**Vērtējamie apstākļi, izskatot strīdu par starpnieka iesaistīšanas nepieciešamību darījumos**

Nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, kurus tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai, lai ierobežotu savu nodokļu slogu.

Apstākļos, kad preču un to piegāžu esība nav apšaubīta, to, ka darījumu ķēde, kurā šīs piegādes veiktas, šķiet neracionāla no saimnieciskā viedokļa vai nav saprātīgi pamatota, pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu. Šādās situācijās tiesai jāveic vispusīgs un pilnīgs pierādījumu novērtējums par konkrētā komersanta kā starpnieka lomu, mērķiem un atbildību preču iegādes un piegādes darījumos, kas tostarp veikti uzņēmumu grupas ietvaros.

Nodokļu maksātājam ir jāatsaka iespēja izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tad, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 30.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420226518, SKA-65/2024**

 [ECLI:LV:AT:2024:0930.A420226518.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/539880.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Indra Meldere un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „ACME Latvija” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 28.maija lēmuma Nr. 30.2‑22.8/2382 atcelšanu, sakarā ar SIA „ACME Latvija” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 11.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „ACME Latvija” pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2015.gada 1.februāra līdz 2016.gada 29.februārim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2015.gadu.

Auditā secināts, ka pieteicējai nebija tiesību iegrāmatot mobilo telefonu un planšetdatoru iegādi no SIA ,,Z-Elektro Baltic” (līdz 2015.gada 22.jūlijam SIA „Megaclub”) un SIA ,,EK Tehnika” un šo preču tālāku pārdošanu Lietuvas komercsabiedrībai *ACC Distribution*, jo pieteicēja zināja, ka iesaistās ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā. Tāpēc audita rezultātā koriģēts pieteicējas deklarētais priekšnodoklis, ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtība, kā arī peļņas un zaudējuma aprēķins. Tā rezultātā pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis un ar šiem nodokļiem saistītā nokavējuma un soda nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 28.maija lēmumu Nr. 30.2‑22.8/2382, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums par nodokļu audita rezultātiem.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja zināja vai tai būtu jāzina, ka tās noformētie darījumi ar SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” ir daļa no šo sabiedrību un to tālāko darījumu partneru mākslīgo darījumu ķēdes. Tāpat lietā nav pierādīts, ka pieteicēja zināja vai tai būtu jāzina par SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” darījumiem ar *ACC Distribution*.

Līdz ar to tas, ka SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” un to lejupējie darījumu partneri bijuši iesaistīti nelikumīgās darbībās, pats par sevi nav pamats, lai pieteicējai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[2.2] Neskatoties uz minēto, pieteicēja ir iesaistījusies simulatīvu darījumu noformēšanā. Tātad nodokļa rēķinos ietverta nepatiesa informācija, un šādi dokumenti nav izmantojami kā grāmatvedības dokumenti.

Pieteicēja ir patstāvīgi piedalījusies formālu iegādes un piegādes dokumentu noformēšanā un deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus, tāpēc ir pamats secināt, ka pieteicēja apzināti ir iesaistījusies šajos darījumos ar nodomu mākslīgi samazināt budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli.

[2.3] Minēto apstiprina turpmāk minētie pierādījumi lietā.

No pieteicējas paskaidrojumiem un SIA „EK Tehnika” pārstāvja [pers. A] un *ACC Distribution* darbinieces [pers. B] paskaidrojumiem un liecībām tiesā izriet, ka pieteicēja nebija strīdus preču faktiskā pircēja iegādes darījumos un pārdevēja piegādes darījumos.

Lietā ir pierādīts, ka cenu un sortimenta izpēti strīdus darījumos bija veikusi *ACC Distribution*. Arī visas vienošanās par piegādājamo preci, tostarp par cenu, par kādu pieteicēja to pārdos *ACC Distribution*, un piegādi, notikušas tieši starp SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika” un *ACC Distribution* darbinieci [pers. B], par ko liecina citstarp sarakste starp minētajām pusēm.

No paskaidrojumiem, liecībām un rakstveida pierādījumiem lietā konstatējams, ka pieteicēja darījumos piesaistīta formālu darbību veikšanai – preču saņemšanai pieteicējas noliktavā, pavadzīmju ievadīšanai ar *ACC Distribution* vienotā sistēmā, preču nosūtīšanai *ACC Distribution* un dokumentu noformēšanai, lai tādā veidā radītu šķietamību par secīgiem patstāvīgiem saimnieciskajiem darījumiem.

