**Avansa norēķins un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības**

Avansa norēķina gadījumā izšķiroši ir tas, vai ir noticis darījums, par ko samaksāts avansā, un vai nodokļu maksātājs ir saņēmis attiecīgās preces. Tādējādi apstākļos, kad darījums starp personām, lai arī novēloti, tomēr faktiski ir noticis un persona preces ir saņēmusi, iestādes prasība anulēt darījumu un avansa rēķinu un izrakstīt jaunu rēķinu par preču piegādēm neatbilst tiesiskajam regulējumam.

Ja par precēm ir samaksāts avansā, prece ir piegādāta un ir izrakstīts rēķins jeb ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecīgajā taksācijas periodā nevar ietekmēt tas, ka piegādes rēķinā tiek precizēts preces nosaukums un cena. Būtiski, ka no darījuma dokumentiem, raugoties uz tiem kopumā, ir iespējams izsekot konkrētā darījuma, par ko samaksāts avansā, norisei, un, ir konstatējams šo darījumu sākums un ir izsekojama to norise.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 28.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420267516, SKA-90/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0228.A420267516.21.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0228.A420267516.21.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „SONATRADE & INVESTMENT” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 4.jūlija lēmuma Nr. 30.2-22.9/4577 un 2016.gada 11.augusta lēmuma Nr. 30.2-22.9/5357 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 29.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „SONATRADE & INVESTMENT” veica pievienotās vērtības nodokļa auditu, kā rezultātā secināja, ka pieteicējas darījumi par metāllūžņu iegādi ar SIA „SEBRS” ir mākslīgi un saistīti ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, tāpēc dienests samazināja pieteicējas reversā kārtībā deklarēto pievienotās vērtības nodokli un to iekšzemē veikto darījumu vērtību, par kuriem nodokli maksā preču saņēmējs. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 4.jūlija lēmumu Nr. 30.2-22.9/4577 un 2016.gada 11.augusta lēmumu Nr. 30.2-22.9/5357.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumus pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] No darījumu dokumentiem izriet, ka SIA „KMM Metāls” samaksāja pieteicējai avansu par metāllūžņu piegādi. Pieteicēja saņemtos naudas līdzekļus kā avansu samaksāja SIA „SEBRS”, vienojoties par konkrētu preču piegādi un piegādes termiņu. Šajā termiņā SIA „SEBRS” preces pieteicējai nepiegādāja, tas notika vairākus mēnešus vēlāk. Lietā noskaidrotie apstākļi un iegūtie pierādījumi apstiprina, ka darījumi, par kuriem pieteicēja samaksāja avansā, faktiski ir notikuši un preces pieteicēja no SIA „SEBRS” ir saņēmusi. Turklāt Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis strīdus preču esību SIA „SEBRS” rīcībā un šā uzņēmuma, kā arī tā deklarētā darījumu partnera spēju piegādāt preces.

Ņemot vērā minēto, nepamatots ir Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojums, ka strīdus darījumiem ir mākslīgs raksturs. Katram darījumu dalībniekam darījumu ķēdē bija noteikta loma un uzdevumi, darījumi ir deklarēti, par tiem nodoklis ir aprēķināts un samaksāts. Līdz ar to nav arī konstatējama šo darījumu saistība ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Turklāt dienests, apgalvojot, ka pieteicēja zināja par nodokļu krāpniecību, nav norādījis nevienu apstākli un pierādījumu, kas to apstiprinātu.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests ir izsekojis metāllūžņu izcelsmi un nav konstatējis kādus ķēdes dalībniekus, kuru faktiska iesaistīšanās piegādē ir apšaubāma. Dienests nav apšaubījis neviena darījumu ķēdes dalībnieka spēju piegādāt konkrētās preces. Ievērojot minēto, kā arī apstākli, ka darījumos ar metāllūžņiem pievienotās vērtības nodokli maksā preces pircējs un tas tiek tieši ieskaitīts valsts budžetā, nav konstatējama nodokļu krāpniecība.

