav norādīts nevienā no strīdus pavadzīmēm, to neminēja arī /pers. H/, šāds transportlīdzeklis nepiederēja ne pieteicējai, ne SIA „Latagroprodukt".

Nevar atstāt bez ievērības pieteicējas paskaidrojumos norādīto, ka pieteicējas darbiniece /pers. D/ pārliecinājās, ar kādu transportlīdzekli prece tiek faktiski piegādāta, un gadījumā, ja pavadzīmē norādītais un faktiski izmantotais transportlīdzeklis atšķīrās, tas tika atspoguļots dokumentācijā. Tātad arī pieteicēja nevarēja nezināt, ka preces, izmantojot attiecīgo transportlīdzekli, netiek piegādātas.

[18] To, ka attiecīgie darījumi nav notikuši, apstiprina arī apstāklis, ka šāda prece nevarēja būt SIA „Latagroprodukt" rīcībā.

2010.gada septembrī (strīdus darījumu taksācijas mēnesī) SIA „Latagroprodukt" nebija deklarējusi iegādes darījumus.

Vērtējot, vai strīdus preci SIA „Latagroprodukt" varēja iegādāties no fiziskajām personām, kā to skaidroja šā uzņēmuma amatpersona /pers. H/, apgabaltiesa ņem vērā, ka SIA „Latagroprodukt" izmaksas fiziskajām personām par metāllūžņu iegādi nav deklarējusi. Ņemot vērā, ka /pers. H/ paskaidrojumus neapstiprina citi pierādījumi, apgabaltiesa tiem nepiešķir ticamību.

Vērtējot, vai SIA „Latagroprodukt" preces, ko piegādāt pieteicējai, varēja iegādāties pirms 2010.gada septembra, apgabaltiesa ņem vērā, ka atbilstoši SIA „Latagroprodukt" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijai (*lietas 4.sējuma 145.-148.lapa*) tā 2020.gada jūlijā un augustā ir deklarējusi iegādes darījumus no diviem uzņēmumiem – SIA „MB MAX" (2010.gada 12. un 15.jūlijā) un SIA „Teadalit" (2010. gada 2., 3., 4., 5., 12., 13., 16. un 23.augustā). Savukārt ne SIA „Teadalit", ne SIA „MB Max" 2010.gadā darījumus ar SIA „Latagroprodukt" nav deklarējušas.

SIA „Teadalit" deklarētais pamatdarbības veids ir dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība. Uzņēmums 2010.gada 8.oktobrī tika izslēgts no PVN maksātāju reģistra sakarā ar PVN deklarāciju neiesniegšanu. SIA „Teadalit" pēdējo PVN deklarāciju (par 2009. gada decembri) iesniedza 2010.gada 15.janvārī ar 0 vērtībām, tāpat kā par 2009.gada septembri, oktobri un novembri.

SIA „Teadalit" 2010.gadā nav deklarējusi izmaksas fiziskajām personām (dienestā nav iesniegti Paziņojumi par fiziskajām personām izmaksātajām summām). Ziņojumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām pārbaudāmajā periodā nav sniegti. Uzņēmumu gada pārskats par 2010.gadu nav iesniegts.

SIA „Teadalit" amatpersona (no 2010.gada 25.maija līdz 2014.gada 7.jūlijam) /pers. S/ 2011.gada 25.martā dienestam sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 5.sējuma 154.-155.lapa*) norādīja, ka uzņēmuma reģistrācijai iedeva savu pasi citai personai, saimniecisko darbību, citastarp periodā no 2010.gada 25.maija līdz 30.septembrim, nav veicis, nekādus līgumus, rēķinus, pavadzīmes un citus dokumentus nav parakstījis, pilnvarojumu nevienam nav devis.

SIA „MB Max" 2010.gadā aktuālie deklarētie darbības veidi bija vispārēja ēku tīrīšana, citas pasta un kurjeru darbības, kosmētikas un tualetes piederumu mazumtirdzniecība specializētajos veikalos, sauszemes transporta palīgdarbības, automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšana un ekspluatācijas līzings, ēku uzturēšanas un ekspluatācijas darbības, cita veida tīrīšanas darbības, citas ēku un ražošanas objektu tīrīšanas un uzkopšanas darbības. SIA „MB Max" 2010.gada 30.septembrī tika izslēgta no dienesta PVN maksātāju reģistra saistībā ar dokumentu nesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei.

SIA „MB Max" ziņojumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām pārbaudāmajā periodā neiesniedza. Uzņēmumu gada pārskats par 2010.gadu nav iesniegts.

SIA „MB Max" amatpersona (no 2010.gada 13.maija līdz 2014.gada 2.decembrim) /pers. T/ 2010.gada 2.decembrī dienestam sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 4.sējuma 201.-202.lapa*) norādīja, ka par uzņēmuma amatpersonu kļuva pēc trešās personas lūguma, neko nezina par SIA „MB Max" saimniecisko darbību, pats to nav veicis un arī citu personu tam nav pilnvarojis.

Apgabaltiesa secina, ka SIA „Latagroprodukt" rīcībā nevarēja būt metāllūžņu, ko piegādāt pieteicējai.

[19] Lai pierādītu preču esību, pieteicēja dienestam iesniedza noliktavas uzskaites datus par preču iegādi no juridiskām un fiziskām personām un preču realizāciju, kā arī iesniedza operāciju žurnālu (*sk. datu nesēju CD formātā lietas 4.sējuma lapā*). Izvērtējot minētos uzskaites dokumentus, apgabaltiesa konstatē, ka tajos ir fiksētas ziņas par strīdus preču reģistrēšanas datumu, preču veidu, svaru, piegādātāju un transportlīdzekļa numuru. Tāpat pieteicēja dienestam ir plaši skaidrojusi iekšējo preču aprites kārtību, kas pieteicējas ieskatā ļauj izsekot precēm no to iegādes līdz realizācijai.

