Lietas arhīva Nr. A42-00095-23/8
ECLI:LV:ADRJRIT:2023:0428.A420225221.7.S

**ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA**
**RĪGAS TIESU NAMS**

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2023.gada 28.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Grabovska,

piedaloties pieteicējas SIA „TehEksperts" pilnvarotajai pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „TehEksperts" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 29.jūlija lēmuma Nr.30.3-22.9/22.9/8360 atcelšanu.

**Aprakstošā daļa**

*[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu nomaksas veicināšanas pārvaldes Piektās algas nodokļu daļas Pirmā nodaļa (turpmāk – Pārvalde) no 2019.gada 12.decembra līdz 2021.gada 12.martam veica pievienotās vērtības nodokļa auditu pieteicējai par periodu no 2018.gada 1.novembra līdz 2019.gada 31.oktobrim un konstatēja, ka pieteicēja nepamatoti piemēroja pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi darījumiem ar Ungārijas komersantiem Vabdar Torg Kft. un SG Intern Kft., Polijas komersantiem Frambesa Sp.z.o.o., Mossimo Trading Sp.z.o.o. un Bradot Sp.z.o.o., Slovākijas komersantu Business XXL s.r.o. un Lietuvas komersantu Pretendentas UAB par kopējo darījumu summu 174 376,12 euro.*

Ar dienesta Pārvaldes 2021.gada 12.marta lēmumu Nr.30.2-17.5.1/17.5.1/21544 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai noteikts papildus valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis 36 618,99 *euro*, soda nauda 5489,37 *euro* un nokavējuma nauda 4942,60 *euro* (*lietas 1.sējuma 111.-144.lapa*).

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta 2021.gada 29.jūlija lēmumu Nr.30.3-22.9/22.9/8360 (turpmāk – lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts (*lietas 1.sējuma 19.-34.lapa*).

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

*[2.1] Dienests tematiskās pārbaudes laikā, izlases veidā pārbaudot pieteicējas noformētos preču realizācijas darījumus ar Eiropas Savienības dalībvalstu komersantiem, konstatēja, ka dokumentos ir konstatējamas nesakritības (rēķinos un CMR ir norādītas atšķirīgas piegāžu adreses, tostarp – atšķirīgās valstīs), nav norādīti CMR numuri, preču saņemšanas datumi, no kā secināts, ka preču kustība nav izsekojama. Pieteicēja sniedza pretrunīgus, lietā konstatētajiem faktiem neatbilstošus skaidrojumus par šo darījumu norisi, kā rezultātā nav konstatēts preču izvešanas no Latvijas fakts un šo preču piegāde dokumentos norādītajiem saņēmējiem.*

*Dienests secināja, ka strīda darījumiem bija mākslīgs jeb simulatīvs raksturs, lai pieteicēja gūtu fiskālas priekšrocības, samazinot budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa apmēru, kas formāli veidojas, veicot iekšzemes iegādes darījumus un vienlaikus deklarējot realizācijas darījumus ar Eiropas Savienības dalībvalstu komersantiem, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.*

*[2.2] Tāpat dienests, pārbaudot pieteicējas interneta veikala vietnes administratora panelī norādīto informāciju un salīdzinot to ar grāmatvedības uzskaitē iegrāmatoto informāciju, konstatēja gadījumus, kad preces, kuras atbilstoši pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem ir pārdotas Eiropas Savienības valstu uzņēmumiem, administratora panelī uzrādās kā pārdotas fiziskajām personām Latvijas iekšzemē, kas dienestā nav deklarēti.*

*Dienests konstatēja „dubulto pārdošanu", proti, fiziskajām personām realizētā prece bija uzrādīta pieteicējas strīda rēķinos kā pārdota Vabdar Torg Kft., SG Intern Kft., Frambesa Sp.z.o.o., Mossimo Trading Sp.z.o.o., Bradot Sp.z.o.o. un Business XXL s.r.o..*

*[3] Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu tiesā (lietas 1.sējuma 4.-16.lapa). Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.*

[3.1] Dienesta izdarītie secinājumi, ka darījumi nav notikuši, ir pretrunīgi, vispārīgi un balstīti uz pieņēmumiem, nevis uz iegūtajiem pierādījumiem un pastāvošo komercpraksi preču pasūtīšanā internetveikalā un preču piegādē no internetveikala.

[3.2] Dienesta auditori ir virspusēji iepazinušies ar pieteicējas grāmatvedības dokumentiem, jo priekšapmaksas rēķins ir dokuments, uz kura pamata tiek veikta preces apmaksa, nevis preces piegādes dokuments, lai tajā norādītu preču pārvadātāju; preču pārvadātāju norāda preču piegādes dokumentā vai citā dokumentā (šajā gadījumā CMR); izrakstītajā preču piegādes dokumentā ir norādītas preču vienības (skaits), nevis preču pozīcijas. Priekšapmaksas rēķinā nav jānorāda nedz preces iekraukšanas, nedz arī izkraušanas vieta. Rēķinā parasti tiek norādīta juridiskā adrese, bet CMR norāda preces iekraušanas un piegādes vietu. Šādas prasības ir izvirzījusi pati nodokļu administrācija, norādot uz darījumu izsekojamības nepieciešamību.

Pieteicēja paskaidro, ka apmaksa par pieteicējas noformētajām preču piegādēm *Vabdar Torg Kft.* saņemta *invoice* izrakstīšanas datumā, pilnā apmērā. Tas, ka e-pastos nav norādīti Ungārijas uzņēmuma *Vabdar Torg Kft.* rekvizīti, nav konstatējams datums, kad e-pasts tika nosūtīts pieteicējai, nav atrunāts, kādā veidā puses vienojās un saskaņoja piegādājamo preču piegādes vietu, laiku un apmaksas nosacījumus, vēl nepierāda to, ka darījums nav noticis. Tāpēc nav pamata apgalvot, ka pieteicēja nespēja pierādīt, ka *Vabdar Torg Kft.* faktiski veica preču pasūtījumu.

[3.3] Pieteicēja norāda, tas, ka atsevišķos gadījumos preces apmaksa veikta preces saņemšanas dienā, nenorāda uz nepatiesas informācijas sniegšanu, kā arī nepierāda to, ka darījums faktiski nav noticis. Dienests darījumu attaisnojuma dokumentus ir izvērtējis paviršu.

[3.4] Tas, ka dienestam iesniegtajās e-pasta izdrukās nav norādīts Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft.* bankas konta numurs, nav konstatējams datums, kad e-pasts tika nosūtīts pieteicējai, nav atrunāts, kādā veidā puses vienojās un saskaņoja piegādājamo preču piegādes vietu, laiku un apmaksas nosacījumus, nav pamats iesniegtās e-pasta sarakstes izdrukas par *SG Intern Kft.* veiktajiem preču pasūtījumiem vērtēt kritiski un secināt, ka tas ir pierādījums tam, ka *SG Intern Kft.* faktiski neveica preču pasūtījumu.

[3.5] Pieteicēja vērš uzmanību, ka Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas *(turpmāk* – TLKAIS) dati nav precīzi vai ir kļūdaini, jo sistēma ir fiksējusi transportlīdzekļa izbraukšanu no Latvijas, tāpēc dienests nepamatoti uzskata darījumu par faktiski nenotikušu.

[3.6] Tas, ka preču pasūtījumos nav norādīti Polijas uzņēmuma *Frambesa Sp.z.o.o.* rekvizīti, nav datuma, kad e-pasts tika nosūtīts pieteicējai, nav atrunāts, kādā veidā puses vienojās un saskaņoja piegādājamo preču piegādes vietu, laiku un apmaksas nosacījumus, nepierāda, ka prece nav pasūtīta, apmaksāta un nodota pircējam. Apmaksa par precēm saņemta pilnā apmērā. Tas, ka netika veikta preces priekšapmaksa, nav pierādījums fiktīvam darījumam.

[3.7] Dienests nav ieguvis pierādījumus tam, ka preces realizētas Latvijas Republikā un nav piegādātas darījuma dokumentos minētajiem pircējiem.

[3.8] Dienests, konstatējot pretrunas starp iegūtajiem faktiem un nodokļu maksātāju sniegto informāciju, nav veikusi darbības, lai pretrunas novērstu, ņemot vērā pieteicējas sniegtos paskaidrojumus un dokumentus.

Pieteicēja atsaucas uz vairākiem tiesu nolēmumiem, tostarp, Augstākās tiesas 2008.gada 14.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-9/2008, 2007.gada 17.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-365/2007, 2008.gada 10.maija spriedumu lietā Nr.SKA-136/2008, Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 15.jūnija spriedumu lietā Nr.A420678510, Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.440/04 Axel Kittel 42.punktu.

[3.9] Dienests nodokļu auditā nav ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā un 3.[1]daļā noteikto audita veikšanas un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu. Pieteicēja nav saņēmusi lēmumu, ar kuru pagarināts nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņš līdz 30 dienām vai līdz 60 dienām, kas būtu par pamatu neieskaitīt nodokļu audita termiņā laikposmu no 2020.gada 15.janvāra līdz 2020.gada 22.decembrim, kad pieprasīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumos tiesai (*lietas 1.sējuma 72.-74.lapa*) pieteikumu neatzīst, atsaucoties uz lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus norāda turpmāk minēto.

[4.1] Dienests paskaidro, ka audita termiņā nav ieskaitīts laika posms, kas saistīts ar informācijas pieprasīšanu un saņemšanu no ārvalstu nodokļu administrācijām. Pieņemot lēmumu, ar kuru audita termiņā neieskaita konkrētu laika posmu sakarā ar kādu no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā paredzētajiem apstākļiem, nepagarina audita termiņu. Tādējādi, šādā gadījumā, nav jāpieņem lēmumi par audita termiņa pagarināšanu, kā to kļūdaini uzskata pieteicēja.

[4.2] Dienests norāda, ka lēmumā izdarītie secinājumi ir balstīti uz objektīvu un vispusīgu pierādījumu izvērtēšanu un atbilst gan normatīvo aktu prasībām, gan arī pastāvošajai tiesu praksei.

Tāpat dienests norāda, lai izbeigtu tiesisku strīdu par nodokļu audita rezultātā aprēķinātajiem papildu maksājumiem budžetā, pieteicējai ir tiesības ierosināt noslēgt vienošanās līgumu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 41.panta nosacījumiem. Pieteicējai, noslēdzot vienošanās līgumu ar dienestu par nodokļa auditā papildus noteiktajiem maksājumiem, tie neuzrādīsies dienesta administrētajās datu bāzēs kā nodokļu parādi un dienests neuzsāks administratīvā akta piespiedu izpildi, ja vien pieteicēja pildīs vienošanās līguma nosacījumus.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem, kā arī izvirzot virkni argumentu, kādi nebija norādīti ne pieteikumā, ne apstrīdēšanas iesniegumā.

Dienesta pārstāve pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

[6] Tiesas sēdē tika uzklausīti tādi liecinieki kā /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/.

**Motīvu daļa**

[7] Lietā ir strīds par to, vai dienests, veicot pieteicējas nodokļa auditu, ir ievērojis procesuālos termiņus un vai dienests pamatoti pieteicējai atteica apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā no *2018.gada 1.novembra līdz 2019.gada 31.oktobrim* uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli *174 376,12 euro* apmērā.

Pieteicēja deklarācijā deklarējusi vairākus preču piegādes darījumus Eiropas Savienības teritorijā un attiecīgi piemērojusi tiem 0 procentu nodokļa likmi. Savukārt pārsūdzētajā lēmumā dienesta ietvertais atteikums atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli ir pamatots ar argumentu, ka vairākiem preču piegādes darījumiem 0 procentu nodokļa likme piemērota nepamatoti un pieteicējai patiesībā veidojas budžetā maksājamais nodoklis. Līdz ar to ir noskaidrojams, vai pieteicēja darījumiem pamatoti piemēroja 0 procentu pievienotās vērtības nodokļa likmi, kā arī vai pieteicējai pamatoti noteikts papildus valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis 36 618,99 *euro*, soda nauda 5489,37 *euro* un nokavējuma nauda 4942,60 *euro*.

[8] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktam preču piegāde ir īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu.

Minētā panta 21.punkts noteic, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir, ja preces no vienas dalībvalsts nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu veic preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta noteikumiem grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktam ar nodokli apliekamie darījumi ir saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikta preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību.

Saskaņā ar minētā likuma 31.panta pirmo daļu preču piegādes brīdis ir brīdis, kad faktiski tiek veikta preču piegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņēmis preču saņēmējs, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli apliekamiem darījumiem piemēro nodokļa standartlikmi 21 procenta apmērā, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa noteic, ka nodokļa 0 procentu likmi piemēro šādu preču piegādei muitas noliktavās un brīvajās zonās: 1) tādu preču piegādei, kuras ievestas Eiropas Savienības teritorijā no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam; 2) tādu preču piegādei, kurām citā dalībvalstī ir uzsākta eksporta procedūra un kuras ievestas iekšzemē tālākai eksportēšanai.

Atbilstoši norādītajai tiesību normai, lai piemērotu nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā, jāizpildās abiem nosacījumiem, un preču piegādātājam jāapliecina preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz dalībvalsti ar jebkuru transportēšanas dokumentu, kurā ir informācija par preču nosūtītāju vai preču transportētāju, kā arī preču saņēmēju citā dalībvalstī, kurš ir apliecinājis, ka prece ir saņemta.

Minētā norma ir saskaņota ar direktīvas 2006/112/EK 138.panta 1.punktu, kas paredz atbrīvot no nodokļa tādu preču piegādi, kurā pārdevējs vai pircējs preci nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus tā attiecīgās dalībvalsts, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļu maksātājam, kas nedarbojas preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstī. Proti, norma pieļauj šādu atbrīvojumu tad, ja preces ir faktiski izvestas no nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts teritorijas ar mērķi nodot tās galamērķa dalībvalstī (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Enteco Baltic, C-108/17, 68.punkts*). Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā skaidrots: lai varētu pretendēt uz nodokļa atbrīvojumu, vienlaikus ir jāizpildās šādiem priekšnoteikumiem: 1) tiesības uz preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam; 2) pārdevējs pierāda, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona Kft C-273/11, 31.punkts*).

. Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi var liegt, ja notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana, un Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to. Nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu (*Augstākās tiesas 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785/2019 6.punkts*).

Kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa 2007.gada 27.septembra spriedumā lietā Nr.C-409/04 „*Teleos u.c.*", preces iegāde Eiropas Savienības iekšienē ir veikta un atbrīvojums no nodokļa par piegādi ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (42.punkts). Turklāt piegādātājam ir jāveic visi pasākumi, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļu nemaksāšanu (65., 66.punkts). Nav pieļaujams, ka piegādes dalībvalsts kompetentā iestāde uzliktu piegādātājam, kas ir rīkojies labā ticībā un kas ir iesniedzis pierādījumus, kas sākotnēji pamatoja tā tiesības uz nodokļa atskaitījumu par preču piegādi Kopienas iekšienē, pienākumu vēlāk maksāt pievienotās vērtības nodokli par šīm precēm, ja šie pierādījumi izrādās nepatiesi, kaut arī nav pierādīta minētā piegādātāja dalība krāpšanā nodokļu jomā, ar noteikumu, ka piegādātājs ir veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Kopienas iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā (68.punkts).

[9] No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka lietā nav strīda par to, ka *visiem pieteicējas darījumu partneriem strīdus periodā bija derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numurs.* Tas ir, dienests neapstrīd, ka pieteicējas sadarbības partneriem strīdus darījumu brīdī bija derīgs citas dalīb valsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Tādējādi nepastāv strīds, ka ir izpildīta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas 1.punkta prasība nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai.

Ievērojot minēto, tiesai jāpārbauda, vai pieteicējas iesniegtie pierādījumi apliecina, ka strīdus rēķinos minētā prece faktiski ir nosūtīta vai transportēta no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts (tas ir, Latvijas) teritorijas, kā arī tiesības uz preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam.

Vienlaikus uzsverams, ka dienests nevar bez pamata atteikties atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu. Lai arī nodokļu lietās privātpersonai ir līdzdarbošanās pienākums, kas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta (*Augstākās tiesas 2006.gada 16.maija spriedums lietā Nr.SKA-202/2006, 2012.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-475/2012 9.punkts*), tomēr gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (līgumi, rēķini), tad jau dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību. Savukārt, 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) (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-278/2017 9.punkts*).

[10] Sākumā tiesa vērtē pieteicējas iebildumus par veiktā audita termiņu.

Pieteicējas ieskatā dienests, veicot auditu, pieļāvis būtisku procesuālo pārkāpumu – dienesta ģenerāldirektore nav pieņēmusi lēmumus par audita termiņa pagarinājumiem, tādējādi pieteicējas nodokļu audits ir veikts 457 dienas.

Vērtējot šo argumentu, tiesa konstatē un secina turpmāk minēto.

