**Starp saistītajām personām notikuša darījuma norises vērtēšana**

Tiesību normās ir paredzēti dažādi noteikumi, kuriem izpildoties personas ir atzīstamas par saistītām personām. Taču no tiesiskā regulējuma neizriet, ka pats par sevi apstāklis, ka darījumi notiek starp saistītām personām, apliecina šo personu nolūkus gūt nepamatotu fiskālu labumu un samazināt budžetā maksājamos nodokļus.

Vienlaikus tiesību normas paredz, ka personas par saistītām personām ir atzīstamas arī tad, ja tās veic saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus. Tātad tādas personu saskaņotas darbības, kuru mērķis ir samazināt valsts budžetā maksājamos nodokļus, dod pamatu runāt par šo personu nolūkiem izmantot nodokļu sistēmu ļaunprātīgi vai krāpnieciski. Taču, lai varētu izdarīt šādu secinājumu, tiesai ir nepieciešams konstatēt konkrētus apstākļus. Tādējādi personu savstarpējā saistība pati par sevi nevar būt neapstrīdams darījuma partneru ļaunprātīgu nolūku apstiprinošs apstāklis un tieši liecināt par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Darījuma dalībnieku savstarpējā saistība ir izvērtējama individuāli ikvienā gadījumā kopsakarā ar darījuma noslēgšanu un norisi raksturojošiem apstākļiem, ņemot vērā arī darījuma atbilstību ierastai komercpraksei.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 31.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420277520, SKA‑664/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:1031.A420277520.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A1031.A420277520.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Agriforest” pieteikumu izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests atmaksātu SIA „Agriforest” pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, sakarā ar SIA „Agriforest” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 28.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Agriforest” 2020.gada jūlija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā deklarēja traktortehnikas iegādes darījumu ar SIA „SalixPro” un pieprasīja Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pievienotās vērtības nodokli par šo darījumu.

[2] Valsts ieņēmumu dienests, izvērtējot pieteicējas iesniegumu, atteica apstiprināt un atmaksāt pieteicējai tās deklarēto pievienotās vērtības nodokli.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 13.novembra lēmumu Nr. 30.2-22.9/4744.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajonā tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

[4] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa noraidīja pieteikumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli par traktortehniku, ko pieteicēja iegādājās no SIA „SalixPro”.

[4.2] [pers. A], kas strīdus darījuma laikā bija SIA „SalixPro” un pieteicējas amatpersona, bija aizdevis naudu SIA „SalixPro” traktortehnikas iegādei. Par to tika noslēgts aizdevuma līgums, kurā paredzēts termiņš, kādā SIA „SalixPro” jāatdod naudas līdzekļi. Pēc traktortehnikas iegādes par labu [pers. A] tika reģistrēta komercķīla. SIA „SalixPro” naudas līdzekļus [pers. A] neatdeva, tāpēc [pers. A] izmantoja komercķīlas tiesības, kā rezultātā strīdus traktortehnika tika pārdota pieteicējai. Par to tika noslēgts pirkuma līgums starp SIA „SalixPro”, [pers. A] un pieteicēju. Tā kā atbilstoši Komercķīlas likuma 43.panta pirmajai daļai [pers. A] kā komercķīlas ņēmējam bija tiesības realizēt komercķīlu pašam, pirkuma līgums SIA „SalixPro” amatpersonām nebija jāparaksta. Tā kā SIA „SalixPro” amatpersonas pirkuma līgumu ir parakstījušas, secināms, ka SIA „SalixPro” traktortehnikas pārdošanas darījumā iesaistīta mākslīgi. Par to liecina arī pirkuma līguma noteikums, ka pirkuma maksa pieteicējai jāpārskaita uz [pers. A], nevis uz SIA „SalixPro” norēķinu kontu.

[4.3] Gan pieteicēju, gan SIA „SalixPro” strīdus darījumā pārstāvēja [pers. A], kurš vienlaikus bija arī komercķīlas ņēmējs. Lai arī pirkuma līgumā norādīts, ka traktortehnikas pārdevējs ir SIA „SalixPro”, faktiski strīdus traktortehnikas pārdevējs bija [pers. A].