Ņemot vērā pieteicējas paskaidrojumus par preču uzskaiti, dienests ņēma vērā, ka pieteicēja nav iesniegusi uzskaiti par preču iekšējo kustību pa artikuliem, un secināja, ka preču pārvietošana pēc norādītajām preču grupām nav identificējama – nav vienozīmīgi identificējama ārējās izcelsmes dokumentos norādītā prece noliktavas uzskaitē, noliktavas uzskaitē vienam preču kodam atbilst vairāki preču nosaukumi, piemēram, kods 2302: „Cu scrap", „Cuprum scrap" un „vara plāksnes, caurules". SIA „Latagroprodukt" piegādātās preces pavadzīmēs norādītais nosaukums „vara lūžņi", „vara metāllūžņi" noliktavas datos mainās uz „vara plāksnes, caurules".

Apgabaltiesas ieskatā, attiecīgās nesakritības preces nosaukumā pašas par sevi neliecina, ka darījumi nav notikuši, jo grāmatvedības datos norādīta informācija par piegādātāju (SIA „Latagroprodukt") un preces (grupa 230, materiāla tips 2302) daudzums sakrīt ar pavadzīmēs norādīto (tas izriet arī no dienesta veidotās tabulas, *lietas 5.sējuma 171.-172.lapa*).

Vienlaikus nevar atstāt bez ievērības, ka pieteicējas noliktavas uzskaite nesniedz skaidru informāciju par to, kas ir tā prece, kura tiek pārdota, kad tā tika iegādāta un no kura darījumu partnera saņemta, jo noliktavas uzskaites datos nav identificējams ārējās izcelsmes attaisnojuma dokumenta (pavadzīmes) numurs un datums. Pieteicēja piešķir katrai pavadzīmei iekšējo dokumenta kārtas numuru, kā arī piešķir vairākus dažādus kārtas numurus katram pavadzīmē uzrādītajam preču veidam (piemēram, SIA „Latagroprodukt" pavadzīmēs vienam preču veidam „vara lūžņi" ir piešķirti dažādi iekšējie numuri – POK1-2, ELS2-2, ELS2-3). Pastāvot šādai nepārskatāmai un sarežģītai uzskaites sistēmai, preču kustība noliktavas uzskaitē ir grūti izsekojama. Tam būtībā piekrīt arī pati pieteicēja, paskaidrojot, ka metāllūžņi tiek uzskaitīti pēc preču kodiem, kuri arī mainīti. Piegādātie metāllūžņi laukumā tiek glabāti vienkopus pa konkrētiem metāla veidiem nevis iegādes partijām. Turklāt uzskaitei pēc preču kodiem tiek lietota vidējā svērtā izmaksu metode. Šo divu faktu rezultātā ne praktiski, ne teorētiski nav iespējams identificēt, kurā konkrētā darījumā kurš lūznis ir piegādāts. Darījums ir izsekojams, skatoties preču koda daudzumu plūsmu kopumā periodā *(lietas 1.sējuma 163.- 164.lapa*). Vienlaikus apgabaltiesa ņem vērā, ka dokumentus var noformēt arī par neesošu preču iegādi, tādēļ pats par sevi fakts, ka pieteicējas noliktavas uzskaitēs ir redzami dati par strīdus darījumiem, vēl nenozīmē, ka tie ir patiesi.

Izskatāmajā gadījumā lietā ar pārliecinošiem pierādījumiem ir konstatējams, ka SIA „Latagroprodukt" nebija metāllūžņu, ko piegādāt pieteicējai, un strīdus pavadzīmēs norādītajā laikā un veidā tie pieteicējai netika atvesti. Ja pieteicējai ir ieguvusi preci citā laikā un citādā veidā vai no cita darījuma partnera, šo preču iegāde nav saistāma ar strīdus darījumiem, par kuriem pieteicēja ir atskaitījusi priekšnodokli.

[20] Ņemot vērā, ka darījuma dokumentos ir ietverta nepatiesa informācija, SIA „Latagroprodukt" nav deklarējusi izmaksas fiziskajām personām par metāllūžņu iegādi, /pers. H/ nevarēja konkretizēt juridiskās personas, kuras faktiski piegādājuši tālāk pieteicējai realizētās preces, savukārt SIA „Latagroprodukt" deklarētie darījumu partneri SIA „MB MAX" un SIA „Teadalit" preces nevarēja piegādāt, apgabaltiesa secina, ka SIA „Latagroprodukt" rīcībā nebija metāllūžņu, ko piegādāt pieteicējai, un darījuma dokumenti noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem. Reāla prece ar strīdus pavadzīmēs norādīto transportlīdzekli pieteicējai nav piegādāta, un pieteicējas ieraksti grāmatvedībā veikti, izmantojot nepatiesu informāciju saturošus dokumentus. No apgabaltiesas iepriekš konstatētā ir skaidri secināms, ka izskatāmajā gadījumā nav runa par krāpniecisku ķēdi, kurā pieteicēja, tai nezinot, ir iesaistīta, bet gan pieteicēja pati uzrādījusi nenotikušu darījumu kā notikušu, lai radītu iespēju atskaitīt PVN, tātad, iegūt finansiālu labumu. Tādējādi pieteicēja zināja, ka iesaistās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Latagroprodukt" un pamatoti aprēķināja soda naudu par nepamatoto no budžeta atmaksājumā nodokļa palielināšanu.