[10.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa noteic, ka dienests pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad dienesta augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta $3.^1$ daļai.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $3.^1$ daļu nodokļu dienesta amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $3.^1$ daļas 1.un 5.punktam nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai; no dienas, kurā nodokļu maksātājam ir paziņots par nodokļu revīzijas (audita) rezultātā konstatētajiem pārkāpumiem un to pamatojumu, līdz nodokļu maksātāja viedokļa saņemšanas dienai, nepārsniedzot 30 dienas.

No minētajām tiesību normām izriet, ka nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu:

1) no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai;

2) par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir

dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā;

3) kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts.

Likumdevējs minētajā tiesību normā ir noteicis divus nosacījumus audita veikšanas termiņa pagarināšanai un tie nav viens otru izslēdzoši, tie var pastāvēt neatkarīgi viens no otra. Nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņa pagarinājums par 30 vai/un 60 dienām un noteikta laikposma neieskaitīšana nodokļu revīzijas (audita) termiņā ir dažādas procesuālas darbības (*Augstākās tiesas 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-102/2015 17.punkts*).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1] daļas jēga ir iedibināt sistēmu, ka tikai iestādes augstākā amatpersona izlemj tādu būtisku jautājumu kā privātpersonas tiesību ierobežojuma samērīgums sakarā ar ieilgušu nodokļu pārbaudi (*Augstākās tiesas 2017.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-269/2017 9.punkts*).

Augstākā tiesa arī iepriekš, interpretējot 23.panta 3.[1] daļu, ir atzinusi, ka normas, kura paredz neieskaitīt noteiktus laikposmus audita termiņā, mērķis ir nodrošināt visu likumā atvēlēto laiku audita veikšanai (*sk. Augstākās tiesas 2011.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-515/2011 8.punktu*).

[10.2] Saistībā ar pieteicējas nodokļu auditu dienestā ir pieņemti šādi procesuālie lēmumi:

1) /amats/ /pers. F/ 2019.gada 22.novembra lēmums Nr.30.2-23.34.1/40245, ar kuru nolemts no 2019.gada 12.decembra uzsākt un veikt pieteicējas nodokļa auditu par periodu no 2018.gada 1.novembra līdz 2019.gada 31.oktobrim (*lietas 1.sējuma 75.lapa*);

2) /amats/ /pers. F/ 2020.gada 20.janvāra lēmums Nr.30.2-23.34.1/1555, ar kuru noteikts neieskaitīt pieteicējas nodokļu audita termiņā laika posmu no 2020.gada 15.janvāra līdz pieprasītās informācijas saņemšanai no Slovākijas, Lielbritānijas, Čehijas, Ungārijas un Polijas nodokļu administrācijām (*lietas 1.sējuma 76.lapa*);

3) /amats/ /pers. G/ 2020.gada 30.decembra lēmums Nr.30.2-17.5.1/NNVP/75004, ar kuru noteikts neieskaitīt pieteicējas nodokļu audita termiņā laikposmu no 2020.gada 15.janvāra līdz 22.decembrim, kad tika pieprasīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām, vienlaikus ieskaitīt pieteicējas nodokļu audita termiņā 2020.gada 27.janvāri, kad tika veiktas audita procesuālās darbības (*lietas 1.sējuma 77.lapa*);

4) /amats/ /pers. G/ 2021.gada 1.marta lēmums Nr.30.2-17.5.1/17.5.1/17095, ar kuru noteikts neieskaitīt pieteicējas nodokļu audita termiņā laika posmu no 2021.gada 28.janvāra līdz 26.februārim (*lietas 5.sējuma 138.lapa*).

[10.3] No minētajos lēmumos un lietas materiālos norādītā izriet, ka pieteicējas audits ir uzsākts 2019.gada 12.decembrī un pabeigts 2021.gada 12.martā. Savukārt audita procesuālās darbības jeb informācijas iegūšana un izvērtēšana tika veikta no 2019.gada 12.decembra līdz 2020.gada 15.janvārim (35 dienas), 27.janvārī (viena diena), no 2020.gada 23.decembra līdz 2021.gada 28.janvārim (37 dienas) un no 2021.gada 27.februāra līdz 12.martam (14 dienas), kas kopsummā veido 87 kalendārās dienas, nevis 457 dienas, kā to pieteikumā kļūdaini norāda pieteicēja.

[10.4] Rezumējot konstatēto un secināto, tiesa atzīst, ka dienests nav pieļāvis tādu procesuālu pārkāpumu kā neievērots audita termiņa veikšanas laiks.

Vienlaicīgi no lietas materiāliem izriet, ka dienests nav pagarinājis pieteicējai nodokļu audita termiņu, kas atbilstoši tiesību normās noteiktajam veicams ar iestādes ģenerāldirektora lēmumu, bet gan pieņēmis lēmumus neieskaitīt noteiktus laikposmus audita termiņā. Tiesību normas nenoteic, ka šādiem lēmumiem jābūt parakstītiem tieši no ģenerāldirektora puses.

[11] Tālāk tiesa vērtēs, vai dienests pamatoti pieteicējai atteica apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā no *2018.gada 1.novembra līdz 2019.gada 31.oktobrim* uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli *174 376,12 euro* apmērā.

[11.1] Priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis (*Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 25.punkts, 2005.gada 26.maija sprieduma lietā C-465/03 33., 34.punkts, 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 48.punkts, 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā C-563/11 27.punkts*).

[11.2] Tātad – kā jebkurai preču piegādei, kas definēta Padomes direktīvas 2006/112/EK 14.panta 1.punktā, piegādei Kopienas iekšienē ir prasīts, lai pircējam tiktu nodotas tiesības rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Nr.C-273/11 Mecsek-Gabona 32.punkts*).

Pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips ir saistīts ar prasību, lai tiesības to atskaitīt tiktu piešķirtas, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļu maksātāji nav ievērojuši dažas formālas prasības. Taču tas var būt citādi, ja attaisnojuma dokumentiem ir tādi trūkumi, kas neļauj gūt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 28.jūlija sprieduma Giuseppe Astone lietas Nr.C-332/15 45.-46.punkts*).

[11.3] Ja preču piegāde Eiropas Savienībā nav notikusi, tad tālāk ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt par šādu situāciju, kas galu galā nepieļauj piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi šādam darījumam. Šī vērtējuma ietvaros ir jāņem vērā, vai pieteicēja ir veikusi visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veikdama darījumus, pieteicēja nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, tajā pašā laikā paturot prātā, ka dienests nedrīkst noteikt nodokļu maksātājam veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes, kas jau ir dienesta kompetencē (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma SC Paper Consult SRL lietā Nr.C-101/16 50. un 51.punkts; 2012.gada 6.septembra sprieduma Mecsek-Gabona Kft lietā Nr.C-273/11 48. un 53.punkts*).

[11.4] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta pirmo daļu nodokļa 0 procentu likmi nepiemēro, ja reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43., 44., 45., 46., 47. un 48.pantam piemērojama nodokļa 0 procentu likme, nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta otrajai daļai dokumentus, ko uzskata par preču eksportu apliecinošiem dokumentiem, un dokumentus, kas apliecina pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, nosaka Ministru kabinets.

Tā kā jebkurš atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir atkāpe no vispārējā principa, tad Pievienotās vērtības nodokļa likumā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir interpretējams šauri, skatoties no darījuma ekonomiskās būtības, nevis juridiskās formas, turklāt personas, kura vēlas piemērot likumā paredzēto atbrīvojumu, rīcībā ir jābūt pamatojumam noteiktā atbrīvojuma piemērošanai.

[11.5] Līdz ar to, ievērojot iepriekš minētajās tiesību normās un tiesu praksē noteikto, lai pareizi piemērotu Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Padomes direktīvas 2006/112/EK normas preču piegādes darījumos, ir vērtējama strīda darījumu būtība, tostarp to norises apstākļi un gaita kopsakarā ar darījumu dokumentos ietverto informāciju, ņemot vērā arī šo darījumu ekonomisko saturu un būtību.

[12] No lietas faktiskajiem apstākļiem konstatējams, ka strīdus darījumu apstākļi ar visiem darījumu partneriem ir līdzīgi, tādēļ tiesas ieskatā tie vērtējami kopsakarā.

Vienlaicīgi tiesa no pieteikuma secina, ka pieteicēja nav norādījusi citus argumentus, kas pieteicējas ieskatā liecina par lēmuma prettiesiskumu, kā vienīgi atsauci uz procesuālo pārkāpumu saistībā ar veiktā audita termiņu, ko tiesa jau iepriekš izvērtēja sprieduma [10] punktā. Citus argumentus pieteikumā tiesa nekonstatē. Pieteicēja ir pārstāstījusi dienesta lēmumu gan pieteikumā (uz 25 lapām), gan lūgumā par pagaidu aizsardzību (uz 27 lapām). Turklāt pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas liecinātu par to, ka dienesta konstatētais un/vai secinātais nav pamatots, ir prettiesisks.

Arī pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā dienestam (*lietas 1.sējuma 146.-157.lapa*) kā vienīgais arguments lēmuma prettiesiskumam minēts tas, ka pieteicējai audits veikts 457 dienas, pārkāpjot likumā „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $3^1$ daļā noteikto audita veikšanas termiņu, citi argumenti nav minēti.

Papildus pieteikumā norādīts, ka pieteicēja nepiešķir ticamību TLKAIS sistēmas datiem, ka šī informācija pēc pieteicējas viedokļa vērtējama kritiski, tā var būt kļūdaina, nepierāda, ka prece nav piegādāta pieteicējas klientiem.

Lēmuma aprakstošajā daļā minētie pieteicējas argumenti, kas vērtēti tālāk dienesta lēmuma motīvu daļā, secināms, ka ir iegūti, izvērtējot pieteicējas amatpersonas dienestam sniegtos paskaidrojumus.

Tāpat norādāms, ka tieši tiesvedības laikā pieteicējas pārstāve izvirzīja virkni argumentu par lēmuma tiesiskumu un pamatotību, ko tiesa tālāk spriedumā vērtēs.

[12.1] Deklarēto darījumu apliecināšanai lietā iesniegti pieteicējas vārdā:

1) 2018.gada 27.novembrī un 19.decembrī noformēti divi strīda rēķini (invoice) par preču pārdošanu *Vabdar Torg Kft.* Nr.TEH01049 (*lietas 4.sējuma 2.-3.lapa*), konta izdruka (*lietas 4.sējuma 7.lapa*) un Nr.TEH01196 (*lietas 4.sējuma 8.lapa*) par kopējo darījuma summu 20 936,00 *euro*;

2) 2018.gada 6., 12., 17. un 21.decembrī, 2019.gada 7.martā un 9.maijā noformēti seši rēķini Nr.TEH 01099 (*lietas 4.sējuma 11.-12.lapa*), Nr.TEH 01143 (*lietas 4.sējuma 16.lapa*), Nr.TEH 01183 (*lietas 4.sējuma 19.-20.lapa*), Nr.TEH 01232 (*lietas 4.sējuma 24.-25.lapa*, Nr.TEH 01801 (*lietas 4.sējuma 28.lapa*), Nr.TEH 01620 (*lietas 4.sējuma 30.-31.lapa*) (lietas materiālos neatrodas priekšrēķins) – par realizāciju *Bradot Sp.z.o.o.* par kopējo darījuma vērtību 95 545,00 *euro*;

3) 2019.gada 10.janvārī noformēts rēķins Nr.TEH 01365 – par realizāciju *SG Intern Kft.* par darījuma vērtību 22 646,00 *euro* (*lietas 4.sējuma 33.-34.lapa*);

4) 2019.gada 5.septembrī noformēts rēķins Nr.TEH 02185 – par realizāciju *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* par darījuma vērtību 8145,00 *euro* (*lietas 4.sējuma 40.lapa*); konta izdruka (*lietas 3.sējuma 43.lapa*);

5) 2018.gada 9.novembrī noformēts rēķins Nr.TEH 00943 (*lietas 4.sējuma 42.-43.lapa*) – par realizāciju *Frambesa Sp.z.o.o.* par darījuma vērtību 16 644,00 *euro*;

6) 2019.gada 22.oktobrī noformēts rēķins Nr.TEH 02308 – par realizāciju *Business XXL s.r.o.* par darījuma vērtību 10 127,00 *euro* (*lietas 4.sējuma 47.lapa*);

7) 2019.gada 20.februārī noformēts rēķins Nr.TEH 01568E – par realizāciju *Pretendentas UAB* par darījuma vērtību 333,12 *euro* (*lietas 4.sējuma 50.lapa*).

[12.2] Rēķiniem ir pievienoti CMR (*lietas 4.sējuma 6.lapa; 10.lapa; 15.lapa; 18.lapa; 23.lapa; 27.lapa; 29.lapa; 32.lapa; 38.-39.lapa; 41.lapa; 46.lapa; 49.lapa*) un atbilstoši katram strīda rēķinam noformēts priekšapmaksas rēķins (proforma-invoice) (*lietas 4.sējuma 4.-5.lapa; 9.lapa; 13.-14.lapa; 17.lapa; 21.-22.lapa;25.lapas reverss un 26.lapa; 28.lapas reverss; 35.lapa; 40.lapa; 44.-45.lapa; 48.lapa*).

No lietas materiāliem izriet, ka dienests konstatējis, ka strīdus rēķinos norādītās preces un par tām aprēķinātās naudas summas sakrīt ar priekšapmaksas rēķinos norādītajām.

[12.3] Vērtējot strīda rēķinos norādīto informāciju, konstatējams, ka ne priekšapmaksas, ne realizācijas rēķinos nav norādīts preču apmaksas veids, termiņi un preču pārvadātājs. Vienlaikus priekšapmaksas rēķinu esība norāda uz preču apmaksu priekšapmaksā. Atbilstoši pieteicējas grāmatvedības reģistriem un bankas konta izrakstiem (*lietas 2.sējuma 117.-179.lapa; 3.sējuma 43.-45.lapa; 3.sējuma 80.-174.lapa; 3.sējuma 175-187.lapa*) strīda darījumu partneri ir veikuši samaksu par preci pilnā apmērā, savukārt darījumā ar *Pretendentas UAB*, dienests konstatējis, ka veikts savstarpējs ieskaits.

[12.4] No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka šaubas par pieteicējas realizācijas darījumu norisi atbilstoši dokumentos norādītajam (proti, ka preces faktiski ir izvestas no valsts) rada tas, ka pieteicējas iesniegtajos dokumentos esot vairākas neprecizitātes un trūkumi, kas kopumā nesniedz pārliecību, ka preces norādītajos apjomos ir izvestas no Latvijas. Šādu pamatojumu dienests uzturēja arī tiesas sēdē, norādot, ka dienestam nav iespēja par minēto pārliecināties, kā arī apstāklis, ka dienests konstatējis, ka daļa no precēm, kas norādītas kā realizētas ārvalstu darījumu partneriem, patiesībā ir realizētas Latvijā.

[12.5] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmo daļu par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu papīra vai elektroniskā formā, kurā norādīti minētajā panta daļā noteiktie rekvizīti un informācija, tostarp nodokļa rēķina izrakstīšanas datums; numurs, kas unikāli identificē nodokļa rēķinu; preču piegādātāja juridiskās personas nosaukums un juridiskā adrese, reģistrācijas numurs dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā; preču saņēmēja juridiskās personas nosaukums un juridiskā adrese; preču piegādes datums, ja tas atšķiras no nodokļa rēķina izrakstīšanas datuma; preces nosaukums, daudzums un mērvienība; preces cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa); piemērotā nodokļa likme; aprēķinātā nodokļa summa; darījuma kopsumma bez nodokļa (summa, kurai piemēro nodokli vai atbrīvojumu no nodokļa).

Tādas pašas prasības ir ietvertas direktīvas 2006/112/EK 226.pantā. Interpretējot norādīto pantu, Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu izmantošanu tiktu izpildīti ar rēķina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti minētās direktīvas noteikumos (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Investimentos Imobiliarios e Turisticos C-516/14, 25.punkts*).

Līdz ar to tiesai jāizvērtē, vai rēķinos norādītā informācija atbilst normatīvajos aktos noteiktajam un attiecīgi vai ir konstatējama darījumu izsekojamība.

[12.6] No lietas materiāliem un pieteicējas paskaidrojumiem konstatējams, ka rakstveida līgumi starp pieteicēju un tās klientiem nebija noslēgti. Pieteicēja veica elektropreču tirdzniecību interneta veikalā. Pieteicēja skaidroja, ka klients preces pasūta elektroniski ar e-pasta, *Skype* vai *WhatsApp* palīdzību. No lietas materiāliem redzams, ka e-pasta izdrukās nav norādīti, piemēram, uzņēmuma *Vabdar Torg Kft* . rekvizīti, nav atrunāts, kādā veidā puses vienojās un saskaņoja preču piegādes vietu, laiku un apmaksas nosacījumus, e-pastos minētie pielikumi ne dienestam, ne tiesai nav iesniegti. Pieteicēja skaidro, ka klientam tiek izrakstīts priekšapmaksas rēķins un klients veic tā apmaksu pilnā apmērā. Kad nauda ir saņemta pieteicējas norēķinu kontā, tiek izrakstīts gala rēķins un prece tiek sūtīta uz klienta norādīto adresi, izmantojot AS „Latvijas Pasts", SIA „DPD Latvia", klienta izvēlētos transporta pakalpojumus. Savukārt pierādījumi par darījumu noformēšanu ar *Skype* vai *WhatsApp* starpniecību ne dienestam, ne tiesai nav iesniegti.

