**Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošana par fiktīva uzņēmuma veiktu preču piegādi**

**Nodokļa maksātāja dalības ļaunprātīgā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā izvērtējums**

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2025.gada 13.maija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420168118, SKA‑173/2025**

 [ECLI:LV:AT:2025:0513.A420168118.28.S](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/e6e0dcef-22a5-47c5-9877-d653d971ef2f)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatores Anita Kovaļevska un Indra Meldere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.februāra lēmuma Nr. 30.2-22.7/594 atcelšanu daļā, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2024.gada 15.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

*Lietas apstākļi*

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2015.gada janvāra līdz 2016.gada septembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2015.gadu.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.februāra lēmumu Nr. 30.2-22.7/594, ar kuru citstarp atzīts, ka pieteicējas 2015.gada jūnijā un augustā deklarētie darījumi par kombainu siksnu un lineāro gultņu iegādi no SIA „IMEKSPO” faktiski nav notikuši atbilstoši darījumu dokumentiem un pieteicējai par to vajadzēja zināt. Tāpēc dienests ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par šiem darījumiem, kā arī noteica papildu samaksai budžetā uzņēmumu ienākuma nodokli un soda naudu.

Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu, citstarp pārsūdzot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar SIA ,,IMEKSPO”.

*Apelācijas instances tiesas spriedums*

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2024.gada 15.februāra spriedumu pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar SIA ,,IMEKSPO”, noraidīja, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Valsts ieņēmumu dienesta iegūtā informācija par SIA „IMEKSPO” neliecina par tās reālu saimniecisko darbību, bet liecina par fiktīvu darbību un iesaisti ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu saistītās shēmās. Proti, uzņēmumam nebija ne darbinieku (tikai viens darba ņēmējs – valdes loceklis), ne deklarētajam darbības veidam atbilstošas materiāltehniskās bāzes – nebija transportlīdzekļu, nebija reāla biroja, ne arī telpu preču apritei. SIA „IMEKSPO” juridiskās adreses norādīšanai Duntes ielā 15A, Rīgā, kopš 2015.gada 1.februāra nebija tiesiska pamata. Lietā nav konstatējami pierādījumi faktam, ka SIA „IMEKSPO” ir bijusi saistība ar lauksaimniecības tehnikas vai ražošanas iekārtu detaļu tirdzniecību. No informācijas par SIA „IMEKSPO” iegādes darījumiem nav konstatējama saikne ar apstrīdētajiem darījumiem. Arī SIA „IMEKSPO” deklarētājiem preču piegādātājiem ir konstatējamas fiktīvu uzņēmumu pazīmes, kas liecina, ka šo komercsabiedrību starpā nav notikuši patiesi darījumi, bet ir veidotas mākslīgu darījumu ķēdes. Turklāt SIA „IMEKSPO” amatpersonas paraksts, kas ietverts Valsts ieņēmumu dienestam adresētajā vēstulē, acīmredzami atšķiras no paraksta, kas ietverts SIA „IMEKSPO” vārdā izrakstītajās preču pavadzīmēs. Minētais rada šaubas, vai preču pavadzīmes ir parakstījusi persona, kura tajās norādīta, kas papildus liek apšaubīt darījumu patiesumu.

Pastāvot šādiem apstākļiem, nav iespējams identificēt strīdus preču izcelsmi un SIA „IMEKSPO” rīcībā nevarēja būt preces, kas saskaņā ar strīdus pavadzīmēm noformētas kā piegādātas pieteicējai.

[2.2] Turklāt darījumi ar SIA „IMEKSPO” neatbilst pieteicējas ierastajai komerciālajai praksei, proti, parasti pieteicēja iegādājas preces pa tiešo no ražotājiem, ko apliecina arī lietā esošās pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas. Līdz ar to pieteicējai būtu jāspēj ticami izskaidrot, kāpēc 2015.gada jūnijā pieteicēja izvēlējusies traktoru siksnas lielā vairumā iegādāties no konkrētajā nozarē nezināmas Latvijas komercsabiedrības.