[21] 2010.gada jūlija un septembra PVN deklarācijās pieteicēja kā priekšnodokli ir atskaitījusi 8432,12 latus, uzrādot darījumus ar SIA „Elsmi" par preču piegādi kopumā 48 585,08 latu vērtībā.

[22] SIA „Elsmi" deklarētais darbības veids ir atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecība. Strīdus periodā vienīgais sabiedrības dalībnieks un /amats/ /pers. O/; deklarēti četri darba ņēmēji; 2010.gada 2.jūnijā izsniegta licence darbībai ar melno un krāsaino metālu atgriezumiem un lūžņiem adresē /adrese C/.

2010.gada 30.jūlijā un 16.septembrī /pers. O/ SIA „Elsmi" vārdā izrakstīja pieteicējai divas pavadzīmes-rēķinus par metāllūžņu (vara lūžņi, misiņa lūžņi, nerūsējošā tērauda lūžņi, svina lūžņi) piegādi no adreses /adrese C/, uz pieteicējas adresi /adrese B/. No pieteicējas puses pavadzīmes parakstījusi /pers. D/. Pavadzīmēs norādīts pārvadātājs SIA „Dmiss", transportlīdzeklis *MAN* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, vadītājs /pers. E/ (*lietas 2.sējuma 60.- 61.lapa*).

Saskaņā ar CSDD informāciju kravas transporta pašizgāzējs *MAN* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ īpašniece ir SIA „Dmiss".

[23] Pārsūdzētajā lēmumā dienests apšauba pieteicējas darījumus ar SIA „Elsmi", balstoties uz šādiem faktiem: SIA „Dmiss" /amats/ /pers. V/ ir noliedzis sadarbību ar SIA „Elsmi", strīdus pavadzīmēs norādītais transportlīdzekļa vadītājs /pers. E/ nav identificējams kā SIA „Dmiss" darbinieks, no SIA „Dmiss" iesniegtajiem dokumentiem par transporta pakalpojuma sniegšanu nav konstatējamas atsauces uz pavadzīmju numuriem un nav konstatējams, kādus maršrutus pēc pieteicējas pasūtījuma SIA „Dmiss" transportlīdzeklis ir veicis.

Atbildot uz apgabaltiesas jautājumu, vai no tiešo darījumu partneru iesniegtajām PVN deklarācijām un to tālāko darījumu partneru iesniegtajām PVN deklarācijām strīda periodā ir izsekojama pieteicējai piegādāto preču izcelsme, dienests

paskaidroja, ka atbilstoši dienesta rīcībā esošajai informācijai konstatētas citastarp šādas darījumu ķēdes: 2010.gada jūlijā SIA „Cronimet Latvia" (2010.gada 30.jūlija rēķins deklarēts augustā) " SIA „Elsmi" " SIA „Latagroprodukt" " SIA „MB Max" (nedeklarē darījumus ar SIA „Latagroprodukt"); 2010.gada septembrī SIA „Cronimet Latvia" " SIA „Elsmi" " SIA „Aurumtech" " SIA „Tikvis" (iesniegta PVN deklarācija ar „0" vērtībām). Dienests uzskata, ka nav konstatējama metāllūžņu saņemšana no darījumu ķēdēs iesaistītajām komercsabiedrībām, t.i., nav izsekojama preču izcelsme, jo noformētajās darījumu ķēdēs nav konstatējami materiāltehniskie resursi un saimnieciskā darbība.

[24] Papildus apgabaltiesas jau vērtētajiem pieteicējas dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem par darījumu vispārīgo norisi un preču uzskaiti (*sk. šī sprieduma 16.punktu*) pieteicēja par darījumiem ar SIA „Elsmi" sniegusi šādus paskaidrojumus.

2011.gada 20.maija paskaidrojumos pieteicējas prokūrists /pers. C/ par darījumiem ar SIA „Elsmi" uz dienesta jautājumu, kā atrada sadarbības partneri, norādījis, ka /pers. O/ bija atbraucis uz Uzņēmuma laukumu /adrese B/. Pārdodot preci, tika parakstītas preču pavadzīmes. Parakstot dokumentus, /pers. O/ uzrādīja personu apliecinošu dokumentu. Dokumentu parakstīšana notika /adrese B/, uz vietas laukumā. No pieteicējas puses pavadzīmes parakstīja /pers. D/. Sadarbības modelis ir tāds, ka klientam pašam jāpiegādā preces uz Uzņēmuma laukumu ar savu transportu, līdz ar to par lūžņu izcelsmi pieteicējai informācijas nav. Starpnieku nebija. Pieteicēja preču pārvadāšanu neveica, preci atveda SIA „Elsmi" ar transportlīdzekli ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/. Atbildot uz dienesta jautājumu, vai /pers. O/ personīgi piedalījās brīdī, kad preces tika nodotas pieteicējai, norādīja, ka /pers. O/ bija uz vietas, pārdodot preces, vienojās un parakstīja preču pavadzīmes. Darījumos neiesaistījās citas personas.