Var piekrist pieteicējas argumentam, ka rēķinā nav norādāma piegādes adrese, ja tā tiek pēc tam precizēta pēc rēķina apmaksas, ka šādu informāciju par piegādes adresi ir jāsatur CMR. Tāpat tiesību normas neparedz, ka e-pasta sarakste pierāda, ka darījums starp pieteicēju un tās klientu ir

noticis. Vienlaicīgi, ja pieteicēja atsaucas uz šādu dokumentu esību, nav saprotams, kāpēc šādi pierādījumi nav iesniegti. Tā kā pieteicējai nav noslēgti arī rakstveida līgumi ar strīdus darījuma partneriem, dokumentu esība palīdzētu izprast darījumu būtību, noslēgšanu, kā notiek vienošanās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām (preci, cenu, daudzumu), kā arī kā pieteicēja no klienta ieguva informāciju par piegādes adresi.

*Kopumā izvērtējot norādīto darījumu dokumentu (rēķinu) saturu, tiesa atzīst, ka tie noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām un satur visu būtisko informāciju, kurai jābūt ietvertai darījumu dokumentos, tajā skaitā ir ietverts preces nosaukums, daudzums un mērvienība, kā arī citas prasības, piemēram,* nodokļa rēķina izrakstīšanas datums, rēķina numurs, pieteicējas kā piegādātāja nosaukums un juridiskā adrese, pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, preču saņēmēja nosaukums un juridiskā adrese, preču piegādes datums, ja tas atšķiras no nodokļa rēķina izrakstīšanas datuma.

*Fakts, ka iesniegtajos rēķinos nav atsauces uz pasūtījumu, pats par sevi nav uzskatāms par normatīvo aktu pārkāpumu. T*urklāt rēķinā papildus preces nosaukumam un daudzumam, un cenai, ir iekļauta arī tāda papildu informācija kā preces modelis, krāsa.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējas izrakstītajos rēķinos norādītā informācija atbilst normatīvajos aktos noteiktajam.

Vienlaicīgi lietā nav iegūti pierādījumi par to, kā pieteicēja ar saviem klientiem vienojās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām, kā klients saņems preci, kas un kad veiks piegādi, pieteicēja šādus apgalvojumus ir izteikusi, sniedzot savu skaidrojumu, bet dokumentāri tas nav apstiprināts.

[13] Tālāk tiesa vērtēs, vai ir konstatējama darījumu izsekojamība.

[13.1] Dienests lēmumā konstatējis, ka rēķinos norādītās preču piegādes adreses vairākos gadījumos atšķiras no CMR norādītajām adresēm. Proti, vairākos rēķinos kā preču piegādes adreses ir norādītas strīda darījumu partneru juridiskās adreses. Piemēram, *Vabdar Torg Kft.* izrakstītajos rēķinos norādīta preču piegādes adrese /adrese A/, bez norādītas valsts (*lietas 1.sējuma 165.-166.lapa; 168.lapa*), savukārt pievienotajā CMR norādīta piegādes adrese – /adrese B/, Czech Republic (*lietas 1.sējuma 167.lapa; 169.lapa; 4.sējuma 6.lapa*). *Bradot Sp.z.o.o.* izrakstītajos rēķinos norādīta preču piegādes adrese /adrese C/ Poland (*lietas 1.sējuma 171.lapa; 173.-174.lapa; 176.-178.lapa; 180.lapa; 182.-183.lapa; 189.lapa*), bet pievienotajos CMR norādīta piegādes adrese – /adrese D/ Hungary (*lietas 1.sējuma 170.lapa; 175.lapa; 179.lapa; 181.lapa; 184.lapa; 190.lapa; 4.sējuma 15.lapa*). *SG Intern Kft.* 2019.gada 10.janvārī izrakstītajā rēķinā Nr.TEH 01365 norādīta preču piegādes adrese /adrese E/, Hungary (*lietas 1.sējuma 185.-186.lapa*), bet pievienotajā CMR norādīta piegādes adrese – /adrese F/ Lithuania (*lietas 4.sējuma 38.lapa*).

No minētā tiesa konstatē, ka dienests pareizi lēmumā secinājis, ka preču piegāde ar transportēšanas dokumentiem noformēta uz no strīda darījumu partneru reģistrētās adreses atšķirīgām adresēm, tostarp atšķirīgās valstīs.

Vienlaicīgi lietā nav iesniegti pierādījumi, kā un kad pieteicēja vienojās ar darījumu partneriem tieši par piegādes adresi, kā pieteicēja zināja, ka prece tiks transportēta uz citu valsti, pie apstākļa, ka pati pieteicēja preces transportēšanu neveica. Tas vien, ka preci iegādājas ārvalstu uzņēmums, nenozīmē, ka prece atstās iegādes valsts teritoriju.

Lai piemērotu 0 procentu likmi, pieteicējai ir jāvar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu. Apliekamajai personai ir jāapliecina preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz dalībvalsti ar jebkuru transportēšanas dokumentu, kurā ir informācija par preču nosūtītāju, preču transportētāju, kā arī preču saņēmēju citā dalībvalstī.

[13.2] Saistībā ar dienesta konstatētajām nesakritībām rēķinos, priekšapmaksas rēķinos un CMR lietas materiālos ir pieteicējas /amats//pers. H/ 2019.gada 5.novembrī sniegtais paskaidrojums dienestam (*lietas 1.sējuma 161.-164.lapa*). No tā izriet, ka visos noformētajos CMR ir atsauce uz konkrētu pieteicējas rēķinu, kas ļauj identificēt darījumu. Tiesa, pārbaudot šo skaidrojumu, atzīst, ka tas ir pamatots un CMR satur rēķina numuru (piemēram, *lietas 4.sējuma 40.-41.lapa*). Tāpat no paskaidrojuma izriet, ka rēķini tika izrakstīti vairākas dienas pirms preču izsniegšanas un CMR noformēšanas, tāpēc tajos nav iekļautas CMR norādītās ziņas par precīzu piegādes adresi, par ko darījuma partneris informējis pēdējā brīdī, ko pieteicēja nevar ietekmēt. Pirms rēķinu noformēšanas no darījumu partneriem tika saņemta informācija, kas norādāma rēķinos, tai skaitā arī piegādes adrese. Šāda informācija arī tika norādīta rēķinos. Savukārt pirms CMR noformēšanas darījumu partneri precizēja informāciju par preču piegādes adresi, kas tika norādīta CMR. Vienlaicīgi pieteicējas /amats/ paskaidroja, ka preču izsniegšanas adreses un saņemšanas adreses ir pareizas, kas ļauj identificēt darījumus.

Tiesa atzīst par pamatotu pieteicējas pārstāves argumentu, ka pieteicēja, noformējot darījumus ar ārvalstu darījumu partneriem, nav izvēlējusies un neatbild par konkrēto pārvadātāju, turklāt no tiesību normām neizriet pienākums pārliecināties, no kurienes ir pārvadātājs, kur ir reģistrēts transportlīdzeklis. Šīs prasības dienests pieteicējai ir izvirzījis nepamatoti.

Vienlaicīgi, kaut arī pašu CMR noformēšanā tiesa nekonstatē pārkāpumus, nav saprotams, kā pieteicēja zināja, ka prece tiks transportēta ārpus Latvijas un uz kādu adresi.

[13.3] No lietas materiāliem tiesa nekonstatē pieteicējas apgalvojuma pamatojumu, proti, kad un kā notikusi preču piegādes adreses precizēšana, kā notikusi vienošanās par preces cenu. Kaut arī pieteicējas amatpersona paskaidrojumos dienestam atsaucas uz elektronisko saraksti (*lietas 4.sējuma 53.-62.lapa*), no tās nav redzami dokumentu pielikumi, tie nav iesniegti ne dienestam, ne tiesai, nav saprotams, kas ir elektroniskās vēstules sagatavotājs, nav norādīts sarakstes datums.

Tiesa kritiski vērtē pieteicējas skaidrojumu, ka sākotnēji tika izrakstīts rēķins, kurā norādīta darījuma partnera deklarētā (juridiskā) adrese, bet tikai pēc apmaksas precizēta piegādes adrese ar e-pasta vēstuļu starpniecību. Tiesai šāda sarakste ar precizētām piegādes adresēm nav iesniegta izvērtēšanai, tāda nav uzrādīta arī dienestam, līdz ar to pieteicējas argumentam nav nekāda pierādījumos balstīta pamatojuma.

Tāpat tiesa atzīst par nepamatotu pieteicējas viedokli, ka apstāklis, ka dienestam iesniegtajās e-pasta izdrukās nav norādīts Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft.* bankas konta numurs, nav konstatējams datums, kad e-pasts tika nosūtīts pieteicējai, nav atrunāts, kādā veidā puses vienojās un saskaņoja piegādājamo preču piegādes vietu, laiku un apmaksas nosacījumus, nav pamats iesniegtās e-pasta sarakstes izdrukas par *SG Intern Kft.* veiktajiem preču pasūtījumiem vērtēt kritiski un secināt, ka tas ir pierādījums tam, ka *SG Intern Kft.* faktiski neveica preču pasūtījumu. Tiesa skaidro, ka darījuma dokumentiem ir jābūt noformētiem tā, lai trešajai personai no malas nerastos šaubas par darījuma norisi.

Tā kā konkrētajās e-pasta izdrukās nav pilnīgas informācijas par pasūtītāju, proti, nav pasūtītāja rekvizītu, kā arī daļā no izdrukām ir redzams, ka sarakstei bija pievienoti pielikumi, kas nav iesniegti ne dienestam, ne tiesai, tiesa norāda, ka tieši pieteicējai ir jābūt ieinteresētai pierādījumu iesniegšanā, jo pieteicējai pašai ir vislabāk zināmi darījumu norises apstākļi, darījuma dokumenti, tāpēc nevajadzētu rasties grūtībām saistībā ar dokumentu iesniegšanu, kas apliecina notikušus darījumus. Tā ir pieteicējas izvēle un attieksme dokumentus iesniegt, vai nē. Tāpat nav pamatots pieteicējas pārstāves arguments, ka pieteicēja nevar zināt, kādi dokumenti, pierādījumi dienestam nepieciešami. Ja pieteicēja ir iepazinusies ar dienesta sākotnējo lēmumu un pārsūdzēto lēmumu, no tā satura ir redzams, ka konkrēto pierādījumu lietā nav, tomēr pieteicēja uz šo apstākli nav reaģējusi ne apstrīdēšanas procesā iestādē, ne tiesvedības laikā.

Vērtējot pieteicējas iesniegto e-pasta saraksti par strīda preču pasūtījumiem, dienests lēmumā konstatējis, ka lietā iesniegtas kopumā deviņas izdrukas, pieļaujot, ka minētais var norādīt uz strīda preču pasūtījumiem 2018.gada 30.oktobrī (*Frambesa Sp.z.o.o*), 23.novembrī (*Vabdar Torg Kft.* ), 5.decembrī (*Bradot Sp.z.o.o*) un 2019.gada 9.janvārī (*SG Intern Kft.*).

Tiesa norāda, ka dienestam lēmumā nav pamata atsaukties uz pieņēmumiem, bet uz pierādījumiem, kas pamato konkrētus lietā būtiskus faktiskos

apstākļus. Tomēr minētais neveiksmīgais formulējums nemaina lietas būtību un secinājumu, ka nav konstatējams, kā ar šiem e-pastiem pieteicēja pierāda, kā notika vienošanās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām, piegādes adreses noskaidrošana, norēķinu kontu noskaidrošana u.tml.

Lieciniece /amats//pers. C/ liecināja, ka CMR un rēķinā norādītās preču piegādes adreses var atšķirties, jo pieteicējas klientam varēja būt noliktava, liecinieces ieskatā būtisks ir apstāklis, vai prece ir izvesta no Latvijas. Tāpat lieciniece norādīja, ka visus grāmatvedībai nepieciešamos dokumentus viņai nosūtīja pieteicējas amatpersona. Pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi darījumiem piemēroja tad, ja piegādes adrese rēķinā, pavadzīmē nebija Latvija.

No lietas materiāliem neizriet, ka kādam no pieteicējas strīdus darījumu klientiem bija noliktava, ka pieteicēja būtu noskaidrojusi informāciju par piegādes adresi kā tādu.

[13.4] Tiesa konstatē, ka dienests ir vērtējis to pasūtījuma apjomu, kurš elektroniskās sarakstes izdrukās ir uzrādīts. Lēmumā dienests konstatēja, ka vairākos gadījumos darījumu partnera pasūtījuma kopums (preču sortiments un skaits) neatbilst attiecīgajam darījumu partnerim noformētajā strīda rēķinā ietvertajam preču klāstam un skaitam. Piemēram, /pers. I/ (/pers. I/) vārdā veiktajā 2018.gada 23.novembra pasūtījumā *Vabdar Torg Kft.* norādīts 21 preces nosaukums (kopumā 23 preces). Savukārt pieteicējas 2018.gada 27.novembra rēķinā Nr.TEH 01049 par preču realizāciju *Vabdar Torg Kft.* kopumā ir norādīti 73 preču nosaukumi (kopā 133 preces). 2019.gada 9.janvāra /pers. J/ (*/pers. J/*) vārdā veiktajā pasūtījumā *SG Intern Kft.* norādīti 19 preču nosaukumi (kopumā 21 prece). Savukārt pieteicējas 2019.gada 10.janvāra rēķinā Nr.TEH 01365 par preču realizāciju *SG Intern Kft.* kopumā ir norādīti 111 preču nosaukumi (kopā 171 prece).

No minētā tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējas iesniegtās e?pasta izdrukas neapliecina strīda preču pasūtījumus pilnā apjomā, turklāt *Mossimo Trading Sp.z.o.o.*, *Business XXL s.r.o.* vārdā veiktos pasūtījumus apliecinoši dokumenti ne dienestam, ne tiesai nav iesniegti.

[13.5] Šāda – nepilnīga un pretrunīgi vērtējama informācija par strīda preču pasūtījumiem norāda uz apstākli, ka lietā nav izsekojams, kādā veidā pieteicējas rīcībā tika saņemta informācija, kas bija iekļaujama strīda rēķinos, proti, darījumu partneru rekvizīti, pārvadātājs, konkrēts preču daudzums un sortiments, preču piegādes laiks. Minētais kopumā liek apšaubīt, ka strīdus darījumi ir notikuši, turklāt norāda uz formālu grāmatvedības dokumentu noformēšanu starp pieteicēju un strīdus darījumu partneriem.

[13.6] Ar dienesta 2019.gada 12.decembra informācijas pieprasījumu Nr.1 pieteicēja tika lūgta iesniegt pasūtījumu reģistru (*lietas 2.sējuma 14.lapa*).

No pieteicējas amatpersonas 2019.gada 5.novembrī sniegtā paskaidrojuma dienestam (*lietas 1.sējuma 161.-164.lapa*), nepiekrītot dienesta veiktās tematiskās pārbaudes 2019.gada 24.oktobra aktā Nr.23.34.1-3/65 norādītajam, izriet, ka pieteicēja pasūtījumu reģistru par periodu no 2018.gada 1.novembra līdz 2019.gada 31.maijam neiesniedza, paskaidrojot, ka izpildītie, anulētie pasūtījumi dzēšas automātiski katru dienu, lai nenoslogotu serveri, tāpēc šāda reģistra, ko iesniegt dienestam, nav. Atjaunojot informāciju manuāli, dienestam iesniegta informācija par 2018.gada oktobri, novembri, decembri un 2019.gada maiju (*lietas 1.sējuma 191.-253.lapa*). Attiecībā uz rēķiniem ir norādīts, ka rēķini tiek sagatavoti automātiski, šie rēķini arī apliecina konkrētu darījumu – preču pārdošanas faktu.

No pieteicējas amatpersonas 2019.gada 2.decembra paskaidrojuma dienestam (*lietas 2.sējuma 12.-13.lapa*) izriet, ka pieteicējas amatpersona nepiekrīt dienesta viedoklim, ka nesadarbojas ar dienestu, uzskata uzsākto administratīvā pārkāpuma lietvedību par nepamatotu saistībā ar pasūtījumu reģistra nesniegšanu dienestam. Vienlaicīgi iesniedz dienestam pasūtījumu informāciju par 2019.gada janvāri – aprīli, gan papildus atjaunotu informāciju par 2018.gada oktobri-decembri, kopā uz 63 lapām (*lietas 2.sējuma 15.-114.lapa*).