Līgumi starp SIA „Z-Elektro Baltic”, SIA „EK Tehnika” un pieteicēju noformēti formāli un liecina par līgumu sastādīšanu formālai darījumu pamatošanai, nevis par darījumu attiecību nopietnu dokumentāru noformēšanu. Pieteicējai faktiski bija vienalga, kurš no uzņēmumiem tai piegādā preces, svarīga bijusi tikai uzņēmuma saistība ar [pers. A].

Šo secinājumu nevar ietekmēt lietā konstatētais, ka konkrētu preču partiju, to cenu un piegādes datumu saskaņošana notikusi elektroniskajā sarakstē. Ņemot vērā preču cenu mainību, var parakstīt vienu līgumu, bet atsevišķas piegādes saskaņot atsevišķi. Taču izskatāmajā gadījumā noformētie līgumi ir pārāk nekonkrēti. Normālai komerciālai praksei ir jābūt prognozējamai. Līguma noslēgšana nav pašmērķis, tāpēc atbilstoši normālas un saprātīgas saimniekošanas principiem ir loģiski sagaidāms, ka līgumā nosacījumi ir pēc iespējas konkrētāki, un līgumam jāliecina par to, ka starp darījuma dalībniekiem ir notikusi pietiekami skaidra vienošanās par konkrētiem saimnieciskiem darījumiem. Tādējādi, lai arī primārais darījumus apliecinošais dokuments ir rēķins, gadījumā, ja ir noslēgts līgums, tad ar to saistītās neskaidrības nevar tikt uzskatītas par nenozīmīgām. Pretējā gadījumā nav saprotama darījumā iesaistīto pušu izvēle slēgt līgumu ar nesaprotamiem nosacījumiem.

[2.4] Jāņem vērā, ka mobilo telefonu un planšetdatoru tirdzniecība nav pieteicējas ierastā saimnieciskā darbība. Līdz ar to pieteicēja, piedaloties strīdus preču iegādes un piegādes darījumu noformēšanā, ir veikusi sev neraksturīgus darījumus. Pieteicējas paskaidrotajam, ka ar mobilo telefonu un planšetdatoru tirdzniecību nodarbojas citi ACME grupas uzņēmumi, kā arī tam, ka šāda veida darījumi ir ierasta prakse *ACC Distribution*, nav izšķirošas juridiskas nozīmes. Lietā arī nav nozīmes tam, ka Lietuvas nodokļu administrācija nav apšaubījusi *ACC Distribution* darījumus ar pieteicēju.

[2.5] Arī tas, ka iegādātās preces netika uzskaitītas pieteicējas noliktavas uzskaites programmā, liecina, ka strīdus darījumi bija formāli. Tas, ka strīdus preces uzskaitīja tikai *ACC Distribution* noliktavas uzskaites programmā un pieteicēja šo darbību uzskata kā nevajadzīgu dublēšanu, apstiprina secinājumu par to, ka pieteicējas deklarētie darījumi bija formāli.

[2.6] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējai darījumi ar SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” bija nepieciešami, lai nodrošinātu tālāku preču piegādi *ACC Distribution*. Atbilstoši pieteicējas paskaidrotajam darījumi realizēti ACME grupas kopējās interesēs, jo konkrētie piegādātāji paši nevarēja piegādāt preces uz Lietuvu.

Parastas komercdarbības gadījumā uzņēmuma interesēs nav iegādāties preces vairāku secīgu darījumu rezultātā, jo šādu preču iegādes izmaksas ir lielākas un tiek samazināta uzņēmuma peļņa, kas neatbilst komercdarbības mērķim vispārpieņemtā izpratnē. Lietā iegūtie pierādījumi, tostarp [pers. B] sniegtās liecības, nesniedz atbildi uz jautājumu, kāpēc *ACC Distribution* bija svarīgi iegādāties tieši strīdus preces, kas nāca no piegādātājiem SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika”, un kāpēc *ACC Distribution* savai komercdarbībai nepieciešamās preces nevarēja iegādāties pati, bez pieteicējas starpniecības.