[3.3] Pretēji Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim avansā apmaksātos darījumus nebija iespējams vērst atpakaļ, jo finanšu līdzekļi bija pārskaitīti un visefektīvākais darījumu kārtošanas veids bija faktiska preču piegāde samaksātā avansa apmērā, lai arī novēlotos termiņos. Pieteicējas darījumu partneris palika nemainīgs, lai gan mainījās šā darījumu partnera sadarbības partneris, taču pieteicējai par to nevajadzēja zināt. Situācijā, kad par precēm samaksāts avansā un sākotnēji izvēlētais darījumu partneris nespēja izpildīt pielīgtās saistības, pieteicēja bija ieinteresēta saņemt arī cita veida preci, ja šādā veidā vispār ir iespējams saņemt saistību izpildījumu. Šāda rīcība ir komercdarbībai atbilstoša, un tā pamato pieteicējas reālo vēlmi saņemt tai nepieciešamās preces.

[3.4] Ir pamatots Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojums, ka SIA „SEBRS” sākotnēji izvēlētais darījumu partneris strīdus preces nav piegādājis. Tieši šā iemesla dēļ pieteicējas avansā apmaksātās preces netika piegādātas savlaicīgi. Vienlaikus lietā esošie pierādījumi apstiprina, ka SIA „SEBRS” strīdus preces ir saņēmusi no SIA „METALEKSPO”. Šā uzņēmuma piegādes ir alternatīva, lai SIA „SEBRS” izpildītu saistības pret pieteicēju. Turklāt SIA „SEBRS” nodokļu auditā Valsts ieņēmumu dienests nav atzinis par faktiski nenotikušiem SIA „SEBRS” darījumus ar SIA „METALEKSPO”.

[3.5] Nepamatots ir Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojums, ka par darījumu mākslīgo raksturu liecina tas, ka SIA „KMM Metāls”, nesaņemot no pieteicējas avansā apmaksātās preces noteiktā termiņā, necēla pret pieteicēju prasību tiesā, tāpat kā to nav darījusi pieteicēja pret SIA „SEBRS”. SIA „KMM Metāls” un pieteicēja ir saistīti uzņēmumi, un to amatpersonu starpā pastāv tāda līmeņa uzticēšanās, kas pieļauj vienošanos par maksājumu kārtošanu, neiesaistoties tiesvedībās.

[3.6] Novērtējot strīdus darījumu norisi un naudas kustību, nav pamata secinājumam, ka darījumu partneri, iesaistoties darījumu ķēdēs, mākslīgi veidojuši cenu svārstības. Apstākļos, kad visos preču piegādes darījumos ir veikta nodokļa aprēķināšana un faktiski nodoklis ir samaksāts valsts budžetā, apgabaltiesa nekonstatē un arī dienests nav norādījis, kādā veidā cenu starpība starp vairākiem darījumiem būtu veidojusi nodokļu izkrāpšanas shēmu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu ir iesniedzis kasācijas sūdzību. Tajā norādīts, ka pieteicējai un SIA „SEBRS” bija jāanulē darījums, par ko pieteicēja samaksājusi avansā, jo darījums netika izpildīts laicīgi un pieteicējai nav piegādāta sākotnējā rēķinā norādītajai precei identiska prece. Pēc darījuma anulēšanas SIA „SEBRS” bija jāatmaksā pieteicējai tās samaksātais avanss, savukārt pēc preču piegādes bija jāizraksta jauns rēķins, kas attiecīgi bija jādeklarē pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Tā kā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā šādu darījumu deklarēšanas kārtību, apgabaltiesas spriedums neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta piektās daļas un 124.panta piektās daļas nosacījumiem. Turklāt, atzīstot, ka pieteicējas darījums ar SIA „SEBRS” ir noticis un tas nav saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, apgabaltiesa nav ņēmusi vērā virkni lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā izšķirams jautājums, vai apgabaltiesa, novērtējot lietas apstākļus un pierādījumus, kā arī secinot, ka pieteicējas darījumi ar SIA „SEBRS” faktiski ir notikuši, ir ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Administratīvā procesa likuma normas.