Par nerūsējošā tērauda uzskaiti norādīts, ka tas tiek iegādāts *Cronimet Eesti Metall OU* uzdevumā un tiek tam piegādāts, uzcenojums 0 %. Ņemot vērā noliktavas uzskaites sistēmas specifiku un faktu, ka krājumu uzskaite tiek nodrošināta atbilstoši vidējai svērtai izmaksu metodei, ir bijis tehniski apgrūtinoši noteikt un šobrīd tehniski sarežģīti pārbaudīt vidējo pašizmaksu pārdošanas dienā. Ņemot vērā iestrādņu trūkumu, 2010.gadā var būt nelielas neatbilstības rēķinu izrakstīšanas procesā no Uzņēmuma uz *Cronimet Eesti Metall OU*. Nerūsējošo tēraudu preču grupai „Recy Systems" ir piešķirti kodi no 300 līdz 390.

2011.gada 1.jūnija paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 163.-168.lapa*) pieteicējas prokūrists /pers. C/ uz dienesta jautājumu, kādēļ atsevišķos darījumu partneru, piemēram, SIA „Elsmi", izrakstītajos rēķinos-pavadzīmēs nav veiktas preču daudzuma korekcijas, norādīja, ka preču daudzums pēc novērtēšanas nav atšķīries no darījumu partnera sākotnēji izrakstītā rēķina visdrīzāk tādēļ, ka klients pirms PPR sagatavošanas ir veicis kontrolsvērumus.

2011.gada 14.jūlija paskaidrojumā pieteicējas pilnvarotā persona /pers. M/ par darījumiem ar SIA „Elsmi" norādījusi, ka /pers. D/, veicot ierakstus par SIA „Elsmi" piegādēm 2010.gada 3.augustā, ir reģistrējusi, ka izkraušana veikta no automašīnas ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/. No SIA „Elsmi" iegādātie metāllūžņi nodrošināja piegādes *eMTrade*, *Partners Metal N.V.*, *TRS Recycling GmbH&Co*, *Cronimet Eeesti Metall OU*.

Pirmās instances tiesas sēdē pieteicējas prokūrists /pers. C/ liecināja, ka auditējamajā periodā pieteicēja izmantoja tikai SIA „Dmiss" transporta pakalpojumus – vagonu izkraušana, kuģu uzlādēšana, konteineru uzlādēšana eksportam. Mašīna ar šoferi tika nomāta uz visu dienu. To, kas viņam jādara, noteica pieteicēja. Samaksa bija par stundām. SIA „Dmiss" veda arī metālu no SIA „Elsmi" Ganību dambī, jo SIA „Elsmi" palūdza, vai nav šoferis, kas aizbrauc pakaļ *(*2013.gada 24.aprīļa tiesas sēdes protokols, *lietas 2.sējuma 204.lapa)*.

2011.gada 29.martā dienestam sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 170.lapa*) SIA „Elsmi" /amats/ /pers. O/ apstiprināja darījumus ar pieteicēju un paskaidroja, ka SIA „Elsmi" pirka no SIA „Aurumtech" un SIA „Latagroprodukt" krāsainā metāla lūžņus tālākai realizācijai, tāpat pirka arī iekārtas un dažādus ražošanas atkritumus tālākai izjaukšanai. Iekārtu izjaukšanu veica /adrese C/, teritoriju īrēja. Krāsainais metāls tika pārdots pieteicējai, SIA „Barks M", SIA „Sanekss". Tieši /pers. O/ apsprieda cenas un nodarbojās ar darījumu organizēšanu, kā arī parakstīja pavadzīmes un līgumus. Piegādātājfirmas nogādāja preci uz vietas ar savu transportu. Preču izvešanu veica ar firmas – pircēja transportu. SIA „Elsmi" teritorijā atradās mehāniskie svari, uz kuriem svēra lūžņus pie iepirkšanas un pirms materiālu nosūtīšanas. Darījumos ar minētajām firmām transporta pakalpojumus SIA „Elsmi" neapmaksāja. Veicot darījumus ar pieteicēju, kontaktējās ar /pers.C/. Veicot darījumus ar SIA „Latagroprodukt", kontaktējās ar /pers.Z/. Veicot darījumus ar SIA „Aurumtech", kontaktējās ar vīrieti, kura vārdu neatceras.

Pirmās instances tiesas sēdē /pers. O/ liecināja, ka SIA „Elsmi" nodarbojās ar metāllūžņu tirdzniecību, bija licence minēto darbību veikšanai. Metāllūžņi pirkti no privātpersonām. /pers. O/ apstiprināja sadarbību ar pieteicēju, pārdodot tai metāllūžņus. Pieteicēja nodrošinājusi metāllūžņu transportēšanu. Metāllūžņu svēršana notikusi pie SIA „Elsmi" un pieteicējas, kad prece tika pieņemta. Par cenu ar pieteicēju vienojušies telefoniski saskaņā ar biržas cenām (*2013.gada 24.aprīļa tiesas sēdes protokols lietas 2.sējuma 204.-205.lapā*).

Apgabaltiesas tiesas sēdē /pers. O/ papildus iepriekš sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībai liecināja, ka SIA „Elsmi" bija pieņemšanas punkts /adrese C/. Tur bija angāri, laukums un svari. No SIA „Cronimet Latvia" kontaktējies ar /pers. C/. Līgumu slēdza pie SIA „Cronimet Latvia" (*2015.gada 9.novembra tiesas sēdes protokols lietas 3.sējuma 146.-148.lapā*).

[25] Lietā atrodas 2010.gada 1.marta līgums, kas noslēgts starp SIA „Dmiss" (izpildītājs) un pieteicēju (pasūtītājs), par transporta pakalpojumiem, saskaņā ar kuru SIA „Dmiss" apņēmusies sniegt transporta pakalpojumus pieteicējai ar transportlīdzekli *MAN* un piekabi, izcenojums 12 lati/h+PVN (*lietas 2.sējuma 83.-85.lapa*). Norādīts, ka transporta līdzekļa padošana objektā notiek pēc pasūtītāja iepriekšēja paziņojuma pa tālruni vai citā veidā.