Kaut arī tiesas sēdē [pers. A] liecināja, ka pamatā SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” strādāja tikai Latvijas tirgū, šīs liecības vērtējamas kritiski, jo atbilstoši informācijai, kas izriet no šo uzņēmumu SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām, strīdus darījumu īstenošanas laikposmā minētajām komercsabiedrībām ir deklarētas preču piegādes Eiropas Savienības teritorijā ievērojamā apmērā. Turklāt no pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām konstatējamas SIA „EK Tehnika” preču piegādes arī *ACC Distribution*.

Iesaistoties simulatīvos ķēdes darījumos, nav pamata to uzskatīt par darbošanos grupas uzņēmuma interesēs. Lietā ir konstatēts, ka pieteicēja neveica un grāmatvedības dokumentos neatspoguļoja grupas interesēs specifiskus darījumus, bet gan noformēja dokumentus par iesaisti parastā preču piegādes ķēdē.

[2.7] Pieteicējas paskaidrotajam, ka tā tika izvēlēta kā piegādātāja citstarp tāpēc, ka tās rīcībā bija noliktava, kur saņemtās preces uzglabāt līdz nosūtīšanai uz Lietuvu, nav piešķirama ticamība. Pieteicējas noliktavā preces tika uzglabātas tikai līdz brīdim, kad tās tika nodotas kurjeram. Nav rodams saprātīgs izskaidrojums preces pārvešanai uz pieteicējas noliktavu apstākļos, kad preces transportēšanas izdevumus uz Lietuvu apmaksāja SIA „Z-Elektro Baltic”.

Ņemot vērā konstatēto, strīdus darījumu faktiskās esības atzīšanai nav izšķirošas nozīmes faktam, ka strīdus preces, kā tas izriet no [pers. A], pieteicējas darbinieka [pers. C], SIA „EK Tehnika” un SIA „Z-Elektro Baltic” darbinieku [pers. D] un [pers. E] paskaidrojumiem, tika atvestas uz pieteicējas noliktavu un pieteicēja organizēja to transportēšanu *ACC Distribution*, jo lietā noskaidroto apstākļu kopums liecina nevis par to, ka pieteicēja veikusi patstāvīgus preču iegādes un piegādes darījumus, bet gan par to, ka, sadarbojoties SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika”, *ACC Distribution* un pieteicējai, darījumi starp SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika” un *ACC Distribution* ir tikuši mākslīgi sadalīti, lai nodrošinātu citstarp pieteicējai fiskālas priekšrocības.

To sekmējusi strīdus darījumos faktiski iesaistīto uzņēmumu savstarpējā pazīšanās, kas nepārprotami ir apstāklis, kas atvieglo simulatīvu darījumu noformēšanu.

Tā kā pieteicēja šādiem darījumiem ir piekritusi, piedaloties tādu iegādes un piegādes dokumentu noformēšanā, kas pamato darījumu, kas faktiski ir bijis starp SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika” un *ACC Distribution*, norisi tādā veidā, kādā tie tiek atspoguļoti noformētajos dokumentos, respektīvi, patstāvīgi tajā piedaloties pieteicējai, ir atzīstams, ka pieteicēja pati šajos darījumos ir iesaistījusies.

[2.8] Noformēto darījumu rezultātā mākslīgi samazināts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, kā arī, ar 2015.gada peļņu sedzot iepriekšējo gadu zaudējumus, nav samaksāts uzņēmumu ienākuma nodoklis.

Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzinis, ka pierādījumi lietā apliecina, ka apstrīdēto darījumu pamatošanai iesniegtie dokumenti nav noformēti ierastas komercdarbības ietvaros, bet gan fiskālu priekšrocību iegūšanai un nodokļu optimizēšanas nolūkā.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos pamatus sprieduma atcelšanai.

[3.1] Tiesa nepareizi interpretējusi materiālo tiesību normu – Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī pieļāvusi procesuālo tiesību normu – Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas – pārkāpumu.

Tiesa atzina, ka pieteicēja preču iegādes darījumu ietvaros preces faktiski saņēma no rēķinos norādītajiem piegādātājiem SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika”. Arī vērtējot iegādāto preču tālāko piegādi, tiesa secināja, ka pieteicēja no savas noliktavas piegādāja pircējai *ACC Distribution*. Turklāt tiesa atzina, ka lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par to, ka iepriekšējos preču piegādes posmos ir notikusi krāpšana.