[4.4] Strīdus darījuma vienīgais mērķis bija radīt pieteicējai fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā un nodokļa sistēmu izmantot ļaunprātīgos vai krāpnieciskos nolūkos. Par to liecina tas, ka SIA „SalixPro”, lai arī strīdus darījuma rezultātā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli ir deklarējusi, taču budžetā to nav samaksājusi un arī nesamaksās, jo ir likvidēta. Savukārt pieteicēja par strīdus traktortehniku ir atskaitījusi priekšnodokli. Tādējādi valsts budžetam ir nodarīti zaudējumi.

[4.5] Strīdus darījums atzīstams par simulatīvu. Simulatīvu darījumu noformēšana nolūkā iegūt fiskālas priekšrocības, kuru rezultātā viena privātpersona, kas darbojas vairāku komercsabiedrību vārdā, slēdz no tiesību viedokļa apšaubāmus darījumus, uzskatāma par neatļautu darbību. Šādos apstākļos pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav atzīstamas.

[5] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Tiesa nav apšaubījusi strīdus darījuma faktisko esību. Neskatoties uz to, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pieteicējai liegtas, jo [pers. A] ir bijis gan komercķīlas ņēmējs, gan abu komercsabiedrību pārstāvis. Taču šis apstāklis pats par sevi nekādā veidā neapliecina, ka strīdus darījums noformēts ar mērķi radīt pieteicējai nepamatotas fiskālas priekšrocības. [pers. A] mērķis bija atgūt savus naudas līdzekļus no SIA „SalixPro”, nevis radīt pieteicējai fiskālas priekšrocības. Tiesa nav norādījusi, kādas neparastas darbības ir veicis [pers. A] kā SIA „SalixPro” kreditors. Ja SIA „SalixPro” traktortehniku būtu pārdevusi jebkuram citam pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, iznākums būtu identisks, proti, pircējs atskaitītu priekšnodokli par iegādāto tehniku.

Šādu apstākļu kopumā tiesa ir nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu. Tiesas pieeja liegt atskaitīt priekšnodokli par faktiski notikušu darījumu tikai tāpēc, ka darījums noticis starp saistītām personām, rada bīstamu precedentu, kas ir pretrunā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai. Sekojot tiesas pieejai, faktiski būtu jāatzīst, ka ikvienā gadījumā, kad darījums notiek starp saistītām personām, priekšnodokļa atskaitīšana ir liedzama.

[5.2] Tiesa, uzskatot, ka SIA „SalixPro” traktortehnikas pirkuma līgumā ir norādīta mākslīgi, ir nepareizi interpretējusi Komercķīlas likuma 24.pantu, kā arī 38.panta pirmo daļu. Savukārt tiesas secinājums, ka traktortehnikas pārdevējs faktiski bija [pers. A], liecina, ka tiesa nenošķir [pers. A] kā SIA „SalixPro” kreditoru un SIA „SalixPro” kā traktortehnikas īpašnieku un pārdevēju. Arī šāda tiesas rīcība ir pretrunā gan minētajām Komercķīlas likuma normām, gan Civillikuma 2003. un 2010.pantam.

[5.3] SIA „SalixPro” strīdus traktortehnikas pārdošanas brīdī jau bija nodokļu parāds. Tādējādi, ja [pers. A] atteiktos no saviem prasījumiem pret SIA „SalixPro”, naudas līdzekļi tiktu novirzīti citu nodokļu parādu segšanai, nevis pievienotās vērtības nodokļa samaksai par konkrēto darījumu. Līdz ar to nav nekādas nozīmes apstāklim, ka SIA „SalixPro” nav samaksājusi deklarēto pievienotās vērtības nodokli. Turklāt Valsts ieņēmumu dienests kā kreditors nav atbilstoši rīkojies, lai pirms šīs komercsabiedrības likvidācijas piedzītu no tās nodokļu parādu.

[5.4] Tiesa pareizi citējusi judikatūrā atzīto, ka priekšnodokļa atskaitīšana ļaunprātīgu nolūku īstenošanai nav pieļaujama, tomēr tiesa šīs atziņas ir piemērojusi nepareizi.

