ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420131119
Lietas arhīva Nr. AA43-0063-25/4
ECLI:LV:ADAT:2025:0207.A420131119.16.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2025.gada 7.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja Roze Paegle, tiesneses Irina Kaļiņina un Santa Liniņa,

piedaloties pieteicējas SIA "/Nosaukums A/" pārstāvjiem /pers. A/ un zvērinātam advokātam Jurijam Baibakovam, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Alīnai Sudnikai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.decembra lēmuma Nr.30.2-22.7/5591 atcelšanu, sakarā ar SIA "/Nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai nodokļu administrācija) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējai SIA "/Nosaukums A/" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) auditu par taksācijas periodiem no 2017.gada februāra līdz aprīlim.

[1.1] Auditā tika konstatēts, ka pieteicēja VID iesniegtajās 2017.gada februāra un marta PVN deklarācijās ir deklarējusi faktiski neesošus preču (saldēta broilera fileja) iegādes darījumus ar SIA „/Nosaukums B/" 25 480 *euro* vērtībā, veicot priekšnodokļa atskaitījumus 5350,80 *euro* apmērā, kā arī preču piegādes darījumu ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/* (turpmāk arī – Igaunijas uzņēmums) 26 390 *euro* vērtībā, piemērojot PVN 0 % likmi.

[1.2] Pamatojoties uz likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu un 92.panta pirmās daļas 1.punktu, VID samazināja pieteicējas 2017.gada februāra un marta PVN deklarācijās deklarēto priekšnodokli 5350,80 *euro* apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/", kā arī deklarēto kopējo un ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību 26 390 *euro* apmērā par deklarēto darījumu ar Igaunijas uzņēmumu.

[1.3] 2018.gada 26.jūnijā tika pieņemts lēmums Nr.30.2-23.37.3/24555 par audita rezultātiem (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējai tika uzlikts pienākums samaksāt budžetā papildus aprēķināto PVN 3492,30 *euro*, soda naudu 1047,69 *euro* un nokavējuma naudu 165,88 *euro*, kā arī tika samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 1858,50 *euro* apmērā un saistībā ar to tika aprēķināta soda nauda 557,55 *euro*.

Ar sākotnējo lēmumu VID arī apstiprināja pieteicējas 2017.gada februārī deklarēto pārmaksāto PVN 3467,52 *euro* apmērā un atteica atmaksāt pieteicējai 2017.gada februārī deklarēto pārmaksāto PVN 1858,50 *euro* apmērā.

Sākotnējo lēmumu pieteicēja apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektora pienākumu izpildītāja 2018.gada 5.decembra lēmumu Nr.30.2-22.7/5591 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums tika atstāts negrozīts, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Iegrāmatojot grāmatvedības uzskaitē un deklarējot darījumus ar SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu, pieteicēja nav ievērojusi likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantā, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā un 43.panta ceturtajā daļā noteiktās prasības, jo pieteicēja zināja, ka, iegrāmatojot grāmatvedības uzskaitē un deklarējot šos darījumus, tā piedalās ar PVN krāpšanu saistītās darbībās.

[2.2] SIA "/Nosaukums B/" (kā piegādātāja) un pieteicēja (kā pasūtītāja) 2017.gada 1.janvārī noformēja piegādes līgumu Nr.01/17.

Primārais darījumu apliecinošais dokuments ir pavadzīme, jo normatīvie akti nenoteic prasību, ka jābūt rakstveidā noformētam līgumam, tomēr, ja līgums ir noslēgts, tad auditā konstatētās neatbilstības nav pamata vērtēt kā nenozīmīgas.

VID neapstrīd civiltiesiska darījuma noslēgšanas kārtības un darījuma nosacījumu izvēles brīvību, taču šajā lietā konstatētie apstākļi neatbilst saprātīgas saimnieciskās darbības principiem. Pieteicēja un SIA "/Nosaukums B/" veic saimniecisko darbību pārtikas preču aprites jomā, kas tiek regulēta un uzraudzīta. Izvērtējot līgumā ietvertos nosacījumus, VID secināja, ka līgums ticis noformēts formāli, tas neatbilst faktiski veiktiem darījumiem. Audita laikā netika identificēti starp pieteicēju un Igaunijas uzņēmumu noslēgtā piegādes līguma noformēšanas apstākļi, nav konstatējama arī līguma elektroniska nosūtīšana pieteicējai. Arī pieteicējas iesniegto starptautisko preču transporta pavadzīmju (turpmāk – CMR) noformējumā tika konstatēti būtiski trūkumi, par kuriem pieteicēja nevarēja nezināt.

[2.3] Igaunijas nodokļu administrācijas 2017.gada 15.novembrī sniegtā atbilde uz Administratīvās sadarbības pastāvīgās komitejas (SCAC) pieprasījumu Nr.VAT_LV_017326a_EE_14-1/9883_20170817_AF_RI_R rada pamatotas šaubas par pieteicējas deklarētā preču piegādes darījuma ar Igaunijas uzņēmumu faktisko esību.

Fakts, ka Igaunijas uzņēmums nav sasniedzams, tas izvairās no sadarbošanās ar nodokļu administrāciju un neiesniedz saimnieciskos darījumus apliecinošus dokumentus, netieši raksturo šā uzņēmuma patiesos dibināšanas mērķus un attieksmi pret normatīvajos aktos noteikto pienākumu izpildi, kā arī rada pamatotas šaubas par reālas saimnieciskās darbības veikšanu.

Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija liecina par Igaunijas uzņēmuma formālu reģistrāciju dalībvalstī nolūkā izmantot Igaunijas uzņēmuma rekvizītus faktiski nenotikušu darījumu noformēšanai.

[2.4] VID izvērtēja SIA "/Nosaukums B/" sniegto informāciju kopsakarā ar iesniegtajiem dokumentiem un secināja, ka nav iespējams gūt

priekšstatu par darījumu apstākļiem un norisi, noformētajā darījumu ķēdē iesaistītie darījumi faktiski nav izsekojami, bet SIA "/Nosaukums B/" sniegtā informācija neatbilst darījumu dokumentos norādītajam. Minētā uzņēmuma sniegtā informācija nav ticama, tā liecina par faktiski nenotikušiem piegādes darījumiem (visā darījumu ķēdē).

[2.5] No Igaunijas uzņēmuma vārdā noformētā 2017.gada 13.marta rēķina (*invoice*) Nr.17-1303 nav konstatējama nekvalitatīvas preces nosūtīšana atpakaļ, kā arī preces iespējamā kvalitātes neatbilstība nav dokumentāri pamatota (nav noformēts attiecīgs akts, nav konstatējams, kādi trūkumi un neatbilstības tika konstatētas precēm. Igaunijas uzņēmuma pārstāvis (bijusī amatpersona /pers. B/) par šiem apstākļiem nespēja sniegt informāciju.

VID secināja, ka preces nosūtīšana atpakaļ, pamatojoties uz mutvārdu vienošanos (nenoformējot atbilstošus dokumentus), neatbilst normālai komercpraksei.

Nav loģiski izskaidrojams, kādēļ pieteicējas vārdā Igaunijas uzņēmumam it kā piegādātā nekvalitatīvā prece tiktu sūtīta atpakaļ preces sākotnējai pārdevējai SIA "/Nosaukums B/", nevis pieteicējai, ar kuru Igaunijas uzņēmums bija noslēdzis preču piegādes darījumu. Turklāt nav arī saprotams, par kādu preci (ja tā tika nosūtīta atpakaļ 2017.gada 13.-14.martā) SIA "/Nosaukums B/" ir veikusi samaksu 26 390 *euro* apmērā Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/* 2017.gada 26. un 28.aprīlī, un savukārt Igaunijas uzņēmums tādā pašā apmērā ir veicis samaksu pieteicējai 2017.gada 28.aprīlī.

Lietā noskaidrotie apstākļi liecina par formālas naudas plūsmas organizēšanu par faktiski nenotikušu preces piegādi, kas nebūtu iespējama bez minētajos darījumos iesaistīto pušu saskaņotām darbībām. To apliecina arī SIA "/Nosaukums B/" informētība par gala pircēju darījumu ķēdē (proti, ka Igaunijas uzņēmums */Nosaukums C/* pirka preci no pieteicējas), kā arī tas, ka SIA "/Nosaukums B/" ir veikusi aktīvas darbības pieteicējas it kā realizētās preces turpmākā piegādes procesa organizēšanā un kontrolē.

[2.6] Papildus minētajam VID izvērtēja arī darījumu dokumentos uzrādītā preču pārvadātāja SIA "JUKIS" sniegto pretrunīgo informāciju par kravas transportēšanas apstākļiem, kā arī konstatēja virkni neatbilstību un labojumu iesniegtajos dokumentos. Dokumentos kā kravas nosūtītājs ir norādīts Igaunijas uzņēmums, nevis pieteicēja. Turklāt netika gūts apstiprinājums pieteicējas vārdā noformētajā strīda 2017.gada 9.marta rēķinā (*invoice*) Nr.MRV 1 norādīto preču izvešanai uz Igauniju un to ievešanai atpakaļ Latvijas teritorijā.

[2.7] Ir notikusi apzināta dokumentu noformēšana par darījumu ķēdi, mākslīgi iekļaujot tajā pieteicēju, un attiecīgo darījumu faktiskā norise nav konstatējama.

Pieteicēja tikusi dibināta neilgi pirms sadarbības uzsākšanas ar SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu.

Strīdus darījumiem nav konstatējams ekonomiskais pamatojums. Pieteicēja ir deklarējusi preču iegādi no SIA "/Nosaukums B/" 30 830,80 *euro* vērtībā (ieskaitot PVN 21 % likmi), bet atbilstoši rēķinam par preču realizāciju Igaunijas uzņēmumam pieteicēja šīs preces ir pārdevusi par 26 390 *euro*, piemērojot PVN 0 % likmi. Līdz ar to nav konstatējams komersanta (pieteicējas) gūtais ekonomiskais izdevīgums, bet tikai zaudējumi, un nav rodams saprātīgs skaidrojums, kādēļ pieteicējai bija jāiesaistās neizdevīgos darījumos (realizējot preces par zemāku cenu nekā to iegādes vērtība).

Minētie apstākļi norāda uz to, ka, noformējot dokumentus par darījumiem, pieteicēja neapsvēra darījumu izdevīgumu, ko nav iespējams loģiski izskaidrot, raugoties no komersanta viedokļa. Vienīgais saprātīgais izskaidrojums ir cita veida labums (šajā gadījumā – nepamatotas fiskālās priekšrocības atskaitītā priekšnodokļa veidā par faktiski neesošiem darījumiem), kas varētu tikt gūts, mākslīgi noformējot šādus darījumu dokumentus.

Lietā noskaidroto apstākļu kopums, ko nav iespējams izskaidrot ar nejaušību, kā arī lietā iegūtie pierādījumi, liecina par pieteicējas, SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmuma precīzu koordināciju darījumu dokumentu noformēšanā un savstarpēji iepriekš saskaņotajām darbībām likuma "Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta "g" apakšpunkta izpratnē. Labticīga dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušiem darījumiem nav iespējama.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot pieteikumā turpmāk minētos argumentus.

[3.1] VID bez attiecīgiem pierādījumiem ir secinājis, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši. Pieteicēja noliedz, ka būtu veikusi darbības, kas saistītas ar krāpšanu PVN jomā.

[3.2] Strīdus darījumi ir notikuši, pieteicēja tos ir deklarējusi, kā arī ir samaksājusi nodokļus. Pieteicēja ir samaksājusi par precēm SIA "/Nosaukums B/", kā arī ir saņēmusi samaksu no Igaunijas uzņēmuma par preču piegādi.

Pavadzīme nav vienīgais pierādījums, kas var apliecināt kravas pārvadāšanu.

Samaksa par preču piegādi nebūtu veikta, ja pieteicēja vai Igaunijas uzņēmums nesaņemtu preces.

[3.3] Tikai audita laikā pieteicēja uzzināja, ka Igaunijas uzņēmums ir nodevis preces atpakaļ SIA "/Nosaukums B/". Šo darbību motīvus pieteicēja nevar loģiski izskaidrot, tas varētu liecināt par iespējamo saskaņotu rīcību starp SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu.

[3.4] Strīdus darījumi tika veikti saskaņā ar līgumu. No Civillikuma 1470.panta un 1533.panta izriet, ka līdzēji var brīvi izvēlēties, kādus nosacījumus iekļaut līgumā. Normatīvie akti nenoteic pienākumu norādīt līgumā piegādes nosacījumus un preču sortimentu. Civillikuma 1428.pants paredz darījuma dalībnieku tiesības vienoties par darījuma nosacījumiem arī mutiski. Nosacījumu neiekļaušana līgumā neliecina, ka līgums vai darījums būtu bijis formāls. Preču piegāde un preču realizācija ir tipveida darījumi, turklāt šajā gadījumā pieteicēja bija tikai starpniece. Atbildība par preci gulstas uz preces pārdevēju. Pieteicēja nebija preces ražotāja, bet tikai starpniece, līdz ar to objektīvi vairs nebija par ko vienoties.

[3.5] VID ir izteicis šaubas par samaksas nokavējumu kā formāli noslēgta līguma pazīmi, tomēr šajā gadījumā nav strīda, ka maksājums tika veikts. Savukārt līgumsoda vai nokavējuma procentu piedziņa ir pieteicējas izvēles tiesība, un šo tiesību izmantošana būtu saistīta ar papildu izdevumiem (juridiskie pakalpojumi, nodevu samaksa). Pieteicējai nebija izdevīgi strīdēties ar Igaunijas uzņēmumu par samaksas termiņa nokavējumu, jo visa maksājuma summa tika saņemta.

[3.6] Lēmuma pamatojumā ir nepareizi nodibināti lietas faktiskie apstākļi.

Pieteicēja iegādājās preces no SIA "/Nosaukums B/" par 25 480 *euro* un tajā pašā dienā tās pārdeva Igaunijas uzņēmumam par 26 390 *euro*, piemērojot PVN 0 % likmi. Pieteicējas motivācija bija iegūt jaunus klientus un nostiprināt savas pozīcijas tirgū.

PVN nav pieteicējas nauda (tas ir valstij piekritīgs nodoklis), līdz ar to, rēķinot preču pašizmaksu un darījuma ienesīgumu, nav pamata ierēķināt PVN.

[3.7] VID ir atstājis bez ievērības pieteicējas sniegtos paskaidrojumus par lietas faktiskajiem apstākļiem.

Iespējams, ka SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmums veica krāpnieciskas darbības, taču pieteicēja par tām nebija informēta (tostarp par citām vienošanām, ja tādas ir bijušas starp minētajiem uzņēmumiem).

To, ka SIA "/Nosaukums B/" ir tikai daļēji iegrāmatojusi strīdus darījumu savā grāmatvedībā un ka Igaunijas uzņēmums nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, pieteicējai uzzināja audita laikā.

Informāciju par sadarbības partneriem pieteicēja pārbaudīja publiski pieejamajās datu bāzēs, un pieteicējai nerādās šaubas par preču piegādātāja atbilstību normatīvo aktu prasībām.

VID norāda uz nepamatotu fiskālo priekšrocību gūšanu (SIA "/Nosaukums B/" rēķinā ietvertais PVN, kuru pieteicēja atskaitīja kā priekšnodokli), taču lietā nav nodibināts fakts, ka SIA "/Nosaukums B/" būtu izvairījusies no PVN samaksas valsts budžetā. Ja VID par vienu un to pašu darījumu

iekasē gan priekšnodokli no pieteicējas, gan arī PVN no SIA "/Nosaukums B/", valsts saņem vairāk, nekā tai pienākas.

[4] Rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, uzturot Lēmumā norādīto pamatojumu.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2019.gada 31.oktobra spriedumu pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[5.1] No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka pieteicēja dibināta 2016.gada 30.novembrī, tās vienīgā amatpersona kopš dibināšanas brīža ir /pers. A/, kurš kopš 2017.gada 4.aprīļa ir deklarēts kā vienīgais darba ņēmējs. Pieteicējas deklarētais darbības veids ir gaļas un mājputnu gaļas produktu ražošana.

Saskaņā ar Pārtikas un veterinārā dienesta datu bāzes informāciju pieteicēja 2017.gada 1.februārī ir reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienesta uzraudzībai pakļauto uzņēmumu reģistrā kā vairumtirdzniecības uzņēmums ar faktisko adresi /adrese/.

Pieteicēja 2017.gada februāra un marta PVN deklarācijās ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus 5350,80 *euro* atbilstoši SIA "/Nosaukums B/" vārdā noformētajam 2017.gada 14.februāra priekšapmaksas rēķinam Nr.BCP 0000001 un 2017.gada 9.marta pavadzīmei Nr.BCP 154853 par preču iegādi.

2017.gada marta PVN deklarācijā kopējā ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtībā pieteicēja deklarēja 26 390 *euro* saskaņā ar 2017.gada 9.martā noformēto rēķinu par preču piegādi Igaunijas uzņēmumam.