Vienlaikus, lai arī visi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta priekšnoteikumi ir izpildījušies, tiesa nepamatoti atzina, ka pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir ierobežojamas, jo darījumi bijuši simulatīvi.

[3.2] Secinājumu, ka pieteicēja nebija strīdus preču faktiskā pircēja iegādes darījumos un pārdevēja piegādes darījumos, tiesa ir izdarījusi, pieļaujot būtisku procesuālo tiesību normu pārkāpumu.

Tiesas vērtētie pierādījumi – pieteicējas un tās darījumu partneru pārstāvju paskaidrojumi, liecības, kā arī darījumu partneru elektroniskā sarakste – apstiprina tikai to, ka piedāvātais preču sortiments un cenas tika vienlaicīgi nosūtīti gan pieteicējai, gan *ACC Distribution*, kas preces iegādājās no pieteicējas un ir tās saistītais uzņēmums. Šie pierādījumi arī apstiprina to, ka preces tika pirktas tikai tad, ja pasūtījums bija pieņemams *ACC Distribution*. Apstāklis, ka gan preču piegādātājs, gan preču pircējs bija informēti par preču cenām un samaksas noteikumiem, nepamato, ka darījumi bija simulatīvi. Tiesas secinājumi ir balstīti uz subjektīvo viedokli un ieskatiem par pareizu darījumu norisi, bet lietā nav pierādījumu, kas ļautu secināt, ka darījumi bija simulatīvi.

Tiesa vispār nav vērtējusi pieteicējas rīcību un darījumu atbilstību pievienotās vērtības nodokli regulējošām tiesību normām, vien koncentrējusies uz uzņēmumu privāttiesiskajām attiecībām.

[3.3] Atbilstoši Senāta atzītajam tiesai bija jāvērtē, vai pieteicēja kā starpniece darījumos „neveica nekādas darbības”, kas liegtu pamatot tās mērķi un lomu iesaistīties strīdus darījumos.

Pieteicēja savu lomu darījumos ir detalizēti paskaidrojusi gan audita laikā, gan administratīvajā procesā tiesā, tomēr tiesa to nav vērtējusi vispār. Tiesa vien norādījusi, ka pieteicēja nav skenējusi saņemtās preces noliktavā, vienlaikus tiesa nav norādījusi, no kuras tiesību normas pieteicējai šāds pienākums izriet. Turklāt tiesa nav ņēmusi vērā, ka ne likums „Par grāmatvedību”, ne Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr. 585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju” strīdus darījumu norises laikā nenoteica prasību organizēt noliktavas krājumu uzskaiti, skenējot preces.

Tādējādi tiesa lietā nav novērtējusi pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas prasībām.

[3.4] Tiesa arī izdarījusi nepamatotus secinājumus, kas strīdus darījumi neatbilst pieteicējas ierastajai saimnieciskajai darbībai.

Tas ir tāpēc, ka tiesa savā vērtējumā nav ņēmusi vērā pieteicējas kompetenci elektronikas tirdzniecības darījumos. Tiesai arī bija jāņem vērā, ka pieteicēja ietilpst uzņēmumu grupā, kas tieši nodarbojas ar mobilo telefonu un planšetdatoru tirdzniecību. Pieteicēja vairākkārt ir skaidrojusi, ka mobilo telefonu un planšetdatoru iegādi veica sava saistītā uzņēmuma *ACC Distribution* vajadzībām. Tomēr tas pats par sevi neļauj secināt, ka darījumi patiesībā ir veikti starp citām pusēm, bet pieteicēja darījumos nepiedalījās.

Tiesa nav pienācīgi izvērtējusi grupas uzņēmumiem raksturīgo komerciālo praksi, un tāpēc vērtējumā pieļāvusi kļūdu, kas novedis pie nepareiza sprieduma.