**I**

*Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanu*

[6] Atbilstoši apgabaltiesas noskaidrotajam pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā ir deklarējusi SIA „SEBRS” 2014.gada jūnijā izrakstīto un pieteicējas apmaksāto avansa rēķinu par metāllūžņu piegādi, taču preces saņēmusi 2015.gada martā un aprīlī.

Valsts ieņēmumu dienests, ievērojot, ka SIA „SEBRS” pieteicējai tās avansā apmaksāto preci nepiegādāja vairākus mēnešus pēc avansa norēķiniem, turklāt rezultātā tika piegādāta prece, kas nav identiska tai precei, par ko izrakstīts avansa rēķins, uzskata, ka pieteicējai bija pienākums koriģēt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par to taksācijas periodu, kad ir noticis avansa maksājums. Dienesta ieskatā korekcijas bija jāveic tādā veidā, ka darījums, par ko samaksāts avansā, bija jāanulē, SIA „SEBRS” bija jāatmaksā pieteicējai tās samaksātais avanss, pēc tam SIA „SEBRS”, faktiski piegādājot preces, bija jāizraksta jauns rēķins, un tikai tad šis darījuma bija jādeklarē pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Šādu viedokli dienests pamato ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta piekto daļu un 124.panta piekto daļu.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ tam nepiekrīt.

[7] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta piekto daļu priekšnodoklis par precēm, kas iegādātas saskaņā ar šā likuma 143.pantu, no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitāms tajā taksācijas periodā, kad ir saņemtas preces un ir saņemts nodokļa rēķins vai par šīm precēm samaksāts avansā saskaņā ar rēķinu. Atbilstoši 124.panta piektajai daļai nodokli par saņemtajām precēm saskaņā ar šā likuma 143.pantu norāda tā taksācijas perioda nodokļa deklarācijā, kurā saņemtas preces un saņemts nodokļa rēķins vai samaksa par preču piegādi veikta saskaņā ar nodokļa rēķinu pirms preču saņemšanas.

Tātad minētās tiesību normas noteic taksācijas periodu, kurā atskaitāms priekšnodoklis un deklarējams pievienotās vērtības nodoklis par darījumiem, nevis darījumu anulēšanas gadījumus un kārtību, kā to uzskata Valsts ieņēmumu dienests.

Atbilstoši minētajām tiesību normām, ja par precēm ir samaksāts avansā, priekšnodoklis ir atskaitāms tajā taksācijas periodā, kad ir noticis avansa maksājums. Vienlaikus ne minētajās tiesību normās, ne citās Pievienotās vērtības nodokļa likuma normās nav noteiktas sekas gadījumā, ja pēc avansa samaksas neseko darījuma izpilde saskaņā ar darījuma dokumentiem. Šādas sekas nav paredzētas arī Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Taču pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu gadījumos, kad pēc avansa samaksas netiek saņemta prece, ir analizējusi Eiropas Savienības Tiesa.

Tā norādījusi, ka vispārējs princips ir, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Norma, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarāms pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no vispārīgā noteikuma, un tāpēc tā ir interpretējama šauri. Tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.marta sprieduma lietā FIRIN OOD, C-107/13,* *[ECLI:EU:C:2014:151](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2014%3A151), 35.punkts*). Eiropas Savienības Tiesa arī norādījusi, ka cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar direktīvu. Tādēļ ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (*turpat, 40.–44.punkts*).

Ievērojot minēto, Senāts jau iepriekš atzinis, ka vispārīgi avansa maksājums ir pielīdzināms preču un pakalpojuma saņemšanai un rada pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai, tomēr šīs tiesības nav absolūtas un ir vērtējamas kopsakarā ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību. Proti, priekšnodokļa atskaitīšana ir atsakāma vai koriģējama gadījumā, ja prece nav piegādāta, pakalpojums nav sniegts vai ir konstatējama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana (*Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-16/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0426.A420377013.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0426.A420377013.2.S)*) 9.punkts*). Tātad arī avansa norēķina gadījumā izšķiroši ir tas, vai ir noticis darījums, par ko samaksāts avansā, un vai nodokļu maksātājs ir saņēmis attiecīgās preces.