[5.2] Atsaucoties uz likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un judikatūras atziņām, tiesa norādīja, ka PVN deklarācijā drīkst norādīt tikai patiesi notikušus darījumus. To, vai darījums ir faktiski noticis, vērtē ne vien atbilstoši juridiskajai formai, bet arī ekonomiskajai būtībai. Tas nozīmē, ka darījumam ir jābūt ne vien dokumentāri noformētam, bet arī komerciāli reālam, veiktam īstas saimnieciskās darbības ietvaros, ar ekonomisku iemeslu. Darījums nedrīkst būt noformēts mākslīgi, galvenokārt vai tikai tādēļ, lai atskaitītu priekšnodokli vai gūtu citas fiskālas priekšrocības. Ja nodokļa maksātājs apzināti deklarē faktiski nenotikušus (mākslīgus) darījumus, viņa rīcība ir vērtējama kā PVN sistēmas ļaunprātīga, krāpnieciska izmantošana. Šādas krāpnieciskas rīcības rezultātā nerodas tiesības atskaitīt priekšnodokli, piemērot nodokļa 0 % likmi vai iegūt citas fiskālās priekšrocības (*sal. sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.C-32/03 3.punktu, 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68.punktu, 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 55.punktu, 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 65.–66.punktu, 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-80/22 un Nr.C-142/11 42.punktu, 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.C-285/11 37.punktu, 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11, 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā Nr.C-563/11, 2016.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68.–70.punktu un 2016.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.C-576/15 49.punktu, kā arī Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.SKA-14/2013 (A42559408) 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 (A42653407) 7.punktu un 2015.gada 5.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-746/2015 (A420529811) 6.punktu*).

Priekšnodokli var atskaitīt vienīgi par reāli notikušu darījumu. Tas izriet no PVN piemērošanas sistēmas, kur PVN objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību). Priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa. Rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodokli nevar atskaitīt un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (*sk., piemēram, Senāta 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-69/2012 (A42487806) 9.punktu*).

Nesaņemot preces vai pakalpojumus, nodokļu maksātājs nevar nezināt, ka ir iesaistījies faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu darījumu noformēšanā. Šajā gadījumā – atšķirībā no līdzīgām lietām, kurās nodokļu maksātājs var nezināt par darījuma partnera fiktīviem darījumiem ar tā darījuma partneriem (tālākā ķēdē) – par nenotikušu tiek atzīts paša nodokļu maksātāja darījums ar tā tiešo darījuma partneri. Tā kā labticīga darījuma dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušu darījumu ir grūti iedomājama, ir prezumējama nodokļu maksātāja apzināta ļaunprātīga rīcība, tādēļ detalizēta pieteicējas ļaunticības pamatošana šādos gadījumos nav nepieciešama (*sk. Senāta 2015.gada 17.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-536/2015 (A420444911) 7.punktu*). Citiem vārdiem, ja nodokļa maksātājs pats noformējis un iekļāvis grāmatvedības uzskaitē un nodokļu aprēķinā dokumentus par darījumiem, kas faktiski vispār nav notikuši (ir vienīgi noformēti fiktīvi dokumenti), un ar to guvis nodokļu priekšrocības, tā ir ļaunprātīga nodokļu sistēmas izmantošana. Tādējādi tiesai nav sīkāk jāiedziļinās jautājumā, vai tas notika apzināti – to var pašsaprotami prezumēt (*sk. Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-392/2017 (A420227014) 8.punktu*).

Priekšnodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi u.tml. Tiesai jāvērtē darījumu slēgšanas apstākļi no to faktiskās puses, vai darījumu dalībnieki ir rīkojušies raksturīgi komerciālai apgrozībai (*sal. sk. Senāta 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-953/2015 (A42733109) 7.punktu*).

Nodokļa maksātāja rīcības patiesos mērķus var atklāt tas, vai un kā tā rīcība atbilst izpratnei par normālu – komercdarbības jēgai atbilstošu – darījumu partneru izvēles un darījumu izpildes kontroles procesu. Komercdarbība pēc būtības ir tāda saimniekošana, kas vērsta uz peļņas gūšanu. Tā neapšaubāmi ietver saimniecisku apsvērumu izdarīšanu savas rīcības plānošanā, tostarp darījumu partneru izvēlē, lai izvērtētu un novērstu potenciālos ekonomiskos vai saimnieciskās darbības ilgtspējības riskus. Līdz ar to grūti izskaidrojamai vienaldzībai, vieglprātībai vai paviršībai, kas raksturo darījumu partnera izvēli, var būt būtiska nozīme, noskaidrojot darījuma patieso raksturu. Atbilstoši tiesas nostājai šādas attieksmes demonstrēšana uz izpildītāju var tikt vērtēta kritiski (*sk. Senāta 2014.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-522/2014 (A420506611) 12.punktu*).

Darījumu ticamības pārbaudē ir nozīme faktiem, kas raksturo pieteicējas sadarbības nodibināšanu un uzturēšanu ar tās darījumu partneriem. Ir būtiski saprast, kā ir noritējis darījums, vai tāda darījuma norise ir ticama un atbilstoša realitātei. Te iederas arī vērtējums par to, vai pieteicējas rīcība, slēdzot darījumu, tostarp attiecībā uz darījuma partnera izvēli, varētu būt sagaidāma no rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu (*sk. Senāta 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-151/2016 (A420436712) 8.punktu*).

Ievērojot minēto un pārbaudot, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu un PVN 0 % likmes piemērošanu, būtisks ir šā nodokļu maksātāja novērtējums, tā sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumu partneri un strīdus darījumiem.

Izskatāmajā gadījumā no pieteicējas būtu sagaidāms, ka tā spēj sniegt konkrētus paskaidrojumus par strīdus darījumu attiecību nodibināšanu un darījumu norisi.

[5.3] Atbilstoši starp SIA "/Nosaukums B/" (kā piegādātāju) un pieteicēju (kā pasūtītāju) 2017.gada 1.janvārī noslēgtajam piegādes līgumam Nr.01/17 (*lietas 1.sējuma 212.lapa*) piegādātājs apņēmās piegādāt pasūtītājam gaļu, kā arī gatavu produkciju – gaļas izstrādājumus saskaņā ar pasūtītāja pieprasīto un savstarpēji saskaņoto daudzumu, veidu, abpusēji noteikto cenu un laiku (līguma 1.1.apakšpunkts). Piegādātājs nodrošina preces atbilstību Latvijas Republikas normatīvajos aktos noteiktajam kvalitātes sertifikātam, ko apliecina veterinārārsta ekspertīzes slēdziena vai marķējuma pievienošana katrai piegādes partijai (līguma 1.3.apakšpunkts).

Saskaņā ar līgumā noteikto samaksas kārtību preces cenā ietilpst preces piegādes izdevumi, kurus sedz piegādātājs, un pasūtītājam samaksa par

saņemto preci jāveic trīs kalendāro dienu laikā no preces piegādes dienas (līgumu 2.1., 2.2. un 3.3.apakšpunkts). Līguma 2.3.apakšpunktā noteikta pasūtītāja atbildība par samaksas termiņa kavējumu – pasūtītājs apņemas maksāt piegādātājam līgumsodu 0,05 % apmērā no nesamaksātās summas par katru nokavēto samaksas dienu. Atbilstoši līguma 3.1.apakšpunktam par nepieciešamo preces apjomu, veidu un piegādes termiņu pasūtītājs ar piegādātāju vienojas mutiski/*SMS* (371 29808058) vai arī rakstiski pa e-pastu – */elektroniskā pasta adrese/*. Līguma 4.1.apakšpunkts paredz, ka preces un attiecīga kvalitātes sertifikāta nodošanu – pieņemšanu apliecina abpusēja piegādātāja un pasūtītāja pārstāvju preču pavadzīmes parakstīšana. Līgumā ir ietverta atsauce arī uz Lietuvas normatīvajiem aktiem.

Lietā ir SIA "/Nosaukums B/" vārdā noformētais 2017.gada 14.februāra priekšapmaksas rēķins Nr.BCP 0000001 par saldētu broilera fileju (darījuma vērtība 8850 *euro* un PVN 21 % 1858,50 *euro*) pārdošanu pieteicējai (*lietas 1.sējuma 101.lapa*). Minētajā rēķinā norādīts preču daudzums (3000 kg) un cena (2,95 *euro* par kilogramu).

SIA "/Nosaukums B/" 2017.gada 9.martā noformēja pavadzīmi Nr.BCP 154853 par ātri sasaldētu broilera fileju *IQF* (izcelsmes valsts Polija) (darījuma vērtība 25 480 *euro* un PVN 21 % 5350,80 *euro*) pārdošanu pieteicējai (*lietas 1.sējuma 102.lapa*). Pavadzīmē ir norādīts preču daudzums (9100 kg) un cena (2,80 *euro* par kilogramu).

Atbilstoši paraksta atšifrējumam minētos dokumentus pieteicējas vārdā ir parakstījis /pers. A/, bet SIA "/Nosaukums B/" vārdā – /pers. C/.

Lietā ir starp pieteicēju un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/* 2017.gada 7.martā noslēgtais piegādes līgums Nr.02/17 par ātri sasaldētas vistas filejas iegādi (*lietas 2.sējuma 50.lapa*). Atbilstoši paraksta atšifrējumam līgumu Igaunijas uzņēmuma vārdā ir parakstījis /pers. B/.

Lietā ir pieteicējas izrakstītais 2017.gada 9.marta rēķins par ātri sasaldētu broilera fileju *IQF* (darījuma vērtība 26 390 *euro* un PVN 0 %) pārdošanu Igaunijas uzņēmumam. Rēķinā ir norādīts preču daudzums (9100 kg) un cena (2,90 *euro* par kilogramu) (*lietas 2.sējuma 59.lapa, tulkojums 5.lapā*).

Lietā ir CMR Nr.MRV 2 par ātri sasaldētas broilera filejas *IQF* (bruto svars 9346 kg) transportēšanu saskaņā ar 2017.gada 9.marta rēķinu (*invoice*) Nr.MRV 1 (*lietas 2.sējuma 60.lapa, tulkojums 6.lapā*). CMR 4.ailē: "kravas iekraušanas vieta un datums" ir norādīts 2017.gada 9.marts, bet 22. un 24.ailē nav norādīts kravas iekraušanas laiks un kravas saņemšanas datums.

SIA "/Nosaukums B/" 2017.gada marta PVN deklarācijā deklarēja preču iegādi no Igaunijas uzņēmuma */Nosaukums C/* saskaņā ar 2017.gada 13.marta rēķinu (*invoice*) Nr.17-1303 par svaigas vistas gaļas (9100 kg, cena 2,90 *euro* par kilogramu) pārdošanu SIA "/Nosaukums B/" (*lietas 2.sējuma 65.lapa, tulkojums 11.lapā*). Darījumam piemērota PVN 0 % likme.

Tiesa konstatēja, ka pieteicējas izrakstītajā 2017.gada 9.marta rēķinā preces aprakstā ir norādīta ātri sasaldēta vistas fileja *IQF*, bet minētajā rēķinā – svaiga vistas gaļa (cita prece). Līdz ar to rēķini sniedz pretrunīgu informāciju par piegādāto preci.

Lietā ir CMR par ātri sasaldētas broilera filejas *IQF* (bruto svars 9346 kg) transportēšanu saskaņā ar rēķinu Nr.17-1303 (*lietas 2.sējuma 66.lapa, tulkojums 12.lapā*). CMR 4.ailē: "kravas iekraušanas vieta un datums" ir norādīts 2017.gada 13.marts.

Igaunijas uzņēmuma transporta pasūtījums ir adresēts SIA "/Nosaukums D/" pārvadājumam no *Arukula tee 57, RAE vald JUR, 75301, Harjuma,* uz adresi Meirānu ielā 6, Rīgā (*lietas 2.sējuma 67.lapa, tulkojums 13.lapā*). Dokuments nav parakstīts.

Tiesa konstatēja, ka no lietā esošajiem dokumentiem izriet, ka 2017.gada 9.martā pieteicēja no SIA "/Nosaukums B/" iegādājās ātri sasaldētu broilera fileju (9100 kg; cena 2,80 *euro* par kilogramu). Tajā pašā dienā pieteicēja ir izrakstījusi rēķinu Nr.MRV 1 par minētās preces pārdošanu Igaunijas uzņēmumam (cena 2,90 *euro* par kilogramu), kā arī tajā pašā datumā noformēta CMR, un saskaņā ar CMR ietverto informāciju krava tikusi iekrauta 2017.gada 9.martā. Savukārt 2017.gada 13.martā Igaunijas uzņēmums ir pārdevis SIA "/Nosaukums B/" svaigu vistas gaļu (9100 kg; cena 2,80 *euro* par kilogramu). Saskaņā ar CMR ietverto informāciju krava Igaunijā tikusi iekrauta 2017.gada 13.martā, bet Latvijā krava saņemta 2017.gada 14.martā. Tādējādi īsā laika periodā pieteicējas iegādātās preces ir nonākušas atpakaļ SIA "/Nosaukums B/" rīcībā.

Saskaņā ar tiesu prakses atziņām tiesai būtu jābūt gatavai uzklausīt arī pieteicējas skaidrojumu par to cik viena vai otra parādība vai darbība ir atbilstoša saimnieciskajai realitātei, lai secinājumi par to, cik kāda rīcība ar preci ir vai nav racionāla no saimnieciskās darbības viedokļa, pārlieku neattālinātos no realitātes un neizrādītos tikai pieņēmumi (*sal. sk. Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-864/2019 (A420462813) 12.punktu*).

[5.4] Lietā ir pieteicējas amatpersonas 2018.gada 25.maija paskaidrojums (*lietas 1.sējuma 136.-138.lapa*), kurā norādīts, ka līgumu ar Igaunijas uzņēmumu sagatavoja /pers. B/, līguma parakstīšana un saskaņošana notika elektroniski, izmantojot elektroniska pasta adreses */elektroniskā pasta adrese/*, */elektroniskā pasta adrese/*, */elektroniskā pasta adrese/* un *marvista@inbox.lv*. Par līgumā ietverto atsauci uz Lietuvas normatīvajiem aktiem paskaidrojumā norādīts, ka tā ir kļūda, pušu neuzmanība. Igaunijas uzņēmumu rekomendēja Lietuvas vairumtirdzniecības uzņēmums */Nosaukums G/* (/pers. H/), tāpēc, visticamāk, tika izmantots uzņēmumu sadarbības līguma paraugs. Paskaidrojuma pielikumā pieteicēja ir pievienojusi elektroniska pasta izdrukas, no kurām redzams, ka 2017.gada 9.martā plkst.11.38 no /pers. E/ elektroniskā pasta adreses */elektroniskā pasta adrese/* uz */elektroniskā pasta adrese/* nosūtīts dokumenta fails ar nosaukumu: "Est dogovor.jpg", tālāk minētais dokumenta fails plkst.12.18 pārsūtīts uz elektroniska pasta adresi */elektroniskā pasta adrese/* (*lietas 2.sējuma 152., 154.lapa*). No minētās izdrukas izriet, ka dokumenta gala saņēmējs ir SIA "/Nosaukums B/". Minētā izdruka neapstiprina, ka vēstule būtu pārsūtīta pieteicējai uz */elektroniskā pasta adrese/*, kā arī tā neapstiprina, ka būtu veikta līguma saskaņošana.

/pers. B/ tiesas sēdē ir liecinājis, ka */elektroniskā pasta adrese/* ir viņa privātā elektroniskā pasta adrese, kas netiek izmantota darījumu kārtošanai. Savukārt dokumenta pārsūtīšanai no elektroniskā pasta adreses */elektroniskā pasta adrese/* /pers. B/ nespēja sniegt ticamu izskaidrojumu, vien norādīja, ka /pers. B/ ir viņa laulātā, taču viņa nebija saistīta ar strīdus darījumu dokumentu noformēšanu (*lietas 2.sējuma 224.-226.lapa*).

Paskaidrojumā norādīts, ka krava bija sagatavota nosūtīšanai 2017.gada 9.martā, bet pasūtītais transports neatbrauca. Faktiski krava tika iekrauta pārvadājumam tikai 2017.gada 13.martā. Parakstīto CMR pieteicēja saņēma pēc dažām dienām no /pers. C/. Pēc transportēšanas izrādījās, ka preces neatbilst tehniskajiem noteikumiem, tās nav kvalitatīvas, /pers. C/ informēja pieteicēju, ka apmaksa tiks veikta vēlāk. Tikai no nodokļu administrācijas pieteicēja uzzināja, ka prece tika atgriezta SIA "/Nosaukums B/" noliktavā. /pers. C/ slēpa no pieteicējas faktu, ka preces ir atvestas atpakaļ.

Audita sākuma sarunas protokolā, atbildot uz jautājumu par sadarbību ar Igaunijas uzņēmumu, pieteicējas amatpersona norādīja, ka šo uzņēmumu rekomendēja Ķekavas preču pircējs SIA "/Nosaukums B/" pārstāvja klātbūtnē. Līgumu parakstījuši caur internetu. Transportu organizēja Igaunijas uzņēmums (*lietas 1.sējuma 94.lapa*).