[6] Dienests par pieteicēja kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros norādīts, ka apgabaltiesa ir taisījusi motivētu spriedumu, vispusīgi izvērtējot lietā iegūtos pierādījumus. Pieteicēja argumentē, ka viena un tā pati persona, darbojoties divu komercsabiedrību vārdā, nerada pamatu pieņemt, ka darījums ir veikts nolūkā gūt fiskālas priekšrocības. Taču šāds arguments ir pretrunā normatīvajiem aktiem un judikatūrai.

**Motīvu daļa**

[7] Kasācijas tiesvedības kārtībā noskaidrojams, vai tiesa, secinot, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par traktortehnikas iegādi no SIA „SalixPro”, ir pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Kā konsekventi atzīts judikatūrā, atbilstoši minētajai tiesību normai vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preces, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, *Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021 (*[*ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0312.A420177016.8.S)*) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*).

Apgabaltiesas spriedumā nav apšaubīta strīdus traktortehnikas esība pieteicējas rīcībā, taču ir norādīts, ka traktortehnikas faktiskais pārdevējs bija [pers. A], SIA „SalixPro” darījumā iesaistīta mākslīgi, strīdus darījums ir bijis simulatīvs un tā vienīgais mērķis bija nodrošināt pieteicējai nepamatota fiskāla labuma gūšanu atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar diviem argumentiem. Pirmkārt, strīdus darījuma dalībnieki ir savstarpēji saistītas personas. Otrkārt, strīdus darījuma rezultātā valsts budžetam ir nodarīti zaudējumi.

[9] Tas, kādas personas ir atzīstamas par saistītām personām, ir skaidrots likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta tiesību normās. Tajās ir paredzēti dažādi noteikumi, kuriem izpildoties personas ir atzīstamas par saistītām personām. Iemesli, kāpēc nodokļu vajadzībām nepieciešams noskaidrot, vai darījuma dalībnieki ir saistītas personas, ir dažādi, piemēram, lai pārbaudītu, vai ir pareizi noteikta transfertcena un vai tādējādi netiek samazināti valsts budžetā maksājamie nodokļi. Taču no tiesiskā regulējuma neizriet, ka pats par sevi apstāklis, ka darījumi notiek starp saistītām personām, apliecina šo personu nolūkus gūt nepamatotu fiskālu labumu un samazināt budžetā maksājamos nodokļu. Kā pareizi norāda pieteicēja, pretējā gadījumā ikviens savstarpēju personu starpā noformēts darījums būtu jāatzīst par tādu, kas veikts nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nolūkā.

Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību ir paudis pretējo viedokli, norādot: ja persona darbojas divu komercsabiedrību vārdā, tad atbilstoši normatīvajiem aktiem šo komercsabiedrību starpā noformētais darījums ir veikts nolūkā gūt fiskālas priekšrocības. Taču Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis normatīvos aktus, kuros tas būtu paredzēts, un šāds dienesta apgalvojums acīmredzami ir pretrunā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta normām.

Vienlaikus likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta „g” apakšpunkts paredz, ka personas par saistītām personām ir atzīstamas arī tad, ja tās veic saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus. Tātad tādas personu saskaņotas darbības, kuru mērķis ir samazināt valsts budžetā maksājamos nodokļus, dod pamatu runāt par šo personu nolūkiem izmantot nodokļu sistēmu ļaunprātīgi vai krāpnieciski. Taču, lai varētu izdarīt šādu secinājumu, nepieciešams konstatēt konkrētus apstākļus, kas norāda uz darījumā iesaistīto personu saskaņotām darbībām, kas vērstas uz nodokļu samazināšanu. Tas nozīmē, ka katrs gadījums ir vērtējams individuāli.

Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka personu savstarpējā saistība pati par sevi nevar būt neapstrīdams darījuma partneru ļaunprātīgu nolūku apstiprinošs apstāklis. Darījuma dalībnieku savstarpējā saistība ir izvērtējama individuāli ikvienā gadījumā kopsakarā ar darījuma noslēgšanu un norisi raksturojošiem apstākļiem, ņemot vērā arī darījuma atbilstību ierastai komercpraksei.