Lietā ir iesniegtas vienošanās-uzziņas par autotransporta izpildītajiem darbiem konkrētā dienā, tostarp 2010.gada 30.jūlijā un 16.septembrī, kurās fiksēts laiks, cik ilgi transportlīdzeklis atradies pieteicējas rīcībā (attiecīgi 7 h 45 min un 9 h 30 min, nekonkretizējot nobrauktos kilometrus), kuras apstiprinājuši transportlīdzekļa vadītājs /pers. E/ un pieteicējas darbiniece /pers. D/ (*lietas 2.sējuma 86.-97.lapa*), kā arī SIA „Dmiss" izrakstītie rēķini pieteicējai par sniegtajiem pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 98.-107.lapa, 5.sējuma 35.lapa*).

Pirmās instances tiesas sēdē SIA „Dmiss" amatpersona /pers. V/ liecināja, ka SIA „Dmiss" nodarbojas ar kravas pārvadājumiem. Pieteicēja esot ilgstoši nomājusi SIA „Dmiss" transportlīdzekli, kas piemērots metāllūžņu pārvadāšanai. Iznomātais transportlīdzeklis tika nodots pieteicējai, bet tā veiktais maršruts un uzdevumi netika kontrolēti. /pers. V/ neapstiprināja SIA „Dmiss" sadarbību ar SIA „Elsmi" (*2013.gada 24.aprīļa tiesas sēdes protokols lietas 2.sējuma 204.-205.lapā*).

Apgabaltiesas tiesas sēdē /pers. V/ papildus liecināja, ka ar SIA „Cronimet Latvia" iznomāto transportlīdzekli strādāja galvenokārt /pers. E/. No SIA „Cronimet Latvia" transportlīdzekli parasti pasūtīja /pers. D/. Šoferis uzskaitīja nobrauktās stundas un kilometrus, salīdzināja ar SIA „Cronimet Latvia" uzskaiti, lai viss sakristu. Reizēm SIA „Cronimet Latvia" sūtīja nomāto automašīnu veikt pārvadājumus citām firmām. GPS iekārta automašīnai tajā laikā nebija (*2016.gada 9.marta tiesas sēdes protokols lietas 3.sējuma 163.-164.lapa*).

SIA „Dmiss" darbinieks /pers. E/ 2011.gada 17.jūnija paskaidrojumā dienestam (*lietas 2.sējuma 17.lapa*) ir norādījis, ka strādāja uz SIA „Dmiss" piederošās automašīnas MAN – konteinervedēja – ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/. Veicamā darba uzdevumus saņēmis no pieteicējas. Kontaktējies ar /pers. D/, /vārds/ un /pers. C/. SIA „Cronimet Latvia" ir nodarbināts aptuveni 95 %, piegādājis dažāda veida metāllūžņus uz /adrese B/ no firmām „Mišele", „Dīlers" u.c.

Apgabaltiesas tiesas sēdē /pers. E/ papildus liecināja, ka divus gadus pārvadājis metāllūžņus galvenokārt tikai pieteicējai. Pieteicēja nomāja mašīnas no SIA „Dmiss". No rīta aizbraucis uz *Cronimet*, tur /vārds/vai /vārds/ norīkoja, kur un kas jādara – tukšais konteiners jāsavāc vai pilnais jānodod. Liecinieks piedalījās kuģa krāmēšanā. Aplūkojot tiesas uzrādītās uzziņas, liecinieks liecināja, ka tās vadītājs pats aizpildījis par maršrutu un laiku, ko apliecināja transporta pasūtītājs. Liecinieks norādīja, ka dažos uzrādītajos dokumentos rokraksts ir viņa, bet paraksts nav viņa. Lieciniekam šķiet, ka uz /adrese C/ laukumu ir braucis (*2015.gada 9.novembra tiesas sēdes protokols lietas 3.sējuma 146.-148.lapā*).

[26] Apgabaltiesa konstatē, ka no pieteicējas vārdā audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem izriet konsekventa nostāja, ka darījumos ar SIA „Elsmi" metāllūžņu iegāde notika vispārējā kārtībā – preču piegādi organizēja pārdevējs, pieteicēja pati iegādes gadījumos ne no vienas personas pārvadājuma pakalpojumus neiegādājās. Krasi atšķirīgu pozīciju pieteicēja paudusi tika sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā (*lietas 1.sējuma 58.-59.lapa*), un tie ir identiski pieteikumam (*lietas 1.sējuma 10.lapa*), kurā, atsaucoties uz informāciju, ko dienests ieguvis no SIA „Dmiss" un /pers. E/, pieteicēja apgalvo, ka pārvadājumu pasūtītāja bija pieteicēja, kura šo pakalpojumu arī apmaksāja. Tātad attiecīgu pozīciju pieteicēja ieņēmusi jau pēc tam, kad tai kļuva zināmi dienesta noskaidrotie darījuma apstākļi. Pieteicēja, lietas izskatīšanas laikā mainot savu pozīciju, nav izskaidrojusi, kādēļ attiecībā uz SIA „Elsmi" tika pieļauts izņēmums no vispārējās kārtības, kas tika piemērota attiecībā uz visiem citiem metāllūžņu pārdevējiem, ka preču transportēšanu organizē pārdevējs. Tāpat nav izskaidrojuma, kādēļ gadījumā, ja SIA „Elsmi" saistības aprobežojās ar preces izsniegšanu /adrese C/, /pers. O/ atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem piegādes (dokumentu noformēšanas) brīdī vienmēr ieradās pieteicējas struktūrvienībā.