Kā paskaidro pieteicēja, strīdus preces tikušas iegādātas, lai nepieļautu iespējamu jaunu konkurentu ienākšanu tirgū, piedāvājot preci par pazeminātu cenu. Tomēr šāds pieteicējas paskaidrojums bez pierādījumiem, ka SIA „IMEKSPO” preču cenas iepretim ražotāja cenām bija izdevīgākas, nešķiet ticams. Tāpat maz ticams, ka ar strīdus preču pavadzīmēs norādītā preču daudzuma nonākšanu konkurentu rīcībā varētu tikt apdraudēts pieteicējas monopola stāvoklis tirgū.

[2.3] Lai gan ir konstatējams, ka SIA „IMEKSPO” nevarēja piegādāt pieteicējai strīdus preces, nav izslēgts, ka preces šīs sabiedrības aizsegā varēja piegādāt citas personas. Līdz ar to, lai pārliecinātos, vai strīdus preces vispār pieteicējai tika piegādātas, būtiski ir pārliecināties, vai ir faktiski notikusi strīdus pavadzīmēs norādīto preču transportēšana pieteicējai.

Atbilstoši lietā esošajiem pierādījumiem preces vestas ar pieteicējas lietojumā esošu transportlīdzekli. Izvērtējot pieteicējas iesniegtās transportlīdzekļa maršruta lapas, konstatējams, ka tajās nav norādīti transportlīdzekļa odometra rādījumi, nav identificētas brauciena maršrutu adreses. Līdz ar to iesniegtās maršruta lapas nav atzīstamas par objektīviem pierādījumiem strīdus preču pārvadāšanas apliecināšanai. Turklāt, kā izriet no pārējiem maršruta lapās izdarītajiem ierakstiem, parasti transportlīdzeklis ir ticis izmantots katru darba dienu pārsvarā līdz plkst. 17.30, tātad līdz darba dienas beigām, un pieteicējas darbinieks, kurš preci vedis, trīs mēnešu laikā ar šo transportlīdzekli faktiski nav braucis, to ir darījušas citas personas. Tātad pieteicējas darbiniekam konkrētā transportlīdzekļa izmantošana, turklāt laikā no plkst. 17.00 līdz 19.00, nav ierasta prakse, bet izņēmuma gadījums. Tamdēļ būtu sagaidāms, ka pieteicējas darbinieks varētu paskaidrot, kā notika preču saņemšana, pārkraušana, kādas personas no pārdevēja puses piedalījās. Taču paskaidrojumā dienestam šis darbinieks ir norādījis, ka neko par konkrētajiem diviem braucieniem ārpus darba laika neatceras.

Tā kā maršruta lapās nav ietverta informācija par transportlīdzekļa braucienu uz preču iekraušanas adresi, bet pieteicējas darbinieks nav varējis apstiprināt preču transportēšanu, atzīstams, ka lietā neapstiprinās pieteicējas paskaidrojumos izklāstītie strīdus preču transportēšanas apstākļi.

Pirmās instances tiesā tika nopratināts pieteicējas noliktavas pārzinis, taču viņa sniegtā liecība par preču saņemšanu no SIA „IMEKSPO” to ne noliedz, ne apstiprina. Līdz ar to noliktavas pārziņa liecībai par preču saņemšanas kārtību pieteicējas noliktavā nav izšķirošas nozīmes, noskaidrojot faktus par preču transportēšanu.

Apkopojot minēto, atzīstams, ka strīdus pavadzīmēs norādīto preču transportēšana no pavadzīmēs norādītās adreses uz pieteicējas noliktavu nav notikusi, ir noformēti tikai dokumenti. Tādējādi secināms, ka pieteicējas darījumi ar SIA „IMEKSPO” faktiski nav notikuši un pieteicēja par to nevarēja nezināt.