[10] Kā izriet no apgabaltiesas sprieduma, lietas faktiskie apstākļi norisinājās tādējādi, ka [pers. A] 2018.gada februārī aizdeva SIA „SalixPro” naudas līdzekļus strīdus traktortehnikas iegādei. Traktortehnika tika iegādāta un reģistrēta SIA „SalixPro” īpašumā. Savukārt par labu [pers. A] kā kreditoram tika reģistrēta komercķīla. SIA „SalixPro” savas saistības pret [pers. A] neizpildīja aizdevuma līgumā paredzētajā termiņā, tāpēc 2020.gada februārī un martā tika reģistrēts [pers. A] pieteikums komercķīlas tiesību izlietošanai. Tā rezultātā 2020.gada 30.jūlijā strīdus traktortehnika tika pārdota pieteicējai un reģistrēta pieteicējas īpašumā.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka [pers. A] vienlaikus ir darbojies gan kā SIA „SalixPro”, gan kā pieteicējas amatpersona, gan arī kā SIA „SalixPro” kreditors jeb komercķīlas ņēmējs. Atbilstoši apgabaltiesas sprieduma argumentācijai tas, ka viena persona ir darbojusies visu darījuma dalībnieku vārdā, pats par sevi liecina par šā darījuma simulatīvo raksturu un darījuma dalībnieku ļaunprātīgiem nolūkiem.

Kā minēts jau iepriekš, šāds kategorisks apgalvojums neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta normu jēgai. Tāpēc apstāklis, ka [pers. A] strīdus darījumā darbojās gan savā, gan pircēja un pārdevēja vārdā, nav pietiekams, lai strīdus darījumu atzītu par simulatīvu. Nepieciešams konstatēt tādus apstākļus, kas liecina par darījuma dalībnieku nolūkiem izmantot nodokļu sistēmu nepamatota labuma gūšanai.