No lietā esošajām pieteicējas pasūtījumu arhīva izdrukām (*lietas 1.sējuma 191.-253.lapa*; *lietas 2.sējuma 15.-114.lapa; 2.sējuma 225.-231.lapa*) nav konstatējami preču pasūtījumi no strīda darījumu partneriem, kā to lēmumā norādījis dienests, izdrukas apstiprina tikai fizisku personu un Latvijā reģistrētu juridisku personu veiktos pasūtījumus.

Turklāt, iepazīstoties ar audita lietas materiāliem (*piemēram, lietas 3.sējuma 60.lapa*), dienests pārbaudē konstatējis, ka preces, ko pieteicēja noformējusi kā realizētas *Mossimo Trading Sp.z.o.o*, faktiski noformētas uz Latvijā dzīvojošu fizisko personu /pers. K/ (dienests lēmumā norādījis nepareizu personas uzvārdu /uzvārds/) (*lietas 5.sējuma 46.-47.lapa*) (2019.gada 5.septembra invoice TEH02185, pasūtījuma Nr.107396, prece Canon EOS 5D Mark IV Body) (piemēram, *lietas 3.sējuma 45.lapa; 4.sējuma 40.lapa*). Turklāt no lietas materiāliem izriet, ka, sazinoties ar /pers. K/, viņa dienestam uzrādījusi pirkumu apliecinošu dokumentu – kases čeku par preces iegādi no pieteicējas 2019.gada 5.aprīlī.

No lietas materiāliem izriet, ka dienests konstatētjis 12 gadījumus, kad prece, kas jau realizēta pircējam Latvijā, vēlāk realizēta citā Eiropas Savienības dalībvalstī.

Minētie jautājumi detalizēti analizēti 2023.gada 7.februāra tiesas sēdē. Piemēram, no rēķina Nr.TEH01049 2018.gada 27.novembris (*lietas 4.sējuma 2.-3.lapa*), 34. un 73.prece pārdota fiziskai personai, no rēķina Nr.TEH01196 2018.gada 19.decembris (*4.sējuma 8.lapa*) 44.prece ir pārdota fiziskai personai, bet no rēķina redzams, ka darījumu partnerim realizētas kopā 17 šādas preces.

Pieteicēja pauž argumentu, ka dienests izdarījis nepareizu, pārdrošu secinājumu, ka visas konkrētajā rēķinā minētās preces realizētas fiziskajām personām, nevis viena konkrēta. Tātad, pieteicējas ieskatā, dienests varēja šīs divas preces aplikt ar pievienotās vērtības nodokli, nevis neatzīt visu darījumu pēc būtības. Turklāt pieteicēja uzskata, ka ar fizisko personu atbildēm dienestam nav pierādīts konkrētas rēķinā minētās preces pārdošanas fakts Latvijā, jo fizisko personu iesniegtie pierādījumi dienestam nesatur unikālos kodus, seriālos numurus, ka atšķiras pārdošanas cena fiziskai personai un ārvalstu uzņēmumam.

Var piekrist pieteicējas argumentiem, ka fizisko personu sniegtās atbildes uz dienesta informācijas pieprasījumiem, kā arī iesniegtā dokumentācija nesatur unikālos kodus, seriālos numurus, piemēram, telefoniem. Tāpat tiesa atzīst par pamatotu pieteicējas pārstāves argumentu, ka no dienesta puses nav apzināta daļa no fiziskajām personām (*lietas 4.sējuma 63.-110.lapa*), kas iegādājās elektropreces pieteicējas (piemēram, 2019.gada 9.novembra rēķins Nr.TEH00943 (*lietas 4.sējuma 42.-43.lapa*) preces sadaļā Nr.2, Nr.14., Nr.33, Nr.93 ir realizētas Latvijā), kā arī daļa no fizisko personu iesniegtajiem dokumentiem nav izmantojami pierādījumi, jo nesatur vērtējamu informāciju (piemēram, *lietas 4.sējuma 86A lapa*).

Vienlaicīgi no fiziskajām personām saņemtajos dokumentos ir konstatējams pietiekošs preci identificējošs parametru kopums, lai varētu konstatēt to saistību un attiecināmību uz strīda darījumos norādītajām precēm. Turklāt arī pieteicējas pārstāve spēja tiesas sēdē indentificēt konkrētos rēķinus un strīdus preces, kā arī sasaistīt ar konkrētu fizisko personu, kam šī prece faktiski realizēta Latvijā.

Tiesa norāda, ka tas nav nekas neparasts, ka visas uzrunātās personas nav atsaukušās dienesta aicinājumam sniegt informāciju, kā arī daļa no precēm varēja tikt iegādātas pieteicējas veikalā klātienē, norēķinoties par preci skaidrā naudā, kā rezultātā personai var nebūt saglabājusies informācija no norēķinu konta. Turklāt, vērtējot dienesta tiesai iesniegtos pierādījumus, redzams, ka pēc preču kustības sarakstiem un administratora paneļa datiem daļa no pieteicējas kā ārvalstu uzņēmumiem realizētās preces realizēta Latvijā. Tāpēc pieteicējas argumenti nav pamatoti.

Kaut arī pieteicējas pārstāve atsaucas uz Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (bija spējā darījumu noformēšanas laikā) 21.punktu jautājumā par krājumu izveidi, uzskaiti, ka krājumu veidu un izmaksu posteņu sastāvdaļu vai citu uzskaites objektu detalizētai klasifikācijai var ieviest īpašas kodu sistēmas (ciparu vai burtu kodus), simbolus vai saīsinājumus. Attiecīgo kodu sistēmu, simbolu un saīsinājumu lietošanas noteikumus uzņēmumā apstiprina uzņēmuma vadītājs. Norādot, ka dienesta auditors nav iepazinies ar pieteicējas grāmatvedības politiku, kurā ir rakstīts, kā krājumi tiek veidoti, pēc preču nosaukumiem, kodiem, pozīcijām utt. Pieteicējas

ieskatā nav pierādīts, ka fiziskajām personām realizētās preces bija identiskas, vienā eksemplārā.

Tiesa, vērtējot lietas materiālus, secina, ka šādu argumentu pieteicēja ir izvirzījusi tikai tiesā, turklāt, atsaucoties uz to, ka dienesta rīcībā nav iegūti pareizie pierādījumi, citus pierādījumus tiesai iesniegusi nav, kas liecinātu par to, cik daudz kādas preces nodokļu audita periodā bija pieteicējai uzkrājumā, jo pieteicējas apgalvojumi neizriet no preču kustības žurnāla.

Pieteicēja pārmet dienestam pierādījumu neiegūšanu vai selektīvu pierādījumu vērtējumu, vienlaicīgi savus argumentus nespējot pierādīt ar pārbaudāmiem pierādījumiem.

No minētā izriet, ka dienests pamatoti lietā konstatējis negodprātīgu pieteicējas rīcību, veicot ,,dubulto pārdošanu", tas ir, norādot preci kā realizētu uz ārvalstīm *Vabdar Torg Kft., SG Intern Kft.*, *Frambesa Sp.z.o.o.*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o., Bradot Sp.z.o.o.* un *Business XXL s.r.o.* , kas jau ir realizēta Latvijā fiziskām personām, šos fiziskām personām realizētos darījumus nedeklarējot dienestā.

Salīdzinot fiziskām personām realizētās (un nedeklarētās) preces ar strīda darījumu partneriem realizētajām precēm, konstatējams, ka tās dublējas, proti, sakrīt šo preču parametri. Tātad pieteicēja ir deklarējusi preču realizāciju strīda darījumu partneriem, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, vienlaicīgi nedeklarējot šos iekšzemes darījumus ar fiziskām personām ar pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi 21 procentu apmērā. Šāda pieteicējas rīcība no dienesta puses pamatoti atzīta kā negodprātīga un veikta valsts budžetā maksājamo nodokļu samazināšanas nolūkā.

Atbildot uz pieteicējas pārstāves argumentu, ka dienests varēja šīs dažas identificētās preces aplikt ar pievienotās vērtības nodokli, nevis neatzīt visu darījumu pēc būtības, tiesa norāda, pieteicējas strīdus darījumiem ar dienests noteica pievienotās vērtības nodokļa 21 procenta likmi nevis tāpēc, ka lietā būtu iegūta informācija par visu strīda dokumentos norādīto preču realizāciju Latvijā konkrētām personām, bet tāpēc, ka pieteicēja neiesniedza pietiekošus un objektīvus pierādījumus strīda preču izvešanai no Latvijas un piegādei strīda darījumu partneriem. Tādējādi lietā esošajam fizisko personu konkrēto preču iegādi apstiprinājumu skaitam nav izšķirošas nozīmes pieteicējai noteiktā papildu pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā.

[13.7] Pieteicēja tiesas sēdē ir sniegusi plašu skaidrojumu par to, ka dienests no pieteicējas datoriem nav ieguvis pareizo informāciju, ka dienesta rīcībā un tiesai iesniegtā informācija par preču kustību ir no /pers. E/ datora, ka tā ir eksperimentāla programma, administratora panelis, ko izmantojis viņš viens, bet netika vērtēta pieteicējas datoros esošā informācija. Tiesa šādu pieteicējas argumentu atzīst par nepamatotu, jo pieteicēja ne apstrīdēšanas procesa ietvaros, ne tiesā nav iesniegusi pierādījumu par citiem datiem, ko dienests nav ieguvis un vērtējis. Tāpat pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, ka dienests no pieteicējas datoru diskiem būtu ieguvis selektīvu informāciju, ne visu informāciju, ko vērtēja nodokļu auditā.

Kaut arī liecinieks /pers. D/ norādīja, ka neko nezina par administratora paneli, tiesa liecinieka /pers. D/ liecības vērtē kritiski, liecinieks nespēja sniegt atbildes uz tiesas jautājumiem, turklāt lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka visi pieteicējas datori, kas tika izņemti, lai iegūtu datus, bija aprīkoti ar konkrēto administratora paneli. Tāpat ar liecinieka /pers. E/ liecībām neapstiprinās pieteicējas apgalvojumi, izņemot tas, ka viņš veidoja programmu, kas bija eksperimentāla, bet tika lietota pieteicējas ikdienas darbībā.

Tiesas sēdē arī pieteicējas aicinātā lieciniece /amats//pers. C/ liecināja, ka preču kustība tika atzīmēta *MS Excel* tabulu formātā, ko viņai grāmatvedības pakalpojumu sniegšanai sūtīja tieši pieteicējas amatpersona. Liecinieces rīcībā nebija informācijas par to, ka pieteicēja izmantotu divas dažādas noliktavas uzskaites programmas, līdz ar to tiesai nav pamata secināt, ka dienesta iegūtie dati no pieteicējas datoriem nebūtu patiesi.

[13.8] Vērtējot minēto kopsakarā, secināms, ka tas liecina par pieteicējas apzinātu rīcību un iesaisti krāpšanā ar nodokļiem, jo šādas darbības, kas minētas iepriekš spriedumā nevar veikt nejauši, bez nodoma. Tātad pieteicēja apzinājās, ka iesaistās darījumos ar mērķi izmantot pievienotās vērtības 0 procentu likmes priekšrocības darījumos ar Eiropas savienības dalībvalstu komersantiem, formāli veicot dokumentu noformēšanu, ar mērķi samazināt budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa apmēru.

Turklāt, vērtējot pieteicējas amatpersonas un pārstāves paskaidrojumus un liecinieku liecības kopsakarā, tiesai radās priekšstats, ka pieteicējas mērķis ir visu atbildību par dienesta konstatēto novelt uz bijušo darbinieku, kurš, iespējams, nodarbojies ar krāpniecību un kaitniecību uzņēmumam.

Var piekrist pieteicējas argumentam, ka kopā, piemēram, *Vabdar Torg Kft.* pieteicēja realizēja 223 preces, no kurām četras preces dienesta ieskatā ir realizētas audita atzinumā norādītajām četrām fiziskajām personām, kas nepierāda, ka arī atlikušās 219 ir realizētas Latvijā. Vienlaicīgi, minētais liecina par pieteicējas kā uzņēmuma darbību, rīcības modeli, kas norāda uz apzinātu krāpniecību.

[13.9] Papildus tiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicēja iesniegusi dienestam *Mossimo Trading Sp.z.o.o* pieteicējai adresētu vēstuli, kurā *Mossimo Trading Sp.z.o.o* izsaka pretenzijas par piegādātās preces kvalitāti, pierādījumus par to iesniegt nevar, cer uz turpmāku sadarbību, cer atgūt samaksāto naudu vai arī naudu aizstāt ar precēm (*lietas 3.sējuma 42.lapa*). Tā kā pierādījumi par minēto nav iesniegti, tiesas ieskatā šī vēstule vērtējama kritiski.

No lietas materiāliem konstatējamas līdzīgas situācijas ar citiem strīdus darījuma partneriem Eiropas Savienībā, proti, sākotnēji prece realizēta Latvijā, bet pēc tam pirkuma darījums ar piegādi noformēts uz kādu no darījuma partneriem. Turklāt dienestam ir izdevies sazināties ar Latvijas klientiem un iegūt pierādījumus – pirkumu apliecinošus dokumentus, kas liecina par iepriekš konstatēto (*lietas 4.sējuma 63.-110.lapa*).

[13.10] Pieteicēja dienestam iesniegusi preču kustības par periodu no 2018.gada 1.novembra līdz 2018.gada 31.decembrim sarakstu (*lietas 2.sējuma 185.-224.lapa*). Minētajā sarakstā norādīts, kāda prece kādam klientam pārdota, pavadzīmes numurs, preces pārdošanas cena. Minētajā preču kustības sarakstā ir norādīti strīdus darījumi, pavadzīmes Eiropas Savienības komersantiem.

[13.11] Salīdzinot pieteicējas iesniegtos 74 pasūtījumus (*lietas 2.sējuma 15.-114.lapa*) par periodu no 2018.gada 24.oktobra līdz 2019.gada 25.aprīlim (63 darījumi) ar pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par minēto periodu deklarētajiem darījumiem (2019.gada janvāra deklarācija – *lietas 2.sējuma 3.-11.lapa*), tiesa konstatē, ka deklarēto darījumu minētajā periodā ir ievērojami vairāk, 2019.gada janvārī ir deklarēti 83 darījumi, nekā iesniegto pasūtījumu, kā to pamatoti lēmumā konstatējis arī dienests. No minētā dienests secinājis, ka pasūtījumi tika veikti arī citādā veidā, ne tikai caur tīmekļa vietni www.bm.lv, kas no 2019.gada 4.jūnija ir reģistrēta kā pieteicējas struktūrvienība.

Saistībā ar minēto lietā ir pieteicējas amatpersonas 2019.gada 30.septembra (*lietas 1.sējuma 100.lapa*) un dienesta tematiskās pārbaudes laikā 22.oktobrī sniegtie paskaidrojumi (*lietas 1.sējuma 106.lapa*), ka pieteicējas saimnieciskā darbība ir interneta veikals, kurš ir atpazīstams un kuram ir sava mājaslapa, kur ir iekļauta visa klientiem nepieciešamā informācija (kontakti, piegādes nosacījumi, cenas). Tādējādi klienti paši sazinājās ar pieteicēju un veica pasūtījumus elektroniski (gan mājaslapā, gan e-pastā). Konkrētie strīda darījumu partneri pasūtījumus veica e-pastā. Preču realizācija veikta ar priekšapmaksu. Preces tika izsniegtas no pieteicējas noliktavas ar EXW piegādes nosacījumiem klienta pasūtītā transportlīdzekļa vadītājam.

2019.gada 20.decembra paskaidrojumā (*lietas 4.sējuma 1A lapa*) pieteicējas amatpersona paskaidro, ka pasūtījumus no *Mossimo Trading Sp.z.o.o* un *Business XXL s.r.o.* saņēma tīmekļa vietnē www.bm.market. Tāpat skaidrota pasūtījuma veikšanas kārtība ar elektroniskā pasta starpniecību.

No lēmuma izriet, ka pieteicēja ir norādījusi divas tīmekļa vietnes – https://bm.market.lv un http://bm.lv., kur pieteicējas klienti veica pasūtījumus. Pārbaudot minētās tīmekļa vietnes, dienests konstatēja, ka abos gadījumos atveras viena mājas lapa ar ,,Balticmobile" logo, kuras kontaktu sadaļā ir konstatējami pieteicējas rekvizīti. Par minēto pārliecinājās arī tiesa.

Vērtējot pieteicējas sniegto skaidrojumu par pasūtījumu veikšanu, konstatējams, ka šī informācija nesakrīt ar pieteicējas mājaslapā norādīto informāciju par preču pasūtījumu veikšanu juridiskām personām, atbilstoši kurai pirms pirkuma veikšanas pasūtījums obligāti veicams mājaslapā. Minētais norāda, ka strīda darījumu partneriem bija atšķirīga pasūtījumu veikšanas kārtība (e-pasti, *WhatsApp*) par ko pieteicēja paskaidrojumu un pierādījumus

nav sniegusi.