[3.5] Apgabaltiesas spriedums neatbilst Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir uzsvērta uzņēmēju brīvība izvēlēties sev piemērotāko darījumu struktūru, un tas, ka nodokļu administrācijām nav pamata piemērot uzņēmumiem papildu nodokļu logu, ja tie ir izvēlējušies sev optimālāko vai nodokļu ziņā mazākas izmaksas radošu darījumu secību. Turklāt ne Valsts ieņēmumu dienestam, ne tiesai nav pamata pārstrukturēt darījumus pēc saviem ieskatiem un uz tā pamata ierobežot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Konkrētajā gadījumā apgabaltiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja no preču pirkšanas un pārdošanas darījumiem guva peļņu. Turklāt lietā nemaz nav apšaubīts, ka darījumi ir notikuši, proti, prece ir bijusi gan iegādāta, gan piegādāta, tikai tiesas ieskatā – bez pieteicējas iesaistīšanās, kas ir pretrunā pierādījumiem lietā.

[3.6] Apgabaltiesa nav piemērojusi Gada pārskatu likuma 22.pantu un Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma 1.panta pirmās daļas 7.punktu.

Apgabaltiesa secinājusi, ka pieteicēja nav veikusi preču iegādes un piegādes darījumus. Tomēr pretēji šim secinājumam Valsts ieņēmumu dienests ar pārsūdzēto lēmumu ir koriģējis pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinu – samazinājis neto apgrozījumu par ieņēmumiem no *ACC Distribution* piegādātajām precēm, bet palielinājis pozīciju „pārējie ieņēmumi” par ieņēmumiem no *ACC Distribution* piegādātajām precēm.

Ja atzīst, ka pieteicēja nav pirkusi un pārdevusi preces, tad būtu koriģējami arī pieteicējas uzrādītie ieņēmumi, jo auditējamā periodā pieteicēja ir uzrādījusi arī preču piegādes ieņēmumus. Valsts ieņēmumu dienesta korekcijas norāda, ka dienests pieteicējas piegādes uzskata par pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros veiktiem darījumiem. Savukārt apgabaltiesas spriedumā ir skaidri norādīts pretējais.

[3.7] Lietā ir jāņem vērā Administratīvās rajona tiesas spriedumā lietā Nr. A420391213, kā arī Eiropas Savienības Tiesas spriedumā lietā „Finanzamt M”, C-596/21, paustās atziņas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks.

**Motīvu daļa**

[5] Senātam ir jārod atbilde, vai apgabaltiesa, secinot, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa par preču iegādi no SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” un nav tiesību piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi par preču piegādi Lietuvas komercsabiedrībai *ACC Distribution*, ir pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un 43.panta ceturto daļu, kā arī ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības.

[6] Priekšnodokļa atskaitīšanu regulē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts, savukārt nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu – Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa. Atbilstoši šīm tiesību normām citstarp nepieciešams konstatēt, ka darījumi ir notikuši tieši starp darījumu dokumentos norādītajām personām.

No apgabaltiesas sprieduma izriet, ka pieteicēja darījumu dokumentos norādīja mobilo telefonu un planšetdatoru iegādi no SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika”, atskaitot par to priekšnodokli, un šo pašu preču pārdošanu *ACC Distribution*, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Attiecīgi pieteicēja šos darījumus norādīja arī peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Apgabaltiesa atzina, ka lietā nav apšaubīts, ka strīdus darījumos preces ir bijušas, tās ir atradušās pieteicējas noliktavā, kā arī ir noformēti grāmatvedības dokumenti un ir notikusi naudas plūsma, tomēr faktiski darījumi ir bijuši starp pieteicējas deklarētajiem preču piegādātājiem SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika” un *ACC Distribution*. Apgabaltiesas ieskatā pieteicēja zināja, ka darījumi faktiski notika starp citām personām.

Tādējādi lietā ir strīds par darījumu īstumu, proti, vai lietā ir pamatoti atzīts, ka pieteicēja strīdus darījumos iesaistīta kā nevajadzīga starpniece, formāli noformējot dokumentus.