[11] Tiesas spriedumā nav norādīti apstākļi, kas apliecinātu strīdus darījuma faktisko neesību. Tāpat spriedumā nav norādīts nedz uz SIA „SalixPro”, nedz uz pieteicējas fiktīvo raksturu. Spriedumā nav arī konstatēts, ka SIA „SalixPro” tika nodibināta vai izmantota vienīgi strīdus traktortehnikas pārdošanas starpniecības darījuma īstenošanai. Tieši pretēji – no tiesas spriedumā norādītā izriet, ka SIA „SalixPro” strīdus traktortehniku, pirms tā tika pārdota pieteicējai, izmantoja savā saimnieciskajā darbībā apmēram divus gadus. Arī pieteicēja tika nodibināta, un [pers. A] kļuva par tās amatpersonu tikai apmēram divus gadus pēc tam, kad SIA „SalixPro” iegādājās strīdus traktortehniku, un pēc tam, kad par labu [pers. A] tika reģistrēta komercķīla. No tiesas spriedumā norādītā arī izriet, ka pieteicēja strīdus traktortehniku ir izmantojusi savā saimnieciskajā darbībā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Senāts piekrīt pieteicējai, ka šie apstākļi bez atbilstoša izskaidrojuma un argumentiem nenorāda uz simulatīvu darījumu. Apgalvojot, ka strīdus darījums ir simulatīvs, apgabaltiesai bija jāpamato, kādi tieši apstākļi par to liecina un kādi apstākļi norāda uz to, ka šī darījuma aizsegā darījuma dalībnieki centušies panākt vienīgi nepamatota fiskāla labuma nodrošināšanu pieteicējai. Taču šāds pamatojums tiesas spriedumā nav atrodams. Tāpat tiesas spriedumā nav atrodams vērtējums pieteicējas paskaidrojumiem, ka pieteicēja tika nodibināta un strīdus traktortehnikas pirkuma – pārdevuma līgums ar tajā paredzētajiem noteikumiem tika noslēgts nevis tāpēc, lai pieteicējai radītu pamatu atskaitīt priekšnodokli, bet gan tāpēc, lai [pers. A], kā SIA „SalixPro” kreditors, atgūtu aizdotos naudas līdzekļus. Tiesas spriedumā nav vērtēta arī pieteicējas pamatotā norāde, ka priekšnodoklis būtu atskaitāms arī tad, ja traktortehnika tiktu pārdota nevis pieteicējai, bet gan citai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai. Kā pareizi norādījusi pieteicēja, no apgabaltiesas sprieduma nav arī saprotams, kāpēc apgabaltiesa nav nošķīrusi [pers. A] kā fizisko personu (SIA „SalixPro” kreditoru), SIA „SalixPro” kā strīdus traktortehnikas īpašnieku un pārdevēju un pieteicēju kā strīdus traktortehnikas pircēju. Tā kā tiesa nav apšaubījusi, ka strīdus traktortehnika, pirms tā tika pārdota pieteicējai, bija SIA „SalixPro” īpašumā un atradās tās rīcībā aptuveni divus gadus, jāpiekrīt pieteicējai, ka nav saprotams arī tas, pamatojoties uz kādiem apstākļiem un pierādījumiem, tiesa secināja, ka strīdus traktortehnikas pārdevējs faktiski bija [pers. A], bet SIA „SalixPro” pirkuma līgumā tika norādīta mākslīgi. Tā kā strīdus traktortehnika piederēja SIA „SalixPro”, tad tikai SIA „SalixPro” kā īpašniece bija tiesīga to pārdot. Tas, ka [pers. A] strīdus traktortehnikas pirkšanas – pārdošanas līgumā norādīts ne vien kā komercķīlas ņēmējs, bet arī kā SIA „SalixPro” pārstāvis, pats par sevi nenozīmē, ka strīdus traktortehniku pārdeva [pers. A] kā fiziskā persona, jo [pers. A] bija viena no SIA „SalixPro” amatpersonām. Vienlaikus no ierakstiem Komercreģistrā izriet, ka [pers. A] nebija tiesīgs vienpersoniski pārstāvēt SIA „SalixPro”. Taču apgabaltiesas spriedumā šim apstāklim nav piešķirta vērība, vērtējot to kontekstā ar komercsabiedrības dibināšanas un strīdus traktortehnikas pārdošanas darījuma nolūkiem un to, vai minēto iemeslu dēļ darījums nav atzīstams par tādu, ko īstenojusi fiziskā persona. Tā vietā apgabaltiesa pievērsusies [pers. A] kā komercķīlas tiesību izlietotāja darbībām, vērtējot to atbilstību Komercķīlas likumam, taču apgabaltiesa nav izskaidrojusi, kā pieteicējas darījuma partneru darbības, kas apgabaltiesas ieskatā neatbilst Komercķīlas likuma normām, ietekmē pieteicējas Pievienotās vērtības nodokļa likumā paredzētās priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Šeit arī atgādināms jau iepriekš Senāta judikatūrā atzītais: tas, ka strīdus darījumu rezultātā, iespējams, ir pārkāptas kādas darījuma dalībnieku privāttiesiskās saistības, nenozīmē, ka šo darījumu mērķis ir krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā (*Senāta 2020.gada 21.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-487/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1222.A420183117.17.S)*) 7.punkts*).

[12] Apgabaltiesas spriedumā nav ņemts vērā arī tas, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam priekšnodokļa atskaitīšanu pamatojošais dokuments primāri ir likuma prasībām atbilstošs nodokļa rēķins. Tas nozīmē, ka tiesai, vērtējot pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kopsakarā ar pārējiem darījuma dokumentiem bija jāizvērtē pieteicējas iesniegtais nodokļa rēķins un jānoskaidro, vai tajā minētā informācija atbilst darījuma faktiskajiem apstākļiem. Taču tiesas spriedumā nav atrodams SIA „SalixPro” pieteicējai izrakstītā nodokļa rēķina novērtējums. Tiesas spriedumā, ievērojot tiesas norādi uz strīdus traktortehnikas izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, nav atrodams vērtējums arī tam, ka pieteicēja līgumu ar citu komercsabiedrību par tādu pakalpojumu sniegšanu, kam ir nepieciešama strīdus traktortehnika, noslēdza pirms strīdus traktortehnikas pirkuma līguma noslēgšanas un pirms SIA „SalixPro” nodokļa rēķina izrakstīšanas.

Tāpat tiesas spriedumā nav atrodams vērtējums, vai konkrētais darījums un tā izpilde ir bijusi netipiska un atšķirīga no ierastās komercprakses, kas zināmos apstākļos var būt viens no elementiem, skaidrojot, vai darījums ir simulatīvs un vai ir bijusi darījuma dalībnieku saskaņota rīcība tādai nodokļa sistēmas izmantošanai, kas ir pretēja tās jēgai un mērķim.