[13.12] Rezumējot iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzīst, ka visi strīda darījumu partneri apmaksāja pieteicējas noformētos priekšapmaksas rēķinus pirms preču saņemšanas (tātad tiem nebija iebildumu par šajos rēķinos norādīto preču klāstu, kas neatbilst pasūtījumos norādītajam), kas pamato dienesta secinājumu, ka darījumos iesaistītās personas veikušas iepriekš saskaņotas darbības, kas savukārt netieši norāda, ka pieteicējas izvēlētie darījumu partneri nav nejauši saimniecisku apsvērumu rezultātā izvēlēti, bet starp pieteicēju un strīda darījumu partneriem pastāv vienošanās.

Judikatūrā ir atzīts, ka nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi utt. (*Augstākās tiesas 2019.gada 30.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1084/2019 4.punkts*).

Tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka šādos strīda dokumentos konstatētajos apstākļos būtiska ir tieši pieteicējas un strīda darījumu partneru sniegtā informācija par darījumu faktiskajiem apstākļiem.

[13.13] Atbilstoši pieteicējas amatpersonas /pers. H/ 2019.gada 22.oktobrī sniegtajam paskaidrojumam (*lietas 1.sējuma 106.lapa*) *Frambesa Sp.z.o.o., Vabdar Torg Kft., SG Intern Kft., Bradot Sp.z.o.o.* paši atrada pieteicēju internetā, visa komunikācija notika elektroniski. Savukārt *Pretendentas UAB* ir regulārs pieteicējas darījumu partneris, no kura bieži tika iepirktas preces. Visos gadījumos preču transportu pasūtīja pircējs, kurš izveda preci no pieteicējas noliktavas. *Pretendentas UAB* prece tika piegādāta ar VAS „Latvijas Pasts" ekspress pasta sūtījumu (*lietas 4.sējuma 51.lapa*). Preču pārdošana notika ar priekšapmaksu.

Vērtējot pieteicējas amatpersonas sniegto informāciju, secināms, ka tā norāda vienīgi uz dokumentu noformēšanas apstākļiem, bet informācija par darījumu uzsākšanas norisi ir vispārīga un nekonkrēta. Tādējādi /pers. H/ sniegtā informācija dienestam un tiesas sēdē sniegtie paskaidrojumi bez citiem pierādījumiem neapliecina darījumu faktisko esību, kā to pamatoti lēmumā atzinis dienests.

Tādējādi lietā vērtējami arī citi pierādījumi, kas raksturo strīda darījumu partnerus, darījumu norisi un apstākļus.

[13.14] Lietā atrodas ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtā informācija par strīda darījumu partneriem un strīda darījumiem, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[14] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar *Vabdar Torg Kft.* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneriem un strīdus darījumiem, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[14.1] Atbilstoši Ungārijas nodokļu administrācijas 2020.gada 22.janvārī sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022141a ( *lietas 4.sējuma 120.lapa; 129.-135.lapa*) *Vabdar Torg Kft.* saimnieciskā darbība reģistrēta 2018.gada 17.oktobrī, uzņēmums nav sasniedzams, neatbild uz nosūtīto uzaicinājumu un telefona zvaniem, tas ir pārtraucis līgumu par biroja nomu. *Vabdar Torg Kft.* iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un pārskatus par 2018.gada novembri–decembri (strīda darījumu periods), vienlaikus tajos nav informācijas par darījumiem ar Latvijas nodokļu maksātājiem. No *Vabdar Torg Kft.* iesniegtajiem pārskatiem konstatējamas fiktīva uzņēmuma pazīmes (darījumi ar aizdomīgiem Eiropas Savienības komersantiem). *Vabdar Torg Kft.* nav citu reģistrētu saimnieciskās darbības vietu, kā tikai juridiskā adrese, kuras nodrošinātājs sniedza informāciju, ka tajā *Vabdar Torg Kft.* neveic nekādu saimniecisko darbību. *Vabdar Torg Kft.* klasificēts kā „pazudušais komersants".

[14.2] Vērtējot Ungārijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka *Vabdar Torg Kft.* nav deklarējis strīda darījumus ar pieteicēju un nav sniedzis nekādu informāciju par darījumu apstākļiem. Ja pircēji paši izveda preces no pieteicējas noliktavas, secināms, ka lietā nav apstiprinājuma pieteicējas deklarēto strīda preču saņemšanai.

Tiesa atzīst par pamatotu pieteicējas argumentu, ka pieteicēja nevar atbildēt par darījumu partnera rīcību, tomēr pieteicējai ir jāspēj pierādīt darījumu norise un izsekojamība.

[14.3] Pieteicējas strīda rēķinos kā preču izsniegšanas vieta norādīta pieteicējas juridiskā un noliktavas adrese /adrese G/, kā preču piegādes vieta – *Vabdar Torg Kft.* reģistrētā adrese – /adrese A/, Hungary, savukārt CMR kā piegādes adrese norādīta /adrese B/ Czech Republic.

No Ungārijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka reģistrētajā adresē *Vabdar Torg Kft.* saimniecisko darbību neveica.

Dienests lēmumā atsaucas uz Čehijas nodokļu administrācijas 2020.gada 7.aprīlī sniegto informāciju Nr.VAT_LV_022268a, ka adrese /adrese B/ Czech Republic tās datubāzē nav atrodama un faktiski neeksistē (*lietas 5.sējuma 171.-192.lapa*).

Tiesa atzīst, ka minētais kopsakarā rada šaubas par to, ka strīdus prece faktiski varēja tikt nogādāta uz dokumentos norādīto piegādes adresi.

[14.4] Tiesa, vērtējot dokumentos norādītos preču transportēšanas apstākļus, tas ir, vai un kad preces tika izvestas no Latvijas un kam tās tika piegādātas, konstatē, ka saskaņā CMR norādītajai informācijai strīda darījumos ar *Vabdar Torg Kft.* norādīti divi Lielbritānijā reģistrēti pārvadātāji – *Rims Capital Ltd* un *Auburn Trading LP*.

Var piekrist pieteicējas argumentam, ka pieteicēja šos pārvadātājus neizvēlējās, ka to izvēli veicis pieteicējas klients, tāpēc pieteicējai nav jāuzņemas atbildība par to, piesaistītais pārvadātājs varēja vai nevarēja veikt pārvadājumu.

Vienlaicīgi tiesa vērš pieteicējas uzmanību uz to, ka no dienesta puses pieteicējai nav noteikta atbildība par citu nodokļu maksātāju darbībām vai bezdarbību, kā arī par to, ka pieteicēja nepārliecinājās par citu personu spēju sniegt pakalpojumus, veikt pārvadājumus. Pieteicējai atbildība nodokļu jomā noteikta par darbībām, ko veikusi pati pieteicēja, proti, par nepatiesu dokumentu iekļaušanu grāmatvedībā un attiecīgi nepamatotu nodokļu aprēķinu veikšanu, piemējot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Vērtējot pieteicējas rīcības tiesiskumu, dienests ir tiesīgs pamatoties arī uz informāciju, kas raksturo pieteicējas deklarēto darījumu partnerus un to saimniecisko darbību, jo saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

[14.5] Atbilstoši Lielbritānijas nodokļu administrācijas 2019.gada 30.decembrī sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022157a ( *lietas 4.sējuma 124.lapa; 188.-193.lapa*) *Rims Capital Ltd* nebija reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, tā deklarētais darbības veids bija „citas neklasificētas pakalpojumu darbības". Adrese, kura norādīta kā galvenā uzņēmējdarbības vieta, ir pastkastīte/virtuālais birojs. Persona, kura kontrolēja uzņēmumu, ir Rumānijas iedzīvotājs. 2019.gada 24.decembrī *Rims Capital Ltd* tika likvidēts, tādēļ Lielbritānijas nodokļu administrācija nevarēja sniegt pieprasīto informāciju.

Dienests lēmumā atsaucas uz dienesta citu kontroles pasākumu ietvaros 2019.gada 15.februārī Lielbritānijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju Nr.VAT_LV_019820a par *Rims Capital Ltd*, atbilstoši kurai *Rims Capital Ltd* veica Eiropas Savienības lauksaimniecības tirgus izpēti, pirka un pārdeva lauksaimniecības produktus (*lietas 5.sējuma 139.-170.lapa*).

No Lielbritānijas nodokļu administrācijas sniegtajām atbildēm secināms, ka uzņēmums *Rims Capital Ltd* nodarbojās ar transporta pārvadājumiem nesaistītu biznesu, tā reģistrētā adrese bija virtuālais birojs korespondences saņemšanai, turklāt īsā laikā pēc strīda darījumiem (2018.gada 27.novembris), proti, 2019.gada 24.decembrī, uzņēmums likvidēts.

Minētais rada pamatotas šaubas par *Rims Capital Ltd* spēju veikt pieteicējas preču piegādi no pieteicējas tās klientam 2018.gada 27.novembrī.

Atbilstoši Lielbritānijas nodokļu administrācijas 2020.gada 17.martā sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022153a ( *lietas 4.sējuma 122.lapa; 235.-245.lapa*) par CMR norādīto pārvadātāju *Auburn Trading LP* uzņēmuma reģistrētajā adresē atrodas pastkastīte, *Auburn Trading LP* nav

reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs Lielbritānijā. Nodokļu administrācijas rīcībā nav informācijas, ka *Auburn Trading LP* veica Lielbritānijā reālu saimniecisko darbību.

Vienlaicīgi dienests konstatējis, ka konkrētajā pārvadājumā kā preču piegādes adrese norādīta faktiski neeksistējoša adrese /adrese B/ Čehijā, kas netieši norāda uz simulatīvu dokumentu noformējumu par faktiski neveiktu piegādi.

[14.6] Pieteicējas 2018.gada 30.novembrī noformētajā CMR norādītais transportlīdzeklis /TL marka/ ar reģistrācijas /reģistrācijas numurs/ norādītajā datumā Latvijas valsts robežu ir šķērsojis, savukārt 2018.gada 19.decembrī noformētajā CMR norādītais transportlīdzeklis ar reģistrācijas /reģistrācijas numurs/ šajā datumā nav šķērsojis Latvijas robežu.

Pieteicēja dienestam izteikusi argumentu, ka, ja ir konstatēts konkrētā transportlīdzekļa robežšķērsošanas fakts, tad nav pamata šo darījumu apstrīdēt. Vienlaicīgi tiesas sēdē pieteicējas pārstāve norādīja, ka TLKAIS sistēmas dati nav pilnīgi, tajos var būt kļūdas.

Tiesa atzīst par pamatotu šo argumentu tiktāl, ka kļūdas tiešām var rasties.

Vienlaicīgi tiesa skaidro, ka dienests pieteicējas darījumu neatzīšanai šo apstākli nav vērtējis kā vienīgo. Darījumu atzīšanai vai apstrīdēšanai nepietiek ar vienu lietā konstatētu apstākli, tam ir jāapstiprinās arī ar citiem pierādījumiem lietā. Konkrētajā gadījumā automašīnas robežšķērsošanas fakts ir konstatēts gadījumā, kad kā pārvadātājs CMR ir norādīts *Rims Capital Ltd*, proti, komersants, kura saimnieciskā darbība ir saistīta nevis ar kravu pārvadājumiem, bet lauksaimniecību, turklāt *Rims Capital Ltd* nav apstiprinājis strīda kravu pārvadājumu pasūtījumu un preču piegādi *Vabdar Torg Kft*. Konkrētajā gadījumā ir konstatējams CMR norādītā transportlīdzekļa robežšķērsošanas fakts, kurš nav saistāms ar norādīto pārvadātāju *Rims Capital Ltd*, tātad konkrētā automašīna šajā datumā ir veikusi ar strīda darījumiem nesaistītus kravu pārvadājumus pāri Latvijas robežai. Vienlaikus secināms, ka konkrētajā CMR ir norādīta nepatiesa informācija gan par pārvadātāju, gan par pārvadājumā iesaistīto transportlīdzekli.

[14.7] Rezumējot iepriekš konstatēto un secināto, lietā iegūtā informācija par pieteicējas strīda darījumiem ar *Vabdar Torg Kft.* neapstiprina preču pārvadājuma faktu, vienlaikus to faktisku izvešanu no valsts un piegādi dokumentos norādītajās piegādes adresēs.

Minētais kopsakarā ar apstākli, ka arī pieteicējas darījumu partneris – *Vabdar Torg Kft.* nav apstiprinājis konkrētos darījumus, norāda, ka pieteicēja, noformējot dokumentus par strīda preču realizāciju *Vabdar Torg Kft* ., tajos ir norādījusi nepatiesu informāciju par preču saņēmēju un pārvadātāju. Apstākļos, kad neviena no strīda darījuma pusēm nav apstiprinājusi pārvadājumu organizēšanu un samaksu, kā arī preču pārvadājumu nav apliecinājis pārvadātājs, secināms, ka preču realizācija un transportēšana atbilstoši noformētajiem dokumentiem nav notikusi, un pieteicēja par to nevarēja nezināt. Tostarp apstākļos, kad atbilstoši pieteicējas norādītajam pircēju pārstāvēja pārvadātājs, liecina, ka pieteicējai bija zināms par noformēto darījumu simulatīvo raksturu un nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

Tādēļ 2018.gada 27.novembrī un 19.decembrī noformētie pieteicējas kravu pārvadājuma dokumenti – CMR – nav uzskatāmi par apliecinājumu *Rims Capital Ltd* un *Auburn Trading LP* veiktiem kravu pārvadājumiem un neapliecina, ka kravas būtu saņemtas pārvadāšanai, nosūtītas no Latvijas un nogādātas CMR norādītajā galamērķī – Čehijā.

Izvērtējot pārbaudes materiālus par pieteicējas darījumiem ar *Vabdar Torg Kft* . kopumā, tiesa atzīst, ka dienestam bija pamats apstrīdēt pieteicējas deklarētos darījumus ar *Vabdar Torg Kft.*, jo lietā nav gūti pierādījumi, ka pieteicēja faktiski ir transportējusi preces uz CMR norādīto adresi Čehijā un *Vabdar Torg Kft*. tās ir saņēmis.

Tāpat tiesa atzīst par pamatotu dienesta norādi, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tostarp ir notikusi tikai formāla darījuma noformēšana ar mērķi ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu nepamatotu finansiālu priekšrocību iegūšanai, tad pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošana ir liedzama. Konkrētajā gadījumā pieteicējas ļaunprātība izpaužas apstāklī, ka tā nevarēja nezināt, ka strīda dokumentos norādītie pārvadātāji faktiski pārvadājumus neveica un nevarēja veikt.

[15] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar *Bradot Sp.z.o.o.* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneri un strīdus darījumiem, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[15.1] Atbilstoši 2020.gada 28.septembrī Polijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022152a ( *lietas 4.sējuma 114.lapa; 158.-164.lapa*) *Bradot Sp.z.o.o.* reģistrētā adrese – /adrese C/ Poland – ir virtuālā biroja adrese, par kuru noslēgts 2018.gada 31.janvāra nomas līgums par telpu daļas 5m$^2$ platībā nomu. *Bradot Sp.z.o.o.* galvenokārt deklarē darījumus Eiropas Savienībā, Polijas nodokļu administrācija pauž viedokli, ka tas ir starptautisks buferuzņēmums. 2019.gada 16.maijā *Bradot Sp.z.o.o.* ir izslēgts no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, nodokļu administrācijai nav iespējams sazināties ar šo uzņēmumu un pārbaudīt darījumus. Iesniegtajos pievienotās vērtības nodokļa pārskatos *Bradot Sp.z.o.o.* deklarēja preču iegādes no pieteicējas. Saskaņā ar bankas konta izrakstu ir veikti naudas pārskaitījumi uz pieteicējas bankas norēķinu kontu.

[15.2] Vienlaikus no Polijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka strīda CMR norādītie transportlīdzekļi /reģistrācijas numuri/ nav reģistrēti Polijā. Savukārt Polijā reģistrēto CMR norādīto transportlīdzekļu īpašniekiem tā pieprasīja informāciju par preču pārvadājumiem CMR norādītajos datumos uz Ungāriju. Transportlīdzekļu īpašnieki paziņoja, ka nekad nav veikuši preču pārvadājumus uz Ungāriju, kur kā preču nosūtītājs bija pieteicēja, savukārt preču saņēmējs – *Bradot Sp.z.o.o.* Turklāt transportlīdzekļu īpašnieki norādīja, ka viņu transportlīdzekļus nekad nav izmantojis CMR norādītais Lielbritānijas uzņēmums *Auburn Trading LP*, kā arī īpašnieki nevienam citam transportlīdzekļus nav iznomājuši.