[2.4] Novērtējot pieteicējas iesniegto noliktavas atlikuma sarakstu, konstatējams, ka tajā ir iekļauti strīdus pavadzīmēs norādīto preču nosaukumi, artikuli un skaits, taču nav identificējams preču piegādātājs un preču saņemšanas brīdis. Tādējādi noliktavas preču atlikuma sarakstos esošā informācija kopsakarā ar preču tālāku pārdošanu Igaunijas komersantam apliecinošajiem dokumentiem ļauj pieņemt, ka preces pieteicējas rīcībā faktiski varētu būt bijušas, taču tās nav tikušas iegādātas no SIA „IMEKSPO”, jo tā nevarēja piegādāt strīdus preces un tās netika transportētas no strīdus preču pavadzīmēs norādītās adreses.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar SIA „IMEKSPO” 2015.gada jūnijā un augustā.

[2.5] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2015.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās iekļāvusi SIA „IMEKSPO” vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīto izdevumu summu. Tā kā izskatāmajā gadījumā lietā nav gūts apstiprinājums pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „IMEKSPO” faktiskajai esībai, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti secināja, ka šīs komercsabiedrības vārdā noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju un tāpēc likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros.

Tāpēc dienests pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2015.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, palielinot tās apliekamo ienākumu un atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 26.panta pirmajai daļai, 32.panta pirmajai un ceturtajai daļai pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināja uzņēmumu ienākuma nodokli un soda naudu (kā izriet no lietas materiāliem, izskatāmajā gadījumā saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 22.panta otro daļu nav aprēķināta nokavējuma nauda, jo uzņēmumam bija izveidojusies nodokļa pārmaksa).

*Pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti*

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar SIA ,,IMEKSPO”, iesniedza kasācijas sūdzību. Sūdzībā norādīti turpmāk minētie pamati sprieduma atcelšanai.

[3.1] Pieteicēja kā kasācijas pamatu norādījusi Administratīvā procesa likuma 103.panta, 150.panta pirmās daļas, 154.panta un 250.panta pirmās un otrās daļas pārkāpumu.

Pieteicējas ieskatā, tiesa atbilstoši minētajām tiesību normām nav veikusi kontroli pār iestādes izdotā administratīvā akta tiesiskumu. Proti, tiesa nav ņēmusi vērā to, ka, lai liegtu tiesības uz priekšnodokli, iestādei ir pienākums pierādīt, ka pieteicēja ir apzināti iesaistījusies darījumos ar mērķi gūt prettiesisku labumu no pievienotās vērtības nodokļa sistēmas. Turklāt, pieteicējas ieskatā, tiesa nav vērtējusi apstākli, ka vienīgie pieteicējas rīcībā esošie instrumenti, kā pārbaudīt SIA ,,IMEKSPO”, ir komercreģistra un Valsts ieņēmumu dienesta publiski pieejamās datu bāzes ieraksti. Pieteicēja nevarēja veikt pārbaudi par SIA ,,IMEKSPO” darījumu partneriem, kā arī salīdzināt tās amatpersonas paraksta paraugus. Turklāt noliktavas atlikumu programma nodrošina tikai ļoti konkrētu datu saglabāšanu, tāpēc objektīvi nav un nebija iespējama nekādu papildu pierādījumu iesniegšana par preču izcelsmi. Pieteicēja uzsver, ka tiesa lietas apstākļus nav vērtējusi to kopsakarā, bet netiešus pierādījumus par atsevišķiem apstākļiem izmantojusi, lai pamatotu iestādes secinājumu pareizību. Pieteicējas ieskatā, lietā nav iegūti ticami pierādījumi, kas apstiprina pieteicējas iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā un tāpēc liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[3.2] Pieteicēja atsaukusies uz vairākiem Eiropas Savienības Tiesas un Senāta nolēmumiem, norādot, ka tiesa nav ievērojusi tajos paustās atziņas.