Apgabaltiesa, novērtējot lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus, atzinusi, ka pieteicēja, lai arī novēloti, ir saņēmusi preces no SIA „SEBRS”, kurai pieteicēja samaksāja avansā. Šajā sakarā apgabaltiesa ir skaidrojusi iemeslus, kuru dēļ preču piegāde tika aizkavēta, un ir vērtējusi SIA „SEBRS” faktiski veiktās darbības un rīcību, lai izpildītu uzņemtās saistības, lai arī novēloti. Apgabaltiesa ir vērtējusi arī to, kāda bija pieteicējas rīcība, nesaņemot preces noteiktajā termiņā. Tā rezultātā apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicēja nav bijusi vieglprātīga un bezatbildīga un tās rīcība, piekrītot turpmākai darījuma izpildei tādā veidā, lai tas rezultētos pieteicējas saimnieciskajai darbībai nepieciešamo preču piegādē, nevis pieprasītu avansa atmaksu vai vērstos pret SIA „SEBRS” tiesā, atbilst normālai komercpraksei. Vienlaikus apgabaltiesa nav guvusi apstiprinājumu dienesta apgalvotajam, ka strīdus darījumiem ir mākslīgs raksturs, kas liecinātu par pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

Tādējādi apstākļos, kad darījums starp pieteicēju un SIA „SEBRS”, lai arī novēloti, tomēr faktiski ir noticis un pieteicēja preces ir saņēmusi, dienesta prasība anulēt darījumu un avansa rēķinu un izrakstīt jaunu rēķinu par preču piegādēm neatbilst tiesiskajam regulējumam. Ne dienesta norādītā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta piektā daļa un 124.panta piektā daļa, ne arī kāda cita šā likuma vai Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu norma nenoteic prasību nodokļu maksātājam anulēt darījumu preču piegādes aizkavēšanās dēļ.

[8] Tāpat arī apstāklis, ka kopš avansa samaksas brīža objektīvu iemeslu dēļ bija mainījušies darījuma apstākļi un faktiski tika piegādāta prece, kas nav pilnībā identiska sākotnēji plānotajai, pats par sevi nevar būt pamats secinājumam, ka konkrētais darījums bija jāanulē, uzskatot, ka avansa rēķinā norādītā prece faktiski nav piegādāta. Kā konstatējusi apgabaltiesa, SIA „SEBRS”, piegādājot pieteicējai preci, izrakstīja faktiskai darījumu norisei atbilstošu nodokļa rēķinu, kurā precīzi norādīts faktiski piegādātās preces nosaukums un cena. Apgabaltiesa noskaidrojusi, ka pieteicējai piegādātā prece ietilpst avansa rēķinā norādītās preces kategorijā „vara un vara sakausējumu lūžņi” un no darījuma dokumentiem ir iespējams konstatēt darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tātad faktiski ar rēķinu, kurā norādīta pieteicējai piegādātā prece un tās cena, ir precizēts avansa rēķins.

Šajā sakarā jāņem vērā, ka nodokļu maksātājam ir tiesības labot (koriģēt) nodokļa rēķinu, ja tiek izpildīti priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskie nosacījumi, proti, prece ir piegādāta, un ir saņemts nodokļa rēķins. Šādā gadījumā tiesības atskaitīt priekšnodokli ir jāizmanto attiecīgajā taksācijas periodā. To nevar izmainīt rēķina atcelšana vai izrakstīšana no jauna. Ar jaunu rēķinu (par iepriekš veiktu darījumu), lielākais, var novērst iespējamus formālos trūkumus ar atpakaļejošu spēku uz attiecīgo periodu (kā atcelšanas/anulēšanas veidu) (*Eiropas Savienības Tiesas ģenerāladvokātes Julianas Kokotes (Juliane Kokott) secinājumu, kas sniegti 2021.gada 22.aprīlī lietā Wilo Salmson France SAS, C‑80/20,* *[ECLI:EU:C:2021:326](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2021%3A326), 90.punkts*). Tātad, ja par precēm ir samaksāts avansā, prece ir piegādāta un ir izrakstīts rēķins jeb ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecīgajā taksācijas periodā nevar ietekmēt tas, ka piegādes rēķinā tiek precizēts preces nosaukums un cena. Būtiski, ka no darījuma dokumentiem, raugoties uz tiem kopumā, ir iespējams izsekot konkrētā darījuma, par ko samaksāts avansā, norisei, un, kā tika norādīts jau iepriekš, atbilstoši apgabaltiesas noskaidrotajam no šajā lietā pārbaudāmo darījumu dokumentiem ir konstatējams šo darījumu sākums un ir izsekojama to norise.