[15.3] Tāpat no Polijas nodokļu administrācijas saņemtās informācijas izriet, ka *Bradot Sp.z.o.o.* netieši ir apstiprinājis strīda darījumus, tos deklarējot. Vienlaikus komersants nav sniedzis nodokļu administrācijai detalizētu informāciju par darījumu apstākļiem. Turklāt, vērtējot Polijas nodokļu administrācijas kritisko *Bradot Sp.z.o.o.* raksturojumu kopsakarā ar pieteicējas norādi, ka transportu pasūtīja un preci izveda tieši pircējs, bet no CMR norādīto transportlīdzekļu īpašniekiem ir saņemts konkrēto kravu pārvadājumu noliegums, secināms, ka *Bradot Sp.z.o.o.* vārdā tika veiktas saimniecisko darbību simulējošas darbības, kā arī *Bradot Sp.z.o.o.* un reģistrēto transportlīdzekļu rekvizīti izmantoti faktiski nenotikušu darījumu simulācijai.

[15.4] Minēto apstiprina arī Lielbritānijas nodokļu administrācijas 2020.gada 17.martā sniegtā informācija Nr.VAT_LV_022153a ( *lietas 4.sējuma 166.-171.lapa*) par strīda CMR norādīto pārvadātāju *Auburn Trading LP*, kurš Lielbritānijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs nav reģistrēts, un tā reģistrētā adrese ir virtuālais birojs, kurā *Auburn Trading LP* faktisku saimniecisko darbību nav veicis.

Lietā atrodas arī Ungārijas nodokļu administrācijas 2020.gada 28.februārī sniegtā informācija Nr.VAT_LV_022267a ( *lietas 4.sējuma 113.lapa*) par strīda CMR norādīto preču piegādes adresi /adrese D/ atbilstoši kurai minētā adrese atrodas Debrecenas pilsētas centrā, īpašums ir nožogots, tajā atrodas biroji, veikali un noliktavas. Adreses apsekošanas laikā Ungārijas nodokļu administrācijas pārstāvji noskaidroja, ka strīda rēķinos norādītās preces netika piegādātas un uzglabātas norādītajā adresē, līgums par preču uzglabāšanu netika noslēgts. Strīda darījumu periodā (2018.gada decembrī un 2019.gada maijā) netika reģistrēta CMR norādīto transportlīdzekļu iebraukšana minētajā teritorijā.

Minētā informācija vērtējama kopsakarā ar TLKAIS datubāzes datiem (*lietas 5.sējuma 41.-59.lapa*), kas liecina, ka CMR norādītie transportlīdzekļi norādītajos datumos nav šķērsojuši Latvijas valsts robežu, izņemot robežšķērsošanas faktu 2018.gada 14.decembrī ar transportlīdzekli /reģistrācijas numurs/.

[15.5] Vērtējot minēto kopsakarā ar Polijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, ka Polijā reģistrētā transportlīdzekļa /reģistrācijas numurs/ īpašnieks ir noliedzis konkrētos strīda kravu pārvadājumus, savukārt transportlīdzeklis /reģistrācijas numurs/, kas, iespējams, ir norādīta kā piekabe, Polijā nav reģistrēts, bet vienlaikus ir norādīts saistībā ar faktiski nenotikušu strīda kravu pārvadājumu, secināms, ka dienests lietā neapstrīd

transportlīdzekļa /reģistrācijas numurs/ Latvijas robežas šķērsošanas faktu 2018.gada 14.decembrī, bet secina, ka minētais transportlīdzeklis nav saistīts ar pieteicējas veiktajiem strīdus darījumiem.

Lietā iegūtā dienesta informācija par pieteicējas darījumiem ar *Bradot Sp.z.o.o.* neapstiprina preču pārvadājumu faktu, kā arī to faktisku izvešanu no Latvijas un piegādi dokumentos norādītajā piegādes adresē.

No minētā tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējas 2018.gada 11., 14., 17. un 21.decembrī, 2019.gada 8.martā un 9.maijā noformētie strīdus kravu pārvadājumu dokumenti nav uzskatāmi par apliecinājumu *Auburn Trading LP* veiktiem kravu pārvadājumiem un neapliecina, ka kravas būtu saņemtas pārvadāšanai, nosūtītas no Latvijas un nogādātas CMR norādītajā galamērķī – Ungārijā.

Izvērtējot pārbaudes materiālus par pieteicējas darījumiem ar *Bradot Sp.z.o.o.* kopumā, dienestam bija pamats apstrīdēt pieteicējas deklarētos darījumus ar *Bradot Sp.z.o.o.*, jo lietā nav gūti pierādījumi, ka pieteicēja faktiski ir transportējusi preces uz CMR norādīto adresi Ungārijā un *Bradot Sp.z.o.o.* tās ir saņēmis.

Ja nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumam ir piemērojama nodokļa 0 procentu likme, bet nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus, šāds nodokļu maksātājs pievienotās vērtības nodokļa atvieglojumu izmantot nav tiesīgs. Formāla pārvadājumu dokumentu noformēšana neapstiprina faktisku preču izvešanu no valsts, kas ir kritērijs, kam izpildoties ir tiesības pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai darījumiem.

[16] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar *SG Intern Kft.* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneri un strīdus darījumiem, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[16.1] Ungārijas nodokļu administrācija 2020.gada 17.janvārī sniegtajā informācijā Nr.VAT_LV_022142a ( *lietas 4.sējuma 119.lapa; 137.-143.lapa*) norāda, ka *SG Intern Kft.* 2017.gada 31.oktobrī atzīts par „pazudušo komersantu", 2019.gada 12.februārī izslēgts no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra (strīda darījums – 2019.gada 10.janvārī), 2019.gada 10.maijā ar tiesas spriedumu *SG Intern Kft.* slēgti banku konti, un komersants izslēgts no uzņēmumu reģistra. Uzņēmumam nebija reģistrētu darbinieku, līgums par biroja adresi bija spēkā līdz 2018.gada 28.septembrim, kad par nemaksāšanu tika uzteikts. Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un kopsavilkumi iesniegti līdz 2018.gada beigām. *SG Intern Kft*. deklarēja lielu apgrozījumu, bet nodokļi netika aprēķināti. *SG Intern Kft.* nebija deklarējis strīda darījumu ar pieteicēju. Vienlaikus secināms, ka *SG Intern Kft.* strīda darījuma periodā neveica faktisku saimniecisko darbību un izvairījās no nodokļu nomaksas. Informācija par *SG Intern Kft.* vērtējama kritiski un tas atzīstams par „šaubīgu" darījumu partneri.

[16.2] Lielbritānijas nodokļu administrācija 2020.gada 9.janvārī sniegtajā informācijā Nr.VAT_LV_022156a ( *lietas 4.sējuma 123.lapa; 181.-186.lapa*) par CMR norādīto pārvadātāju *Monger Trade LP* norāda, ka 2019.gada 14.jūnijā šis uzņēmums tika likvidēts, tādējādi informācija par to nav pieejama.

Minētais vērtējams kopsakarā ar lietā iegūto informāciju par CMR norādīto preču piegādes adresi /adrese F/ Lietuvā.

2020.gada 12.martā Lietuvas nodokļu administrācija veica adreses /adrese F/ Lietuvā, apsekošanu, konstatējot, ka minētajā adresē saimniecisko darbību veic Lietuvas uzņēmums *OISTUS UAB*, pamatojoties uz *OISTUS UAB* noslēgto nedzīvojamo telpu izmantošanas nomas līgumu ar nekustamā īpašuma īpašnieku /pers. L/ (/pers. L/).

Atbilstoši *OISTUS UAB* amatpersonas /pers. M/ (/pers. M/) adreses apsekošanas laikā sniegtajam paskaidrojumam (*lietas 4.sējuma 125.lapa*) minētajā adresē atrodas *OISTUS UAB* noliktava, kuru uzņēmums izmantoja tikai savām vajadzībām, citas sabiedrības 2018. un 2019.gadā šo noliktavu nav izmantojušas, noliktavas telpas netika iznomātas Latvijas un Ungārijas nodokļu maksātājiem, nomas darījumi ar *SG Intern Kft.* netika slēgti, ar *SG Intern Kft.* amatpersonu /pers. L/ nekomunicēja, noliktavā netika uzglabāti strīda rēķinā norādītie elektriskie būvniecības instrumenti un elektroniskas preces (telefoni, video spēles, fotoaparāti, datori u.c.).

No minētā dienests secinājis, ka lietā par pieteicējas strīda darījumu ar *SG Intern Kft.*, neskatoties uz apstākli, ka nav iegūta informācija no pārvadātāja, nav konstatējama preču piegāde pircējam strīda dokumentos norādītajā piegādes adresē. Minētais kopsakarā ar apstākli, ka strīda darījumu partneris šo darījumu nedeklarēja, norāda, ka faktiski šāda preču pārvadājuma nebija.

[16.3] Tiesa konstatē, ka šī informācija atbilst TLKAIS datubāzes datiem (*lietas 5.sējuma 41.-59.lapa*), proti, CMR norādītie transportlīdzekļi /reģistrācijas numurs/ nav šķērsojuši Latvijas robežu 2019.gada 16.janvārī. Ar konkrētajiem transportlīdzekļiem robežšķērsošanas fakts ir konstatēts 2019.gada 15. un 19.janvārī, automašīnai šķērsojot Latvijas robežu Lietuvas virzienā. Līdz ar to nav konstatējama dokumentos norādīto preču izvešana no Latvijas un piegāde Ungārijas darījumu partnerim *SG Intern Kft*.

Dienests secinājis, ka 2019.gada 16.janvārī noformētais pieteicējas kravas pārvadājuma dokuments CMR nav uzskatāms par apliecinājumu *Monger Trade LP* veiktam kravu pārvadājumam un neapliecina, ka krava būtu saņemta pārvadāšanai, nosūtīta no Latvijas un nogādāta CMR norādītajā galamērķī – Lietuvā.

[16.4] Izvērtējot lietas materiālus par pieteicējas strīdus darījumiem ar *SG Intern Kft.* kopumā, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti apstrīdēja pieteicējas deklarētos darījumus ar *SG Intern Kft.,* jo lietā nav gūti pierādījumi, ka pieteicēja faktiski ir transportējusi preces uz Lietuvu un Ungārijas uzņēmums tās Lietuvā ir saņēmis.

Gan no tiesību normām, gan no Eiropas Savienības Tiesas prakses izriet, ka tikai dokumentu uzrādīšana par preču realizāciju no pārdevēja noliktavas un izvešanu no valsts nav viennozīmīgs priekšnoteikums pievienotās vērtības nodokļa priekšrocību piemērošanai, pārdevējam ir jāpierāda preču nodošanas fakts pircējam vai tā pārstāvim, kā arī pārbaudāma faktiska preču izvešana no dalībvalsts teritorijas (*Augstākās tiesas 2019.gada 4.marta spriedums lietā Nr.SKA-89/2019*).

Ja tiek konstatēts, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tostarp ir notikusi tikai formāla darījuma noformēšana ar mērķi ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu nepamatotu finansiālu priekšrocību iegūšanai, tad pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošana pieteicējas noformētajiem darījumiem ar *SG Intern Kft.* nav pamatota.

[17] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumu ar *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* tiesiskumu, papildus lēmuma [13] punktā konstatētajam un secinātajam.

[17.1] Atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas 2020.gada 20.oktobrī sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022238a ( *lietas 4.sējuma 118.lapa; 205.-210.lapa*) *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* deklarētais darbības veids ir „uzņēmējdarbības un citas vadības konsultēšanas darbības", periodā no 2019.gada 7.marta līdz 31.decembrim uzņēmumam nebija noslēgta līguma par grāmatvedības apkalpošanu, iepriekšējais līgums pārtraukts apgrūtinātas kontaktēšanās ar klientu dēļ. 2019.gada 1.oktobrī *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* izslēgts no pievienotās vērtības nodokļa reģistra (strīda darījums – 2019.gada 5.septembrī). Pievienotās vērtības nodokļa pārskatos par 2019.gada jūliju, augustu un septembri preču iegādes darījumi Eiropas Savienības teritorijā nav deklarēti. Turklāt Polijas nodokļu administrācija informēja, ka ir aizdomas par *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* piedalīšanos „karuseļveida" darījumos, kā arī 2019.gada 15.februārī prokuratūrai tika nosūtīti materiāli par *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* un tā amatpersonas iesaistīšanos fiktīvu darījumu veikšanā, amatpersonu maldināšanā un nepatiesas informācijas sniegšanā.

[17.2] No minētās informācijas dienests secinājis, ka *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* ir iesniedzis atskaites par strīdus darījumu periodu, bet konkrēto

darījumu ar pieteicēju nav deklarējis, kā arī *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* deklarētais darbības veids neatbilst veikto darījumu ar pieteicēju būtībai. Turklāt Polijas nodokļu administrācijas sniegtā kritiskā informācija par *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* netieši norāda uz pašas pieteicējas darījumiem ar fiktīvu darījumu veicēju.

Atbilstoši 2020.gada 20.oktobrī Lielbritānijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai Nr.VAT_LV_022240a ( *lietas 4.sējuma 220.-225.lapa*) par CMR norādīto pārvadātāju – Lielbritānijas komersantu *Kemin Logistics Limited* – uzņēmums nav atsaucies uz nodokļu administrācijas vairākkārtējiem uzaicinājumiem un informāciju nesniedza. *Kemin Logistics Limited* reģistrētā adrese ir pastkastes adrese, un citu adresi, kur komersants būtu sasniedzams, tas nav ziņojis. Lielbritānijas nodokļu administrācija pieprasīto informāciju apstiprināt nevarēja.

[17.3] Minētais vērtējams kopsakarā ar Slovākijas nodokļu administrācijas 2020.gada 5.martā sniegto informāciju Nr.VAT_LV_022266a ( *lietas 4.sējuma 112.lapa; 248.-254.lapa*) par CMR norādīto preču piegādes adresi /adrese H/Slovākijā, kuras īpašnieks ir Slovākijas komersants *BP Steel s.r.o.,* kurš neveica darījumus ne ar pieteicēju, ne *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* Turklāt *BP Steel s.r.o.* sniedza informāciju, ka adresē atrodas šī uzņēmuma ražošanas un noliktavu telpas un administrācija. Uzņēmums nodarbojās ar rūdītā tērauda ražošanu. Teritorijā tika uzglabātas tikai *BP Steel s.r.o.* preces, noliktavu telpas nevienam netika iznomātas. Pieteicējas 2019.gada 5.septembra rēķinā Nr.TEH 02185 (*lietas 4.sējuma 40.lapa*) norādītās preces netika piegādātas un izkrautas adresē /adrese H/ Slovākijā.

Vienlaikus Slovākijas nodokļu administrācija sniedza informāciju, ka CMR norādītā transportlīdzekļa /reģistrācijas numurs/ (iespējams, – piekabe) kustība 2019.gada septembrī Slovākijā nav reģistrēta. Savukārt transportlīdzekļa /reģistrācijas numurs/ kustība 2019.gada 9.septembrī tika reģistrēta, transportlīdzeklim šķērsojot Slovākijas–Polijas robežu, un vēlāk iebraucot un izbraucot no Prešovas pilsētas. Transportlīdzeklim /reģistrācijas numurs/ nav Slovākijā reģistrēta numura zīme.

No Slovākijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka pieteicējas rēķinā norādītās preces nav piegādātas *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* uz CMR norādīto adresi /adrese H/Slovak Republic. Savukārt CMR norādītais transportlīdzekļa /reģistrācijas numurs/ kravu pārvadājums nav saistāms ar konkrētu preču piegādi konkrētajam pieteicējas deklarētajam darījumu partnerim.

[17.4] Tiesa konstatē, ka dienests šo informāciju vērtējis atbilstoši TLKAIS datubāzes datiem (*lietas 5.sējuma 41.-59.lapa*), proti, CMR norādītie transportlīdzekļi /reģistrācijas numurs/ ir šķērsojuši Latvijas robežu 2019.gada 5.septembrī (CMR noformēšanas datumā), iebraucot no Igaunijas (plkst. 13.36) un izbraucot uz Lietuvu (plkst. 16.24), tomēr, kā iepriekš konstatēts, šie pārvadājumi nav attiecināmi uz pieteicējas darījuma dokumentos minēto preču piegādi *Mossimo Trading Sp.z.o.o.*

[17.5] Tādējādi, izvērtējot pārbaudes materiālus par pieteicējas strīda darījumiem ar *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* kopumā, tiesa atzīst, ka dienests ir pamatoti apstrīdējis pieteicējas deklarētos darījumus ar *Mossimo Trading Sp.z.o.o.*, jo lietā nav gūti pierādījumi, ka pieteicēja faktiski ir transportējusi preces uz Slovākiju un Polijas uzņēmums *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* tās Slovākijā ir saņēmis.

Tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tostarp ir notikusi tikai formāla darījuma noformēšana ar mērķi ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu nepamatotu finansiālu priekšrocību iegūšanai, tad pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošana pieteicējas noformētajiem darījumiem ar *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* nav pamatota.