Pieteicēja uzsver, ka no Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūras izriet, ka pieteicēja nevar būt atbildīga par SIA ,,IMEKSPO” iespējamo iesaistīšanos prettiesiskā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā. Lietā nav iegūti ticami pierādījumi, lai atzītu, ka pieteicēja ir veikusi prettiesiskas darbības un tāpēc būtu pamats pieteicējai liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli.

*Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi*

[4] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

[5] Senātam ir jārod atbilde, vai tiesa, secinot, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par kombainu siksnu un lineāro gultņu iegādi no SIA „IMEKSPO”, ir pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības.

*Par priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskajiem priekšnoteikumiem*

[6] Vispārīgie noteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai ir norādīti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā. Saskaņā ar šā panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Senāts ir norādījis, ka atbilstoši minētajai tiesību normai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu personai var liegt tad, ja preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, vai arī tad, ja preces vai pakalpojumi ir piegādāti, bet to ir darījusi cita darījumu dokumentos nenorādīta persona, un pieteicējs par to zināja vai tam bija tas jāzina (*Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/353381.pdf)*, 5.punkts*).

Senāts arī ir atgādinājis, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams par preču piegādi, pakalpojumu saņemšanu, preču iegādi Eiropas Savienībā vai preču importu (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmā daļa). Ja nav bijusi preču piegāde vai cits no norādītajiem pamatiem, tad vispār nav aprēķināms pievienotās vērtības nodoklis. Jautājums par to, kas ir preču piegāde un vai tā ir faktiski notikusi, ir svarīgs tieši tāpēc, lai konstatētu, vai vispār ir aprēķināms un iekasējams pievienotās vērtības nodoklis – ka apstākļi attiecas uz pievienotās vērtības nodokļa regulējuma jomu. Turklāt piegādes konstatēšana ir vienlīdz svarīga gan iekšzemes darījumiem, gan piegādēm uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti. Tieši tādēļ, kā tas atzīts Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, vispār nav aprēķināms pievienotās vērtības nodoklis un attiecīgi arī atskaitāms priekšnodoklis, ja nav konstatējams faktiski noticis darījums jeb piegāde, bet ir notikusi formāla dokumentu noformēšana un deklarāciju iesniegšana par neesošiem darījumiem (*Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 27.jūnija sprieduma apvienotajās lietās „SGI”, C‑459/17, un „Valériane SNC”, C‑460/17,* [*ECLI:EU:C:2018:501*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=203402&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=117058)*, 34.–38.punkts*).

Lai atbildētu uz jautājumu, kas ir uzskatāms par piegādi, Eiropas Savienības Tiesa pievērsās tam caur saimnieciskās darbības un tajā ietilpstošo ar nodokli apliekamo darījumu skaidrojumu. Tiesa skaidroja, ka pievienotās vērtības nodokļa maksātāji ir visas personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem un rezultātiem; savukārt jēdziens „saimnieciskā darbība” aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, un saskaņā ar judikatūru tas aptver visus ražošanas, izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmus. Jēdziena „saimnieciskā darbība” piemērošanas joma ir ļoti plaša un tam ir objektīvs raksturs tādējādi, ka darbība tiek izskatīta pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. No jēdzienu „preču piegāde” un „pakalpojumu sniegšana” analīzes izriet, ka šiem jēdzieniem, kas definē darījumus, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā* „*Halifax”, C-255/02,* [*ECLI:EU:C:2006:121*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=117400)*, 53.–56.punkts*). Darījumi ir preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni (*turpat, 58.punkts*). Jautājumam, vai attiecīgā darījuma vienīgais mērķis ir iegūt fiskālu priekšrocību, nav nekādas nozīmes, lai noteiktu, vai tā ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība (*turpat, 59.punkts*).

Līdz ar to, ja ir konstatējams, ka preces vispār tikušas piegādātas par atlīdzību citai personai, tad ir konstatējams, ka ir pamats piemērot pievienotās vērtības nodokļa regulējumu un noteikt piegādes apstākļiem atbilstošu pievienotās vērtības nodokļa likmi (*Senāta 2023.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-184/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:1107.A420223719.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/517489.pdf)*, 9.un 10.punkts*).