[7] Senāts, izskatot strīdu par starpnieka iesaistīšanas nepieciešamību darījumos, ir norādījis, ka starpniecība ir normāls saimnieciskās darbības veids, tādēļ pats par sevi apstāklis, ka pieteicēja jau sākotnēji ir organizēta kā uzņēmums, kas kā starpnieks iegādājas jaunas automašīnas no oficiālajiem dīleriem Latvijā un pārdod tās uz Igauniju, nenozīmē, ka tās darījumi tātad ir fiktīvi, bez jebkāda īsta komerciāla pamata un to vienīgais mērķis ir krāpšana nodokļu jomā (*Senāta 2020.gada 21.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-487/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0421.A420183117.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/411009.pdf)*, 8.punkts*). Taču minētais nenozīmē, ka uzņēmumam ir pietiekami tikai vispārīgi norādīt, ka tas ir bijis starpnieks. Ja uzņēmums pozicionē sevi kā starpnieku konkrēto darījumu nodrošināšanai, ir jānoskaidro, vai un kādas organizatoriskās darbības šis uzņēmums patiesi ir veicis, lai šīs darbības rezultētos izpildītā darījumā (sal. *Senāta 2019.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-11/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:1018.A420493313.5.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/392639.pdf)*, 8.punkts*). Starpniekam kā jebkuram komersantam darījumu īstenošanas procesā ir jābūt saviem mērķiem un lomai, tas darījumos nevar tikt iesaistīts mākslīgi, izmantojot vien tā rekvizītus, bet faktiski neveicot nekādas darbības (*Senāta 2021.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-703/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/466522.pdf)*, 9.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgās saimnieciskās darbības mērķa un rezultāta un tā, vai pievienotās vērtības nodoklis, kas maksājams par agrākiem darījumiem ar attiecīgajām precēm, ir vai nav ticis pārskaitīts Valsts kasei. Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru parasti nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu. Ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips, kas piemērojams pievienotās vērtības nodokļa jomā, aizliedz tikai pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar ekonomisko situāciju un kas tiek veikti tikai ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 mērķiem. No minētā izriet, ka tad, ja preču piegāžu esamība pamatlietā ir pierādīta, to, ka darījumu ķēde, kurā šīs piegādes veiktas, šķiet neracionāla no saimnieciskā skatpunkta vai nav saprātīgi pamatota, tāpat kā to, ka kāds no šīs ķēdes dalībniekiem nav izpildījis savas nodokļu saistības, pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 3.septembra rīkojuma lietā ,,Vikingo Fővállalkozó”, C‑610/19,* [*ECLI:EU:C:2020:673*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2020%3A673)*, 41., 42., 62. un 63.punkts,* kā arī tajos norādītā judikatūra, *un 2023.gada 9.janvāra rīkojuma lietā „A.T.S. 2003”,* *C‑289/22,* [*ECLI:EU:C:2023:26*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2023%3A26)*, 57.punkts*).

Tādējādi tiesai ir vispusīgi jāizvērtē darījumu faktiskie apstākļi, tostarp jāpārbauda nodokļu maksātāja kā starpnieka loma, mērķi un atbildība strīdus darījumos. Tiesai jāņem vērā, ka apstākļos, kad preču un to piegāžu esība nav apšaubīta, to, ka darījumu ķēde, kurā šīs piegādes veiktas, šķiet neracionāla no saimnieciskā viedokļa vai nav saprātīgi pamatota, pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu. Nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu. Vienlaikus tiesai jāņem vērā, ka nodokļu maksātājam ir jāatsaka iespēja izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

[8] Pārsūdzētajā lēmumā Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka pieteicējas iegrāmatotajiem preču iegādes un piegādes darījumiem ir krāpniecisks raksturs. Dienests, izsekojot strīdus preču kustību, konstatējis savstarpējo darījumu ķēdes, kuru ietvaros preces tikušas ievestas no Lietuvas, secīgi piegādātas vairākām Latvijas komercsabiedrībām un izvestas atpakaļ uz Lietuvu. Dienesta ieskatā apstākļu kopums norāda uz mākslīgu darījumu ķēžu izveidošanu krāpnieciskā nolūkā. Dienests atzina, ka pieteicēja darījumos iesaistīta kā nevajadzīga starpniece, un pieteicēja zināja, ka piedalās simulatīvu darījumu dokumentu noformēšanā. Dienesta ieskatā pieteicēja nebija tā, kura izvēlas preču klāstu, kurš tiks iegādāts no SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika”, to ir veikusi *ACC Distribution*, turklāt starp darījumu partneriem bija precīza darbību koordinēšana negodprātīgos nolūkos nodokļu jomā.