[9] Rezumējot minēto, Senāts nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka apgabaltiesas spriedums neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta piektajai daļai un 124.panta piektajai daļai.

**II**

*Par Administratīvā procesa likuma normu piemērošanu*

[10] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā nepiekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka dienests nav pamatojis, kādi apstākļi un pierādījumi apliecina strīdus darījumu saistību ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un pieteicējas informētību par to. Dienests uzskata, ka tiesa pie šāda secinājuma ir nonākusi tāpēc, ka nav ņēmusi vērā vairākus apstākļus un pierādījumus. Līdz ar to dienesta ieskatā tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu, saskaņā ar kuru tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Dienests arī uzskata: ja tiesa ņemtu vērā visus lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus, tā nonāktu pie secinājuma, ka strīdus darījumiem ir mākslīgs raksturs un tieši tāpēc tie ir saistīti ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, par ko pieteicēja zināja.

Senāts piekrīt dienestam, ka atbilstoši konsekventām judikatūras atziņām pievienotās vērtības nodokļa lietās tiesas uzdevums citstarp ir pārbaudīt, vai noformētajiem darījumiem nav mākslīgs raksturs un vai dokumenti saistībā ar tiem nav noformēti vien skata pēc ar mērķi iegūt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tiesai ir pienācīgi jānoskaidro lietā pieejamo pierādījumu saturs un pierādījumu ietvaros jāveic iespējami dziļāka darījumu norises noskaidrošana, jo tieši tas ir būtiski, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājs likumā garantētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmanto pamatoti vai arī ir apzināti iesaistījies nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā (piemēram, *Senāta 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1206.A420600811.2.S)*) 8.punkts*).

Vienlaikus Senāts atgādina Eiropas Savienības Tiesas vairākkārt atzīto, ka ļaunprātīgas rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mākslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norāžu esība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 26.februāra sprieduma apvienotajās lietās T Danmark, C-116/16 un C-117/16,* *[ECLI:EU:C:2019:135](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2019%3A135), 97.punkts*). Tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegāžu ķēdē (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Bonik, C-285/11,* *[ECLI:EU:C:2012:774](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2012%3A774), 43.punkts*).

Tātad primāri tieši Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par strīdus darījumu saistību ar krāpniecību. Ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants) (piemēram, *Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1121.A420411412.2.S)*) 9.punkts*). Savukārt tiesai, skaidrojot strīdus darījuma saistību ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un nodokļu maksātāja informētību par to, visaptveroši jāpārbauda un jānovērtē lietas dalībnieku norādītie apstākļi un iesniegtie pierādījumi, nepieciešamības gadījumā iegūstot papildu pierādījumus, un tā rezultātā argumentēti jāpamato secinājumi, kas izriet no šiem apstākļiem un pierādījumiem. Ja kasators uzskata, ka tiesas secinājumi par nodokļu maksātāja informētību (vai tās neesību) par iesaisti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā ir kļūdaini, kasatoram nav pietiekami tikai vispārīgi atsaukties uz Administratīvā procesa likuma 154.pantu, bet gan atbilstoši šā likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasatoram skaidri jānorāda, kādus apstākļus un pierādījumus tiesa nav ņēmusi vērā vai nav novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma prasībām un kā tas ir ietekmējis lietas iznākumu. Vienlaikus kasatoram jāņem vērā, ka kasācijas instances tiesa neskata lietu pēc būtības. Tas nozīmē, ka kasācijas instances tiesa nepārbauda un nevērtē lietas apstākļus un pierādījumus, tāpēc kasācijas instances tiesā nav pieļaujami uz apstākļu un pierādījumu pārvērtēšanu vērsti kasācijas sūdzības argumenti.