Ja preču piegāde jebkādā veidā ir notikusi (tātad ir darījums, kas ir apliekams ar pievienotās vērtības nodokli), tad atteikt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nodokļu maksātājam var tikai tad, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šajās piegādēs vai šo pakalpojumu sniegšanā (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.februāra sprieduma lietā „Maks Pen EOOD”, C-18/13,* [*ECLI:EU:C:2014:69*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=7A0879DAB1A09EEF86DE151541401EFB?text=&docid=147851&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1498)*, 28.punkts*).

Darījuma partnera nelikumīgais vai fiktīvais raksturs vien nevar būt par pamatu secinājumam, kas novestu pie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanas (*Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr. SKA-14/2013,* [*A42559408*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/124359.pdf)*, 12.punkts*). Tieši rēķina saņēmēja rīcības novērtējums ir izšķirošs, lai būtu pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības (*Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-21/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0426.A420267714.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/381567.pdf)*, 11.punkts*).

[7] Pārbaudot apgabaltiesas spriedumā norādīto konkrētās situācijas novērtējumu, Senāts atzīst, ka tas nav veikts atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta tiesiskajam sastāvam, kā arī Senāta un Eiropas Savienības Tiesas norādītajām atziņām (*šā sprieduma 6.punkts*).

Izskatāmajā lietā Valsts ieņēmumu dienests pārsūdzētajā lēmumā norādījis, ka lietā nav strīda par strīdus darījumu dokumentos norādīto preču esību, bet gan par to saņemšanu no SIA „IMEKSPO” (*lietas 1.sējuma 67.lp., pārsūdzētā lēmuma 51.lp.*).

Apgabaltiesa secināja, ka SIA „IMEKSPO” pieteicējai nevarēja piegādāt strīdus preces, šo preču transportēšana no preču pavadzīmēs norādītās adreses uz pieteicējas noliktavu neapstiprinās ar pierādījumiem lietā, strīdus darījumi nav raksturīgi pieteicējas ierastajai komerciālajai praksei, kuras ietvaros preces tiek pirktas no ražotājiem. Līdz ar to apgabaltiesa atzina, ka pieteicējas darījumi ar SIA „IMEKSPO” faktiski nav notikuši un pieteicēja par to nevarēja nezināt. Vienlaikus apgabaltiesa norādīja, ka preces pieteicējas rīcībā faktiski varētu būt bijušas, jo to apstiprina pieteicējas noliktavas atlikumu uzskaites sistēmas dati un apstāklis, ka preces ir tikušas atsavinātas Igaunijas komersantam.

Apgabaltiesas spriedums tādējādi ir pretrunīgs attiecībā uz to, vai preces vispār bija piegādātas. Secinājums, ka neskaidras darījumu ķēdes dēļ neapstiprinās preču piegāde tieši no konkrētā darījumu partnera vai neapstiprinās piegāde konkrētā veidā, vēl nenozīmē, ka vispār nav faktiski noticis darījums. Tādēļ secinājums, ka faktiski darījums nav noticis balstās uz nepilnīgi noskaidrotiem faktiem un pretrunīgiem secinājumiem.

Ja pieņem, ka apgabaltiesa ir atstājusi atvērtu jautājumu par preču piegādes faktisku esību, tālāk jo īpaši svarīgi ir pierādīt, ka, pat ja piegāde ir bijusi, tā ir notikusi ar mērķi krāpties vai gūt fiskālas priekšrocības no pievienotās vērtības nodokļa sistēmas, ka pieteicēja par to zināja vai tai bija par to jāzina.