[13] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedumā norādītie apstākļi ir nepietiekami, lai atzītu strīdus darījuma simulatīvo raksturu un tā dalībnieku saskaņotu darbību ar mērķi vienīgi radīt pieteicējai nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa veidā.

[14] Kā otrs arguments, kāpēc nav atzīstamas pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesas spriedumā norādīts tas, ka SIA „SalixPro”, lai arī ir deklarējusi pievienotās vērtības nodokli par strīdus traktortehnikas pārdošanu, tomēr valsts budžetā nodokli nav samaksājusi un arī nesamaksās, jo ir likvidēta, savukārt pieteicēja par strīdus traktortehniku ir atskaitījusi priekšnodokli. Tādējādi tiesas ieskatā valsts budžetam ir nodarīti zaudējumi.

Šajā sakarā vispirms norādāms, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas vairākkārt uzsvērtajam tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Axel Kittel, C-439/04 un 440/04,* *[ECLI:EU:C:2006:446](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2006%3A446), 42.punkts*). Pamats runāt par valsts budžeta aizskārumu ir tad, ja priekšnodoklis tiek atskaitīts, neievērojot materiāltiesiskās prasības (piemēram, *Senāta 2022.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-117/2022 (*[*ECLI:LV:AT:2022:0627.A420181417.13.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0627.A420181417.13.S)*) 17.punkts*). Līdz ar to apstāklis, ka nodokļu maksātājs izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un tādējādi samazina budžetā maksājamā nodokļa summu, pats par sevi neapliecina nodokļu maksātāja nolūku gūt nepamatotu fiskālu labumu un radīt valsts budžetam zaudējumus, ja vien netiek konstatēta materiāltiesisko prasību neievērošana.

Tāpat norādāms Eiropas Savienības Tiesas nolēmumos vairākkārt skaidrotais, ka tas, vai pievienotās vērtības nodoklis, kas saistībā ar konkrētajām precēm maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Forvards V, C-563/11,* *[ECLI:EU:C:2013:125](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2013%3A125), 28.punkts*). Tas nozīmē: ja preču pircējs ir ievērojis materiāltiesiskās prasības, priekšnodokļa atskaitīšanu nevar liegt tikai tāpēc vien, ka preču piegādātājs nav samaksājis pievienotās vērtības nodokli par preču piegādes darījumu. Nodokļa samaksas jautājums, tāpat kā ikviens darījumu un tā dalībniekus raksturojošais apstāklis ir ņemams vērā, taču tas ir vērtējams kopsakarā ar citiem darījuma apstākļiem. Kā tika minēts jau iepriekš, tiesa nav norādījusi uz pieteicējas un arī uz SIA „SalixPro” fiktīvo raksturu, kā arī nav apšaubījusi strīdus preču esību ne SIA „SalixPro”, ne pieteicējas rīcībā un šo preču izmantošanu pieteicējas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanā. Šādos apstākļos tiesai bija jāizskaidro, kā SIA „SalixPro” nodokļu maksātāja pienākumu neizpilde pamato pieteicējas jeb priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājas ļaunprātīgos vai krāpnieciskos nolūkus un kāpēc darījuma partnera nesamaksātais nodoklis ir pamats liegt pieteicējai atskaitīt priekšnodokli apstākļos, kad netiek norādīts, kādas tieši materiāltiesiskās prasības pieteicēja nav ievērojusi. Šeit arī atgādināms, ka, liedzot nodokļu maksātājam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, izšķirošs ir priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotāja novērtējums. Tiesas spriedumā nav atrodams pieteicējas darbību novērtējums, kas apliecinātu tieši pieteicējas ļaunprātīgos nolūkos. Tā vietā tiesas argumentācijā atrodams uzskats, ka priekšnodokļa atskaitīšana pati par sevi apliecina nodokļu maksātāja nolūkus nepamatoti samazināt budžetā maksājamo nodokli, taču šāds uzskats ir pretējs pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtībai.

[15] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas sprieduma argumentācija liecina par nepareizu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanu, tāpēc apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta ir nosūtāma jaunai izskatīšanai, nevērtējot 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 2021.gada 28.decembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „Agriforest” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.