Novērtējot dienesta kasācijas sūdzības argumentus par lietas apstākļu un pierādījumu vērtēšanu apgabaltiesas spriedumā, Senāts konstatē, ka dienests būtībā nepiekrīt apgabaltiesas sniegtajam apstākļu un pierādījumu novērtējumam un sniedz savu redzējumu par to, kā bija jānovērtē konkrēti apstākļi un pierādījumi un kādi secinājumi šā novērtējuma rezultātā bija jāizdara. Tā kā šie argumenti ir vērsti uz lietas apstākļu un pierādījumu pārvērtēšanu, Senāts uz tiem neatbildēs. Savukārt, pārbaudot kasācijas sūdzībā apgalvoto, ka apgabaltiesa nav vērtējusi virkni lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu, kas apliecina darījumu mākslīgo raksturu un pieteicējas informētību par to, Senāts konstatē, ka šādi apgalvojumi ir pretrunā ar pārsūdzētā tiesas sprieduma saturu.

[11] Tā, pretēji Valsts ieņēmumu dienesta apgalvotajam apgabaltiesa ir ņēmusi vērā iemeslus, kāpēc darījums netika īstenots iepriekš paredzētajos termiņos un veidā. Tā rezultātā apgabaltiesa konstatējusi, ka SIA „SEBRS” sākotnēji izvēlētais darījumu partneris (SIA „MetalTrast”) nevarēja piegādāt nepieciešamās preces, tāpēc SIA „SEBRS” atrada citu preču piegādātāju (SIA „METALEKSPO”), kura piegādes ir alternatīva, lai SIA „SEBRS” izpildītu saistības pret pieteicēju. Apgabaltiesa atzinusi par normālai komercpraksei atbilstošu pieteicējas rīcību, piekrītot citādākiem darījuma elementiem, lai tādējādi panāktu, ka pieteicējai nepieciešamās preces vispār tiek piegādātas. Apgabaltiesa norādījusi konkrētus pierādījumus, kas apstiprina strīdus preču piegādi pieteicējai. Vienlaikus apgabaltiesa ņēmusi vērā arī to, ka dienests SIA „SEBRS” nodokļu auditā darījumus ar SIA „METALEKSPO” nav atzinis par faktiski nenotikušiem un nav apšaubījis faktu, ka SIA „SEBRS” rīcībā bija prece, ko tā piegādāja pieteicējai. Līdz ar to kasācijas sūdzības argumenti, ka tiesai bija jākonstatē, ka SIA „SEBRS” nevarēja piegādāt pieteicējai preci un strīdus darījumam ir mākslīgs raksturs, nonāk pretrunā ar citiem lietā esošajos dokumentos dienesta izteiktajiem apgalvojumiem. Turklāt apstākļos, kad lietā ar pierādījumiem pamatots, ka SIA „SEBRS” pieteicējai piegādātās preces ir iegādājusies no SIA „METALEKSPO”, ir neizprotams, kāda nozīme ir kasācijas sūdzības argumentam, ka SIA „SEBRS” sākotnēji izraudzītais darījumu partneris (SIA „MetalTrast”) nav piegādājis preci SIA „SEBRS”.

[12] Pretēji kasācijas sūdzībā apgalvotajam apgabaltiesa bez ievērības nav atstājusi arī iemeslus, kāpēc naudas līdzekļus par plānoto metāllūžņu piegādi pieteicēja pārskaitīja uz SIA „MetalTrast” sadarbības partneru banku kontiem. Tā rezultātā apgabaltiesa noskaidrojusi, ka šāda maksājumu kārtība izriet no SIA „SEBRS” pieteicējai 2014.gada 26.jūnijā nosūtītās vēstules, kurā SIA „SEBRS” pieteicējai norādīja, kādā veidā maksājumi ir izpildāmi. Turklāt Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā nav pamatojis, kādēļ iemesliem par šādu maksājumu izpildes kārtību ir būtiska nozīme pareizā lietas izskatīšanā.