Apgabaltiesas pierādījumu novērtējums norāda uz to, ka, iespējams, SIA „IMEKSPO” rīcība darījumu ietvaros nav bijusi labticīga un tā varētu būt fiktīvs uzņēmums. Taču noskaidrotie fakti acīmredzami nesniedz pietiekamu pārliecību par pieteicējas apzinātu iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[8] Apgabaltiesa no apstākļa, ka tās darījumu partnere SIA „IMEKSPO” un tās darījumu partneri augšupējā darījumu ķēdē ir fiktīvi uzņēmumi vai ar fiktīvu uzņēmumu pazīmēm, secināja, ka nav iespējams identificēt strīdus preču izcelsmi un ka SIA „IMEKSPO” rīcībā nevarēja būt preces, kas noformētas kā piegādātas pieteicējai (*apgabaltiesas sprieduma 11.punkts*).

Senāts norāda, ka šāds secinājums acīmredzami nav pienācīgi pamatots un loģisks. No tā, ka augšupējā darījumu ķēdē ir fiktīvi uzņēmumi, nenozīmē, ka to vārdā nevarēja tikt piegādātas preces. Preces var tikt iegūtas arī nelikumīgos veidos, kuros preču izcelsme nav noskaidrojama, taču tas vien nenozīmē, ka preces nevarēja būt. Realitātē nevar izslēgt gadījumus, kurā dažādu apstākļu un apsvērumu dēļ tiek piegādātas preces fiktīvu uzņēmumu aizsegā un ar neskaidru izcelsmi, taču piegāde kā tāda ir notikusi. Tieši tas ir tiesas uzdevumus šādā gadījumā – noskaidrot, vai notika tāda pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana, par kuru zināja vai vismaz vajadzēja zināt konkrētajam nodokļa maksātājam. Tādējādi, kā jau iepriekš norādīts, no tā apstākļa vien, ka preces nav saņemtas no konkrētā darījumu partnera, nevar attiecīgi secināt arī to, ka konkrētais nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[9] Lai nonāktu pie secinājuma, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tā iesaistās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, strīdus darījumu faktiskie apstākļi ir visaptveroši jānovērtē. Tostarp jānovērtē tieši pieteicējas rīcība, lai gūtu apstiprinājumu, ka ir pamats pieteicējai ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

To apstiprina gan šajā spriedumā norādītās Senāta atziņas, gan Eiropas Savienības Tiesas atgādinātais, ka ar Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu paredzēto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu sistēmu nav saderīgi tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nav zinājis vai nevarēja zināt, ka konkrētais darījums ir iesaistīts piegādātāja izdarītā krāpšanā vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu; atbildības bez vainas sistēmas izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases tiesību aizsardzībai (*Eiropas Savienības Tiesas 2022.gada 1.decembra sprieduma lietā ,,Aquila Part Prod Com”, C‑512/21,* [*ECLI:EU:C:2022:950*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=1A060544D3C4293FD2C3154A8745068E?text=&docid=268235&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13792371)*, 29.punkts un tajā norādītā judikatūra*).

[10] Apgabaltiesa pamatoti ir vērtējusi strīdus preču izcelsmes un transportēšanas apstākļus, lai noskaidrotu strīdus darījumu būtību. Tāpat arī pamatoti vērtējusi pieteicējas ierasto komerciālo praksi preču iepirkumos.