Lai arī, sniedzot liecības apgabaltiesā, /pers. E/ norādīja, ka viņam šķiet, ka ir transportējis preces no /adrese C/, līdz pieteicējas struktūrvienībai, nevar atstāt bez ievērības, ka /pers. E/ sākotnēji sniegtajā 2011.gada 17.jūnija paskaidrojumā, raksturojot sadarbību ar pieteicēju un apstiprinot, ka ir piegādājis pieteicējai dažāda veida metāllūžņus, ir norādījis konkrētus uzņēmumus un adreses, no kurām veikta preču piegāde pieteicējai. Šo uzņēmumu starpā SIA „Elsmi" nav pieminēta, tāpat nav pieminēta adrese /adrese C/.

Tas, ka konkrētajos darījumos SIA „Dmiss" piedalījās pieteicējas norīkojumā, neizriet arī no uzziņām par laiku, cik ilgi transportlīdzeklis atradies pieteicējas rīcībā, un SIA „Dmiss" pieteicējai izrakstītajiem rēķiniem. Šajās uzziņās ir norādītas tikai stundas, cik ilgi pieteicējas labā tika izmantots SIA „Dmiss" transportlīdzeklis, taču nav norādīti ne maršruti, ne nobrauktie kilometri, ne paveiktie darbi, ne arī pārvadātās preces. Minētajās uzziņās nav norādītas arī atsauces uz strīdus pavadzīmēm, lai šīs uzziņas un tajos norādītās ziņas varētu sasaistīt ar strīdus precēm. Nav pierādījumu, ka pieteicēja no SIA „Dmiss" nomāto transportlīdzekli sūtīja veikt pārvadājumus citiem uzņēmumiem, ka transportēšanas izmaksas bija iekļautas preces cenā vai arī SIA „Elsmi" papildus apmaksāja pieteicējas nodrošinātā transporta pakalpojumu. Līdz ar to vienošanās – uzziņas un rēķini ar tajā esošo ziņu apjomu neapstiprina tieši strīdus preču transportēšanu no SIA „Elsmi" līdz pieteicējas struktūrvienībai.

Apgabaltiesas ieskatā attiecīgajiem trūkumiem nav tikai formāls raksturs, jo tie liedz pēc būtības izsekot strīdus preču kustībai.

Nevar atstāt bez ievērības pieteicējas paskaidrojumos norādīto, ka pieteicējas darbiniece /pers. D/ pārliecinājās, ar kādu transportlīdzekli prece tiek faktiski piegādāta, un gadījumā, ja pavadzīmē norādītais un faktiski izmantotais transportlīdzeklis atšķīrās, tas tika atspoguļots dokumentācijā. Tātad arī pieteicēja nevarēja nezināt, ka preces, izmantojot attiecīgo transportlīdzekli, netiek piegādātas.

[27] To, ka preces, ko piegādāt pieteicējai, nebija SIA „Elsmi" rīcībā, apliecina arī dienesta iegūtā informācija par tās darījumu partneriem.

Dienests paskaidrojumos tiesai norāda, ka nav identificējama SIA „Elsmi" pārdotās preces izcelsme, un norāda, ka,

izsekojot strīdus preces piegādes ķēdi, tās augšupejošajos posmos ir iesaistīti fiktīvi uzņēmumi SIA „MB Max", SIA „Aurumtech", SIA „Tikvis" (sk. *dienesta 2020.gada 26.jūnija paskaidrojumus lietas 4.sējuma 52.-59.lapā un pielikumā esošos dokumentus*).

Dienests ir veicis SIA „Elsmi" PVN auditu par laika periodu no 2007.gada 1.novembra līdz 2010.gada 30.jūnijam. No audita pārskata izriet, ka papildu nodokļu maksājumi SIA „Elsmi" aprēķināti, jo SIA „Elsmi" nav iesniegusi dienestam priekšnodokļa atskaitījumus pamatojošus dokumentus (*lietas 4.sējuma 165.-201.lapa*).

Pārbaudāmajā periodā SIA „Elsmi" deklarējusi preču iegādi no SIA „Latagroprodukt" (kas deklarējusi preču iegādi no SIA „MB Max") un SIA„„Aurumtech" (kas deklarējusi preču iegādi no SIA „Tikvis" (iesniegta PVN deklarācija ar "0" vērtībām).

Apgabaltiesa jau iepriekš atzina, kas SIA „Latagroprodukt" nevarēja piegādāt metāllūžņus, kā arī to nevarēja tās deklarētais darījumu partneris SIA „MB Max".