Pieteicējas amatpersona /pers. A/ tiesas sēdē ir paskaidrojis, ka SIA "/Nosaukums B/" bija stratēģiskais partneris. Sadarbības sākumā pieteicēja iegādājās preci un to tālāk pārdeva, lai ienāktu šajā tirgū. Ar SIA "/Nosaukums B/" amatpersonu /pers. C/ pieteicējas amatpersona esot pazīstama apmēram piecus gadus, uzņēmums nodarbojas ar vistas gaļas sadalīšanu, iesaldēšanu, iepērk veselus broilerus, sadala un pa daļām tirgo (jau kādus astoņus gadus). Pieteicēja vēlējās tirgot uz ārzemēm speciāla izmēra sasaldētu fileju. Bija ieplānots saņemt aizdevumu un šos naudas līdzekļus (gandrīz 60 000 *euro*) ieguldīt SIA "/Nosaukums B/" apgrozījumā, tas palīdzētu uzņēmumam iepirkt izejvielas. Nākotnē bija liels plāns kopīgi uztaisīt lielu cehu pieteicējas amatpersonas īpašumā. Aizņēmums bija no cita uzņēmuma */Nosaukums F/.*, kurā amatpersona ir pieteicējas amatpersonas brālis. Viņš palīdzēja ar naudas līdzekļiem, un pieteicējas amatpersona šos naudas līdzekļus izmantoja, pērkot izejvielas un pārdodot tās SIA "/Nosaukums B/". Pēc tam, kad SIA "/Nosaukums B/" tās pārstrādāja, pieteicēja iegādājās gatavo produkciju. SIA "/Nosaukums B/" ieguvums no šādiem darījumiem bija

tāds, ka pieteicēja pārdeva izejvielas, bet samaksu par tām uzreiz neprasīja, vēlāk nopirka gatavo produkciju. Tādējādi SIA "/Nosaukums B/" pašiem nevajadzēja ieguldīt līdzekļus izejvielu iegādei. Pirmo darījumu palīdzēja organizēt SIA "/Nosaukums B/". /pers. B/ atradis /pers. C/. Par viņu pieteicējas amatpersona uzzināja tikai tad, kad sākās audits. Ar /pers. B/ nebija ticies. Praktiski visu organizēja /pers. C/, viņš arī norādīja, kam var pārdot. Preces pārvadājumu arī organizēja /pers. C/. Pieteicējas amatpersona zināja, ka /pers. G/ jau sen strādā kopā ar /pers. C/, jo SIA "JUKIS" apkalpoja SIA "/Nosaukums B/". Par Igaunijas uzņēmumu pieteicējas amatpersonai nekas nebija zināms. /pers. C/ teica, ka zina to klientu un ka viss būs kārtībā. Pieteicējas amatpersona viņam uzticējās. Samaksa par preci veikta pilnā apmērā, bet ar nokavējumu. Par noslēgtajiem cesijas līgumiem pieteicējas amatpersona norādīja, ka, lai atdotu naudu, /pers. C/ maksāja tieši */Nosaukums F/.,* jo pieteicēja pārstāja darboties, bet apgrozāmie līdzekļi palika pie SIA "/Nosaukums B/". Tad tika noformēti cesijas līgumi. Atbildot uz jautājumu, kāpēc pieteicēja SIA "/Nosaukums B/" maksāja pilnu samaksu par preci, ja šis uzņēmums bija pieteicējai parādā par izejvielām, pieteicējas amatpersona norādīja, ka samaksāja SIA "/Nosaukums B/" par gatavo produkciju tāpēc, ka gribēja turpināt sadarboties ar uzņēmumu. Viņiem vienmēr pietrūka apgrozāmo līdzekļu, tāpēc viņi meklēja jebkuru iespēju, lai dabūtu naudu. /pers. C/ piedāvāja sadarbību, jo viņam bija vajadzīgi apgrozāmie līdzekļi, kuri pieteicējas amatpersonai bija pieejami. Faktu, ka Igaunijas uzņēmumam pārdotā prece ir atgriezta apkaļ ražotājam, pieteicējas amatpersona uzzinājusi tikai pēc audita rezultātiem. Pieteicējai nav bijis mērķa izkrāpt PVN.

[5.5] Izvērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus, tiesa konstatēja, ka strīdus darījumus un preces transportēšanu Igaunijas uzņēmumam organizēja /pers. C/. Pieteicējas amatpersona nezināja savu tiešo darījumu partneri */Nosaukums C/* un tā amatpersonu. Tāpat mērķis, ar kādu pieteicēja iegādājās preci no SIA "/Nosaukums B/", bija nodrošināt minētajam uzņēmumam apgrozāmos līdzekļus. Proti, pieteicēja piegādāja izejvielas SIA "/Nosaukums B/" ar atlikto maksājumu, bet vēlāk pieteicēja iegādājās no SIA "/Nosaukums B/" gatavo produkciju, samaksājot par to pilnu cenu, neraugoties uz to, ka SIA "/Nosaukums B/" bija parādā pieteicējai par izejvielām. Turklāt no SIA "/Nosaukums B/" iegādātās preces palika SIA "/Nosaukums B/" noliktavā, pieteicējas rīcībā preču faktiski nebija, jo pārvadājums tika organizēts no SIA "/Nosaukums B/" noliktavas un pārvadājumu veica /pers. C/ izvēlēts pārvadātājs. Pieteicēja minētajā procesā nav iesaistījusies, bet, paļaujoties uz /pers. C/ teikto, ir noformējusi darījumu dokumentus.

Tiesa secināja, ka minētā pieteicējas rīcība neatbilst saprātīgai saimniekošanai, jo tā nav bijusi vērsta uz racionālu resursu izmantošanu un komerciālā labuma gūšanu. Proti, apstākļos, kad piegādātājs pieteicējai nav samaksājis par tās piegādātajām izejvielām, pieteicēja apņēmās veikt samaksu par preci pilnā apmērā, tajā skaitā arī par izejvielām, kuras bija piegādātas SIA "/Nosaukums B/", bet par kurām pieteicēja nebija saņēmusi samaksu. Ja pieteicēja iegādātos preces par cenu, no kuras ir atskaitīta maksa par izejvielām, pieteicējas fiskālā priekšrocība (atskaitāmā priekšnodokļa veidā) būtu ievērojami mazāka. Līdz ar to darījumu noformēšanas veids liecina par pieteicējas mērķi iegūt fiskālas priekšrocības, nevis noslēgt komerciāli izdevīgu darījumu.

[5.6] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ir sniegusi pretrunīgu informāciju par savu iesaistīšanos strīdus darījumos. Proti, 2018.gada 12.novembra iesniegumā Valsts policijai norādīts, ka pieteicēja kā starpniece pārņēma dažādas funkcijas, piemēram, nekavējošas samaksas veikšanu preču pārdevējam un samaksas atlikšanas nodrošināšanu pircējam (*lietas 1.sējuma 45.lapa*). Savukārt 2018.gada 11.jūlija apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja ir norādījusi, ka tās kā starpnieces funkcija darījumā bija organizēt preču piegādi no nosūtītāja līdz saņēmējam, kā arī veikt norēķinus (*lietas 1.sējuma 129.lapa*).

Sākotnēji pieteicēja sniedza VID informāciju, ka tai bija jāorganizē preču piegāde, bet vēlāk pieteicēja Valsts policijai šādu informāciju vairs nesniedza. Tas liecina par pieteicējas nostājas maiņu. No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējas amatpersona preču piegādes organizēšanā faktiski nav piedalījusies, jo visu darīja /pers. C/. Tādējādi pieteicēja ir apzināti sniegusi VID maldinošu informāciju par savu lomu darījumos.

Pieteikumā norādīts, ka pieteicēja esot veikusi visas nepieciešamās pārbaudes, lai pārbaudītu piegādātāju, bet no pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem izriet, ka par Igaunijas uzņēmumu pieteicējas amatpersonai nekas nebija zināms, pieteicējas amatpersona nav kontaktējusies ar Igaunijas uzņēmuma pārstāvi, kā arī nav pārliecinājusies par Igaunijas uzņēmuma spējām norēķināties par precēm. Pieteicējas pārstāvis nav vienojies ar Igaunijas uzņēmumu par darījuma būtiskākajām sastāvdaļām, to esot darījis /pers. C/, kurš pārstāvēja SIA "/Nosaukums B/" un kurš arī norādīja, kāds preces daudzums un par kādu cenu tiks piegādāts Igaunijas uzņēmumam (*lietas 2.sējuma 217.lapa*).

Tiesa atzina, ka minētais ir pretrunā ar pieteicējas amatpersonas norādīto mērķi – iegūt jaunus klientus un attīstīt savu darbību tirgū. Lai sasniegtu šādu mērķi, tieši pieteicējas pārstāvim bija jābūt ieinteresētam tikties ar potenciālajiem sadarbības partneriem un vienoties par sadarbību, nevis ļaut to darīt citai personai. Citu cilvēku rekomendācijām var būt nozīme, uzsākot sadarbību ar iepriekš nezināmiem sadarbības partneriem, taču paļaušanās tikai uz /pers. C/ vārdiem, neiegūstot papildu informāciju no darījumu partnera, liecina par pienācīgas rūpības trūkumu no pieteicējas puses.

Pieteicēja ir sniegusi pretrunīgu informāciju arī par preces pieņemšanu un tās pārbaudi. Piemēram, 2018.gada 12.novembra iesniegumā Valsts policijai pieteicēja ir norādījusi, ka /pers. C/ pieteicējas amatpersonai 2017.gada 8.martā saražoto produkciju parādīja tikai no attāluma, tikai uz dažām paletēm. Savukārt 2017.gada 13.martā, kad notika preces iekraušana, pieteicējas amatpersona pēc pāris palešu iekraušanas esot aizbraukusi prom (*lietas 1.sējuma 46.lapa*).

No minētā izriet, ka pieteicējas amatpersona preci nav rūpīgi apskatījusi, kā arī nav pārliecinājusies, ka visa pavadzīmē norādītā prece tiek iekrauta automašīnā.

Savukārt 2018.gada 25.maija paskaidrojumā nodokļu administrācijai pieteicēja ir paskaidrojusi, ka preces kvalitātes saskaņošana un saņemšana ilgusi vairākas dienas. 2017.gada 8.martā preču partija jau bijusi sagatavota. 2017.gada 9.martā, vēlreiz pārskaitot un pārbaudot, pieteicēja esot pieņēmusi preces pēc pavadzīmes. Iekraušanas laikā pieteicējas amatpersona, /pers. C/ un /pers. G/ bijuši klāt (*lietas 1.sējuma 137.lapa*).

Minētos pieteicējas paskaidrojumus tiesa atzina par pretrunīgiem, kā arī konstatēja, ka /pers. C/ un /pers. G/ noliedz pieteicējas amatpersonas klātbūtni preces iekraušanas brīdī, vēl jo vairāk, prece vispār neesot bijusi pieteicējas rīcībā (*lietas 2.sējuma 207., 219.lapa*).

Izvērtējot lietā iegūtos pierādījumus, tiesa secināja, ka pieteicēja nav konsekventa savos paskaidrojumos, un tas liecina par apzinātu izvairīšanos sniegt patiesu informāciju par darījumu norisi.

Pieteicēja ir sniegusi pretrunīgu informāciju arī par pārvadājuma organizēšanu, jo audita sākuma sarunas protokolā ir norādīts, ka pārvadājumu organizēja Igaunijas uzņēmums, bet vēlāk sniegtajos paskaidrojumos pieteicēja apgalvo, ka pārvadājumu organizējis /pers. C/. Tiesa atzina, ka tas neatbilst normālai komercpraksei, proti, ja trešā persona apmaksā preču transportēšanu darījumā, kurā pati nav iesaistīta. Nav atrodams loģisks izskaidrojums, kādēļ SIA "JUKIS" kontakti netika nodoti pieteicējai transportēšanas organizēšanai, un kādēļ SIA "/Nosaukums D/" izrakstīja rēķinu citai personai, kura nebija preču nosūtītāja. Arī pieteicējas pārstāvis šīs neatbilstības nav spējis loģiski izskaidrot, kādēļ darījums tika šādi organizēts.

[5.7] Pieteicēja 2018.gada 12.novembra iesniegumā norādīja, ka SIA "/Nosaukums B/" mērķis apmaksāt transportu bija saistīts ar vēlmi uzturēt konstruktīvas un ilgstošas sadarbības attiecības ar pieteicēju (*lietas 1.sējuma 48.lapa*). Savukārt SIA "/Nosaukums B/" amatpersona /pers. C/ tiesas sēdē liecināja, ka to darīja, jo pieteicējai nebija pieredzes darbam ar klientiem un transporta organizēšanu (*lietas 2.sējuma 217.lapas otra puse*). Tādējādi darījumos iesaistīto personu starpā nav vienprātības par iemesliem, kādēļ pieteicējas darījumu partneris organizēja un apmaksāja preču pārvadāšanu citā darījumā, kurā SIA "/Nosaukums B/" nebija iesaistīts.

Minētajām /pers. C/ liecībām tiesa nepiešķīra ticamību, jo pieteicējas amatpersona, pārstāvot citu uzņēmumu, ir iegādājusies preces no

SIA "/Nosaukums B/" un ir tālāk tās realizējusi restorāniem un kafejnīcām. Minētais norāda uz to, ka pieteicējas amatpersonai ir bijusi praktiska pieredze darījumu veikšanā. Pieteicējas amatpersona sevi pozicionē kā pieredzējušu komersantu, par to liecina 2017.gada 31.maijā sniegtais paskaidrojums, ka, izmantojot amatpersonas lielo pieredzi un tirgus zināšanas, pieteicēja nodrošina starpniecības pakalpojumus (*lietas 1.sējuma 113.lapa*).

2018.gada 25.maija paskaidrojumā norādīts, ka parakstītu CMR pieteicējas pārstāvis saņēmis no /pers. C/ pēc dažām dienām, un pieteicēja tikusi informēta par preču neatbilstību tehniskajiem un kvalitātes noteikumiem. SIA "/Nosaukums B/" amatpersona /pers. C/, kurš bijis atbildīgs par minētajiem preces noteikumiem, informēja, ka samaksa par preci tiks veikta vēlāk (*lietas 1.sējuma 138.lapa*).

Savukārt 2018.gada 12.novembra iesniegumā Valsts policijai, kā arī 2018.gada 29.novembrī iesniegtajos apstrīdēšanas iesnieguma papildinājumos pieteicēja ir norādījusi, ka pieteicēja neesot saņēmusi iebildumus par precēm, pieteicēja bijusi pārliecināta par darījuma veiksmīgu norisi, ko apliecināja 2017.gada 2.maijā saņemtā samaksa no Igaunijas uzņēmuma (*lietas 1.sējuma 46., 193.lapa*).

Tiesa atzina, ka faktiski pieteicēja nav interesējusies par preču piegādi, taču eksporta darījumos, kad tiek piemērota PVN 0 % likme, normatīvie akti noteic nodokļa maksātāja pienākumu pierādīt preces izvešanas faktu, tādēļ būtu saprātīgi sagaidīt no pieteicējas atbilstošu rīcību, taču tā šajā gadījumā nav konstatējama.

Tiesa ņēma vērā /pers. G/ norādīto, ka, vedot kravu atpakaļ, viņa rīcībā nebija CMR ar saņēmēja parakstu, viņa klātbūtnē CMR neviens neparakstīja (*lietas 2.sējuma 208., 209.lapas otra puse*).

Tādējādi, ja pieteicējai būtu bijusi interese par preču piegādi, pieteicēja būtu vēlējusies saņemt dokumentu ar preču saņēmēja parakstu, un tādā gadījumā pieteicējai būtu jābūt arī informētai par to, ka krava tiek atvesta atpakaļ.

Savukārt pieteicējas amatpersona ir norādījusi, ka ar /pers. G/ runāja tikai tad, kad uzzināja audita rezultātus (*lietas 2.sējuma 188.lapa*).

Tiesa konstatēja, ka /pers. G/ esot informējis pieteicējas amatpersonu, ka nosūtītā krava bija vairākas reizes mazāka, nekā bija norādīts pavaddokumentos (*lietas 1.sējuma 48.lapa*).

No minētā izriet, ka pieteicēja nav izrādījusi pienācīgu rūpību, nav piedalījusies darījuma organizēšanā, nav pārbaudījusi kravu saņemšanas brīdī, kā arī nav pienācīgi kontrolējusi kravas nosūtīšanu. Pieteicēja nav pārliecinājusies, vai automašīnā tiek iekrautas visas pavaddokumentos norādītās preces.

Tiesa atzina, ka minēto apstākļu kopums neliecina par darījumu atbilstību saimnieciskajai realitātei. Normālai komercpraksei neatbilst situācija, kad nekvalitatīvu preču saņemšanas gadījumā pircējs kontaktējas nevis ar preces nosūtītāju, bet ar trešo personu (pat, ja tā pārstāv preču ražotāju). Pieteicēja nav norādījusi racionālus argumentus tam, kādēļ /pers. B/ un /pers. C/ neinformēja pieteicēju par konstatētajām neatbilstībām un preces nosūtīšanu atpakaļ. Īpaši ņemot vērā to, ka pieteicēja saņēma samaksu par precēm pilnā apmērā, tātad, kā par kvalitatīvām precēm.

Tiesa nepiešķīra ticamību apgalvojumiem, ka šāda rīcība no strīdus darījumos iesaistīto personu puses varētu tikt izskaidrota ar /pers. C/ vēlmi saglabāt sadarbību ar pieteicēju. Pieteicējas amatpersona tiesas sēdē paskaidroja, ka /pers. C/ pazīst vairākus gadus, jo pieteicējas amatpersonas pārstāvētais uzņēmums SIA "/Nosaukums E/" iegādājās preces un realizēja tās restorāniem un kafejnīcām. Līdz ar to nav atrodams loģisks izskaidrojums, kādēļ pieteicēja vēlētos pārtraukt sadarbību ar SIA "/Nosaukums B/" vienas nekvalitatīvu preču piegādes dēļ, it īpaši ņemot vērā to, ka /pers. C/ apņēmās nekvalitatīvās preces pieņemt atpakaļ SIA "/Nosaukums B/" noliktavā, un tādējādi pieteicējai nevarēja tikt nodarīti zaudējumi.