Tomēr nav pietiekami norādīt, ka pieteicējai strīdus darījumi ir bijuši neierasti, jo citos gadījumos tā preces iegādājās no ražotājiem, kā arī to, ka pieteicējas darbinieki nav snieguši konkrētu informāciju par preču transportēšanu. Tas objektīvi tā varētu būt, ka darbinieks neatceras kāda pagātnē notikuša darījuma apstākļus, ja darījumu apjoms ir bijis ievērojams (pieteicēja paskaidrojumos norāda, ka tās noliktavas uzskaitē ir bijušas aptuveni 60 000 preču vienības). Savukārt uz citiem apstākļiem, kas norādītu uz pašas pieteicējas rīcību un kas varētu liecināt, ka tā zināja vai ka tai vajadzēja zināt par iesaisti ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā, spriedumā nav norādīts. Arī pieteicējas apsvērumi, ar ko tā pamatoja motivāciju iegādāties preces, ir noraidīti ar pašas tiesas nepietiekami pārliecinošiem apsvērumiem. Proti, apgabaltiesa pieteicējas norādi uz vēlmi novērst jaunu konkurentu ienākšanu tirgū sasaistīja ar nepieciešamību tādā gadījumā konstatēt, ka SIA „IMEKSPO” preču cenas iepretim ražotāja cenām bija izdevīgākas. Bez plašāka paskaidrojuma šāds skatījums nešķiet pamatots, jo nav saprotams, kādēļ būtu pretstatāmas SIA „IMEKSPO” un ražotāja cenas, nevis iespējamās cenas, kādas konkrētajā tirgū varētu piedāvāt pieteicēja un iespējams cits tirgotājs. Turklāt no tirgus stāvokļa saglabāšanas viedokļa jauna konkurenta atturēšana ilgtermiņā var izrādīties būtiskāks faktors nekā konkrētas iegādes izdevīgums pieteicējai.

Pieteicējas dalībai ļaunprātīgā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā būtu jābūt pamatotai ar pierādījumiem un pierādītiem apstākļiem, kas ļauj to pietiekami pārliecinoši konstatēt.

Senāts uzskata par lietderīgu norādīt, ka izskatāmajā lietā tiek novērtēti darījumi, kas notikuši 2015.gadā, līdz ar to tiesai objektīvi var būt apgrūtinoši iegūt precīzus strīdus darījumos iesaistīto personu paskaidrojumus vai liecības, ņemot vērā preču aprites apjomu, kāds bija jānodrošina pieteicējas darbiniekiem. Tāpēc tiesai, visaptveroši novērtējot strīdus darījumu faktiskos apstākļus, tostarp ir jāvērtē, vai Valsts ieņēmumu dienests ir pienācīgi pamatojis administratīvo aktu, ievērojot pierādīšanas prasību, kas aizliedz izmantot pieņēmumus vai prezumpcijas, ar ko, apvēršot pierādīšanas pienākumu, tiktu pārkāpts kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips, proti, tiesības uz atskaitīšanu, un līdz ar to tiktu apdraudēta Savienības tiesību efektivitāte.

Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājam var tikt atteiktas tikai tad, ja pēc tam, kad atbilstoši valsts tiesību normām par pierādījumiem ir veikts visu konkrētas lietas elementu un faktisko apstākļu visaptverošs novērtējums, ir konstatējams, ka nodokļa maksātājs ir veicis krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā vai ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu šīs atskaitīšanas tiesības, ir iesaistīts šādā krāpšanā. Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt atteiktas tikai tad, ja šie fakti ir pierādīti juridiski pietiekami, nevis tikai ar pieņēmumiem (šajā nozīmē sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2022.gada 1.decembra sprieduma lietā ,,Aquila Part Prod Com**”, C‑512/21,* [*ECLI:EU:C:2022:950*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=1A060544D3C4293FD2C3154A8745068E?text=&docid=268235&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13792371)*, 32.–34.punktu un tajā norādīto judikatūru*).

Šajā gadījumā apgabaltiesa nav pienācīgi pamatojusi, ka pieteicēja zināja vai ka tai bija jāzina, ka tā iesaistās nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, kas izskatāmajā gadījumā ir obligāts priekšnoteikums, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[11] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas sprieduma tā pārsūdzētajā daļā argumentācija liecina par nepareizu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanu un procesuālo tiesību normu pārkāpumu, un tas varēja ietekmēt lietas rezultātu. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums tā pārsūdzētajā daļā ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**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 2024.gada 15.februāra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts sabiedrības ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.februāra lēmuma Nr. 30.2-22.7/594 atcelšanu daļā, kas attiecas uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” darījumiem ar SIA ,,IMEKSPO”, un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „IunA gultņi” par kasācijas sūdzību samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.