Apgabaltiesa nepiekrita daļai no Valsts ieņēmumu dienesta secinājumiem, tostarp tam, ka lietā būtu pierādīts, ka pieteicēja zināja vai tai būtu jāzina, ka tās noformētie darījumi ar SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” ir daļa no šo sabiedrību un to tālāko darījumu partneru mākslīgo darījumu ķēdes. Neskatoties uz minēto, apgabaltiesa atzina, ka pieteicēja ir iesaistījusies simulatīvu darījumu noformēšanā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa nepamatoti atzina, ka darījumi ir bijuši simulatīvi. Pieteicēja uzsver, ka apgabaltiesa pierādījumu vērtējumā nav ņēmusi vērā darbības, kuras veica pieteicēja kā starpniece, tostarp vienošanās slēgšanu ar piegādātājiem par preču klāstu un cenām; preču pieņemšanu noliktavā; transporta organizēšanu preču nosūtīšanai uz Lietuvu; rēķinu izrakstīšanu un iegrāmatošanu; preču nodošanu atpakaļ piegādātājiem defektu konstatēšanas gadījumā; samaksas veikšanu; riska uzņemšanos samaksas nesaņemšanas gadījumā. Pieteicējas ieskatā apgabaltiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja un *ACC Distribution* ir saistītie uzņēmumi, un strīdus darījumi ir kārtoti kā ierasta komerciālā prakse grupas ietvaros. Pieteicēja uzsver, ka guvusi peļņu no strīdus darījumiem. Tāpēc pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa nav pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas un nav ņēmusi vērā Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, kā arī ir pārkāpusi procesuālās tiesību normas.

Senāts, pārbaudot apgabaltiesas spriedumu, atzīst, ka tiesa savus secinājumus izdarījusi, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantā nostiprinātos pierādījumu novērtēšanas noteikumus, kā arī nav ievērojusi Senāta un Eiropas Savienības Tiesas atziņas par piemērojamo tiesību normu interpretāciju (šā sprieduma 7.punkts).

[9] Apgabaltiesas sprieduma pamatojumā, kas pievienošanās pirmās instances tiesas sprieduma secinājumiem rezultātā veidojies no abu spriedumu argumentiem, konstatējamas pretrunas.

Apgabaltiesa atzina, ka lietā nav pierādīts, ka pieteicēja zināja vai tai būtu jāzina par SIA „Z-Elektro Baltic” un SIA „EK Tehnika” darījumiem ar *ACC Distribution*, vienlaikus atzīstot, ka pieteicēja nevarēja nezināt par iesaisti darījumos, kas faktiski notika starp citām personām, proti, darījumi ir bijuši starp SIA „Z-Elektro Baltic” vai SIA „EK Tehnika” un *ACC Distribution*. Apgabaltiesa arī norādīja, ka pieteicēja reālas darbības darījumu izpildē nav veikusi, tās iesaiste strīdus darījumos ir mākslīga, vienlaikus atzīstot, ka preces pieteicējas noliktavā ir atradušās, ka ir noformēti grāmatvedības dokumenti un ir notikusi naudas plūsma. Pieteicēja darījumos esot piesaistīta formālu darbību veikšanai – preču saņemšanā pieteicējas noliktavā, pavadzīmju ievadīšanā ar *ACC Distribution* vienotā sistēmā, preču nosūtīšanā *ACC Distribution* un dokumentu noformēšanā, tomēr šīs darbības apgabaltiesas ieskatā bija tikai, lai radītu šķietamību par secīgi veiktiem patstāvīgiem saimnieciskajiem darījumiem.

Šāds pretrunīgs novērtējums rada šaubas, vai apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja nodokļu sistēmu ir izmantojusi krāpnieciski vai ļaunprātīgi, ir izdarīts uz objektīvu pierādījumu pamata, vispusīgi novērtējot darījumu faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā, tostarp apsverot un pienācīgi pamatojot, kāpēc vieniem pierādījumiem un faktiem ir dodama priekšroka iepretim citiem.

Apgabaltiesas izdarītie secinājumi balstās uz tās spriedumā norādīto atziņu, ka parastas komercdarbības gadījumā uzņēmuma interesēs nav iegādāties preces vairāku secīgu darījumu rezultātā, jo šādu preču iegādes izmaksas ir lielākas un tiek samazināta uzņēmuma peļņa. Tomēr apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, uz ko pamatoti norāda pieteicēja, ka nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu. Tāpēc svarīgs ir pieteicējas kā starpnieces lomas, mērķu un atbildības novērtējums strīdus darījumos.