[5.8] Tiesa kritiski vērtēja pieteicējas argumentu, ka starp tās darījumu partneru pārstāvjiem /pers. C/ un /pers. B/ tika noslēgta vienošanās, par kuru pieteicēja nebija informēta. Tiesa norādīja, ka pieteicēja nav iesaistījusies darījumu organizēšanā un preču piegādē. /pers. B/ bija informēts, ka darījums tiks organizēts, izmantojot pieteicējas rekvizītus, un tas nebūtu iespējams, ja pieteicēja nepiekristu noformēt šādus darījuma dokumentus. Lietā noskaidroto apstākļu kopums liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos darījumu dokumentu noformēšanā. Darījumu dokumentos nav norāžu par preču kvalitātes neatbilstību, tādējādi darījumā iesaistīto uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumi par preces neatbilstošu kvalitāti neapstiprinās ar darījumu dokumentos norādīto informāciju. Loģiska būtu kravas nosūtīšana atpakaļ preču nosūtītājam, pavaddokumentos fiksējot šādas rīcības iemeslu, taču arī tas šajā gadījumā nav konstatējams.

Lietā konstatētie apstākļi norāda uz to, ka pieteicēja noformēja dokumentus par preces iegādi no SIA "/Nosaukums B/", atskaitot priekšnodokli (PVN 21 % likme). Pēc tam pieteicēja noformēja darījumu dokumentus par no SIA "/Nosaukums B/" iegādāto preču piegādi Igaunijas uzņēmumam, piemērojot darījumam PVN 0 % likmi. Ja preces faktiski tiek nosūtītas atpakaļ (Latvijas uzņēmumam SIA "/Nosaukums B/"), pieteicējai nav tiesību piemērot darījumam PVN 0 % likmi, jo neizpildās obligātais priekšnoteikums – prece nav izvesta no Latvijas.

Nav strīda, ka 2017.gada 26. un 28.aprīlī SIA "/Nosaukums B/" veica samaksu Igaunijas uzņēmumam par precēm 26 390 *euro* apmērā (*lietas 1.sējuma 206.lapa*), savukārt */Nosaukums C/* tajā pašā dienā (2017.gada 28.aprīlī) un tādā pašā apmērā veica samaksu pieteicējai (*lietas 1.sējuma 121.lapa*). Minētā rīcība nav loģiska, kā arī tā neatbilst normālai komercpraksei. SIA "/Nosaukums B/" nebija naudas, lai norēķinātos par izejvielām (kā izriet no paskaidrojumiem), bet tā iegādājās savu nekvalitatīvo preci par kvalitatīvas preces cenu, veicot samaksu Igaunijas uzņēmumam ar vienīgo mērķi, lai tas norēķinātos ar pieteicēju. Naudas plūsma tika organizēta, izmantojot Igaunijas uzņēmumu, nevis samaksājot uzreiz pieteicējai. Ja darījumu dokumentos būtu ietverta informācija par preču atgriešanu nosūtītājam, pieteicējai būtu jāorganizē jauns ar PVN apliekams darījums (vai nu jāatgriež prece ražotājam un jākoriģē atskaitītais priekšnodoklis vai arī jāveic cits ar PVN apliekams darījums, piemēram, jārealizē preces citam Latvijas komersantam par zemāku cenu preču sliktās kvalitātes dēļ). Darījumu ķēdē uzrādītās preces nonāca atpakaļ SIA "/Nosaukums B/" rīcībā, tādējādi, ja preču nosūtīšana atpakaļ notiktu caur pieteicēju un tiktu noformēta kā preču atgriešana, strīdus PVN pārmaksa pieteicējai neveidotos.

[5.9] Tiesa secināja, ka pieteicēja zināja, ka tā iesaistās mākslīgu darījumu noformēšanā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

Nodokļu maksātāja iesaiste, respektīvi, vai nodokļu maksātājs zināja (viņam bija jāzina) par tā darījumu iesaisti krāpšanā, ir tāds secinājums, ko tiesa var izdarīt, kopsakarā vērtējot visus darījuma noslēgšanas apstākļus. Jebkurš atsevišķi skatīts pierādījums vai pierādīts atsevišķs fakts parasti nebūs pietiekams secinājuma izdarīšanai par nodokļu maksātāja iesaisti krāpšanā, bet par šādu iesaisti parasti liecina viss darījuma konteksts – kontaktu nodibināšana (esība) ar darījumu partneri, izpēte vai, tieši otrādi, tās neesība attiecībā uz darījumu partnera uzticamību un spējām izpildīt līgumu, darījuma noslēgšana, izpildes kārtība, kvalitātes kontrole, savstarpējo sakaru uzturēšanas veids, ierastajai attiecīgās nozares komercpraksei netipiskas detaļas utt. Katrā konkrētā gadījumā šo apstākļu kopums var būt atšķirīgs, taču ir būtiski visus apstākļus skatīt kopsakarā un novērtēt kopējo ainu (*sk. Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-864/2019 (A420462813) 13.punktu*).

Kopējā darījuma noslēgšanas un izpildes aina var likt nonākt pie secinājuma, ka nodokļu maksātājs nevis rīkojies saimnieciski kā komersants, bet grūti izskaidrojamā kārtā ir atturējies pārbaudīt un ieraudzīt vispārējus darījuma slēgšanas riskus, ko ikviens saprātīgs komersants būtu centies izdarīt – nevis tādēļ, ka to prasa likums, bet tādēļ, ka tas samazina zaudējumu rašanās iespēju nākotnē. Šādi apstākļi lielā mērā dod iespēju novērtēt nodokļu maksātāja apgalvojumu ticamību (*sk. Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785/2019 (A420408113) 13.punktu*).

Pieteicējai bija cieša sadarbība ar SIA "/Nosaukums B/", piegādājot tai izejvielas un ieguldot uzņēmuma saimnieciskajā darbībā savus naudas līdzekļus. Lietas materiāli kopsakarā ar tiesas sēdē nopratināto liecinieku liecībām apstiprina, ka šādu darījumu noformēšana radīja pieteicējai nepamatotas fiskālās priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Pieteicējas sniegtā informācija ir pretrunīga un nekonsekventa, nav iespējams izsekot strīdus darījumu norisi. Pieteicējas pārstāvis apstiprināja, ka pieteicēja nav kontaktējusies ne ar Igaunijas uzņēmuma pārstāvi, ne arī ar preču pārvadātāju, kā arī pieteicēja nepārbaudīja informāciju par Igaunijas uzņēmumu un tā spējām izpildīt uzņemtās saistības. Pieteicējas amatpersona faktiski nav piedalījusies darījumu organizēšanā, nav redzējusi preces, ko piegādāja SIA "/Nosaukums B/", nav kontrolējusi preču nosūtīšanu uz Igauniju, kā arī nav

interesējusies par kravas piegādes apstākļiem. Pieteicējas amatpersona ir apzināti pieļāvusi, ka pieteicējas vārdā darījumus organizē /pers. C/. Pēc audita uzsākšanas pieteicēja ir mainījusi savu pozīciju un attieksmi pret /pers. C/ rīcību. Norādīto apstākļu kopums liecina par to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos krāpšanā.

Lietā ir SIA "/Nosaukums B/" 2017.gada 14.augusta paskaidrojums (*lietas 1.sējuma 211.lapa*), kurā norādīts, ka SIA "/Nosaukums B/" bija zināms, kam pieteicēja tālāk realizēs iepirkto produkciju. */Nosaukums C/* bija sen zināms, bet darījumi netika veikti, jo nebija panākta vienošanās par preču samaksas termiņiem. Vienlaikus paskaidrojumā apstiprināts darījums ar */Nosaukums C/* 2017.gada 13.martā, norādot, ka darījuma brīdī puses pārstāvēja to amatpersonas /pers. C/ un /pers. B/, līgums netika noslēgts, tika noformēts rēķins (*invoice*) un CMR, tomēr prece tika nosūtīta atpakaļ sakarā ar tās neatbilstību specifikācijai. SIA "/Nosaukums B/" organizēja un apmaksāja preces transportēšanu, preces izcelsme bija zināma, preces tika izsniegtas adresē *Arukula tee 57*, *Rae Vald*, *JURI 75301, Harjuma*. Preču transportēšanu atpakaļ uz Latviju veica tas pats pārvadātājs ar to pašu transportlīdzekli, kas veica preču piegādi uz Igauniju 2017.gada 13.martā. SIA "/Nosaukums B/" ir pilnā apmērā norēķinājusies ar */Nosaukums C/*.

2017.gada 15. un 23.augustā SIA "/Nosaukums B/" sniedza papildu informāciju (*lietas 1.sējuma 218.-220.lapa*), ka iepirkto produkciju pieteicēja tālāk realizēja Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/*. SIA "/Nosaukums B/" no minētā Igaunijas uzņēmuma saņemto preču izcelsmes valsts ir Polija un Igaunija, tās bija tās pašas preces, ko pieteicēja realizēja */Nosaukums C/*. SIA "/Nosaukums B/" deklarēja darījumu ar */Nosaukums C/* 2017.gada marta PVN deklarācijā. */Nosaukums C/* nosūtīja preces atpakaļ, pamatojoties uz SIA "/Nosaukums B/" mutisku piekrišanu, nenoformējot aktu par preču neatbilstību. SIA "/Nosaukums B/" atmaksāja */Nosaukums C/* veiktos maksājumus par saldētu broilera fileju *IQF*. SIA "/Nosaukums D/" izrakstīja SIA "/Nosaukums B/" rēķinu par kravas piegādi no pieteicējas uz Igauniju un par atgrieztās kravas piegādi no */Nosaukums C/*.

Tiesas sēdē /pers. C/ liecināja, ka viņš iepriekš sadarbojās ar pieteicējas amatpersonas uzņēmumu SIA "/Nosaukums E/". Par sadarbību ar pieteicēju liecinieks norādīja, ka viņam trūka apgrozāmo līdzekļu. Pieteicējas amatpersona teica, ka ir iespēja ieguldīt apgrozāmos līdzekļus SIA "/Nosaukums B/", bet SIA "/Nosaukums B/" pārdos pieteicējai preces un pieteicēja tās pēc tam pārdos tālāk. Pieteicēja pirka izejvielas – vistas, pēc tam pārdeva tās SIA "/Nosaukums B/", tādējādi SIA "/Nosaukums B/" bija parādā pieteicējai. Vienlaikus SIA "/Nosaukums B/" bija 10-40 dienas, kuru laikā tā varēja tirgot preci. Pieteicēja no SIA "/Nosaukums B/" iegādājās strīdus preces. Lieciniekam /pers. C/ bija zināms, ka preces tika izvestas uz Igauniju, zināja par Igaunijas uzņēmumu, tāpēc piedāvāja pieteicējai pārdot preces uz Igauniju. /pers. C/ bija zināms par preču daudzumu un cenām, viņš pateicis pieteicējas amatpersonai par kādu cenu preces tirgot tālāk, kā arī vienojies ar /pers. B/ par darījumu. Tāpat arī /pers. C/ esot vienojies ar SIA "/Nosaukums D/" īpašnieku /pers. G/ par pārvadājumu, jo pieteicējai nebija pieredzes gan ar transportu, gan ar izvešanu pie klientiem utt. Liecinieks /pers. C/ neatcerējās, kurš apmaksāja preču piegādi Igaunijas uzņēmumam. Par kravas nosūtīšanu atpakaļ /pers. C/ norādīja, ka no preču pieņēmēja tika saņemta informācija, ka filejas neatbilst izmēriem, tās ir salipušas. /pers. C/ ar attiecīgo personu esot vienojies, ka pieteicējai atpakaļ kravu nesūtīs, bet viņš par to samaksās, lai Igaunijas uzņēmums varētu norēķināties ar pieteicēju. Pieteicējai neko nepateica, jo gribēja turpināt strādāt kopā. Sagatavojot kravu nosūtīšanai, liecinieks to nekonstatēja, jo preces bija safasētas kartonā. Saņemot kravu atpakaļ, liecinieks konstatēja, ka atsevišķas filejas ir salipušas, kā arī dažām kārbām nebija īstais izmērs. Ražošanas procesā bija pieļautas kļūdas. SIA "/Nosaukums B/" atpirka savu nekvalitatīvo preci no Igaunijas uzņēmuma. Samaksāja Igaunijas uzņēmumam, jo tas bija parādā pieteicējai. Igaunijas uzņēmums attiecīgi samaksāja pieteicējai. Liecinieks zināja, ka Igaunijas uzņēmums norēķinājās ar pieteicēju, jo saņēma maksājuma dokumenta kopiju. SIA "/Nosaukums B/" tiešā veidā nesadarbojās ar Igaunijas uzņēmumu. Atbildot uz VID pārstāvja jautājumu, kādēļ SIA "/Nosaukums B/" nepiegādāja preci Igaunijas uzņēmumam bez starpniekiem, liecinieks norādīja, ka gadījumā, ja SIA "/Nosaukums B/" nebūtu parādā pieteicējai, tā arī būtu darīts. Lai segtu parādu, SIA "/Nosaukums B/" preces vispirms pārdeva pieteicējai, tādējādi SIA "/Nosaukums B/" parāds samazinājās. /pers. B/ pazīst, jo no viņa iegādājās pamatlīdzekļus un vistas. Liecinieks esot norādījis /pers. B/, kāda būs preces cena, /pers. B/ piekritis. Transports esot kavējies trīs dienas, taču /pers. C/ neatcerējās iemeslu, kādēļ tā notika. Kravu no rīta iekrāva un vakarā atveda atpakaļ.

Valsts policijas Rīgas reģiona pārvaldes Kriminālpolicijas pārvaldes 3.birojs veica resorisko pārbaudi, kuras ietvaros tika saņemts paskaidrojums no /pers. C/ par strīdus darījumiem (*lietas 2.sējuma 163.-164.lapa*). Paskaidrojumā cita starpā norādīts, ka pieteicēja lielos daudzumos iepirka izejvielas, pārdeva tās SIA "/Nosaukums B/", kura pēc pieteicējas norādēm un pasūtījuma sagatavoja produkciju un pārdeva to pieteicējai.

Lēmumā norādīts, ka /pers. B/ pieprasīto informāciju par Igaunijas uzņēmuma saimniecisko darbību un darījumiem ar pieteicēju un SIA "/Nosaukums B/" nesniedza, bet 2018.gada 30.maijā telefonsarunā ar VID amatpersonu /pers. B/ norādīja, ka viņam nav laika sagatavot informāciju, darījums bijis sen un tādēļ to neatceras. /pers. B/ apstiprināja, ka bija Igaunijas uzņēmuma amatpersona, taču visu laiku esot bijis Latvijā. Uzņēmumam nebija citu darbinieku, tikai viņš. Grāmatvedības dokumenti tika atdoti grāmatvedei, kuras vārdu neatceras. /pers. B/ paziņoja, ka darījums bijis, viņš esot sazvanījies ar Igaunijas gaļas pārstrādes rūpnīcas pārstāvi, kura vārdu neatceras, par gaļas tālāku realizāciju. Gaļa tika vesta uz Igauniju, bet nosūtīta atpakaļ, jo tai nebija atbilstoša kvalitāte. /pers. B/ esot kontaktējies tikai ar /pers. C/. Grāmatvedības dokumenti nav /pers. B/ rīcībā, jo uzņēmumu esot pārdevis.

Tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka Igaunijas uzņēmumā strādājis viens. Uzņēmuma juridiskā adrese bija Igaunijā, Tallinā, kur strādāja grāmatvedis. Liecinieks bieži braucis uz Tallinu, bet pārsvarā strādājis Rīgā, izmantojot internetu un tālruni. Igaunijā nebija faktiskas darbavietas. /pers. C/ piedāvājis lieciniekam dīleru pārstāvniecību Igaunijā, jo viņš varēja dabūt vistu šķiņķus un vistu fileju, teicis, ka caur pieteicēju notiks piegāde. Liecinieks atvēris uzņēmumu Igaunijā. Mašīna tur aizbraukusi, bet gala saņēmēja menedžeris piezvanījis un paziņojis, ka viņus neapmierina kvalitāte. Liecinieks atcerējās tikai to, ka kravas gala saņēmējs ražoja pusfabrikātus. Līdz ar to viņiem vajadzēja tieši konkrētā veidā sadalītu vistu. Uzņēmuma nosaukumu nezina, jo igauņu valoda ir sarežģīta. /pers. B/ pats neesot bijis klāt brīdī, kad preces tika apskatītas, saņēmis informāciju pa telefonu. Pēc tam piezvanījis /pers. C/ un pateicis, ka saņēmēju neapmierina preču kvalitāte. /pers. C/ apsolījis paņemt kravu atpakaļ. Par transportu liecinieks neko neesot maksājis, jo /pers. C/ pateicis, ka pats tiks galā. Tā kā krava jau piederēja Igaunijas uzņēmumam, /pers. C/ vajadzēja samaksāt par kravu, un /pers. C/ par to samaksājis. Liecinieks savukārt samaksājis pieteicējai. Ar pieteicējas pārstāvjiem liecinieks nekontaktējās, jo par visiem jautājumiem vienojās ar /pers. C/. Liecinieks esot izrakstījis visus dokumentus SIA "/Nosaukums B/" par kravas pārdošanu. Liecinieks nezināja, ar ko nodarbojas pieteicēja, nevienu no uzņēmuma nepazina. Liecinieks esot parakstījis dokumentus, kurus iedeva pieteicēja, savukārt viņš izrakstījis dokumentus SIA "/Nosaukums B/", jo Igaunijas uzņēmums atcēla darījumu. Liecinieks norādīja, ka preču nosūtīšana atpakaļ notikusi divu vai triju dienu laikā, un vistas gaļa visu laiku atradās automašīnā. Liecinieks nezināja, kurā vietā tieši stāvēja automašīna visas šīs dienas. Liecinieks ar autovadītāju nebija sazinājies un nekādus rīkojumus viņam nebija devis. Liecinieks neuzskatīja par vajadzīgu pašam braukt uz vietas, kaut arī kravas saņēmējs pēc dokumentiem bija viņa uzņēmums. Ja gala saņēmēja menedžeris paziņotu, ka viņi pirks šo kravu, tad */Nosaukums C/* izrakstītu preču pavadzīmes rēķinu. /pers. E/ ir liecinieka laulātā, kura strādā par menedžeri Latvijas uzņēmumā nekustamo īpašumu jomā. Attiecībā uz VID konstatēto, ka no /pers. B/ elektroniskā pasta pārsūtīti darījuma dokumenti, liecinieks norādīja, ka tā ir kaut kāda kļūda, jo viņai nav nekāda sakara ar */Nosaukums C/*. Liecinieks saziņai izmanto savu elektronisko pastu, kas sākas ar */elektroniskā pasta adrese/*. Liecinieks nevarēja izskaidrot, kādēļ viņa sievas elektroniskais pasts parādās lietas materiālos. Liecinieka personīgā elektroniskā pasta adrese ir */elektroniskā pasta adrese/*, kuru viņš darbam neizmanto un caur kuru nav veicis saziņu ar biznesa klientiem. Liecinieks norādīja, ka darījumiem viņš izmantoja tikai uzņēmuma elektroniskā pasta adresi.