[18] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar *Frambesa Sp.z.o.o.* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneri un strīdus darījumiem, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[18.1] Polijas nodokļu administrācija 2020.gada 22.decembrī sniegtajā informācijā Nr.VAT_LV_022151a ( *lietas 4.sējuma 116.-117.lapa; 144.-146.lapa; 148.-153.lapa*) par *Frambesa Sp.z.o.o.* norāda, ka *Frambesa Sp.z.o.o.* nesadarbojās ar nodokļu administrāciju un dokumentus neiesniedza, uz aicinājumiem neatsaucās, tādējādi 2020.gada 3.janvārī tika izslēgts no pievienotās vērtības nodokļa reģistra. Atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa informācijas apmaiņas sistēmas VIES datiem *Frambesa Sp.z.o.o.* nav deklarējis preču iegādes no pieteicējas 2018.gada novembrī. Vienlaikus Polijas elektroniskajā pirkumu/pārdevumu reģistrā ir konstatējams ieraksts, kurā *Frambesa Sp.z.o.o.* ar citu Latvijas nodokļu maksātāju veiktu darījumu uzrādīts pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa numurs. *Frambesa Sp.z.o.o.* amatpersona /pers. N/ ir Latvijas iedzīvotājs, kurš *Frambesa Sp.z.o.o.* veiktā audita laikā ar nodokļu administrāciju nesadarbojās. *Frambesa Sp.z.o.o.* reģistrētā adrese un uzņēmējdarbības vieta ir virtuālais birojs, uzņēmumam nav aktīvu, nav darbinieku. Polijas nodokļu administrācija informēja, ka *Frambesa Sp.z.o.o.* nodokļu auditā secināts, ka tas nevarēja iegādāties konkrētās preces no pieteicējas, jo rēķinā iekļautās preces (datoru procesori, trauku mazgājamās mašīnas, ledusskapis, veļas mašīna, cepeškrāsns, tvaika nosūcējs u.c.) pēc svara un apjoma faktiski nebija iespējams pārvadāt uz divām paletēm, kā tas norādīts CMR. Turklāt CMR norādītais pārvadājumā iesaistītais transportlīdzeklis ir Volkswagwn Transporter, kurā rēķinā norādītais preču kopums neievietojās. Ņemot vērā minēto, Polijas nodokļu administrācija secināja, ka, izmantojot CMR norādītā pārvadātāja *K&K Uslugi Transportowe* transportlīdzekli, nebija iespējams pieteicējas darījuma dokumentos minētās preces nogādāt uz Poliju. Vienlaikus no *Frambesa Sp.z.o.o.* auditā iegūtajiem dokumentiem izriet, ka konkrēto kravu pārvadājumu pasūtīja tieši pieteicēja. Tādējādi Polijas nodokļu administrācijas ieskatā ar konkrēto transportlīdzekli pārvadātas nezināmas izcelsmes nenosakāms preču kopums.

[18.2] Polijas nodokļu administrācija iesniedza pieteicējas elektroniskās sarakstes izdruku, atbilstoši kurai 2018.gada 9.novembrī pieteicējas amatpersona /pers. H/ vērsās pie *K&K Uslugi Transportowe* (*lietas 4.sējuma 154.lapa*) ar lūgumu paņemt no /adrese G/, pasūtījumu – divas paletes – un nogādāt to adresē /adrese I/ Polijā. Sarakstei pievienots *K&K Uslugi Transportowe /persona O/* vārdā 2018.gada 12.novembrī pieteicējai noformēts rēķins par transporta pakalpojumiem no Latvijas uz Poliju par summu 70,00 *euro* (*lietas 4.sējuma 154.lapas reverss-155.lapa*). Minētais rēķins ir deklarēts pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018.gada novembri.

[18.3] Vērtējot Polijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, dienests secinājis, ka strīda CMR norādītais pārvadātājs *K&K Uslugi Transportowe* ir apstiprinājis preču pārvadājumu 2018.gada 9.novembrī no pieteicējas noliktavas uz CMR norādīto adresi /adrese I/Polijā.

Vienlaikus, izvērtējot strīda rēķinā norādīto preču kopumu, kas kopā ir 100 dažādu nosaukumu 122 preces, no kurām vairākas ir ievērojama apjoma (trauku mazgājamās mašīnas, cepeškrāsnis, veļas mazgājamās mašīnas, ledusskapji), kopsakarā ar lietā konstatēto, ka CMR norādītais transportlīdzeklis nav kravas auto, bet busiņš, dienests secinājis, ka strīda preču apjomu tehniski nebija iespējams transportēt ar konkrēto automašīnu, ko tiesa atzīst par pamatotu.

[18.4] No lietas materiāliem konstatējams, ka dienests 2021.gada 5.janvārī elektroniski ar vēstuli Nr.30.2-17.5.1/17.5.1/213 vērsās pie *Frambesa Sp.z.o.o.* amatpersonas /pers. N/ ar lūgumu sniegt paskaidrojošu informāciju par *Frambesa Sp.z.o.o.* saimniecisko darbību un strīda darījumiem ar pieteicēju (*lietas 5.sējuma 2.lapa*). /pers. N/ dienesta aicinājumam neatsaucās un informāciju neiesniedza.

[18.5] No Polijas nodokļu administrācijas 2020.gada 17.martā sniegtās informācijas Nr.VAT_LV_022154a ( *lietas 4.sējuma 121.lapa; 173.-179.lapa*) par pārvadātāju *K&K Uslugi Transportowe /pers. O/* izriet, ka pārvadātājs apstiprināja, ka jau daudzus gadus sniedz transporta pakalpojumus Latvijas teritorijā, kā arī apstiprināja preču transportēšanu no /adrese G/, uz CMR norādīto adresi. Transporta pasūtījums saņemts e-pastā. Tomēr pārvadājums tika veikts ar transportlīdzekli /reģistrācijas numurs/ nevis /reģistrācijas numurs/, kā norādīts CMR, autovadītājs /pers. P/. Konkrētais transportlīdzeklis ir VW Crafter busiņš, kas pieder *K&K Uslugi Transportowe* un kura nestspēja ir 1110 kg.

Dienests lēmumā norāda, ka minētā informācija atbilst TLKAIS datubāzes datiem (*lietas 5.sējuma 196.lapa*), ka transportlīdzeklis /reģistrācijas numurs/ 2018.gada 9.novembrī plkst.10.26 izbrauca no Latvijas teritorijas.

[18.6] Tādējādi lietā iegūtā informācija par pieteicējas darījumu ar *Frambesa Sp.z.o.o.* ir pretrunīga, apstiprinās preču pārvadājums dokumentos norādītajā datumā uz CMR norādīto preču piegādes adresi, bet vienlaicīgi strīda darījumu partneris nav apstiprinājis un deklarējis strīda darījumu.

[18.7] Tiesu judikatūrā ir uzsvērts, ka būtiska nozīme ir ne tikai faktam, ka preces ir izvestas no Latvijas, bet arī tam, vai preces ir saņēmis to norādītais pircējs. Lai varētu pretendēt uz nodokļa atbrīvojumu, vienlaikus ir jāizpildās šādiem priekšnoteikumiem: 1) tiesības uz preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam; 2) pārdevējs pierāda, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti, un, ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (*Augstākās tiesas 2019.gada 22.augusta lēmuma lietā Nr.SKA-639 7.punkts ar tur minēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru*).

Strīdus darījumā šie kritēriji neizpildās.

[18.8] Vērtējot konstatēto kopsakarā (pārvadātāja apstiprinājumu kopsakarā ar Polijas nodokļu administrācijas sniegto negatīvo *Frambesa Sp.z.o.o.* raksturojumu (uzņēmums faktisku saimniecisko darbību neveica, deklarēja fiktīvus darījumus, paskaidrojošu informāciju par strīda darījumiem nesniedza, turklāt tos nedeklarēja)), dienests secinājis, ka pieteicējas strīda rēķinā norādītās preces nav piegādātas konkrētajam rēķinā norādītajam pircējam – *Frambesa Sp.z.o.o.,* un nav nodotas tam kā strīda preču īpašniekam. Pie šāda konstatējuma pieteicējas darījumam piemērotā pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme ir liedzama.

Tā kā pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas liecinātu par pretējo, tiesa atzīst par pamatotiem dienesta secinājumus.

[19] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar *Business XXL s.r.o.* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneri un strīda darījumu, darījumos norādītajiem pārvadātājiem un tālākiem preču saņēmējiem.

[19.1] No Slovākijas nodokļu administrācijas 2020.gada 5.maijā sniegtās informācijas Nr.VAT_LV_022237a ( *lietas 4.sējuma 115.lapa; 196.-202.lapa*) par *Business XXL s.r.o.* konstatējams, ka reģistrētā adrese ir virtuālais birojs, tam nav deklarētu darbinieku. Slovākijas nodokļu administrācija 2020.gada 6.februārī nosūtīja *Business XXL s.r.o.* reģistrētajai pārstāvei /pers. R/ uz reģistrēto adresi Latvijā uzaicinājuma vēstuli par ierašanos un dokumentu iesniegšanu, bet /pers. R/ neieradās un dokumentus neiesniedza. Kopš 2020.gada 20.janvāra *Bizness XXL s.r.o.* pārstāv *Real Bookkeeping s.r.o.*, kura vārdā darbojas Ukrainas pilsonis /pers. S/. Nodokļu administrācija pilnvarotajai personai nosūtīja aicinājumu iesniegt grāmatvedības un citus *Business XXL s.r.o.* dokumentus. 2020.gada 10.februārī tika iesniegta *Business XXL s.r.o.* pievienotās vērtības nodokļa deklarācija par 2019.gada oktobri, deklarējot trīsstūrveida darījumu. Tostarp *Business XXL s.r.o*. iesniedza deklarēto pieteicējas 2019.gada 22.oktobra strīda rēķinu Nr.TEH 02308 un bankas konta izdruku par priekšapmaksas veikšanu pieteicējai 2019.gada 18.oktobrī saistībā ar darījumu, savukārt pasūtījumi un pārvadājumu dokumenti netika iesniegti. Slovākijas nodokļu administrācija informēja dienestu, ka nevar sniegt detalizētāku informāciju, jo *Business XXL s.r.o.* tās reģistrētajā adresē neatrodas, adreses apsekošanas laikā tajā netika sastapta neviena ar *Business XXL s.r.o.* saistīta persona, kas varētu sniegt informāciju par uzņēmuma saimniecisko darbību. Slovākijas nodokļu administrācija papildus norādīja, ka *Business XXL s.r.o.* faktisku saimniecisko darbību neveic.

[19.2] Vērtējot Slovākijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, dienests secinājis, ka *Business XXL s.r.o.* ar nodokļu administrāciju nesadarbojās, pasūtījumu un pārvadājumu dokumentus neiesniedza, reģistrētajā adresē neatradās, turklāt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2019.gada oktobrī noformēto darījumu ar pieteicēju iesniedza tikai 2020.gada februārī pēc nodokļu administrācijas informācijas pieprasījuma par konkrēto darījumu.

[19.3] No lietas materiāliem izriet, ka, kaut arī *Business XXL s.r.o.* apstiprināja strīdus darījumu ar pieteicēju, vienlaikus neiesniedza pārvadājumu apstiprinošus dokumentus, kā arī izvairījās no darījumu apstākļu izklāsta.

Tāpat no lietas materiāliem izriet, ka dienests 2021.gada 5.janvārī elektroniski nosūtīja *Business XXL s.r.o.* amatpersonai /pers. R/ vēstuli Nr.30.2-17.5.1/17.5.1/211 ar lūgumu sniegt paskaidrojumus par *Business XXL s.r.o.* saimniecisko darbību un dienesta apstrīdētajiem darījumiem ar pieteicēju (*lietas 5.sējuma 3.lapa*). /pers. R/ dienesta aicinājumam nav atsaukusies un informāciju nav sniegusi.

[19.4] Lielbritānijas nodokļu administrācija 2020.gada 28.janvārī sniegtajā informācijā Nr.VAT_LV_022239a ( *lietas 4.sējuma 213.-218.lapa*) dienestam par CMR norādītā pārvadājumā iesaistītā pārvadātāja *Rowel Trade LP* saimniecisko darbību un konkrēto preču pārvadājumu norāda, ka *Rowel Trade LP* saimnieciskā darbība izbeigta 2016.gada 1.novembrī, uzņēmums likvidēts 2017.gada 5.septembrī.

No minētā tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka *Rowel Trade LP* nevarēja veikt strīdus preču transportēšanu uz Poliju *Business XXL s.r.o.* 2019.gada 22.oktobrī, jo uzņēmums savu darbību bija beidzis jau ievērojamu laiku pirms minētā datuma. Vienlaikus secināms, ka tādējādi CMR par pieteicējas strīda preču piegādi *Business XXL s.r.o.* norādīta nepatiesa informācija, ko pieteicēja nevarēja nezināt, jo dokumentu noformēšanu var veikt tikai apzināti.

[19.5] Iepazīstoties ar TLKAIS datiem (*lietas 5.sējuma 41.-59.lapa*) CMR norādītajā datumā, tas ir, 2019.gada 22.oktobrī, transportlīdzeklis ar /reģistrācijas numurs/ nav šķērsojis Latvijas robežu. Minētā informācija atkārtoti apstiprina iepriekš secināto par strīda pārvadājuma faktisko neesību.

Tādējādi tiesa konstatē, ka dienests lietā ir ieguvis pretrunīgu informāciju, kurā strīdus darījumu partneris apstiprina preču saņemšanu Eiropas Savienības teritorijā, vienlaikus no lietā esošajiem pierādījumiem nav konstatējams šo preču pārvadājums, tātad, atzīstams, ka neizpildās tiesību normās noteiktais kritērijs, kas paliecina preču piegādi.

[19.6] Tiesa norāda, ka pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā tās galapatērētājs, tātad nodoklis būtībā tiek iekasēts galapatēriņa valstī. Tādēļ no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces piegādi pilnībā – ne tikai tās nogādāšanu pāri Latvijas Republikas robežai, bet arī to, ka piegādi veic citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī, proti, ka konkrētā piegāde uzskatāma par pabeigtu attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi jāsamaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam. Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza pievienotās vērtības nodokļu sistēmas darbība un 0 procentu likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem (*Augstākās tiesas 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785/2019 6.punkts*).

[19.7] Rezumējot iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzīst par pamatotiem dienesta lēmumā norādītos secinājumus, ka strīda preču saņemšana Polijā ir apstiprināta tikai deklaratīvi, bet atbilstoši pierādījumu kopumam tā faktiski nebija iespējama, nav konstatējama strīda preču faktiska pāreja *Business XXL s.r.o.* rīcībā un pakārtoti tā atbildība par pievienotās vērtības nodokļa nomaksu. Līdz ar to dienests pamatoti atzinis, ka strīdus darījumam ar *Business XXL s.r.o.* pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme ir liedzama.

Kā jau iepriekš spriedumā konstatēts, tad daļa no *Business XXL s.r.o.* darījumu apliecinošajos dokumentos norādītajām precēm ir atzītas kā realizētas Latvijā, fiziskām personām, piemēram, /pers. T/.

[20] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumu ar *Pretendentas UAB* kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneri un strīdus darījumu, darījumā norādīto pārvadātāju.

[20.1] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka ar 2019.gada 20.februāra rēķinu Nr.TEH 01568E (*lietas 4.sējuma 50.lapa*) deklarēja vienas preces, konkrēti, trauku mazgājamās mašīnas Elektrolux, realizāciju Lietuvas komersantam *Pretendentas UAB*, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Strīdus rēķinā kā preču piegādes vieta norādīta adrese Ulonu g. 33, Alytus, Lietuva, kā preču pārvadātājs norādīts Express PASTS, transportlīdzekļa numurs un autovadītāja vārds nav norādīti.

Darījuma apliecināšanai pieteicēja nodokļu auditam iesniedza VAS „Latvijas pasts" express pasta sūtījuma dokumentu Nr.LE641267305 (*lietas 4.sējuma 51.lapa*), no kura nav konstatējams sūtījuma datums, preces apraksts un svars, vienlaikus ir konstatējama atzīme par preču piegādi „uz mājām" (*home delivery*).

Dienests lēmumā norādījis, ka šādi noformēts preču transportēšanas dokuments bez papildu informācijas nekalpo kā konkrētas kravas preču pārvadājuma apliecinājums strīda rēķinā norādītajā datumā (*lietas 4.sējuma 51.lapa*). Turklāt dienests atzinis par mulsinošu preču piegādes veidu „uz mājām", ja *Pretendentas UAB* ir juridiska persona.

[20.2] No pieteicējas amatpersonas 2019.gada 22.oktobrī dienesta tematiskās pārbaudes ietvaros (tematiskās pārbaudes akts Nr.23.34.1-3/65) sniegtā paskaidrojuma (*lietas 1.sējuma 106.lapa*) izriet, ka *Pretendentas UAB* ir regulārs pieteicējas sadarbības partneris, no kā pieteicēja iegādājās dažādu elektrotehniku. Konkrētā darījuma apstākļi, tostarp pasūtījuma veikšana un preces piegāde, paskaidrojumā nav norādīti, vien apgalvots, ka piegāde veikta ar Express PASTS starpniecību.