[13] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav vērtējusi, ka SIA „SEBRS” vara lūžņu vietā pieteicējai piegādāja misiņa lūžņus, kam dienesta ieskatā vajadzēja ietekmēt cenu. Arī šis apgalvojums neatbilst pārsūdzētā sprieduma saturam, jo apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējai piegādātās preces nosaukums mainījās, un ir ņēmusi vērā, ka misiņa lūžņi HONEY ietilpst preces kategorijā „vara un vara sakausējumu lūžņi”. Dienesta arguments par preces cenu nav pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem, turklāt tas ir vērsts uz faktisko apstākļu pārvērtēšanu.

[14] Tāpat Valsts ieņēmumu dienests nav pamatojis, kāda nozīme ir apstāklim, ka pieteicējas darījumu partneris apstrīdētajiem darījumiem ir piemērojis dienesta ieskatā nepietiekamu uzcenojumu un ka no SIA „MetalTrast” samaksātais avanss nav atgūts. Dienests nav izskaidrojis, kā šie apstākļi ir attiecināmi uz pieteicēju un tās darījumu ar SIA „SEBRS”. Turklāt pretēji dienesta apgalvotajam apgabaltiesa minētos apstākļus ir ņēmusi vērā un, pamatojoties uz konkrētiem pierādījumiem, atzinusi, ka SIA „SEBRS” piegāžu mērķis primāri bija nokārtot neizpildītās saistības pret pieteicēju, nevis gūt maksimālu saimniecisko labumu. Apgabaltiesa arī uzsvērusi, ka norādītos apstākļus tā vērtē kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem. Savukārt Valsts ieņēmumu dienests, nepamatoti pārmetot apgabaltiesai atsevišķu apstākļu un pierādījumu neņemšanu vērā, uz šiem apstākļiem un pierādījumiem raugās izolēti no pārējo pierādījumu kopuma, kas ir pretēji Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām.

[15] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka ir uzsākti vairāki kriminālprocesi, kuros pastāv aizdomas par SIA „KMM Metāls” un SIA „SEBRS” iesaistīšanos darījumu ķēdē nolūkā samazināt valsts budžetā maksājamos nodokļus. Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests nav argumentējis, kā minētais apstāklis ietekmē šajā lietā pārbaudāmo darījumu deklarēšanu pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Šeit arī atgādināms judikatūrā konsekventi atzītais, ka kriminālprocess un administratīvais process ir patstāvīgi procesi un nav atkarīgi viens no otra, tostarp attiecībā uz iegūto pierādījumu novērtējumu (sal. *Senāta 2019.gada 15.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-49/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0215.A420364414.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0215.A420364414.2.S)*) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*). Tāpēc, ievērojot, ka apgabaltiesa ir konstatējusi virkni pierādījumu, kas apstiprina, ka šajā lietā pārbaudāmie darījumi faktiski ir notikuši, apgabaltiesai nebija pamata atzīt pretējo tikai tāpēc, ka uzsāktajā kriminālprocesā ir aizdomas par darījumu ķēdes dalībnieku nolūku samazināt budžetā maksājamos nodokļus, jo īpaši ņemot vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis uz uzsāktā kriminālprocesa saistību tieši ar šajā lietā pārbaudāmajiem darījumiem. Šajā sakarā arī jāņem vērā apgabaltiesas konstatētais, ka pieteicējai ir bijusi virkne citu darījumu ar apstrīdēto darījumu partneri. Kā atzīts judikatūrā, katrā lietā pārbaudāmi tieši strīdus darījumi, vērtējot šīs lietas faktiskos apstākļus. Starp vieniem un tiem pašiem darījumu partneriem var tikt noslēgti pilnīgi atšķirīgi darījumi atšķirīgos faktiskajos apstākļos, un secinājumi, kas tiek izdarīti attiecībā uz kādu no darījumiem, automātiski nevar tikt attiecināti, vērtējot arī citus šo darījumu partneru darījumus (*Senāta 2019.gada 14.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-389/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0314.A420345914.4.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0314.A420345914.4.L)*), 5.punkts*). Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti vērtējusi tieši šajā lietā dienesta apstrīdētos darījumus un uz tiem attiecināmos pierādījumus.