Valsts policijas Rīgas reģiona pārvaldes Kriminālpolicijas pārvaldes 3.birojs veica resorisko pārbaudi, kuras ietvaros telefoniski tika veikta /pers. B/ aptauja par strīdus darījumiem (*lietas 2.sējuma 165.lapa*). /pers. B/ policijas amatpersonai cita starpā norādīja, ka vistas fileja tika faktiski piegādāta

uz viņa uzņēmumu. Apskatot piegādātās vistas filejas, konstatēja, ka tās bija nepareizi sagrieztas un neatbilda pasūtījumam, tāpēc viņš atteicās minēto preci pieņemt. /pers. B/ esot norādījis autovadītājam, ka atsakās preci pieņemt. Secinot to, ka preces faktiski sagatavoja SIA "/Nosaukums B/", viņš sazinājies ar /pers. C/, kuram norādījis uz preces nepilnībām. Panākta vienošanās, ka SIA "/Nosaukums B/" atpirks vistas filejas par naudas summu, par kādu */Nosaukums C/* tās iegādājās no pieteicējas.

SIA "/Nosaukums D/" 2017.gada 14.augustā sniedza informāciju, ka transportlīdzeklis *SCANIA P114* ar valsts reģistrācijas Nr./reģistrācijas numurs/ (autovadītājs /pers. G/) 2017.gada 9.-13.martā tika izmantots kravas transportēšanas pasūtījumu izpildei šādos maršrutos: Polija, *Ciechanow* – Latvija, Rīga un Mālpils novads, Rīga – Igaunija, Tallina – Latvija, Rīga. SIA "/Nosaukums D/" iesniedza 2017.gada 17.marta rēķinu Nr.17/03-14 par transportēšanas pakalpojumiem 2017.gada 13.-14.martā maršrutā Latvija, Rīga, Meirānu 6 – *Estonia*, *Tallin (Juri)*, *Harjumaa*, *Arukula tee 57*, *Rae Vald*, *JURI* 75301 – Latvija, Rīga, Meirānu 6, kurā kā kravas nosūtītājs ir norādīta pieteicēja, bet kā kravas saņēmējs – SIA "/Nosaukums B/" (*lietas 1.sējuma 225.lapa*).

Lietā ir arī identisks rēķins, kurā ir ietverta identiska informācija, izņemot ailē: "kravas saņēmējs" ir norādīts */Nosaukums C/* (*lietas 1.sējuma 233.lapa*).

Tādējādi par vienu un to pašu pārvadājumu lietā ir divi rēķini, kas ir noformēti 2017.gada 17.martā un kas satur pretrunīgu informāciju par kravas nosūtītāju.

SIA "/Nosaukums D/" iesniedza maršruta lapas automašīnai HP 6042, atbilstoši kurām 2017.gada 8.-12.martā nav veikti braucieni no Latvijas uz Igauniju, savukārt 13.-14.martā ir veikts brauciens maršrutā *Riga – Tallinn – Riga* (*lietas 1.sējuma 226.lapa*).

Tiesa konstatēja, ka 2017.gada 17.augustā SIA "/Nosaukums D/" vārdā Elektroniskajā deklarēšanas sistēmā iesniegts skaidrojums par minēto pārvadājumu (*lietas 1.sējuma 228.lapa*), kur norādīts, ka krava pārvadājumam saņemta 2017.gada 13.martā no plkst.13.00 līdz 14.40. Preces izsniedza /pers. C/. Ap plkst.19.00 automašīna ieradās preču izkraušanas vietā. */Nosaukums C/* pārstāvis /pers. B/ jau gaidījis pie bāzes vārtiem, tad uzkāpis furgona iekšpusē, pārbaudījis preces, taču krava netika pieņemta. Pamatojoties uz telefonsarunu ar /pers. C/, tika nolemts kravu nogādāt atpakaļ SIA "/Nosaukums B/"./Nosaukums C/pārstāvis /pers. B/ parakstījis CMR.

Tiesas sēdē SIA "/Nosaukums D/" amatpersona /pers. G/ liecināja, ka ar SIA "/Nosaukums B/" sadarbojās apmēram divus vai trīs gadus. SIA "/Nosaukums B/" veda kravas pārsvarā no Polijas un Lietuvas. No Polijas veda pamatā vistu filejas, stilbiņus, veselas vistas un šķiņķīšus. Kravas veda arī uz Igauniju. Rēķinus gatavoja grāmatvede, kurai liecinieks pārsūtīja pasūtījuma lapas. Kravas nosūtītājs vienmēr bija viens un tas pats – SIA "/Nosaukums B/". Par izskatāmo gadījumu liecinieks norādīja, ka viņš aizbrauca, aizveda kravu, nostāvēja tur kādu stundu, pēc tam atbrauca pārstāvis, apskatīja kravu un pateica, ka tas nav viņam vajadzīgs. Liecinieks piezvanījis /pers. C/ un izstāstījis situāciju, /pers. C/ esot atbildējis, ka ir informēts un ka var braukt atpakaļ. SIA "/Nosaukums B/" pasūtīja pārvadājumu uz Igauniju apmēram divas nedēļas iepriekš. /pers. C/ jautājis, kad liecinieks varētu aizvest kravu uz Igauniju. Kad parādījās brīvais laiks, liecinieks aizbraucis ar automašīnu pie rampas. Iepriekšējā dienā liecinieks esot atgriezies no Polijas un, iespējams, ka tā bija svētdiena. Kravas pārvadājumam liecinieks saņēmis CMR, un esot pārbaudījis, vai CMR ir aizpildīta korekti, pievērsis uzmanību arī kravas iekraušanas datumam. Norādīja, ka kravu iekrāva pirmdienā, un rēķinā norādīja pareizu pārvadājuma datumu. Nododot kravu, vienmēr sagaida, lai saņēmējs apstiprina kravas saņemšanu. Parasti saņemšanas datums ir norādīts. Galapunktā bija bāze, kurā atradās noliktavas. Liecinieks sazinājies ar /pers. C/, lai informētu, ka ir ieradies. /pers. C/ pateica, ka jāsagaida cilvēks, kurš pieņems kravu. Liecinieks gaidījis apmēram vienu stundu. Pēc tam atbraucis pārstāvis, atvēris kravu, aizvēris to, pateicis, ka nevajag kravu, un aizbraucis. Tad liecinieks piezvanījis /pers. C/, kurš pateica, ka krava jāved atpakaļ. Neviens nekādus dokumentus nebija iedevis. Liecinieks nevarēja paskaidrot, kurš SIA "/Nosaukums D/" vārdā sniedza skaidrojumu VID Elektroniskajā deklarēšanas sistēmā. Minēja, ka tā varētu būt bijusi grāmatvede, kurai ir piekļuve sistēmai. Pats personīgi skaidrojumu nav sniedzis. Dokumentus personīgi iesniedza VID, atstājot sekretariātā. Apskatot lietas materiālos esošos dokumentus (*lietas 1.sējuma 224.-233.lapa*), liecinieks norādīja, ka rēķinu par pārvadājumu sagatavoja grāmatvede. Liecinieks nevarēja izskaidrot, kādēļ rēķinā norādīts, ka kravas nosūtītājs ir pieteicēja, bet kravas saņēmēja SIA "/Nosaukums B/" (*lietas 1.sējuma 225.lapa*). Rēķins tika izrakstīts SIA "/Nosaukums B/", jo viņi pasūtīja automašīnu un viņu krava tika pārvadāta. SIA "/Nosaukums D/" 2017.gada 17.augustā sniegto skaidrojumu (*lietas 1.sējuma 228.lapa*) latviešu valodā rakstījusi grāmatvede. Par SIA "/Nosaukums D/" rēķinu, kas izsniegts SIA "/Nosaukums B/", bet kurā kā kravas nosūtītājs ir norādīts */Nosaukums C/* (*lietas 1.sējuma 233.lapa*), liecinieks neatcerējās, minēja, ka, iespējams, /pers. C/ lūdza rēķinu pārtaisīt. Viņi ļoti ilgi šo rēķinu apmaksāja. Liecinieks nevarēja pateikt, kurš rēķins bija pirmais, un kurš bija labotais, tāpat arī nevarēja pateikt, kad rēķins tika labots. Apskatot CMR (*lietas 2.sējuma 60.lapa*), kurā ir saņēmēja paraksts, liecinieks nevarēja paskaidrot, kad to parakstīja saņēmējs, jo liecinieka klātbūtnē, pirms došanās atpakaļ, Igaunijā neviens CMR nav parakstījis. Liecinieks atpakaļ atbrauca bez paraksta (dokumentā). CMR, kur norādīts, ka kravas nosūtītājs ir */Nosaukums C/* un saņēmējs SIA "/Nosaukums B/" (*lietas 2.sējuma 66.lapa*), lieciniekam iedeva vēlāk un liecinieks to parakstīja pēc /pers. C/ lūguma. */Nosaukums C/* transporta pasūtījumu (*lietas 2.sējuma 67.lapa*) liecinieks nebija redzējis un tādu nebija saņēmis. Igaunijas uzņēmums nav veicis pasūtījumu SIA "/Nosaukums D/". Liecinieks vedis kravas tikai SIA "/Nosaukums B/". Ar pieteicējas amatpersonu (kura vienmēr bijusi /pers. C/ kabinetā) liecinieku iepazīstinājis /pers. C/, kopīgi darījumi ar pieteicēju neesot bijuši.

[5.10] Izvērtējot nopratināto liecinieku liecības, kopsakarā ar lietas materiālos esošajiem darījumu dokumentiem, tiesa atzina, ka ir notikusi darījumu dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušām preču piegādēm.

/pers. C/ tiesas sēdē liecināja, ka /pers. B/ viņam bija pazīstams no iepriekšējiem darījumiem, kad SIA "/Nosaukums B/" iegādājās pamatlīdzekļus un vistas. /pers. C/ liecināja, ka tieši viņš norādīja pieteicējai par kādu cenu un kam pārdot preci. Pieteicējas amatpersona nebija iesaistīta ne preču piegādes organizēšanā, ne arī preču nosūtīšanā atpakaļ. Turklāt /pers. C/ zināja, ka Igaunijas uzņēmums ir norēķinājies ar pieteicēju, jo viņam tika nosūtīta maksājuma dokumenta kopija. Tātad tieši /pers. C/ pieņēma lēmumu par darījumu noformēšanas kārtību, izvēlējās sadarbības partneri un kontrolēja samaksas veikšanu. Norādītais apstiprina, ka darījumos iesaistītās personas veica saskaņotas darbības un /pers. C/ kontrolēja to izpildes kārtību. /pers. B/ apstiprināja, ka par visiem darījuma apstākļiem viņš esot vienojies ar /pers. C/, kā arī esot zinājis, ka preču piegāde notiks caur pieteicēju. Minētais papildus apstiprina, ka pieteicējas iesaiste darījumu ķēdē ir bijusi formāla.

Tiesa ņēma vērā, ka /pers. C/ Valsts policijai ir paskaidrojis, ka preces ražoja pēc pieteicējas pasūtījuma un norādēm, bet tas ir pretrunā ar pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem, ka tieši /pers. C/ norādīja, kam un cik daudz preces pārdot. Savukārt šādas informācijas sniegšana Valsts policijas amatpersonai liecina par izvairīšanos sniegt patiesu informāciju par darījumu noformēšanas apstākļiem.

/pers. C/ un /pers. B/ nespēja nosaukt personu, no kuras saņēma informāciju par preču neatbilstošu kvalitāti.

Tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka nebija Igaunijā brīdī, kad automašīna ieradās galapunktā, taču tas ir pretrunā ar Valsts policijas amatpersonai sniegto paskaidrojumu, ka tieši viņš esot atteicies pieņemt preces un esot to pateicis transportlīdzekļa vadītājam.

SIA "/Nosaukums D/" pārstāvis, sniedzot paskaidrojumu VID, ir norādījis, ka /pers. B/ gaidīja pie bāzes vārtiem, viņš arī pārbaudīja kravu un nolēma to nepieņemt.

Tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka krava Igaunijā esot atradusies vairākas dienas, nevis nosūtīta atpakaļ stundu pēc ierašanās.

Tiesa secināja, ka minētās pretrunas liecina par darījumu dokumentu noformēšanā iesaistīto personu nolūku slēpt patiesos notikuma apstākļus.

Tiesas sēdē /pers. G/ liecināja, ka uzdevumu vest kravu atpakaļ uz Latviju viņš esot saņēmis no /pers. C/. Tāpat SIA "/Nosaukums D/"

amatpersona apstiprināja, ka nav sadarbojies ar pieteicēju, bet gan ar SIA "/Nosaukums B/" un /pers. C/. Pieteicējas amatpersonu /pers. G/ esot redzējis pie /pers. C/.

Vērtējot preču pārvadājuma apstākļus, tiesa secināja, ka tas nav noticis normālas komercprakses apstākļos. Tas, ka SIA "/Nosaukums B/" (nevis pieteicēja) organizēja un apmaksāja kravas pārvadājumu, norāda uz to, ka /pers. C/ jau sākumā zināja, ka preces atgriezīsies SIA "/Nosaukums B/", un /pers. C/ bija ieinteresēts uzticēt pārvadājumus zināmam sadarbības partnerim. Tiesa ņēma vērā arī to, ka /pers. C/ pārvadījumu ir pasūtījis divas nedēļas iepriekš, kā arī bija vienojies ar /pers. G/, ka kravu piegādās tad, kad tam būs brīvs laiks. No minētā izriet, ka darījuma datums bija atkarīgs no konkrēta pārvadātāja iespējām kravu piegādāt, nevis no nosūtītāja (pieteicējas) un saņēmēja (*/Nosaukums C/*) vienošanās par konkrēto piegādes datumu.

Tiesa atzina, ka pārvadājuma dokumentu noformēšanas apstākļi liecina par fiktīvu darījumu noformēšanu. Proti, pārvadātāja pārstāvis norādīja, ka rēķinus sagatavoja grāmatvede, bet vēlāk tie tika laboti pēc /pers. C/ lūguma. /pers. G/ tiesas sēdē nespēja paskaidrot, kurš no rēķiniem ticis izrakstīts sākotnēji un kurš ir labotais rēķins. /pers. G/ noliedza, ka SIA "/Nosaukums D/" būtu saņēmusi transporta pasūtījumu no Igaunijas uzņēmuma un ka pārvadājums būtu veikts Igaunijas uzņēmuma uzdevumā. Arī /pers. B/ tiesas sēdē noliedza, ka būtu organizējis transportu un devis autovadītājam uzdevumu preci vest atpakaļ. Tātad minētie dokumenti (transporta pasūtījums, CMR) noformēti, lai šķietami apstiprinātu nevis preču nosūtīšanu atpakaļ, bet jaunu preču piegādi, un attiecīgos dokumentus /pers. G/ vēlāk iedeva /pers. C/.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka SIA "/Nosaukums D/" iesniegtā maršruta lapa un tahogrāfa kopija (*lietas 1.sējuma 226., 231.lapa*) nevar apliecināt preču piegādes faktu, jo maršruta lapa satur informāciju par braucienu uz Tallinu. SIA "/Nosaukums D/" laboja darījuma dokumentus pēc /pers. C/ lūguma, tādējādi pastāv reāla iespēja, ka attiecīgs dokuments arī varētu būt sagatavots pēc /pers. C/ lūguma. Savukārt tahogrāfa pieraksts sniedz informāciju tikai par to, kādos laikos transportlīdzeklis ir bijis ceļā un kad stāvējis, tas nesniedz informāciju par transportlīdzekļa maršrutu un atrašanos konkrētajā galapunktā. Pirmšķietami varētu secināt, ka visu organizēja /pers. C/ un pieteicēja par to neko nezināja, tomēr tiesa šādai varbūtībai nepiešķīra ticamību tāpēc, ka eksporta darījumā ir būtisks nevis pats darījuma fakts, bet arī preces izvešana no Latvijas uz citu valsti. Tātad no pieteicējas, kura darījumam piemēroja PVN 0 % likmi, būtu saprātīgi sagaidīt, ka tā interesēsies par preces piegādes faktu, nevis tikai paļausies uz /pers. C/ vārdiem. No /pers. G/ liecībām izriet, ka viņš ir redzējis pieteicējas amatpersonu pie /pers. C/, tādējādi pieteicējai bija iespēja iegūt informāciju par preču piegādes apstākļiem no pārvadātāja. Lietā esošās CMR 24.ailē nav norādīts kravas saņemšanas datums (*lietas 2.sējuma 60.lapa*), tajā ir norādīts, ka kravas iekraušanas datums ir 2017.gada 9.marts, bet CMR 22.ailē nav norādīts kravas iekraušanas un aizbraukšanas laiks. Par minētās informācijas norādīšanu bija atbildīga tieši pieteicēja kā kravas nosūtītāja, un pieteicēja zināja, ka dokuments, ar kuru būtu jāpamato kravas izvešanas faktu, satur nepatiesu informāciju.