Pārsūdzētajā spriedumā, lai arī ir vērtēta pieteicējas loma strīdus darījumos, tomēr šis novērtējums nav pilnīgs. Spriedums vispār neatklāj *ACC Distribution* grupas uzņēmumu komerciālo praksi preču iegādē, kā arī neatklāj, kāpēc pieteicējas kā starpnieka lomu neattaisno pieteicējas norādītās darbības, piemēram, preču pieņemšana noliktavā; transporta organizēšana preču nosūtīšanai uz Lietuvu; preču nodošana atpakaļ piegādātājiem defektu konstatēšanas gadījumā; samaksas veikšana par iegādātajām precēm; riska uzņemšanās samaksas nesaņemšanas gadījumā. No pārsūdzētā sprieduma izriet, ka apgabaltiesa pēc būtības pat nenoliedz, ka pieteicēja darījumu ietvaros ir veikusi darbības kā starpniece, tikai tiesas ieskatā tās ir bijušas formālas.

Senāta ieskatā minētais apstiprina, ka tiesa nav ņēmusi vērā, ka apstākļos, kad preču un to piegāžu esība nav apšaubīta, to, ka darījumu ķēde, kurā šīs piegādes veiktas, šķiet neracionāla no saimnieciskā viedokļa vai nav saprātīgi pamatota, pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu. Tiesai bija jāveic vispusīgs un pilnīgs pierādījumu novērtējums par pieteicējas lomu, mērķiem un atbildību preču iegādes un piegādes darījumos, kas tostarp veikti uzņēmumu grupas ietvaros.

Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa nav pienācīgi novērtējusi pierādījumus lietā, lai atzītu, ka darījumi ir bijuši simulatīvi, un nav pienācīgi pamatojusi, ka pieteicēja ir iesaistījusies nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tāpēc apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

[10] Izskatot lietu no jauna, apgabaltiesai ir jāveic visaptveroša lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu pārbaude un novērtēšana.

Senāts jau iepriekš ir atgādinājis, ka vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus (sal. *Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-655/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/372268.pdf)*, 8.punkts*). Arī juridiskajā literatūrā atzīts, ka tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Ja pierādījumi ir iesniegti, vērtējums jādod par visiem pierādījumiem (*turpat, 80.lpp.*). Tādējādi tiesai ir jānovērtē arī tādi pierādījumi, kas neapstiprina tiesas izdarītos secinājumus, bet gluži otrādi – no tiem izriet pretējs secinājums. Šādā gadījumā tiesai jāpamato, kāpēc tās ieskatā konkrētais pierādījums neapstiprina attiecīgo faktu un kāpēc tam nav piešķirama priekšroka. Ja tiesa kādam pierādījumam nepiešķir ticamību, arī tas ir jāpamato, norādot, kādi apstākļi vai pierādījumi liek apšaubīt konkrētā pierādījuma ticamību. Tā kā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, tad tiesai, ja tā kādam pierādījumam nepiešķir nozīmi un uzskata, ka tas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, arī tas ir jāpamato. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties ar vispārīgām frāzēm, jābūt norādītam skaidram un saprotamam iemeslam. Citiem vārdiem sakot, tiesas spriedumā ietvertajam pierādījumu novērtējumam ir jābūt tādam, lai lietas dalībniekiem nerastos neatbildēti jautājumi par lietā esošu atsevišķu pierādījumu nepieminēšanu un nenovērtēšanu. Pretējā gadījumā tiesas spriedums var radīt šaubas par procesa taisnīgumu (*Senāta 2021.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-703/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/466522.pdf)*, 11.punkts*).

Izskatot lietu no jauna, apgabaltiesai vispusīgi jāizvērtē darījumu faktiskie apstākļi, tostarp ir jānovērtē pieteicējas kā starpnieces loma, mērķi un atbildība strīdus darījumu īstenošanā, ņemot arī vērā pieteicējas saistību ar Lietuvas komercsabiedrību *ACC Distribution*. Apgabaltiesai darījumu faktisko apstākļu novērtējumā jāņem vērā administratīvā akta pamatojums, tostarp par darījumu ķēžu izveidošanu krāpnieciskā nolūkā.

[11] Senāts procesuālās ekonomijas labad nevērtē pārējos kasācijas sūdzības argumentus.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 11.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Sorainen ZAB SIA drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.