[16] Rezumējot minēto, Senāts nekonstatē tādus būtiskus apstākļus un pierādījumus, ko apgabaltiesa nebūtu ņēmusi vērā, vērtējot strīdus darījumu faktisko esību un to saistību ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Līdz ar to nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments par apgabaltiesas pieļautajiem procesuālo tiesību normu pārkāpumiem.

[17] Papildus minētajam kasācijas sūdzībā Valsts ieņēmumu dienests ir vērsis uzmanību uz apstākli, ka pieteicēja avansa darījumu ar SIA „SEBRSˮ deklarēja tikai pēc pusgada. Dienesta ieskatā tas liecina par pieteicējas apzinātu rīcību neuzrādīt darījumus pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, lai slēptu iesaistīšanos mākslīgi noformētā darījumu ķēdē.

Senāts šādu argumentu uzskata par nepamatotu, jo lietā nav strīda, ka pieteicēja apstrīdētos darījumus ir deklarējusi un ir aprēķinājusi pievienotās vērtības nodokli reversā kārtībā. Apstāklis, ka nodokļu maksātājs izmanto likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punktā paredzētās tiesības un labo nodokļa deklarāciju, pats par sevi nevar būt par pamatu secinājumam, ka šāda rīcība ir vērtējama kā apzināta iesaistīšanās darījumu ķēdē ar nolūku ļaunprātīgi izmantot nodokļa sistēmu, sākotnēji slēpjot šādu nolūku. Šādi apstākļi ir jāpamato ar pierādījumiem, kādus Valsts ieņēmumu dienests konkrētajā gadījumā nav iesniedzis.

[18] Visbeidzot Senāts norāda, ka situācijā, kad nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas pazīmes nav nepārprotamas un viegli varētu tikt izskaidrotas ar saimnieciski pamatotiem lēmumiem, jo īpaši svarīgi kļūst šādu ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu pamatot ar apstākļiem, kas norāda, kādas tieši fiskālas priekšrocības nodokļu maksātājs vai citas personas, par kuru nolūkiem nodokļu maksātājs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, varētu gūt (*Senāta 2021.gada 11.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-532/2021 (*[*ECLI:LV:AT:2021:0611.A420251518.24.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0611.A420251518.24.S)*) 9.punkts, 2019.gada 22.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-97/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:1122.A420357114.6.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1122.A420357114.6.S)*), 13.punkts*).

Apgabaltiesa, vērtējot strīdus darījumu norisi un skaidrojot iemeslus, kāpēc mainījās sākotnēji plānotā darījumu norise un izpildes termiņi, faktiski ir secinājusi, ka pieteicējas un tās tiešā darījumu partnera rīcība, izpildot konkrētos darījumus, ir izskaidrojama ar saimnieciski pamatotiem lēmumiem. Valsts ieņēmumu dienests, tam nepiekrītot, turpina paust savu redzējumu par to, kā pieteicējai bija jārīkojas konkrētajā situācijā. Vienlaikus dienests neņem vērā, ka tas nedrīkst iejaukties darījumos un noteikt tā izpildes norisi, uzstājot, lai nodokļu maksātājs rīkotos vienā konkrētā, dienesta ieskatā, vissaprātīgākajā veidā (sal. *Senāta 2020.gada 19.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-766/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0219.A420343616.12.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0219.A420343616.12.L)*) 3.punkts*). Darījumu satura pārskatīšana pieļaujama tikai tajos gadījumos, ja dienests spēj pierādīt darījumu dalībnieku vēlmi gūt fiskāla rakstura priekšrocības nodokļu nomaksas jomā. Dienests izskatāmajā gadījumā, lai arī iebilst pret apgabaltiesas secinājumu, ka šajā lietā pārbaudāmie darījumi nav saistīti ar krāpniecību, arī kasācijas instances tiesā nav izskaidrojis, kādas tieši fiskālas priekšrocības pieteicēja ir guvusi, jo īpaši ņemot vērā konkrēto darījumu deklarēšanas kārtību.

[19] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas rīcībā nav saskatāmi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumi, tāpēc apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir atzīstama par nepamatotu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 29.maija spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.