SIA "/Nosaukums D/" iesniegtie dokumenti satur pretrunīgu informāciju par kravas nosūtītāju, proti, vienā rēķinā kā kravas nosūtītāja ir norādīta pieteicēja (*lietas 1.sējuma 225.lapa*), bet citā – Igaunijas uzņēmums (*lietas 1.sējuma 233.lapa*). Turklāt SIA "/Nosaukums D/" pārstāvis /pers. G/ nespēja paskaidrot pat to, kurš no minētajiem rēķiniem satur faktiskajiem apstākļiem atbilstošu informāciju.

Izvērtējot SIA "/Nosaukums D/" iesniegtos dokumentus, tiesa atzina, ka tie neapstiprina pieteicējas amatpersonas piedalīšanos preču izsniegšanā un preču iekraušanas procesa kontrolē noliktavā Meirānu ielā 6.

Lietā ir CMR (bez datuma un numura) par sasaldētas vistas filejas transportēšanu SIA "/Nosaukums B/" no Igaunijas uzņēmuma */Nosaukums C/* saskaņā ar 2017.gada 13.marta rēķinu Nr.17-303 (*lietas 2.sējuma 12.lapa*), taču /pers. G/ liecināja, ka Igaunijā viņam kravas pavaddokumenti netika iedoti, CMR par kravas saņemšanu neviens neparakstīja, šie dokumenti tika noformēti vēlāk. Minētais liecina par to, ka pieteicējas rīcībā 2017.gada 14.martā nevarēja būt kravas saņēmēja parakstīts dokuments, kas apstiprinātu kravas piegādi Igaunijas uzņēmumam. Lietā noskaidrots, ka pieteicēja arī nav kontaktējusies ar pārvadātāju, lai noskaidrotu informāciju par kravas piegādes apstākļiem, bet tas savukārt liecina par pienācīgas rūpības trūkumu.

Izvērtējot liecinieku liecības kopsakarā ar pārējiem lietas materiāliem, tiesa secināja, ka /pers. C/ bija vienošanās ar pieteicēju par apgrozāmo līdzekļu piesaisti, kā arī pieteicēja piegādāja izejvielas, piešķirot atlikto maksājumu.

Savukārt vienošanās starp /pers. C/ un /pers. B/ bija saistīta ar fiktīvu preču piegādi uz un no Igaunijas. /pers. G/, ar kuru sadarbojās /pers. C/, palīdzēja šo nodomu īstenot, lai šķietami pierādītu preces pārvadājuma faktu. Lietā noskaidrotie apstākļi liecina par to, ka darījumu shēmas organizētājs bija /pers. C/, bet pieteicēja ir apzināti iesaistījusies shēmā, ir akceptējusi /pers. C/ darbības un guvusi no tām fiskālās priekšrocības.

No /pers. G/ liecībām izriet, ka pieteicējas amatpersona ir bieži uzturējusies /pers. C/ kabinetā. Līdz ar to pieteicējas amatpersonai bija iespējas kontaktēties ar preču pārvadātāju, taču pieteicējas amatpersona to nav darījusi. Pieteicēja darījumu fakta apstiprināšanai iesniedza elektroniskā pasta vēstules par līguma saskaņošanu, kas pierāda, ka pieteicējai bija pieejami Igaunijas uzņēmuma kontakti un nebija šķēršļu ar to kontaktēties, lai noskaidrotu informāciju par darījuma norisi. Arī to pieteicēja nav darījusi. Tas pierāda pa tiesas intereses neesību no pieteicējas puses, pieteicējai nav bijis svarīgi pārliecināties par preču piegādi. Pieteicēja apzināti pieļāva situāciju, ka /pers. C/ organizē pieteicējas vārdā preču piegādi un dokumentu noformēšanu, kā arī pieteicēja akceptēja /pers. C/ veiktās darbības apstākļos, kad pieteicējai bija iespēja organizēt darījumu un kontrolēt preču piegādes izpildi. Pieteicēja nav saprātīgi izskaidrojusi minēto rīcību.

[5.11] No Lēmumā ietvertā pamatojuma var secināt, ka CMR norādītā preču piegādes vieta *Arukula tee 57, Juri, Rae, 75301 Harju maakond, Estonia*, ir identificējama kā Igaunijas gaļas un citu izstrādājumu ražotāja *AS UVIC* saimnieciskās darbības vieta (ražošanas rūpnīca), tomēr lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu /pers. B/ nodomu realizēt preces minētajam uzņēmumam.

Atbilstoši Igaunijas nodokļu administrācijas 2017.gada 15.novembrī sniegtajai informācijai par */Nosaukums C/* saimniecisko darbību un pieteicējas piegādes darījumu 2017.gada martā (*lietas 2.sējuma 20.-21.lapa*) minētais Igaunijas uzņēmums nodokļu administrācijai nav sasniedzams, 2017.gada maijā tas nav atsaucies uz nodokļu administrācijas uzaicinājumu iesniegt dokumentus PVN aprēķinu pārbaudei. 2017.gada 29.maijā uzņēmums izslēgts no PVN maksātāju reģistra.

Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija papildus apstiprina, ka izskatāmajā gadījumā nav notikusi preču piegāde. Lēmumā ir pamatoti secināts, ka fakts, ka uzņēmums nav sasniedzams, izvairās no sadarbošanās ar nodokļu administrāciju un saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu iesniegšanas, netieši raksturo šā uzņēmuma patiesos dibināšanas mērķus un attieksmi pret normatīvajos aktos noteikto pienākumu izpildi, kā arī tas rada pamatotas šaubas par reālas saimnieciskās darbības veikšanu. Igaunijas nodokļu administrācijas informācija liecina, ka */Nosaukums C/* faktisku saimniecisko darbību nav veikusi, uzņēmuma rekvizīti tikuši izmantoti faktiski neesošu darījumu noformēšanai.

Vērtējot argumentu, ka par preču piegādēm tika veikta samaksa, tiesa konstatēja, ka pieteicēja un SIA "/Nosaukums B/" pilnā apmērā neveica norēķinus par 2017.gada martā – jūnijā noformētajiem savstarpējiem darījumiem. Atbilstoši SIA "/Nosaukums B/" un pieteicējas noformētajam 2017.gada 7.jūnija līgumam par savstarpējo prasījumu ieskaitu SIA "/Nosaukums B/" parāda saistība pret pieteicēju bija 79 103,16 *euro*, pamatojoties uz pieteicējas 2017.gada 17., 20. un 23.martā, 26., 27. un 28.aprīlī, 31.maijā, kā arī 7.jūnijā noformētajām pavadzīmēm. Savukārt pieteicējas parāda saistība pret SIA "/Nosaukums B/" bija 20 122,30 *euro*, pamatojoties uz SIA "/Nosaukums B/" vārdā noformēto 2017.gada 9.marta pavadzīmi Nr.BCP 154853. Ieskaita rezultātā SIA "/Nosaukums B/" atlikusī parāda saistība pret pieteicēju bija 58 980,86 *euro* (*lietas 1.sējuma 120.lapa*). SIA "/Nosaukums B/" atlikušais parāds, pamatojoties uz 2017.gada 26.jūnija cesijas līgumu (*lietas 1.sējuma 216.-217.lapa*), tika cedēts Maltas uzņēmumam */Nosaukums F/*, kura amatpersona ir pieteicējas amatpersonas brālis /pers. F/, kurš ir arī pieteicējas dalībnieks un kurš saņemto cesijas maksu saskaņā ar 2017.gada 29.jūnija vienošanos ieskaita veidā izmantoja pieteicējas saistību pret */Nosaukums F/*. dzēšanai pēc 2017.gada

14.februāra un 20.marta aizdevuma līgumiem (*lietas 2.sējuma 35.-38., 89.-92.lapa*).

Tiesa atzina par pamatotu Lēmumā norādīto, ka, lai gan ir pieļaujams norēķināties par darījumiem, izmantojot ieskaitu un cesiju, tomēr šajā lietā konstatētie apstākļi norāda uz to, ka faktiski nav notikusi preču piegāde, bet ir organizēta naudas plūsma, izmantojot ārvalstu uzņēmumus. Naudas plūsmas organizēšanā bija iesaistīta pieteicējas amatpersona un pieteicējas dalībnieks. Līdz ar to nav atrodams loģisks izskaidrojums, kādēļ samaksas veikšanai bija nepieciešams cedēt parādu, nevis veikt samaksu pa tiešo pieteicējai, it īpaši ņemot vērā, ka aizdevumu līgumos noteiktie aizdevumu atmaksas termiņi iestājās tikai 2018.gada 13.februārī un 19.martā. Tiesa nepiešķīra ticamību pieteicējas sniegtajam skaidrojumam, ka parāds cedēts, jo pieteicēja vairs neveica saimniecisko darbību. No dokumentiem ir redzams, ka pieteicēja vēl 2017.gada 7.jūnijā piegādāja izejvielas SIA "/Nosaukums B/", tātad veica saimniecisko darbību.

[5.12] VID ir pamatoti izvērtējis arī pieteicējas iesniegtajās PVN deklarācijās uzrādītos iegādes un realizācijas darījumus. 2017.gada janvāra PVN deklarācija nav iesniegta; 2017.gada februāra PVN deklarācijā deklarēti tikai iegādes darījumi (avansa maksājumi) ar SIA "/Nosaukums B/" un SIA "STL"; 2017.gada marta PVN deklarācijā deklarēti iegādes darījumi ar SIA "/Nosaukums B/" un Vācijas uzņēmumu *Marlex Trade GmbH*, kā arī realizācijas darījumi ar SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*. Pieteicējas deklarētie piegādātāji SIA "STL" un Vācijas uzņēmums *Marlex Trade GmbH* atbilstoši SIA "/Nosaukums B/" deklarētajiem datiem ir arī SIA "/Nosaukums B/" sadarbības partneri.

Izvērtējot minēto, tiesa secināja, ka SIA "/Nosaukums B/" vienlaikus viena veida preci ir iegādājusies no tiešā pārdevēja un no starpnieka lomā piesaistītās pieteicējas.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja uzrādīja preču iegādi no SIA "/Nosaukums B/" 30 830,80 *euro* (kopā ar PVN 21 % likmi) vērtībā, savukārt atbilstoši noformētajam rēķinam par preču realizāciju *OU PremuimSigma* minētās preces pieteicēja realizēja par 26 390 *euro* ar PVN 0 % likmi.

Ņemot vērā minēto, nav konstatējams pieteicējas ekonomiskais labums.

Pieteicēja argumentē, ka 2017.gada 9.martā SIA "/Nosaukums B/" pārdeva sasaldētu broilera fileju par 25 480 *euro* un PVN, tajā pašā dienā pieteicēja šīs preces pārdeva Igaunijas uzņēmuma par 26 390 *euro*, nepiemērojot PVN.

Tiesa konstatēja, ka 2017.gada 14.februāra priekšapmaksas rēķinā norādītā preces cena ir 2,95 *euro* par kilogramu, bet 2017.gada 9.marta rēķinā – 2,80 *euro* par kilogramu. Pieteicēja minēto preci realizēja Igaunijas uzņēmumam par 2,90 *euro* par kilogramu (*lietas 1.sējuma 101., 102.lapa, 2.sējuma 5.lapa*). Tādējādi priekšapmaksas rēķinā ir norādīta lielāka cena, nekā pārējos rēķinos. Minētais liecina, ka sākotnēji SIA "/Nosaukums B/" plānoja pieteicējai preci pārdot par 0,15 *euro* dārgāk. Turklāt kaut iegādes un realizācijas cena atšķiras par 0,10 *euro*, kas varētu būt pieteicējas ekonomiskais labums no minētiem darījumiem, tomēr, ņemot vērā rēķinu kopsummas, tiesa secināja, ka pieteicējas ekonomiskais ieguvums veidojas tieši no PVN starpības. Turklāt jāņem vērā fakts, ka pieteicēja nepiedalījās darījumu organizēšanā un faktiski nav darījusi neko, kas radītu SIA "/Nosaukums B/" pārdotajai produkcijai pievienoto vērtību. /pers. C/ faktiski noteica preču realizācijas cenu darījumos, tāpēc tiesa rēķinā norādīto preces cenas pieaugumu vērtē kā formālu norādi, kas šķietami apliecinātu starpnieka ieguldītā darba vērtību. Lietā nav konstatējama faktiski ieguldītā darba vērtība (pieteicējas radīta preces pievienotā vērtība), kā tas notiktu faktiskas saimnieciskās darbības apstākļos.

[5.13] Rezumējot visu iepriekš minēto, tiesa secināja, ka strīdus darījumos ar SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu pieteicēja nav ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas nosacījumus, piemērojot PVN 0 % likmi. Līdz ar to VID ir pamatoti veicis korekcijas pieteicējas 2017.gada februāra un marta PVN deklarācijās, samazinot februārī un martā deklarēto priekšnodokli 5350,80 *euro* par darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/" , kā arī martā deklarēto kopējo un ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību 26 390 *euro* par darījumu ar Igaunijas uzņēmumu. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro un piekto daļu pieteicējai ir pamatoti noteikts pienākums samaksāt budžetā papildus aprēķināto PVN 3492,30 *euro*, soda naudu 1047,69 *euro* un nokavējuma naudu 165,88 *euro*, kā arī VID ir pamatoti samazinājis no budžeta atmaksājamo PVN 1858,50 *euro* un saistībā ar to aprēķinājis soda naudu 557,55 *euro*. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmo daļu, 110.panta 1.punktu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piekto daļu VID pamatoti apstiprināja pieteicējas 2017.gada februārī deklarēto pārmaksāto PVN 3467,52 *euro* apmērā un atteicās atmaksāt 2017.gada februārī deklarēto pārmaksāto PVN 1858,50 *euro*. Konstatējot, ka pieteicēja nav ievērojusi kārtējo nodokļu samaksas termiņus un ka audita lēmuma pieņemšanas dienā pieteicējai bija nodokļu parāds, VID pamatoti nepiemēroja likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus soda naudai, kas aprēķināta saskaņā ar minētā panta piekto daļu.

[5.14] Lai gan pieteicēja noliedz, ka būtu veikusi jebkādas prettiesiskas darbības, tiesa atzina, ka lietā ir iegūti pietiekami pierādījumi, kas apstiprina, ka pieteicēja zināja, ka tā iesaistās faktiski neesošu darījumu noformēšanā. Minēto apstiprina tiesas sēdē nopratināto liecinieku sniegtās liecības, par darījumiem noformētie dokumenti, kas satur pretrunīgu vai pat nepatiesu informāciju par darījumu norisi, kā arī VID iegūtā informācija par darījumos tieši iesaistītajām personām. Tiesa uzsvēra, ka arī lietas izskatīšanas laikā pieteicēja sniedza pretrunīgu informāciju par strīdus darījumu apstākļiem, būtiski mainot savu pozīciju.

Dokumentu noformēšana un parakstīšana neapstiprina ne to, ka darījums ir noticis, ne arī to, ka preces ir saņemtas. Darījuma esības konstatēšanā noteicošā ir nevis darījuma forma, bet gan tā ekonomiskā būtība, proti, vai ir notikusi apgalvotā preču aprite starp konkrētajiem darījuma dalībniekiem. Nekonstatējot konkrētajā lietā strīdus preču izvešanas faktu no Latvijas Republikas teritorijas, nav pamata uzskatīt, ka ar savstarpēji parakstītiem dokumentiem apliecinātais darījums ir patiešām noticis. Tāpat iegādes darījumā pieteicēja nav rīkojusies kā rūpīgam saimniekam pieklājas faktiski notikuša darījuma apstākļos. Savukārt tas, ka darījumu partneris ir apstiprinājis darījumu vai arī veicis samaksu, pats par sevi neizslēdz fiktīvi noformēta darījuma iespējamību (*sk., piemēram, Senāta 2016.gada 16.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-70/2016 (A420799410) un 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-69/2012 (A42487806) 9.punktu*).

Tiesa norādīja, ka lietā noskaidrotie apstākļi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarībā, nevis atrauti viens no otra.

Katrs no darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība.

Tiesa atzina, ka VID ir izvērtējis pieteicējas sniegtos paskaidrojumus par lietas apstākļiem kopsakarā ar darījumu dokumentos norādīto informāciju un auditā iegūtajiem rakstveida pierādījumiem. Savukārt pieteicēja, ceļot iebildumus par paskaidrojumu neizvērtēšanu, nav konkrēti norādījusi, kurus apstākļus VID nav vērtējis un kā tas varēja ietekmēt Lēmuma saturu pēc būtības. Apstāklis, ka Lēmumā nav atreferēti visi pieteicējas iebildumi, nenozīmē, ka iestāde tos nav izvērtējusi.