[20.3] Lietas materiālos atrodas pieteicējas 2021.gada 20.janvārī sniegtais paskaidrojums (*lietas 3.sējuma 6.lapa*), ka *Pretendentas UAB* realizētā trauku mazgājamā mašīna Elektrolux ESL420120 iegādāta no *AB Spolka Akcyna* 2018.gada 24.augustā, iegādes cena 215,04 *euro*. Informācijai pievienots preces iegādi apliecinošs dokuments (*AB Spolka Akcyna* 2018.gada 17.augustā noformēts rēķins (faktura VAT) Nr.D1802345) un SIA „DHL Latvia" 2018.gada 24.augustā noformēts preču pārvadājuma dokuments (CMR) (*lietas 3.sējuma 40., 41.lapa*).

[20.4] Pieteicēja dienestam iesniegusi grāmatvedības reģistrus, atbilstoši kuriem konstatējama regulāra pieteicējas preču (sadzīves tehnikas) iegāde no *Pretendentas UAB* 2018.gada 2., 14., 16. un 22.novembrī.

Dienests neapstrīd pieteicējas konkrētās preces iegādi no *AB Spolka Akcyna*, kā arī citas preču iegādes no *Pretendentas UAB*.

Tomēr lietā nav dokumentu un pieteicējas amatpersonas sniegtu paskaidrojumu par to, kādā nolūkā tika veikts konkrētais darījums ar *Pretendentas UAB*, proti, kāds bija pieteicējas iemesls pārdot *Pretendentas UAB* to preci, ko pieteicēja pati no šī komersanta iepriekš iegādājās. Lietā nav iesniegti pierādījumi par preces atgriešanas faktu. No pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka notikusi preces atgriešana.

[20.5] No lietas materiāliem izriet, ka dienests nav pieprasījis informāciju Lietuvas nodokļu administrācijai par *Pretendentas UAB* un konkrētiem strīda darījuma apstākļiem. Tāpat no lietas materiāliem nav konstatējams, vai *Pretendentas UAB* minēto darījumu ir deklarējis. Vienlaikus, ņemot vērā apstākli, ka apmaksa par preci ir veikta savstarpēja ieskaita veidā, netieši dienests secinājis, ka darījumus un par tiem veiktos norēķinus abas darījumu puses bija savstarpēji saskaņojušas.

[20.6] Atbilstoši VAS „Latvijas Pasts" 2021.gada 11.janvārī sniegtajai informācijai (*lietas 5.sējuma 5.-29.lapa*) par tās sniegtajiem preču transportēšanas pakalpojumiem pieteicēja 2019.gada 20.–23.februārī VAS „Latvijas Pasts" iesniedza 2018.gada 9.maija līgumu Nr.8-13.06/779/2018 (ar pielikumiem) par pieteicējas eksprespasta sūtījumu pieņemšanu tās norādītajā adresē un piegādi adresātiem Latvijas Republikā un ārvalstīs, izdruku no VAS „Latvijas Pasts" datu noliktavas sistēmas par pieteicējas sūtījumiem 2019.gada 20.–23.februārī, atbilstoši kurai VAS „Latvijas Pasts" ir veicis divas pasūtītas piegādes: 2019.gada 21.februārī fiziskai personai uz adresi /adrese J/, un 2019.gada 22.februārī fiziskai personai uz adresi /adrese K/.

Turklāt VAS „Latvijas Pasts" iesniedza pieteicējai 2019.gada 4.martā noformētu rēķinu Nr.EXP066508 par pakalpojumu sniegšanu 2019.gada februārī (*lietas 4.sējuma 111.lapa*), atbilstoši kam šajā mēnesī VAS „Latvijas Pasts" kopumā ir veicis septiņus pieteicējas preču sūtījumus, tostarp visus uz Latvijā reģistrētām adresēm, nav konstatējami sūtījumi uz Lietuvu.

[20.7] Tiesa objektīvās izmeklēšanas principa ietvaros izprasīja informāciju no VAS „Latvijas Pasts", saņemot atbildi, ka netiek veikta reģistrēto sūtījumu uzskaite pēc to sūtītājiem vai adresātiem (*lietas 7.sējuma 117.lapa*). Kā arī 2022.gada 24.oktobra atbildē VAS „Latvijas Pasts" informēja tiesu, ka ir nosūtījis pieprasījumu Lietuvas pasta operatoram ar lūgumu iespēju robežās sniegt informāciju par sūtījuma izsekošanu, saņemta atbilde, ka sūtījums izsniegts adresātam 2019.gada 5.martā, bet dokumenti par minēto nav saglabāti (*lietas 7.sējuma 120.lapa*).

Vienlaicīgi, ievadot VAS „Latvijas Pasts" interneta vietnē Express PASTS sūtījuma izsekošanas numuru (*lietas 6.sējuma 182.lapa*), konstatējams, ka 2019.gada 4.martā sūtījums saņemts no piegādātāja, bet 5.martā sūtījums piegādāts Lietuvā.

Tāpat tiesa neatzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka atzīme par preču piegādi „uz mājām" (*home delivery*) ir mulsinoša. Konkrēti, tiesa secina, ka dienests terminu *home delivery* ir iztulkojis, interpretējis nepareizi. No Express PASTS kvīts redzams, ka piegādi iespējams izvēlēties vienā no trīs veidiem: *home delivery* (piegāde ar kurjeru), *postal Office* (saņemšana pastā), *parcel terminal* (paku terminālis – pakomāts). Vērtējot lietas apstākļus kopsakarā, ir tikai loģiski izvēlēties kurjera pakalpojumu ar preču piegādi konkrētā adresē, jo izņemt trauku mazgājamo mašīnu kā paciņu pastā varētu būt apgrūtinoši, savukārt, ievietot pakomātā – neiespējami.

Tādējādi pretēji dienesta secinājumam, tiesa atzīst, ka ir konstatējams pieteicējas strīda preces sūtījums *Pretendentas UAB* uz Lietuvu atbilstoši 2019.gada 20.februāra rēķinam Nr.TEH 01568E.

[20.8] Rezumējot iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzīst par nepamatotu dienesta secinājumu, ka prece, kas norādīta kā piegādāta *Pretendentas UAB* 2020.gada februārī, nav izvesta no Latvijas un nav piegādāta uz Lietuvu, tieši pretēji, preces piegāde ir notikusi, to apstiprina lietā esošie pierādījumi.

Līdz ar to atzīstams, ka konkrētajam strīdus darījumam bija pamats piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Vienlaikus jau iepriekš spriedumā konstatēts, ka dienests secinājis, ka pieteicēja ar *Pretendentas UAB* veikusi preces atgriešanas darījumu, par minēto pierādījumus neiesniedzot.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienests nepamatoti liedzis pieteicējai konkrētajam darījumam piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi un lēmums šajā daļā ir atzīstams par prettiesisku un atceļams.

[21] Pārbaudot lietā iesniegtos pierādījumus un izvērtējot pārsūdzētā lēmuma argumentāciju, tiesa piekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicējas iesniegtie attaisnojuma dokumenti nesniedz patiesu, saprotamu un pilnīgu informāciju par strīdus darījumu apstākļiem. Tiesa nepiekrīt pieteicējas pārstāves norādītajam, ka no darījuma attaisnojuma dokumentiem (rēķiniem) un pavadzīmēm CMR var gūt priekšstatu par darījumu patieso gaitu, jo rēķinos norādītais atbilst likuma „Par grāmatvedību" 11.pantā izvirzītajām prasībām un tiesību normas neizvirza prasības darījuma attaisnojuma dokumentos norādīt visu sniegtā pakalpojuma informāciju. Tiesa norāda, ka pieteicējai ir jānodrošina grāmatvedības dokumentu noformēšana atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam, kā arī Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (bija spēkā darījumu noformēšanas laikā) prasībām. Tas, kādā veidā tiek noformēti attaisnojuma dokumenti, ir paša komersanta izvēle un atbildība. Tomēr šiem attaisnojuma dokumentiem ir jābūt skaidriem un pārbaudāmiem un tajos sniegtajām ziņām ir jābūt izsekojamām. Turklāt vērā ņemams arī tas, ka tad, ja pievienotās vērtības nodokļa maksātājs vēlas izmantot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, tam jāpievērš pienācīga rūpība darījumam un ar to saistītajai dokumentācijai vismaz tiktāl, lai vēlāk būtu iespējams apliecināt darījuma faktiskās norises

apstākļus.

Izskatāmajā lietā darījumu raksturs un to norise kopumā viennozīmīgi norāda uz pieteicējas iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Jāievēro, ka nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi utt. (sk. *Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-953/2015 (A420368612) 7.punktu*).

[22] Vienlaikus tiesa atzīst par pareizu dienesta secinājumu, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Tiesa norāda uz administratīvo tiesu praksē atzītu secinājumu par to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā, ir pieļaujami pamatot arī ar netiešiem pierādījumiem *(Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-105/2014 5.punkts).* Izskatāmajā lietā par šādiem pierādījumiem ir atzīstami pieteicējas tiešo darījumu partneru raksturojošā informācija, kura tiesas ieskatā ir izmantojama, lai noskaidrotu darījumu patiesos apstākļus un gūtu nepieciešamo kopainu par pieteicējas un *Vabdar Torg Kft.* , *Bradot Sp.z.o.o.*, *SG Intern Kft.*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o.*, *Frambesa Sp.z.o.o., Business XXL s.r.o.* savstarpēji noformētajiem darījumiem.

Turklāt par pieteicējas informētību attiecībā uz iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā liecina arī nepilnības pieteicējas un tās darījumu partneru darījumu dokumentos, ko tiesa norādīja jau iepriekš sprieduma [13]-[19] punktā, vērtējot to kopsakarā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par strīdus preču piegādes iespējam, kā arī darījumu partneru saimnieciskās darbības sfēru, resursiem. Ievērojot pieteicējas un tās tiešo darījumu partneru noslēgto līgumu specifiku, kā arī ņemot vērā informāciju par darījumu partneriem, to spēju veikt saimniecisko darbību, pieteicējas amatpersonas nekonkrētos paskaidrojumus par darījumu norisi, neiesniegtos pierādījumus, tiesas ieskatā ir pamatoti arī no pieteicējas sagaidīt atbilstošus paskaidrojumus, nevis atsaukties uz objektīvo izmeklēšanu. Savukārt šādu paskaidrojumu neesība cita starpā liecina par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Par to, ka pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu formālā noformēšanā, liecina lietā iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem, darījumu noformēšana tādā veidā, kas, pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām, neļauj izsekot darījumu gaitai, pieteicējas paskaidrojums par deklarētajiem darījumiem, kas nesniedz priekšstatu par darījumu gaitu, ir pretrunā ar faktiskajiem lietas apstākļiem un darījuma partneru deklarēto darbību, kā arī dienesta konstatētais preču dubultās pārdošanas apstāklis (Latvijā fiziskai personai realizēta prece pēc tam tiek pārdota Eiropas Savienībā reģistrētai juridiskajai personai), liecina par nodokļu maksātāja apzinātu rīcību, kas vērsta uz dokumentu noformēšanu, lai gūtu fiskālās priekšrocības, piemērojot darījumam pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, samazinot budžetā maksājamos nodokļus.

[23] Apkopojot lēmuma [13] – [19] un [21] – [22] punktā konstatēto un secināto, tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta nosacījumus un nepamatoti strīdus darījumiem piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas 2.punkta nosacījumus.

Proti, pieteicējas noformētie attaisnojuma dokumenti par preču piegādēm *Vabdar Torg Kft., SG Intern Kft., Frambesa Sp.z.o.o., Mossimo Trading Sp.z.o.o., Bradot Sp.z.o.o., Business XXL s.r.o.* satur likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām neatbilstošu informāciju – piegādes dokumentos nepamatoti norādīta pievienotās vērtības nodokļa likme 0 procentu apmērā un attiecīgi atsauce uz 2006.gada 28.novembra Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138.pantu (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu).

Ievērojot minēto, secināms, ka preču piegādēm *Vabdar Torg Kft., SG Intern Kft., Frambesa Sp.z.o.o., Mossimo Trading Sp.z.o.o., Bradot Sp.z.o.o., Business XXL s.r.o.* , pamatojoties uz strīdus rēķiniem, pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme nebija piemērojama, jo pieteicēja nav izpildījusi tiesību normā noteiktos nosacījumus.

[24] Tādējādi lietā iegūtie pierādījumi jautājumā par pieteicējas realizētās preces izvešanas no valsts neesību liecina, ka konkrētajā gadījumā dienestam saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu nav pamata atzīt pieteicējas tiesības 2018.gada novembrī–2019.gada oktobrī noformētajiem darījumiem ar Ungārijas komersantiem *Vabdar Torg Kft.* un *SG Intern Kft.*, Polijas komersantiem *Frambesa Sp.z.o.o.*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* un *Bradot Sp.z.o.o.*, Slovākijas komersantu *Business XXL s.r.o.* piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.

Tiesa konstatē, ka pieteicēja izteikusi apgalvojumu, ka TLK.AIS dati, kas liecina, ka auto nav izbraucis no Latvijas, var būt kļūdaini, tāpēc nepierāda, ka prece nav piegādāta pieteicējas klientiem.

Tiesa norāda, ka šis pieteicējas apgalvojums nav pamatots, jo preču nepiegādāšanas fakts no dienesta puses pierādīts arī ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem (lēmuma [13]-[19] punkts) tos vērtējot kopsakarā.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2018.gada novembra un decembra, kā arī 2019.gada janvāra, februāra, marta, maija, septembra un oktobra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, samazinot ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtību par darījumiem ar *Vabdar Torg Kft.* 20 936,00 *euro*, ar *SG Intern Kft.* – 22 646,00 *euro*, ar *Frambesa Sp.z.o.o.*– 16 644,00 *euro*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* – 8145,00 *euro*, *Bradot Sp.z.o.o.* – 95 545,00 *euro*, *Business XXL s.r.o.* – 10 127,00 *euro*, attiecīgi darījumu apliekot ar pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi.

Savukārt par darījumu ar *Pretendentas UAB* – dienests nepamatoti samazināja ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtību par 333,12 *euro* un nepamatoti aplika šo summu ar pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi.

Vienlaikus tiesa atzīst, ka, tā kā dienests pamatoti pieteicējai aprēķinājis pievienotās vērtības nodokli par darījumiem ar Ungārijas komersantiem *Vabdar Torg Kft.* un *SG Intern Kft.*, Polijas komersantiem *Frambesa Sp.z.o.o.*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* un *Bradot Sp.z.o.o.*, Slovākijas komersantu *Business XXL s.r.o.* , tad dienests, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo un piekto daļu pamatoti un tiesiski pieteicējai aprēķinājis arī pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu, un tā ir aprēķināta par pareizu periodu. Vienlaicīgi aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis, arī pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma nauda un soda nauda ir pārrēķināma atbilstoši sprieduma [20] punktā secinātajam.

[25] Pastāvot iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums daļā par darījumiem ar Ungārijas komersantiem *Vabdar Torg Kft.* un *SG Intern Kft.*, Polijas komersantiem *Frambesa Sp.z.o.o.*, *Mossimo Trading Sp.z.o.o.* un *Bradot Sp.z.o.o.*, Slovākijas komersantu *Business XXL s.r.o.* ir tiesisks un pamatots, savukārt pieteikums – noraidāms. Vienlaicīgi pieteikums daļā par darījumu ar Lietuvas komersantu *Pretendentas UAB* atzīstams par pamatotu, savukārt dienesta lēmums šajā daļā ir atceļams.

[26] Tiesa papildus norāda, tiesai nav pienākuma atbildēt uz pilnīgi visiem procesa dalībnieku izteiktajiem argumentiem, vien tiem, kuriem ir būtiska nozīme lietā (*Augstākās tiesas 2019.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.A420204717 10.punkts*). Tiesa ir atbildējusi uz būtiskajiem pieteicējas argumentiem lietā, bet uz pārējiem, kam nav nozīmes no tiesību viedokļa, procesuālās ekonomijas nolūkā atbildes nesniegs.

[27] Ievērojot, ka pieteikums tiek apmierināts daļā, pieteicējai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajai daļai atlīdzināma par pieteikumu samaksātā valsts nodeva 30 *euro* (*lietas 1.sējuma 18.lapa*).

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

**nosprieda**

**Apmierināt daļā** SIA „TehEksperts" pieteikumu.

**Atcelt** Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 29.jūlija lēmumu Nr.30.3-22.9/22.9/8360 daļā, kas attiecas uz SIA „TehEksperts" 2019.gada februārī deklarēto darījumu ar Lietuvas komersantu *Pretendentas UAB* un saistībā ar to veikto nodokļu maksājumu, soda un nokavējuma naudas uzrēķinu.

N**oraidīt pārējā daļā** SIA „TehEksperts" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 29.jūlija lēmuma Nr.30.3-22.9/22.9/8360 atcelšanu.

**Piespriest** no atbildētājas Latvijas Republikas par labu SIA „TehEksperts" reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/, juridiskā adrese: /adrese G/, samaksāto valsts nodevu 30 *euro*, kas atlīdzināma no atbildētājas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese D.Grabovska