SIA „Aurumtech" reģistrēta 2010.gada 8.jūlijā, dienestam iesniegtajās PVN deklarācijās (*lietas 4.sējuma 83.-84.lapa*) 2010.gadā (sākot no septembra) ir deklarējusi ievērojamu darījumu vērtību – 1 2245 923,15 latu apmērā, taču PVN budžetā nav iemaksājusi, jo ir uzrādījusi nodokļa pārmaksu 1428,12 latus. Izslēgta no PVN maksātāju reģistra 2011.gada 9.maijā. 2010.gada jūlijā, augustā darbinieki netika deklarēti, bet 2010.gada oktobrī deklarēts viens darbinieks – /pers. AD/ (*lietas 4.sējuma 107., 113.lapa*). SIA „Aurumtech" īpašumā vai turējumā transportlīdzekļi nebija reģistrēti. SIA „Aurumtech" darbība ir vērtēta vairākās administratīvajās lietās, kurās spriedumi stājušies spēkā (*Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 5.marta spriedums lietā Nr.A420524112 (vērtēti darījumi 2010.gada oktobrī-decembrī), Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.jūnija spriedums lietā Nr.A420397112 (vērtēti darījumi 2010.gada jūlijā, augustā un oktobrī), Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 19.jūnija spriedumā lietā Nr.A420371112 (vērtēti darījumi 2010.gada oktobrī)*), kur noskaidrots, ka SIA „Aurumtech" amatpersona /pers. AD/ 2011.gada 8.jūlijā vērsies Uzņēmumu reģistrā ar iesniegumu, norādot, ka SIA „Aurumtech" reģistrēta bez viņa ziņas, un lūdzot izslēgt sevi no šīs komercsabiedrības. Minētajās lietās /pers. AD/ arī nopratināts kā liecinieks un ir liecinājis, ka par uzņēmuma amatpersonu kļuva pēc citas personas lūguma, šā uzņēmuma vārdā un interesēs saimniecisko darbību nav veicis, par šā uzņēmuma darījumiem neko nezina (*sk. Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.jūnija sprieduma lietā Nr.A420397112 13.punktu, Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.A420371112 10.punktu*).

SIA „Tikvis" 2010.gadā deklarējis darījumus (vienīgi jūnijā) par vērtību 143,8 lati (*lietas 4.sējuma 87.-88.lapa*). 2011.gada 31.martā uzņēmums izslēgts no PVN maksātāju reģistra.

Apgabaltiesa secina, ka SIA „Elsmi" rīcībā nevarēja būt metāllūžņu, ko piegādāt pieteicējai.

[28] Izvērtējot pieteicējas uzskaites datus, apgabaltiesa, tāpat kā darījumos ar SIA „Latagroprodukt", uzskata, ka dienesta norādītās nesakritības preces nosaukumā (atbilstoši pavadzīmei piegādāti „vara lūžņi", „misiņa lūžņi", „nerūsējošā tērauda lūžņi" (divu veidu, par atšķirīgu cenu), „svina lūžņi", bet noliktavas uzskaitē norādītas „vara plāksnes, caurules" (grupa 230, materiāla tips 2302), „misiņa atgriezumi" (grupa 250, materiāla tips 2501), „18/8 scrap" (grupa 320, materiāla tips 3201), „18/10 scrap" (grupa 320, materiāla tips 2304), „svina atgriezumi" (grupa 270, materiāla tips 2702)) pašas par sevi neliecina, ka darījumi nav notikuši, jo grāmatvedības datos norādīta informācija par piegādātāju (SIA „Elsmi") un preces daudzums sakrīt ar pavadzīmēs norādīto, tāpat pieteicēja ir paskaidrojusi, kādēļ uz pavadzīmēm nav atzīmes par faktiski saņemto preču apjomu un kvalitāti (faktiski piegādātais un pieņemtais apjoms sakrita, kas izskaidrojams ar to, ka SIA „Elsmi" pirms piegādes preces pati nosvēra).

Tomēr jāņem vērā apgabaltiesas jau konstatētās nepilnības noliktavas uzskaitē, kas nesniedz skaidru informāciju par to, kas ir tā prece, kura tiek pārdota, kad tā tika iegādāta un no kura darījumu partnera saņemta, jo noliktavas uzskaites datos nav identificējams ārējās izcelsmes attaisnojuma dokumenta (pavadzīmes) numurs un datums. Pieteicēja piešķir katrai pavadzīmei iekšējo dokumenta kārtas numuru, kā arī piešķir vairākus dažādus kārtas numurus katram pavadzīmē uzrādītajam preču veidam (piemēram, SIA „Elsmi" pavadzīmēs vienam preču veidam „vara lūžņi" ir piešķirti dažādi iekšējie numuri – HOR7-4, ELS2-2, ELS2-3). Pastāvot šādai nepārskatāmai un sarežģītai uzskaites sistēmai, preču kustība noliktavas uzskaitē ir grūti izsekojama. Kā jau apgabaltiesa norādīja, dokumentus var noformēt arī par neesošu preču iegādi, tādēļ pats par sevi fakts, ka pieteicējas noliktavas uzskaitēs ir redzami dati par strīdus darījumiem, vēl nenozīmē, ka tie ir patiesi.

Izskatāmajā gadījumā lietā ar pārliecinošiem pierādījumiem ir konstatējams, ka SIA „Elsmi" nebija metāllūžņu, ko piegādāt pieteicējai, un strīdus pavadzīmēs norādītajā laikā un veidā tie pieteicējai netika atvesti. Ja pieteicējai ir ieguvusi preci citā laikā un citādā veidā vai no cita darījuma partnera, šo preču iegāde nav saistāma ar strīdus darījumiem, par kuriem pieteicēja ir atskaitījusi priekšnodokli.

[29] Ņemot vērā, ka darījuma dokumentos ir ietverta nepatiesa informācija, preces ar strīdus pavadzīmēs norādīto transportlīdzekli pieteicējai nav piegādāt, SIA „Elsmi" deklarētie darījumu partneri SIA „Latagroprodukt" un SIA „Aurumtech", kā arī to tālākie darījumu partneri SIA „MB Max" un SIA „Tikvis" preces nevarēja piegādāt, apgabaltiesa secina, ka darījuma dokumenti noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem. No apgabaltiesas iepriekš konstatētā ir skaidri secināms, ka izskatāmajā gadījumā nav runa par krāpniecisku ķēdi, kurā pieteicēja, tai nezinot, ir iesaistīta, bet gan pieteicēja pati uzrādījusi nenotikušu darījumu kā notikušu, lai radītu iespēju atskaitīt PVN, tātad, iegūt finansiālu labumu. Tādējādi pieteicēja zināja, ka iesaistās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar

SIA „Elsmi" un pamatoti aprēķinājis soda naudu par nepamatoto no budžeta atmaksājumā nodokļa palielināšanu.