[5.15] PVN izkrāpšanas lietās iesaistītie uzņēmumi parasti veido darījumu ķēdes, tādēļ nozīme lietā ir arī pieteicējas darījumu partneru rīcībai, ciktāl tā attiecas uz pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanu.

Pieteicēja 2019.gada 26.martā Valsts policijai adresētajā iesniegumā norādīja, ka /pers. C/ un /pers. B/ saskaņotas darbības izpaudās tā, ka abas personas vienojās par veidu un nepieciešamām darbībām ar mērķi izmantot pieteicēju, lai gūtu fiskālas priekšrocības, lai SIA "/Nosaukums B/" iegūtu izejvielas ar ievērojamiem samaksas atvieglojumiem. Igaunijas uzņēmumam nebija pamata darījuma izpildes jautājumos komunicēt ar personu, kas nav darījuma dalībnieks. Minētās darbības pieteicēja raksturo kā krāpšanu (*lietas 2.sējuma 185.-186.lapa*).

Izvērtējot pieteicējas sniegto informāciju, tiesa atzina, ka pieteicēja nav konsekventa savā attieksmē pret /pers. C/ rīcību. Pieteicēja apstiprināja, ka

apzināti uzsāka sadarbību ar SIA "/Nosaukums B/" un piešķīra atvieglotus norēķinu nosacījumus par piegādātajām izejvielām. Lietā ir noskaidrots, ka pieteicējas amatpersona pieļāva, ka darījumu sarunas ved /pers. C/, pieteicēja nav kontaktējusies ar /pers. B/, kas tika deklarēts kā pieteicējas tiešais darījumu partneris, tomēr savā rīcībā pieteicēja nesaskata krāpšanas pazīmes. Savukārt apstākli, ka /pers. B/ nav kontaktējies ar pieteicējas amatpersonu (tieši tāpat kā pieteicēja nekontaktējās ar viņu), bet ar /pers. C/, pieteicēja vērtē kā krāpšanu, tāpat arī /pers. C/ rīcībā – uzdevumu došanā pārvadātājam – pieteicēja saskata saskaņotas darbības ar mērķi veikt krāpšanu. Tas liecina, ka pieteicēja norobežojas no savas atbildības un mēģina attaisnot savu rīcību (bezdarbību darījumu un piegādes organizēšanā, saprātīgas rūpības trūkumu komunikācijā ar darījumos iesaistītām personām un darījumu norises kontrolē u.tml.) ar to, ka darījumu partneri ļaunprātīgi izmantoja pieteicējas amatpersonas uzticēšanos /pers. C/.

[5.16] Darījums nedrīkst būt noformēts mākslīgi, galvenokārt vai tikai tādēļ, lai atskaitītu priekšnodokli vai gūtu citas fiskālas priekšrocības. Ja nodokļa maksātājs apzināti deklarē faktiski nenotikušus (mākslīgus) darījumus, viņa rīcība ir vērtējama kā PVN sistēmas ļaunprātīga, krāpnieciska izmantošana. Šādas krāpnieciskas rīcības rezultātā nerodas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Šajā gadījumā pieteicēja ir apzināti deklarējusi faktiski nenotikušu darījumu ar SIA "/Nosaukums B/" nolūkā gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Lietā noskaidrotajos apstākļos nav nozīmes tam, vai SIA "/Nosaukums B/" ir samaksājusi valsts budžetā PVN par strīdus darījumiem, jo tiek vērtēta pieteicējas rīcība un pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu.

Pieteicējai atbildība nav noteikta par tās tiešā darījuma partnera pieļautiem pārkāpumiem, bet gan par pašas pieteicējas rīcību.

PVN sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā tās galapatērētājs, tātad nodoklis būtībā tiek iekasēts gala patēriņa valstī. Tādēļ no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces piegādi pilnībā – ne tikai tās nogādāšanu pāri Latvijas Republikas robežai, bet arī to, ka piegādi veic citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī, proti, ka konkrētā piegāde uzskatāma par pabeigtu attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi jāsamaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam.

Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza PVN sistēmas darbība, tādēļ 0 % likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem.

Nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz PVN 0 % likmes piemērošanu, ja vien netiek konstatēts, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu (*sk. Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785/2019 (A420408113) 6.punktu*).

Šajā gadījumā pieteicējas iesniegtais preces nosūtīšanas dokuments satur nepatiesu informāciju, tas nepierāda preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī. Turklāt pieteicēja zināja, ka darījums ir iesaistīts nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Ņemot vērā, ka preču piegāde Igaunijas uzņēmumam Igaunijā nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza PVN sistēmas darbība, tāpēc 0 % likmes piemērošana konkrētajā gadījumā neatbilst materiāltiesiskajiem nosacījumiem.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās PVN direktīvas normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (*sk. 2019.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr.C-273/18 SIA "Kuršu zeme" pret Valsts ieņēmumu dienestu 35.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Ja iestāde nav pierādījusi, kāda ir nepamatotā nodokļu priekšrocība, kuru persona būtu guvusi, vai nav identificējusi iespējamās nepamatotās nodokļu priekšrocības, ko būtu saņēmušas citas sabiedrības, kuras piedalījās secīgo attiecīgo preču pārdošanas darījumu ķēdē, darījumu ķēdes esamība vien, pati par sevi nevar būt pamats tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikumam (*sk. turpat 37. un 38.punktu*).

Šajā gadījumā VID ir iesniedzis pierādījumus, kādas nepamatotas fiskālas priekšrocības ir guvusi pieteicēja, iesaistoties konkrētajā darījumu ķēdē un lietas materiāli satur objektīvus pierādījumus, kas apstiprina pieteicējas ļaunprātīgu rīcību nodokļu sistēmas izmantošanā. Līdz ar to tiesa atzina, ka pieteikums ir noraidāms.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot pēc būtības tādus pašus argumentus kā pieteikumā.

[7] Rakstveida paskaidrojumā VID apelācijas sūdzību neatzīst, bet piekrīt Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumam.

[8] Administratīvā apgabaltiesa ar 2021.gada 20.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja, bet pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību.

Senāts ar 2023.gada 19.septembra spriedumu (ECLI:LV:AT:2023:0919.A420131119.11.S, Nr.SKA-145/2023) atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 20.janvāra spriedumu un nodeva lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[9] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji uzturēja apelācijas sūdzību un pieteikumu, bet VID pārstāve neatzina ne apelācijas sūdzību, ne pieteikumu.

Motīvu daļa

[10] Uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus, kā arī pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[11] Izvērtējusi pirmās instances tiesas spriedumā ietverto pamatojumu, apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumā ietvertais pamatojums, ir pareizs un pilnībā pietiekams.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra sprieduma motivācijai.

[12] Atbildot uz apelācijas sūdzībā ietvertajiem iebildumiem par pirmās instances tiesas spriedumu, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[13] Lietā ir strīds par to, vai VID ir pamatoti apstrīdējis pieteicējas 2017.gada 9.marta preču (saldēta broilera fileja) iegādes darījumu no SIA "/Nosaukums B/" un preču piegādes darījumu Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/*. Proti, par to, vai nodokļu administrācija pamatoti samazināja pieteicējas deklarēto priekšnodokli 5350,80 *euro* par deklarētajiem darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/", kā arī deklarēto kopējo un ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu vērtību 26 390 *euro* par pieteicējas deklarēto darījumu ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/* (*lietas 1.sējuma 13.lapa*).

[14] Pieteicēja argumentē, ka nedz tiesai, nedz iestādei nav pienākuma konstatēt vai izprast darījuma vai komercdarbības vešanas jēgu un ekonomisko izdevīgumu.

Apgabaltiesa minētajam pieteicējas viedoklim nepiekrīt, jo atbilstoši normatīvo aktu prasībām gan nodokļu administrācijai, gan arī tiesai, vērtējot nodokļa aprēķina pareizību, ir jāpievēršas ne tikai darījumu dokumentārajam noformējumam, bet arī to saturam un ekonomiskajai būtībai. Līdz ar to ir nepieciešams pārbaudīt lietā esošos pierādījumus par darījumu saimnieciskajiem apstākļiem.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Saskaņā ar judikatūras atziņām, pārbaudot nodokļu administrācijas lēmuma pamatotību, tiesai jāpievērš uzmanība darījumu ekonomiskā satura un būtību raksturojošiem pierādījumiem (*sal. sk., piemēram, Senāta 2016.gada 26.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-293/2016 11.punktu*). Vērtējot nodokļu administrācijas apstrīdēto darījumu ekonomisko būtību, to patieso nozīmi un saturu, tiesa rīkojas atbilstoši judikatūras atziņām, nevis pretēji tām (*sk. Senāta 2021.gada 12.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-428/2021, ECLI:LV:AT:2021:1012.A420280617.15.L, 6.punktu*).

Līdz ar to kļūdains ir pieteicējas viedoklis, ka tiesai nav pienākuma vērtēt darījumu ekonomisko saturu un būtību.

Izskatāmajā lietā pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietā iegūtos pierādījumus, kas raksturo strīdus darījumu apstākļus un būtību, darījumu dokumentos uzrādīto personu lomu, kā arī ir pamatoti ņēmusi vērā, ka strīdus darījumu dokumentus noformēja savstarpēji labi pazīstamas personas. Būtiski ir tas, ka strīdus darījumu nodrošināšanā it kā iesaistītās personas sniedz izteikti pretrunīgu (savstarpēji izslēdzošu) informāciju par darījumu norisi, kas nebūtu iespējams, ja dokumentos uzrādītie darījumi būtu faktiski notikuši.

Novērtējot lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesai nav šaubu, ka strīdus darījumu kopuma vienīgā ekonomiskā nozīme ir fiskālu priekšrocību gūšana, tāpēc priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un tiesības uz PVN 0 % likmes piemērošanu ir liedzamas.

[15] No lietā esošajiem strīdus darījumu dokumentiem izriet, ka 2017.gada 9.martā pieteicēja iegādājās no SIA "/Nosaukums B/" ātri sasaldētu broilera fileju (9100 kg par 2,80 euro par kilogramu). Tajā pašā dienā pieteicēja noformēja rēķinu Nr.MRV 1 par to pašu preču pārdošanu Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/* par 2,90 *euro* par kilogramu. Tajā pašā datumā noformēta CMR, un saskaņā ar tajā norādīto informāciju, krava iekrauta 2017.gada 9.martā. Igaunijas uzņēmums */Nosaukums C/* 2017.gada 13.martā pārdeva svaigu vistas gaļu (9100 kg par 2,80 *euro* par kilogramu) SIA "/Nosaukums B/". Saskaņā ar CMR krava Igaunijā tika iekrauta 2017.gada 13.martā un saņemta Latvijā 2017.gada 14.martā.

Tādējādi no lietā iegūtajiem pierādījumiem nepārprotami izriet, ka pieteicējas iegādātā prece nonāca atpakaļ SIA "/Nosaukums B/" rīcībā.

Pieteicēja, skaidrojot strīdus darījumus, apelācijas sūdzībā ir norādījusi, ka strīdus darījumi faktiski notika, taču tos organizēja /pers. C/ (SIA "/Nosaukums B/" amatpersona). Strīdus darījumi bija tikai daļa no darījumiem, ko bija plānots veikt, īstenojot pieteicējas un SIA "/Nosaukums B/" sadarbību. Sadarbības ietvaros bija plānots uzbūvēt jaunu modernu gaļas pārstrādes cehu. Bija vēlme apvienot pieteicējas amatpersonas un /pers. C/ zināšanas dažādās jomās, lai īstenotu jaunu projektu. Šādu iemeslu dēļ strīdus darījumus (kas bija pirmie un izrādījās arī pēdējie attiecīgā projekta ietvaros) organizēja un kontrolēja /pers. C/, jo viņš tajā brīdī bija zinošāks sfērā, kas saistīta ar saldēto fileju. /pers. A/ bija fiziski ļoti noslogots SIA "/Nosaukums E/", faktiski nevarēja pienācīgi kontrolēt darījumu ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*, tas bija /pers. C/ atbildības sfērā. Fiziski pieteicējas amatpersonai nebija nedz laika, nedz vajadzības kontrolēt nedz darījumu ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*, nedz arī ar SIA "/Nosaukums D/", amatpersonas atbildības robežas (kopīgā sadarbības projekta ietvaros) bija preču realizācija restorāniem un kafejnīcām, kā arī attīstības plānošana.

Pieteicēja ir arī norādījusi, ka tieši SIA "/Nosaukums B/" izstrādāja un gatavoja attiecīgo preci, tāpēc kravai bija nostiprināts attiecīgs SIA "/Nosaukums B/" marķējums. Līdz ar to arī nekvalitatīvas preces piegādes gadījumā pasūtītājs */Nosaukums C/* sazinājās tieši ar SIA "/Nosaukums B/", nevis ar pieteicēju. Darījumus organizēja /pers. C/ un /pers. B/ (Igaunijas uzņēmuma */Nosaukums C/* amatpersona), kā arī par visiem darījumu apstākļiem vienojās minētās personas, kuras zināja, ka preču piegāde notiks tā kā caur pieteicēju. SIA "/Nosaukums D/" sadarbojās ar SIA "/Nosaukums B/" un ar /pers. C/, nevis ar pieteicēju.

Neraugoties uz minēto, pieteicēja neuzskata, ka tās iesaistīšana strīdus darījumu ķēdē būtu bijusi formāla.

Pieteicējas pārstāvis ir arī norādījis, pieteicēja nodrošina starpniecības pakalpojumus, bet starpniecības pakalpojumi nav tas pats, kas saldētas filejas ražošana un pārdošana, kā arī tas nav tas pats, kas vistu nokaušana un realizācija (*lietas 3.sējuma 4.-15.lapa*).

Arī pieteikumā pieteicēja ir norādījusi, ka nav preču ražotāja, ir tikai starpniece.

Tādējādi pieteicēja sevi pozicionē kā starpnieci darījumā starp SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*, norādot, ka tās iesaiste darījuma ķēdē nebija formāla, taču apgabaltiesa no lietā iegūtajiem pierādījumiem konstatē, ka pieteicēja nav veikusi nekādas darbības, lai nodrošinātu strīdus darījumu norisi. Visus darījumus (tostarp preču piegādi) organizēja SIA "/Nosaukums B/" pārstāvis /pers. C/, vienojoties gan ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*, gan arī ar pārvadātāju SIA "/Nosaukums D/". Savukārt to, kādas darbības faktiski būtu veikusi pieteicēja strīdus darījumu nodrošināšanā, pieteicēja nav norādījusi, un tās arī nav konstatējamas no lietā esošajiem pierādījumiem. Līdz ar to ir tikai formāli noformēti darījumu dokumenti, mākslīgi uzrādot tajos pieteicēju, turklāt darījumu dokumentos iekļautās ziņas neatbilst faktiskajiem apstākļiem.

Līdz ar to apgabaltiesa, novērtējusi lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka pieteicēja tikai formāli (skata pēc) bija iesaistīta darījumā kā starpniece, lai varētu nepamatoti gūt fiskālas priekšrocības.

No lietā esošajiem pierādījumiem secināms, ka SIA "/Nosaukums B/" pieteicējas iesaistīšana strīdus darījumos objektīvi nebija nepieciešama, jo SIA "/Nosaukums B/" nebija šķēršļu piegādāt preces saņēmējam, neiesaistot pieteicēju. Nav cita loģiska izskaidrojuma, kāpēc SIA "/Nosaukums B/" nolēma formāli darījumu dokumentos uzrādīt pieteicēju, piegādājot preci Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/*, kā vien tas, ka, šādā veidā noformējot darījumu dokumentus, varētu iegūt nepamatotas fiskālas priekšrocības nodokļu jomā.

Nav pamatota pieteicējas atsaukšanās uz citiem, it kā nākotnē plānotiem darījumiem (piemēram, par iespējamu gaļas pārstrādes ceha būvēšanu). Izskatāmās lietas ietvaros nav arī pamata vērtēt citus, nodokļu administrācijas neapstrīdētus darījumus, kas veikti starp SIA "/Nosaukums B/" un SIA "/Nosaukums E/", jo tas neizskaidro pieteicējas nepamatotu un formālu iesaistīšanu strīdus darījumu ķēdē: SIA "/Nosaukums B/" – pieteicēja – */Nosaukums C/*. Šajā lietā ir jāvērtē tieši pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par pieteicējas darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/", kā arī pieteicējas tiesības piemērot PVN 0 % likmi darījumā ar Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*.

Kā jau tika konstatēts, minētās tiesības pieteicējai ir liedzamas, jo strīdus darījumi pēc to satura un ekonomiskās būtības ir bijuši vērsti uz nepamatotu fiskālo priekšrocību iegūšanu, proti, tie netika veikti normālas komercdarbības ietvaros. Šos apstākļus jau ir pareizi izvērtējusi pirmās instances tiesa, un apgabaltiesa vēlreiz tos pašus apsvērumus neatkārto.

Savukārt citi pieteicējas plānotie darījumi ar SIA "/Nosaukums B/", kā arī citu uzņēmumu savstarpējie darījumi neveido apstrīdēto darījumu saturu un ekonomisko būtību.

[16] Pieteicēja argumentē, ka tikusi apkrāpta no darījumu partneru puses. Pieteicējas pārstāvis tikai audita laikā esot uzzinājis, ka Igaunijas uzņēmums preci atsūtījis atpakaļ SIA "/Nosaukums B/". Minētais, pieteicējas ieskatā, varētu liecināt par saskaņotām, krāpnieciskām darbībām starp

SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*.

Novērtējot lietā iegūtos pierādījumus, apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicējas pārstāvja apgalvojumam, ka viņš nezināja, kādos darījumos iesaistās pieteicēja. Pieteicējas pārstāvis bija informēts par to, kādi darījumu dokumenti tiek noformēti (viņš pats tos ir parakstījis, un, tātad, zināja dokumentu saturu), kā arī pieteicējas pārstāvis zināja, ka darījumu dokumentos ietvertās ziņas neatbilst faktiskajiem apstākļiem. No pieteicējas pārstāvja lietā sniegtajiem paskaidrojumiem nepārprotami izriet, ka viņš apzināti nepiedalījās /pers. C/ organizētajos darījumos, neraugoties uz to, ka darījumi tika organizēti pieteicējas vārdā, pat neinteresējās ne par darījumu nosacījumiem (tos noteica /pers. C/), ne par darījumu norisi (piemēram, par to, vai preces faktiski tika piegādātas saņēmējam), kā arī darījumus vispār nekontrolēja. Šāda rīcība no uzņēmuma amatpersonas puses pilnīgi neatbilst normālai komercpraksei.

Atbilstoši judikatūras atziņām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar liegt, ja nav pierādīts paša nodokļa maksātāja nelabticīgums vai ir gūta pārliecība, ka viņš nezināja un objektīvi nevarēja par to zināt. Proti, tieši rēķina saņēmēja rīcības novērtējums ir izšķirošs, lai būtu pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības (*sk. Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-21/2019, ECLI:LV:AT:2019:0426.A420267714.2.S 11.punktu un 2022.gada 17.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-317/2022, ECLI:LV:AT:2022:0617.A420542512.23.S 6.punktu*).

Ņemot vērā, ka no lietā iegūtajiem pierādījumiem nav konstatējamas darbības strīdus darījumu organizēšanā, ko būtu veikusi pieteicēja, un arī pieteicējas pārstāvis tās nespēj nosaukt, apgabaltiesai nav šaubu, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos iesaistās.

Nav rodams loģisks un saprātīgs izskaidrojums, kas atbilstu komerciālajai realitātei, kādēļ darījumus pieteicējas vietā un pieteicējas vārdā organizēja cita persona (cits patstāvīgs komersants), mākslīgi iekļaujot darījumu ķēdē pieteicēju un formāli uzrādot darījumu dokumentos pieteicēju, lai gan tas neatbilst faktiskajiem apstākļiem. Kā jau tika secināts iepriekš, vienīgais loģiskais izskaidrojums minētajai situācijai ir, ka, šādā veidā noformējot darījumu dokumentus, bija plānots iegūt nepamatotas fiskālas priekšrocības nodokļu jomā.

Savukārt, ja pieteicēja būtu rīkojusies atbilstoši komerciālajai realitātei, pati organizējot, veicot un kontrolējot savus darījumus, minētā situācija nevarētu izveidoties, jo pieteicējas pārstāvim objektīvi būtu radušās pamatotas šaubas par to, kādēļ cits komersants vēlas pieteicējas vietā organizēt un veikt pieteicējas darījumus, izmantojot pieteicējas rekvizītus darījumu dokumentos. Saprātīgi nav sagaidāms, ka rūpīgs komersants, kuram ir patiess nolūks veikt uzņēmuma saimniecisko darbību, apzināti nevēlētos iesaistīties sava uzņēmuma pārstāvēšanā (faktiski un pēc būtības), savu darījumu organizēšanā, to noslēgšanā un to norises kontrolēšanā, lai pēc iespējas izvairītos no saimnieciskās darbības riskiem. Pretējā gadījumā, ja pieņemtu par pareizu pieteicējas piedāvāto redzējumu lietā noskaidrotajiem apstākļiem, no komersanta vispār nebūtu iespējams prasīt jebkādu atbildību par šā komersanta veikto saimniecisko darbību, jo komersants vienmēr varētu aizbildināties ar citu personu veiktām prettiesiskām darbībām uzņēmuma vārdā, kas turklāt tika veiktas ar paša komersanta apzinātu piekrišanu.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka tad, ja pieteicēja kā komersants būtu rīkojusies atbilstoši komerciālajai realitātei un būtu ievērojusi saprātīgu rūpību, kas ir loģiski sagaidāma no ikviena komersanta, kurš patstāvīgi un ar patiesu nodomu veic uzņēmuma saimniecisko darbību, pieteicējai lietā noskaidrotajos apstākļos bija jārodas pamatotām šaubām gan par strīdus darījumu saturu un ekonomisko būtību, gan arī par pieteicējas lomu un nepamatotu iesaisti (bez objektīvas nepieciešamības) mākslīgā darījumu ķēdē, gan arī strīdus darījumu dokumentu noformēšanu, kuri neatbilst faktiskajiem apstākļiem.

Līdz ar to tam, ka arī SIA "/Nosaukums B/" un Igaunijas uzņēmums */Nosaukums C/*, iespējams, veica krāpnieciskas darbības (iespējams, arī attiecībā pret pieteicēju), lietā noskaidrotajos apstākļos nav izšķirošas nozīmes, jo pašai pieteicējai bija pienākums rīkoties atbilstoši normatīvo aktu prasībām, noslēdzot darījumus savā vārdā, ja pieteicēja vēlējās īstenot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kā arī vēlējās saviem darījumiem piemērot PVN 0 % likmi.

Nodokļa maksātājam cita starp ir pienākums pēc iespējas novērst risku tikt iesaistītam tādos darījumos, kuru mērķis ir nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana, taču izskatāmajā gadījumā pieteicēja no savas puses to nav darījusi (nav rīkojusies atbilstoši komerciālai realitātei, nav izrādījusi interesi par saviem saimnieciskajiem darījumiem, nav rīkojusies kā rūpīgs saimnieks), lai lietā konstatēto situāciju novērstu. Lietā konstatētajai pieteicējas (uzņēmuma amatpersonas) rīcībai nav loģiska un saprātīga izskaidrojuma.

[17] VID argumentē, ka pieteicējas iegādes darījums no SIA "/Nosaukums B/" un pieteicējas piegādes darījums Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/* nav faktiski notikuši tā, kā norādīts darījumu dokumentos. Savukārt pieteicēja norāda, ka strīdus darījumi ir faktiski notikuši, tikai pieteicējas pārstāvi esot piemānījis pieteicējas sadarbības partneris, kuram pieteicējas pārstāvis uzticējās.

Saskaņā ar tiesu praksē nostiprinātajām atziņām preču faktiska tālāka piegāde neizslēdz to, ka šāda preču aprite notikusi, vienlaikus veicot darbības nepamatotu fiskālo priekšrocību gūšanai, ļaunprātīgi izmantojot nodokļu sistēmu, vai piedaloties nodokļu krāpšanā (*sk. Senāta 2020.gada 7.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-88/2020, ECLI:LV:AT:2020:0407.A420525013.3.S. 7.punktu*).

Ievērojot minēto, arī tam, ka, iespējams, preces SIA "/Nosaukums B/" piegādāja Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/*, un šo darījumu organizēja SIA "/Nosaukums B/" amatpersona /pers. C/, šajā lietā nav izšķirošas nozīmes, jo šajā lietā strīds ir par to, vai faktiski ir notikuši strīdus darījumu dokumentos uzrādītie darījumi starp SIA "/Nosaukums B/" un pieteicēju, kā arī darījumi starp pieteicēju un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/*. Ar lietā esošajiem pierādījumiem ir pierādīts, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši.

Apgabaltiesa jau konstatēja, ka pieteicējas it kā noslēgtos darījumus par preču piegādi Igaunijas uzņēmumam /Nosaukums C/no SIA "/Nosaukums B/", nepamatoti iesaistot kā starpnieci pieteicēju, organizēja /pers. C/, un šāda darījumu ķēde tika izveidota mākslīgi, jo pieteicēju kā starpnieci iesaistīt nebija nepieciešams, kā arī pieteicēja faktiski nav vispār iesaistījusies darījumu organizēšanā, veikšanā un kontrolēšanā.

Ņemot vērā lietā noskaidrotos apstākļus, ir pamats secināt, ka strīdus darījumu dokumentos uzrādītie darījumi starp SIA "/Nosaukums B/" un pieteicēju, kā arī darījumi starp pieteicēju un Igaunijas uzņēmumu */Nosaukums C/* faktiski nav notikuši, bet ir tikai noformēti dokumenti, nolūkā radīt mākslīgu darījumu ķēdi, lai nepamatoti iegūtu fiskālās priekšrocības.

Atbilstoši judikatūras atziņām tiesības uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu var liegt gadījumā, ja prece uz citu dalībvalsti nav piegādāta vispār vai tā ir piegādāta, bet ir konstatēta nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un secināts, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to (*sk. Senāta 2023.gada 28.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-71/2023, ECLI:LV:AT:2023:1128.A420341117.19.S. 19.punktu*).

Izskatāmajā gadījumā ar lietā iegūtajiem pierādījumiem ir pierādīts fakts, ka pieteicēja nav veikusi pat minimāli nepieciešamās darbības, lai nodrošinātu preču izvešanu uz Igauniju un piegādāšanu Igaunijas nodokļu maksātājam, tāpēc attiecīgi pieteicējai tika pamatoti liegtas tiesības piemērot PVN 0 % likmi.

[18] Saskaņā ar tiesu prakses atziņām konkrētas norādes par nodokļu maksātāja gūtajām fiskālām priekšrocībām ir svarīgas gadījumos, kad nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas pazīmes nav viennozīmīgas. Taču, ja lietas apstākļi un pierādījumi apstiprina strīdus darījumu mākslīgo raksturu un nerada šaubu par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un pieteicējas rīcības ļaunprātīgiem nolūkiem, nav nepieciešams īpaši ar matemātiskiem aprēķiniem pamatot pieteicējas gūto fiskālo labumu (*sal. sk. Senāta 2021.gada 12.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-*

428/2021, ECLI:LV:AT:2021:1012.A420280617.15.L, 10.punktu).

Šajā lietā ir pierādīti fakti, ka; 1) pieteicējas iegādātā prece nonāca atpakaļ SIA "/Nosaukums B/" rīcībā; 2) pieteicējas pārstāvis zināja, kāda satura dokumenti tiek noformēti un parakstīti pieteicējas vārdā, kā arī apzināti piekrita, ka cits komersants rīkojas pieteicējas vārdā; 3) pieteicējas pārstāvis nav izrādījis komersantam raksturīgu interesi par uzņēmuma vārdā noformētajiem strīdus darījumu dokumentiem; 4) strīdus darījumus pieteicējas pārstāvis faktiski nav veicis, darījumos nav iesaistījies, nav tos organizējis un kontrolējis; 5) strīdus darījumu dokumentos iekļautās ziņas neatbilst faktiskajiem apstākļiem un pieteicēja to zināja; 6) pieteicēja faktiski nav veikusi nekādas darbības, lai nodrošinātu strīdus darījumu norisi; 7) ir formāli noformēti darījumu dokumenti par mākslīgu darījumu ķēdi.

Pastāvot minētajam apstākļu kopumam, nav cita loģiska izskaidrojuma, kādēļ izveidojās lietā konstatētā situācija, kā vien tas, ka, šādā veidā noformējot darījumu dokumentus, bija plānots nepamatoti iegūt fiskālās priekšrocības nodokļu jomā. Lietā noskaidroto apstākļu kopums nepārprotami liecina par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, kā arī par to, ka pieteicēja zināja, ka noformētie darījumu dokumenti neatbilst faktiskajiem apstākļiem.

Ņemot vērā konstatēto, nav saskatāma nepieciešamība veikt matemātisku aprēķinu, lai pamatotu pieteicējas gūto fiskālo labumu.

[19] Pieteicēja argumentē, ka nodoklis budžetā tika samaksāts, to ir samaksājusi SIA "/Nosaukums B/", taču VID vēlas iekasēt PVN dubultā, proti, arī no pieteicējas.

Minētajam pieteicējas argumentam apgabaltiesa nepiekrīt, jo, kā jau iepriekš tika norādīts, šajā lietā ir strīds par pieteicējas deklarēto 2017.gada 9.marta preču iegādes darījumu no SIA "/Nosaukums B/" un pieteicējas uzrādīto piegādes darījumu Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/*, un lietā tika noskaidrots, ka šie darījumu dokumenti neatbilst faktiski notikušiem darījumiem.

Atbilstoši tiesu prakses atziņām tas, ka darījuma partneris ir deklarējis darījumu un veicis nodokļa samaksu budžetā, pats par sevi nav pietiekams pamats atzinumam, ka strīdus darījums nav iesaistīts darījumu ķēdē, kuras mērķis ir nepamatoti gūt fiskālas priekšrocības (*sal. sk. Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-655/2018, ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S, 11.punktu un 2023.gada 21.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-10/2023, ECLI:LV:AT:2023:0621.A420331317.10.S, 15.punktu*).

Katra darījumu ķēdē iesaistītā persona ir atbildīga tieši par saviem darījumiem, tādēļ, ja šo darījumu noslēgšanā tiek konstatēta ļaunprātība, attiecīgajai personai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli neatkarīgi no tā, vai nodokli valsts budžetā *par saviem* darījumiem ir samaksājusi tā persona, kura atrodas piegādes darījumu ķēdes sākumā, un neatkarīgi no tā, kādā apmērā nodokli budžetā ir deklarējuši personas darījumu partneri (*sal. sk. Senāta 2024.gada 27.marta sprieduma lietā Nr.SKA-61/2024, ECLI:LV:AT:2024:0327.A420222816.18.S, 11.punktu*).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas argumentam, ka, liedzot pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli, varētu uzskatīt, ka PVN tiks budžetā iekasēts dubultā apmērā tādēļ, ka atbilstoši saviem deklarētajiem darījumiem nodokli samaksāja SIA "/Nosaukums B/". VID ir pareizi konstatējis, ka pieteicēja nav izpildījusi likumā noteiktās prasības priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanai, un šajā lietā jāvērtē ir tieši pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par pieteicējas (nevis cita komersanta) deklarētajiem darījumiem.

[20] Pieteicēja argumentē, ka prokuratūra kā kompetentā iestāde nav konstatējusi krāpnieciskas darbības strīdus darījumos.

Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka izskatāmajā lietā netiek vērtēts tas, vai ir noticis noziedzīgs nodarījums (krāpšana nodokļu jomā); vai pieteicēja un tās darījumu partneri ir izdarījuši noziedzīgu nodarījumu (krāpšana nodokļu jomā); vai ir konstatējama pieteicējas un tās darījumu partneru vaina noziedzīga nodarījuma izdarīšanā. Šādi apstākļi ir vērtējami kriminālprocesa ietvaros, tādējādi tie ir ārpus administratīvo tiesu kompetences, un apgabaltiesa tos nevērtē.

Saskaņā ar tiesu prakses atziņām administratīvajā lietā pieteicēja vai tā darījuma partnera veiktās darbības saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem netiek vērtētas no krimināltiesiskā aspekta, proti, vai kāds no darījumos iesaistītajiem dalībniekiem ir izdarījis noziedzīgu nodarījumu – krāpšanu. Nodokļa lietās pārbaudes priekšmets ir tas, vai attiecīgais darījums var būt tiesisks pamats fiskālu priekšrocību iegūšanai. Administratīvā procesa likumā un attiecīgā nodokļa likumā ir noteikta kārtība (pierādījumi, pierādīšanas līdzekļi un pierādījumu novērtēšana), kādā iestāde un tiesa veic pārbaudi, un sekas tam, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs fiskālās priekšrocības ieguvis un izmantojis nepamatoti. Administratīvais process ir nošķirams no kriminālprocesa, kā ietvaros tiek pārbaudīts, vai persona ir izdarījusi noziedzīgu nodarījumu, – tas nav administratīvo tiesu kompetencē (*sk. Senāta 2024.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-32/2024, ECLI:LV:AT:2024:0628.A420179219.14.S, 11.punktu*).

Ievērojot minēto, šajā lietā nav izšķirošas nozīmes tam, pie kādiem secinājumiem varētu nonākt kriminālprocesa ietvaros, pārbaudot pieteicējas un pieteicējas deklarēto darījumu partneru darbības saistībā ar strīdus darījumiem un vērtējot šos apstākļus no krimināltiesiskā aspekta.

[21] Rezumējot minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteicēja nav veikusi nekādas (pat minimāli nepieciešamās) darbības, lai nodrošinātu strīdus darījumu norisi, ir konstatējams strīdus darījumu mākslīgais raksturs un strīdus darījumu dokumentu formāla noformēšana. Pieteicējas deklarētā preču iegāde no SIA "/Nosaukums B/" un pieteicējas deklarētā preču piegāde Igaunijas uzņēmumam */Nosaukums C/* tika imitēta, formāli noformējot strīdus darījumu dokumentus, tieši un apzināti iesaistoties darījumu slēdzēju pušu amatpersonām. Nav rodams loģisks un saprātīgs izskaidrojums pieteicējas formālai iesaistīšanai mākslīgi izveidotajā darījumu ķēdē, kā arī strīdus darījumu dokumentu noformēšanai, un pieteicēja to zināja. Labticīga dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušiem darījumiem nav iespējama.

Tādējādi lietā noskaidroto apstākļu kopums nepārprotami liecina par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, tāpēc Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA "/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.decembra lēmuma Nr.30.2-22.7/5591 atcelšanu.

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

Tiesneses:

R.Paegle I.Kaļiņina S.Liniņa