[30] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piektās daļas 1.punktu, ja konkrētā nodokļa likums paredz veikt nodokļu revīziju (auditu), lai atmaksātu pārmaksāto nodokli, nodokļa pārmaksa atmaksājama daļā, kuras pamatotība apstiprinājusies nodokļu revīzijas (audita) rezultātā. No dienesta 2011.gada 10.oktobra lēmuma izriet, ka dienests atteica atmaksāt pieteicējai pārmaksāto PVN 78 996,89 latu apmērā, jo konstatēja, ka pārsūdzētā audita rezultātā neapstiprinājās PVN pārmaksa minētajā apmērā un par šādu summu ir samazināts no budžeta atmaksājamais PVN. Tā kā apgabaltiesa atzina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par darījumiem ar SIA „Latagroprodukt", un SIA „Elsmi" pieteicējai liedzamas, attiecīgi pieteicējai nav tiesības saņemt PVN pārmaksu šajos darījumos atskaitītā priekšnodokļa apmērā. Līdz ar to pieteicēja prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu šajā daļā nav apmierināms.

[31] Gada pārskatu likuma 4.panta trešā daļa noteic, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Gada pārskatu likuma 22.panta pirmā daļa noteic, ka 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. Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja – rezidenta un pastāvīgās pārstāvniecības – 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 UIN aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību. Tātad, lai darījumu vērtību varētu iekļaut uzņēmuma izmaksās, nepieciešams konstatēt, ka attiecīgie darījumi ir faktiski notikuši. Izdevumi, kas saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, nevar tikt uzskatīti par ekonomiski saistītiem ar uzņēmuma saimniecisko darbību un nav izmantojami kā saimnieciskās darbības izdevumi UIN aprēķinā (*sk. arī Senāta 2014.gada 16.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-343/2014 7.punktu*). Tā kā Administratīvā apgabaltiesa iepriekš konstatēja, ka darījumi starp pieteicēju un tās deklarētajiem darījumu partneriem SIA „Latagroprodukt", un SIA „Elsmi" ir fiktīvi un pieteicēja par to zināja, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti un tiesiski veica attiecīgās korekcijas pieteicējas UIN aprēķinos, nosakot pieteicējai papildus budžetā maksājamo UIN un soda naudu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmajai daļai.

[32] Pieteicēja norāda, ka sakarā ar dienesta prettiesiski pieņemto administratīvo aktu (pārsūdzēto lēmumu) pieteicējai radās mantiskie zaudējumi, ko veido izmaksas par juridisko palīdzību 6031,86 latu (8582,56 *euro*) apmērā un izmaksas par nodokļu konsultācijām 14 619,44 latu (20 801,59 *euro*) apmērā.

Administratīvā procesa likuma 92. pants noteic, ka ikviens ir tiesīgs prasīt atbilstīgu atlīdzinājumu par mantiskajiem zaudējumiem vai personisko kaitējumu, arī morālo kaitējumu, kas viņam nodarīts ar administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību. Jautājumu par personiskā un morālā kaitējuma, kā arī mantisko zaudējumu atlīdzināšanu regulē Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likums.

Kā norādījis Senāts, prasījums par atlīdzinājumu nav pastāvīgs prasījums. Persona administratīvajā tiesā var prasīt nevis vienkārši atlīdzinājumu kā tādu neatkarīgi no kaitējuma avota, bet tikai atlīdzinājumu par kaitējumu, kas nodarīts ar administratīvo aktu vai faktisko rīcību (*sk. Senāta 2007.gada 2.marta spriedumu Nr.SKA -246/2007*).

Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 7. pants noteic, ka mantiskais zaudējums šā likuma izpratnē ir katrs mantiski novērtējams pametums, kas cietušajam radies ar iestādes prettiesiska administratīvā akta vai prettiesiskas faktiskās rīcības dēļ. Mantiskais zaudējums aptver arī izmaksas, kas saistītas ar juridisko palīdzību. Šo izmaksu maksimālo apmēru nosaka Ministru kabinets.

No minētā tiesiskā regulējuma secināms, ka personai ir tiesības uz mantisko zaudējumu atlīdzinājumu tikai tad, ja zaudējums nodarīts ar iestādes prettiesisku lēmumu. Tiesa lēmuma prettiesiskumu nav konstatējusi, līdz ar to atzīstams, ka nav pamata mantiskā kaitējuma atlīdzināšanai, un pieteikumā ietvertais prasījums šajā daļā kā nepamatots ir noraidāms.

[33] Ievērojot minēto, pieteikums apgabaltiesai atkārtotai izskatīšanai nodotajā daļā ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Cronimet Latvia" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 27.septembra lēmuma Nr.22.4.7/66176 atcelšanu daļā, ar kuru SIA „Cronimet Latvia" samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, papildus iemaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis un soda nauda par darījumiem ar SIA „Elsmi" un SIA „Latagroprodukt", labvēlīga administratīvā akta izdošanu un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu.

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

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneses I.Juhņeviča-Knoka

M.Osmane

Dokuments parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu.