Lietas arhīva Nr. A42-01048-19/17
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:1218.A420295418.10.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 18.decembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Agris Dreimanis,

piedaloties pieteicējas SIA „AR Invest" pārstāvim /pers. C/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem Gabriellai Sandlerei un Artūram Skaldmanim,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „AR Invest" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.oktobra lēmuma Nr.30.1-22.13/4562 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA „AR Invest" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN vai nodoklis) auditu par 2016.gada maiju–septembri.

Auditā konstatēts, ka pieteicēja 2016.gada maijā–augustā noformētajām preču piegādēm Slovākijas uzņēmumam *Nastaz Consulting Services s.r.o.* (turpmāk – pirmais Slovākijas uzņēmums) nepamatoti piemērojusi PVN 0 procentu likmi. Tāpēc ar dienesta 2018.gada 7.jūnija lēmumu Nr.30.2-23.34.2/22466 (turpmāk – audita lēmums) pieteicējai papildu samaksai valsts budžetā aprēķināts PVN 105 679,83 *euro*, soda nauda 63 404,3 *euro*, nokavējuma nauda 7794,25 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 91 790,41 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 55 074,24 *euro*.

Vienlaikus ar audita lēmumu pieteicējai atteikts atmaksāt par 2016.gada jūliju deklarēto pārmaksāto PVN 22 291,5 *euro* un augustā deklarēto pārmaksāto PVN 23 293,2 *euro*.

Pieteicēja apstrīdēja audita lēmumu.

[2] Ar dienesta 2018.gada 8.oktobra lēmumu Nr.30.1-22.13/4562 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) audita lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas deklarētais darbības veids ir metālu un metāla rūdu vairumtirdzniecība. Pieteicējas valdes loceklis /pers. G/ audita sākuma sarunā norādīja, ka uzņēmums faktiski nodarbojas ar alumīnija lietņu tirdzniecību, tos iepērkot no ražotāja AS „A Holding".

Pieteicēja 2016.gada maija–augusta PVN deklarācijās kā ar PVN 0 procentu likmi apliekamus darījumus deklarēja preču piegādes pirmajam Slovākijas uzņēmumam 940 305,92 *euro* apmērā.

Dienests neapstrīd, ka pieteicējas rīcībā bija preces (alumīnija lietņi), kuras tā 2016.gada maijā–augustā uzrādīja kā piegādātas Slovākijas uzņēmumam, un ka pieteicēja šīs preces faktiski ir realizējusi.

Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja veica preču piegādi uz Eiropas Savienības dalībvalsti. Proti, par pieteicējas tiesībām piemērot PVN 0 procentu likmi deklarētajiem darījumiem ar pirmo Slovākijas uzņēmumu.

[2.2] Kā pamatojumu PVN 0 procentu likmes piemērošanai un darījumu esības apliecināšanai ar pirmo Slovākijas uzņēmumu pieteicēja uzrādīja 2016.gada maijā–augustā 27 noformētus rēķinus, kuriem attiecīgi pievienotas preču transporta pavadzīmes (CMR), līgumus par alumīnija piegādēm 2016.gada maijā, jūnijā un jūlijā.

Minētajos dokumentos ir būtiski trūkumi, kas norāda uz to mākslīgo raksturu, kā arī uz to, ka pieteicējai un pirmajam Slovākijas uzņēmumam nebija nodoma atbilstoši tiem veikt darījumus.

[2.3] Pirmā Slovākijas uzņēmuma amatpersona izvairījās sniegt paskaidrojumus Slovākijas nodokļu administrācijai par veiktajiem darījumiem ar pieteicēju.

[2.4] Pieteicējas noformētajos kravu starptautisko autopārvadājumu līgumos (CMR) nav norādīts preces iepakojuma veids un skaits, laiks, kad kravas pārvadātājs saņēmis un izsniedzis kravu, izņemot CMR Nr.QQW-000181, kurā ir norādīts kravas saņemšanas laiks.

[2.5] CMR norādīto pārvadātāju SIA „V.G.K. un ??" un SIA „Savjer" sniegtā informācija neap liecina preču piegādi no Latvijas uz Slovākiju, *CMR* norādītās adreses nav identificējamas. Pārvadātāji SIA „J&J Trans" un SIA „Belle Transport" neapstiprina darījumus ar pieteicēju. Pārvadātāji SIA „Transport Solutinons" un SIA „AGS Elektronika" pārvadājumiem neiesniedza maršruta lapas (ceļazīmes) un līdz ar to nav iespējams salīdzināt pieteicējas CMR norādīto informāciju.

[2.6] CMR ir noformēti nepilnīgi, tajos ir neatbilstības. Nav iespējams identificēt personu, kura pircēja vārdā saņēma preci, kā arī trūkst pierādījumu tam, ka deklarētais pircējs preci vispār būtu saņēmis.

[2.7] Pieteicējas valdes loceklis vispārīgi apliecināja sadarbības ar pirmo Slovākijas uzņēmumu faktu, bet nespēja detalizēti izskaidrot darījumu norisi.

[2.8] Pieteicējas valdes loceklis norādījis, ka noliktavas uzskaitē alumīnija lietņi netiek dalīti pa sakausējuma markām un visu lietņu markas (226D, 231D, 239D) tiek uzskaitītas ar vienu preces artikulu. Minētais neatbilst preču un materiālo vērtību inventarizācijas aktā norādītajam.

[2.9] Lietā nav informācijas par pirmā Slovākijas uzņēmuma pasūtījumiem. Pieteicējas valdes loceklis nav nosaucis Slovākijas uzņēmuma amatpersonas vārdu un uzvārdu, kas ir pamats šaubām par darījumu īstumu, jo faktiski notikuša darījuma gadījumā nav ticams, ka to varētu nezināt.

[2.10] Līgumos noteiktas dažādas cenas vieniem un tiem pašiem alumīnija lietņiem, nav norādīta preču piegādes adrese, līgumus no pirmā Slovākijas uzņēmuma puses parakstījusi persona, kuras paraksts nav atšifrēts.

[2.11] Vērtējot minēto kopsakarā ar pieteicējas uzrādītajiem dokumentiem un sniegtajiem paskaidrojumiem par strīdus darījumiem, kā arī Slovākijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par pirmo Slovākijas uzņēmumu un no pārvadātājiem saņemto informāciju, nepārprotami secināms, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši. Noformēti tikai dokumenti, lai pieteicēja nepamatoti iegūtu tiesības PVN 0 procentu likmes piemērošanai.

[3] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Auditā apstrīdētajos darījumos ir izpildīti nosacījumi PVN 0 procentu likmes piemērošanai. Dienests par pamatu darījumu apšaubīšanai nepamatoti uzskatījis to, ka pirmais Slovākijas uzņēmums nav atsaucies uz Slovākijas nodokļu administrācijas uzaicinājumiem sniegt informāciju.

[3.2] Audita lēmums pieņemts bez pamatotiem argumentiem par darījumu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu neesību, atsaucoties uz vispārīgiem konstatējumiem par darījumu partneri raksturojošiem apstākļiem.

[3.3] Visos pārbaudē iesniegtajos CMR kravas saņēmēja rekvizītos (24.ailē) uzlikts zīmoga nospiedums *MTM-Zlievaren s.r.o, Leskovska cesta 4743, 96001 Zvolen*. Arī pieteicējas 2016.gada 1.jūlija sadarbības līgumā ar pirmo Slovākijas uzņēmumu piegādes nosacījumos ir norādīta minētā adrese. Arī pārvadātāji, kuri atsaucās uz dienesta uzaicinājumiem, sniedza paskaidrojumus par transportēšanas un piegādes faktu uz minēto adresi.

[3.4] Darījumu dokumentos nav tādu trūkumu, lai atzītu, ka prece nav transportēta uz citu dalībvalsti.

[3.5] Tas, ka pirmais Slovākijas uzņēmums nav preču faktiskais gala saņēmējs, bet tas preci realizē tālāk citiem uzņēmumiem (ko apstiprina Slovākijas nodokļu administrācija), neietekmē pieteicējas tiesības piemērot PVN 0 procentu likmi.

[3.6] Pieteicējas veikto darījumu struktūra nav tāda, kas ļautu pieņemt, ka pieteicēja, izvēloties darījumu partnerus, būtu rīkojusies nelabticīgi.

[3.7] No lietā noskaidrotajiem apstākļiem neizriet, ka pieteicēja būtu piedalījusies darījumos (vai zinājusi par tādiem), lai nepamatoti samazinātu budžetā maksājamo nodokli.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka pieteikums nav pamatots un lūdza to noraidīt, balstoties uz pārsūdzētā lēmuma argumentāciju. Norādīja uz netiešo pierādījumu kopuma nozīmīgumu secinājuma par nodokļu maksātāja iesaistīšanos nodokļu izkrāpšanā izdarīšanai.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja pieteikumu uz tajā minēto argumentu pamata.

Dienesta pārstāvji pieteikumu neatzina, balstoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

Tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. G/.

Motīvu daļa

[6] Pieteicēja 2016.gada maija–augusta PVN deklarācijās (*lietas 3.sējuma 77. – 83.lapa*) kā ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamus darījumus deklarēja preču (alumīnija lietņu) piegādes Eiropas Savienības teritorijā – pirmajam Slovākijas uzņēmumam 940 305,92 *euro* kopvērtībā.

Starp pieteicēju un pirmo Slovākijas uzņēmumu 2016.gada 8.aprīlī, 9., 11., 23., 24.maijā un 1.jūlijā noslēgti astoņi līgumi (23.maijā un 1.jūlijā noslēgts pa diviem līgumiem) (*lietas 1.sējuma 165.–172.lapa*) par preču *Aluminium Alloy 231D, Aluminium Alloy 226D* un *Alluminium Allov 226/EN AC 46000* piegādi. Par piegāžu veikšanu pieteicēja pirmajam Slovākijas uzņēmumam 2016.gada maijā–augustā izrakstījusi 27 rēķinus; kopā ar katru rēķinu pieteicēja iesniegusi dienestā pa preču transporta pavadzīmei CMR (*rēķini un tiem korelējošās CMR lietas 1.sējuma 185.–211.lapa*).

Lietā ir strīds par to, vai pieteicējas deklarētās preču (alumīnija lietņu) piegādes Eiropas Savienības teritorijā pirmajam Slovākijas uzņēmumam patiešām ir notikušas un līdz ar to – vai pieteicēja saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu ir ieguvusi tiesības piemērot piegādēm nodokļa 0 procentu likmi.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa kā vienu no priekšnoteikumiem nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā noteic to, ka preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, ko apliecina preču piegādātāja (šajā gadījumā – pieteicējas) rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Ja nodokļa maksātājs pretendē uz nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, tam ir jānodrošina atbilstoši pierādījumi piegādes veikšanai uz citu dalībvalsti (*Augstākās tiesas 2008.gada 8.maija spriedumā lietā Nr.SKA-159/2008 (A42203405) 12.punkts*). Līdz ar to pārbaudāms, vai pieteicējas iesniegtie pierādījumi apliecina deklarēto piegāžu faktisku veikšanu.

[8] Pieteicēja audita periodā alumīnija lietņus norādījusi kā iegādātus tikai no viena darījumu partnera – AS „A Holding" (uzņēmuma nosaukums līdz 2016.gada 21.novembrim – AS „Dīlers"). Arī alumīnija lietņu piegādes pieteicēja deklarējusi tikai vienam darījumu partnerim – pirmajam Slovākijas uzņēmumam.

Līdz ar to jāsecina, ka pieteicēja audita periodā darījumus ar alumīnija lietņiem veica vienīgi kā faktiskā starpniece starp SIA „A Holding" un Slovākijas uzņēmumu. Proti, pieteicēja alumīnija lietņus iepirka vienīgi tādēļ, lai pārdotu tos Slovākijas uzņēmumam.

[9] Dienests nav apšaubījis, ka pieteicējas rīcībā bija no AS „A Holding" iegādāti alumīnija lietņi. Pieteicējas tā laika valdes loceklis /pers. G/ auditējamajā periodā bija arī AS „Holding" valdes loceklis. Abiem uzņēmumiem bija viena un tā pati struktūrvienības adrese – Granīta ielā 31 k-5, Aconē, Salaspils pagastā, Salaspils novadā. Pieteicēja noliktavas telpas minētajā adresē nomāja no AS „A Holding". Šajā adresē abi uzņēmumi uzglabāja alumīnija lietņus, taču abu uzņēmumu noliktavas uzskaite ir nošķirta. Par šiem faktiem nav strīda.

[10] Pieteicējas auditējamā perioda laika valdes loceklis /pers. G/ paskaidrojumos dienestam un liecībā tiesas sēdē konsekventi norādījis, ka sadarbības ar pirmo Slovākijas uzņēmumu uzsākšanas iniciators bija pirmais Slovākijas uzņēmums. Taču /pers. G/ pretrunīgi aprakstījis sadarbības uzsākšanas apstākļus.

Tā 2016.gada 6.jūlija paskaidrojumos dienestam /pers. G/ norādīja, ka ar pirmā Slovākijas uzņēmuma amatpersonu *Gustav V.* ticies Granīta ielā.

Identitāti pārbaudījis pēc personu apliecinoša dokumenta (sk. *lietas 1.sējuma 154.lapu*).

Savukārt liecībā tiesas sēdē /pers. G/ norādīja, ka ar pirmā Slovākijas uzņēmuma amatpersonu (/pers. N/) personīgi nav ticies. Saziņa notikusi e-pastā vai pa faksu (*lietas 5.sējuma 25.lapa*).

Apgalvojumu par personīgu tikšanos ar pirmo Slovākijas uzņēmuma amatpersonu /pers. G/ izteica laikā (2016.gada jūlijā), kad notika pieteicējas deklarētie darījumi ar pirmo Slovākijas uzņēmumu. Līdz ar to nevarētu būt tā, ka /pers. G/ sadarbības apstākļus vairs neatcerējās. Taču vēlāk viņš versiju par personīgu tikšanos vairs nav uzturējis. Tas liecina, ka sniegtā informācija par tikšanos ar uzņēmuma pārstāvi, respektīvi, darījuma apstākļiem, nebija patiesa.

[11] Nav ticams, ka /pers. G/ vispār ir slēdzis īstus preču piegādes darījumus ar pirmā Slovākijas uzņēmumu un tā amatpersonu /pers. N/.

Minētais uzņēmums, kura birojs formāli atradies ēkā, kurā daudziem uzņēmumiem ir biroji, bet kurā tas faktiski nav bijis atrodams, nav bijis sasniedzams Slovākijas nodokļu administrācijai, kad tā vairākkārt mēģinājusi ar to sazināties, lai iegūtu informāciju par uzņēmuma darījumiem ar pieteicēju. Tostarp uzņēmums uz Slovākijas nodokļu administrācijas centieniem sazināties un iegūt informāciju par darījumiem nav reaģējis arī laikā, kad it kā slēdzis darījumus ar pieteicēju. Pēc tam uzņēmums vispār pārtraucis iesniegt PVN deklarācijas un izslēgts no PVN maksātāju reģistra (*lietas 3.sējuma 222., 231.lapa, 4.sējuma 31., 94.lapa*).

Fiziska neatrašanās oficiālajā adresē un pilnīga nesasniedzamība kontaktiem ar nodokļu administrāciju nav raksturīga uzņēmumiem, kuri tajā pašā laikā slēdz reālus komercdarījumus par lielām summām. Apstāklis, ka pirmais Slovākijas uzņēmums laikā, kad noformēti ievērojama apjoma darījumi ar pieteicēju, savas mītnes zemes nodokļu administrācijai nav bijis sasniedzams, ar augstu ticamības pakāpi liecina, ka šis uzņēmums īstu komercdarbību nav veicis, bet ir tikai izmantoti tā rekvizīti darījumu noformēšanai.

Šāda nodokļu administrācijas pārbaudēm faktiski nesasniedzamā pirmā Slovākijas uzņēmuma rekvizītu izmantošana ir padarījusi faktiski neizsekojamu preču piegādi darījumu ķēdē: AS „A Holding" – pieteicēja – pirmais Slovākijas uzņēmums – uzņēmums *ILT s.r.o.* (turpmāk – otrais Slovākijas uzņēmums) – uzņēmums *MTM-Zlievaren s.r.o.* (turpmāk – trešais Slovākijas uzņēmums).

Atbilstoši Slovākijas nodokļu administrācijas sniegtajām ziņām otrais Slovākijas uzņēmums apliecinājis preču iegādi no pirmā Slovākijas uzņēmuma un piegādi trešajam Slovākijas uzņēmumam. Līdzīgi trešais Slovākijas uzņēmums apliecinājis preču saņemšanu no otrā Slovākijas uzņēmuma un tālāku piegādi citiem uzņēmumiem – tostarp uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm (*lietas 3.sējuma 231.–233.lapa*).

Taču neviens no abiem šiem uzņēmumiem, kuri Slovākijas nodokļu administrācijai ziņas sniedz, nevar detalizētāk paskaidrot par to, kā preces ieguva pirmais Slovākijas uzņēmums. No otrā Slovākijas uzņēmuma iesniegtajiem dokumentiem par darījumiem ar pirmo Slovākijas uzņēmumu Slovākijas nodokļu administrācija secinājusi, ka preču izcelsmes valsts ir Latvija, taču ziņas par darījumu detaļām pirmā Slovākijas uzņēmuma nesasniedzamības dēļ nav izdevies iegūt (*lietas 4.sējuma 105.lapa*).

Par šāda savas valsts nodokļu administrācijas pārbaudēm nesasniedzama uzņēmuma iesaistīšanu darījumu ķēdē ir atbildīga Latvijas puse, jo otrā Slovākijas uzņēmuma pārstāvji paskaidrojuši, ka vēlējušies slēgt darījumus ar Latvijas piegādātājiem pa tiešo, taču viņiem norādīts, lai darījumus slēdz ar pirmo Slovākijas uzņēmumu (*lietas 4.sējuma 31.lapa*).

Šāda no tālākajiem darījumu ķēdē ietvertajiem uzņēmumiem saņemtā informācija arī ir pretrunā ar /pers. G/ paskaidroto, ka pirmais Slovākijas uzņēmums interesējies par iespējām pasūtīt alumīniju; no Slovākijas saņemtā informācija, gluži pretēji, liecina, ka par tādu iespēju interesējies otrais Slovākijas uzņēmums, kuram Latvijas puses pārstāvji likuši vērsties pie pirmā Slovākijas uzņēmuma, atsakoties sadarboties nepastarpināti.

Šādas darījumu ķēdes veidošana, iesaistot papildu starpnieku, nav izskaidrojama ar normālu komercpraksi, kurā pēc iespējas izvairās no liekas starpniecības, jo katrs starpniecības pakalpojums sadārdzina pakalpojumu (skatoties no piegādātāja puses – samazina peļņu, kuru piegādātājs varētu gūt, uzreiz pārdodot preces saņēmējam).

Šāda nesakritība informācijā par darījumu slēgšanas apstākļiem, kā arī noformētās darījumu ķēdes, kurā iesaistīts apšaubāmas nepieciešamības starpnieks (pirmais Slovākijas uzņēmums), neatbilstība normālai komercpraksei norāda, ka pieteicējas darījumi ar pirmo Slovākijas uzņēmumu nav noformēti parastas komercdarbības ietvaros, bet tiem acīmredzot ir kāds cits atklātībai slēpts mērķis.

Tāpat no Slovākijas saņemtā informācija papildus jau minētajai pretrunai starp /pers. G/ 2016.gada 6.jūlija paskaidrojumos un tiesas sēdē sniegto informāciju norāda, ka /pers. G/ sniedz patiesībai neatbilstošas ziņas par darījumu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu nodibināšanas apstākļiem.

Šāda darījumu noformēšana ķēdēs, kur kāds no uzņēmumiem (visbiežāk – pirmais uzņēmums, kurš ieved preces attiecīgajā dalībvalstī un kuram līdz ar to ir jāmaksā PVN; šajā gadījumā šāds uzņēmums ir pirmais Slovākijas uzņēmums) faktiski nav sasniedzams nodokļu administrācijas pārbaudēm, ir raksturīga tikai „pazudušā tirgotāja" jeb karuseļveida nodokļa izkrāpšanas shēmām, kurā ir svarīgi panākt, lai darījumu īstuma pārbaude nebūtu iespējama. Līdz ar to pirmā Slovākijas uzņēmuma rekvizītu izmantošanai darījumu noformēšanā ir saskatāms mērķis – nodokļa izkrāpšana.

Par pieteicējas darījumu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu formālo raksturu papildus norāda tas, ka pirmais Slovākijas uzņēmums, veicot maksājumus pieteicējai, maksājuma uzdevumos nav norādījis maksājumu pamatu (*lietas 1.sējuma 229., 231.–235.lapa*). Tāpat dienests starptautiskās sadarbības ietvaros noskaidrojis, ka pirmais Slovākijas uzņēmums 2016.gada maijā un jūlijā deklarējis preču piegādes pieteicējai, nevis otrādi (sk. *lietas 1.sējuma 41.lapas otru pusi*).

Tātad pieteicējas tā laika valdes loceklis /pers. G/ ir sniedzis pretrunīgu informāciju par darījumu slēgšanu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu, vispirms norādot uz personīgiem kontaktiem ar tā amatpersonu, bet pēc tam personīgu kontaktu esību noliedzot. Vēl jo vairāk – alumīnija lietņu iepirkšanu no AS „A Holding", kurā /pers. G/ tāpat bija valdes loceklis, pieteicēja audita periodā veikusi tikai tāpēc, lai piegādātu preces pirmajam Slovākijas uzņēmumam, kurš neizrāda faktiski esoša uzņēmuma pazīmes, jo nodokļu administrācijas pārbaudēm nav sasniedzams. /pers. G/ norāda, ka ar viņu sazinājās pirmā Slovākijas uzņēmuma amatpersona, interesējoties par darījumu slēgšanas iespējām, tāpēc /pers. G/ organizēja alumīnija lietņu pasūtīšanu no AS „A Holding". Taču šāda norise nav ticama, jo nav ticami, ka persona (pirmā Slovākijas uzņēmuma pārstāvis) aktīvi meklē iespēju veikt darījumus un pat atrod darījumu partneri citā dalībvalstī (Latvijā), taču tajā pašā laikā ir neizsekojama savas valsts nodokļu administrācijai. Kā arī /pers. G/ neko nemin par otrā Slovākijas uzņēmuma norādīto, ka Latvijas puse atteikusi tiešu sadarbību, liekot slēgt darījumu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu. Šāda informācijas liecina, ka pirmā Slovākijas uzņēmuma iesaistīšana bijusi Latvijas puses iniciatīva, nevis otrādi, kā apgalvo /pers. G/. Arī citi pieteicējas darījumu ar pirmo Slovākijas uzņēmumu apstākļi norāda, ka darījumi slēgti tikai formāli. Šādos apstākļos secināms, ka pieteicējas darījumi ar pirmo Slovākijas uzņēmumu nav slēgti parastas komercprakses ietvaros ar mērķi pārdot un pirkt preces, bet ar kādu atklātībai slēptu mērķi; veiktās darbības ir raksturīgas tām, kādas parasti veic „pazudušā tirgotāja" nodokļa izkrāpšanas shēmas īstenošanai.

Turklāt nav pārliecinošu pierādījumu, ka noformētās darījumu ķēdes ietvaros vispār būtu veiktas reālas preču piegādes. Pieteicējas noformētajos CMR kā izrakstītājs norādīta pieteicēja, kā saņēmējs – pirmais Slovākijas uzņēmums, kā faktiskais preču saņēmējs – trešais Slovākijas uzņēmums; preču saņemšana CMR apliecināta ar trešā Slovākijas uzņēmuma spiedogu (un parakstu bez atšifrējuma, kas līdz ar to nav identificējams ar konkrētu personu). Otrais Slovākijas uzņēmums norādījis, ka fiziski preces trešajam Slovākijas uzņēmumam nodevis pirmais Slovākijas uzņēmums. Taču trešais Slovākijas uzņēmums savas valsts nodokļu administrācijai norādījis, ka par pirmo Slovākijas uzņēmumu un pieteicēju neko nezina, preces tas esot saņēmis no otrā Slovākijas uzņēmuma saskaņā ar attiecīgiem CMR (*lietas 4.sējuma 229.lapa*). Tā kā pieteicējas un pirmā Slovākijas uzņēmuma dati ir CMR, kurās

saņemšanu it kā apstiprinājis trešais Slovākijas uzņēmums (ar spiedogu un neatšifrētu parakstu), savukārt otrais Slovākijas uzņēmums papildu transportēšanu nav organizējis, tad gadījumā, ja saskaņā ar šīm CMR patiešām būtu veiktas piegādes, tad trešajam Slovākijas uzņēmumam būtu ziņas par pieteicēju un pirmo Slovākijas uzņēmumu. Šādu ziņu esības neapstiprināšanās kopsakarā ar citiem iepriekš minētajiem apstākļiem norāda, ka noformēto darījumu ietvaros nav veiktas reālas preču piegādes.

Kopsakarā ar minēto par pareizu atzīstams arī dienesta secinājums, ka nav konstatējams, ka īpašuma tiesības uz precēm būtu pārgājušas pirmajam Slovākijas uzņēmumam, jo preču saņemšana apstiprināta ar trešā Slovākijas uzņēmuma spiedogu. Taču šis uzņēmums preču piegādes apstākļus apraksta veidā, kas neapstiprina pieteicējas iesniegtajās CMR norādīto informāciju un tādējādi kopsakarā ar citu minēto informāciju dod pamatu apšaubīt pieteicējas noformēto darījumu īstumu.

[12] Apstākli, ka piegādes faktiski nav notikušas, netieši, bet (jo sevišķi kopsakarā ar jau minēto) pārliecinoši apstiprina tas, ka piegāžu saturs nav izsekojams.

/pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka sakarā ar pirmā Slovākijas uzņēmuma pasūtījumiem pieteicēja veica pasūtījumus AS „A Holding" par noteikta sakausējuma veidņu lietņu piegādi (*lietas 5.sējuma 23.lapas otra puse, 24.lapas otra puse*). Taču neviens šāds pieteicējas veikts pasūtījums nav iesniegts, līdz ar to /pers. G/ paskaidrotais par preču iegādes procesu neapstiprinās.

Tāpat līgumos starp pieteicēju un pirmo Slovākijas uzņēmumu nav ietverts tāds pasūtījumu veikšanai būtisks elements kā preču kvalitātes rādītāji. /pers. G/ norādījis, ka preču kvalitāti apliecināja kvalitātes sertifikāti, kuri tika nosūtīti kopā ar kravu (*lietas 5.sējuma 25.lapas otra puse*). Taču pieteicēja nav iesniegusi nevienu kvalitātes sertifikātu, kuriem būtu jābūt pievienotiem CMR. Tādējādi nav izsekojams, kāda tieši krava ir nodota transportēšanai.

Ja pasūtījumi un kvalitātes sertifikāti patiešām pastāvētu, nav izskaidrojuma, kāpēc pieteicēja tos nav iesniegusi. /pers. G/ 2017.gada 5.aprīļa paskaidrojumos dienestam norādījis, ka kvalitātes sertifikāti nav nodokļa rēķini, tāpēc tiem nav nozīmes nodokļu pārbaudes veikšanā (*lietas 1.sējuma 223.lapa*). Tādējādi pieteicējas bijusī amatpersona pēc būtības norādījusi, ka par būtiskiem uzskata tikai nodokļa likmes pamatošanai formāli nepieciešamos dokumentus. Taču īstā darījumā tā partneriem ne mazāk svarīgi ir pierādījumi par to, ka tie laikus un kvalitatīvi izpildījuši uzņemtās saistības. Līdz ar to īstā darījumā pieteicēja saglabātu preču kvalitātes sertifikātus, kas apliecinātu, ka tā nosūtījusi atbilstošu un kvalitatīvu pasūtīto produkciju. Šo dokumentu neesība pieteicējas rīcībā un nespēja tos iesniegt auditam norāda, ka tādi nemaz nav bijuši un ka pieteicējas bijusī amatpersona sniedz nepatiesu informāciju par darījumu norisi.

Kopsakarā ar minēto atzīmējams, ka rēķini un CMR noformēti par alumīnija piegādi, neidentificējot to pa sakausējuma veidiem (*Aluminium Alloy 231D, Aluminium Alloy 226D* un *Alluminium Alloy 226/EN AC 460000*), kā tas norādīts noformētajos līgumos. Tātad nav salīdzināmas noformētajos līgumos norādītās alumīnija piegādes ar noformētajām piegādēm rēķinos un CMR.

Papildus kopsakarā ar minēto atzīmējama neatbilstība /pers. G/ paskaidrotajā, ka pieteicējas noliktavas uzskaitē alumīnija lietņi netiek dalīti pa sakausējuma markām un visu lietņu markas (226D, 231D, 239D) tiek uzskaitītas ar preces artikulu Nr.2000000000350 (*lietas 1.sējuma 223.lapas otra puse*). Tomēr pieteicējas preču un materiālo vērtību inventarizācijas aktā Nr.2 (*lietas 1.sējuma 83.–84.lapa*) noliktavā uz 2015.gada 31.decembri atsevišķi uzskaitīti alumīnija sakausējuma lietņi 231 (artikuls 200000000053) un 226 (artikuls 2000000000350). Savukārt pieteicējas apgrozījuma pārskatā par 2015.gada jūliju–2016.gada aprīli (*lietas 2.sējuma 82.lapa*) neizskaidrojamā kārtā nav norādīti alumīnija lietņi 231 (kuriem vismaz 2015.gada decembrī būtu jābūt saskaņā ar minēto inventarizācijas aktu). Dienests pamatoti norādījis, ka nesakritības starp /pers. G/ paskaidrojumiem un attiecīgajiem noliktavas uzskaites dokumentiem norāda, ka noliktavā esošās preces nav izsekojamas.

Par izskaidrotu gan ir atzīstams dienesta pārmetums, ka nav saprotams, kāpēc vienai un tai pašai precei norādītas dažādas cenas. /pers. G/ tiesas sēdē izskaidroja, ka cenas nosaka pēc biržas cenas, kas mainās (*lietas 5.sējuma 25.lapas otra puse*). Taču pērējās norādītās pretrunas, kas kopumā un kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem liecina par piegāžu faktisko neesību, nav izskaidrotas.

[13] Starptautisko kravu pārvadājumu apliecināšanai primāri ir paredzēti CMR. Taču konkrētie pieteicējas iesniegtie CMR piegāžu faktisku veikšanu neapstiprina.

Rēķiniem pievienoto CMR numuri vairākos gadījumos atkārtojas. Proti, CMR Nr.QQQ-000178 noformēts 2016.gada 5.maijā un 20.jūnijā; CMR Nr.QQQ-000180 noformēts 2016.gada 5.jūlijā, 19.jūlijā un 25.jūlijā; CMR Nr.QQQ-000181 noformēts ar 2016.gada 12.jūlija un 28.jūlija datumu; CMRNr.QQQ-000182 noformēts 2016.gada 4.jūlijā (pārvadātājs SIA „V.K.G un Co") un 1.augustā (pārvadātājs SIA „Savjer") CMR Nr.QQQ-000187 noformēts 2016.gada 12.maijā (pārvadātājs SIA „V.K.G. un Co" un 5.augustā (pārvadātājs SIA „Belle Transport").

Tas, ka CMR ar vienādu numuru noformēti ar dažādiem datumiem un iesniegti dažādu pārvadājumu apliecināšanai, turklāt daļā šādu gadījumu katrā no vienādā numura CMR ir norādīts cits pārvadātājs, liecina, ka dokumenti noformēti formāli un tādējādi nav saistīti ar reāliem pārvadājumiem.

Turklāt CMR ir arī citu būtisku noformējuma trūkumu kopums. CMR kā to noformēšanas vieta norādīta Rīga, kas nav saprotams, ja tie noformēti pie preču izsniegšanu Aconē, Salaspils novadā. Tāpat CMR nav norādīts preces iepakojuma veids un skaits, laiks, kad kravas pārvadātājs saņēmis un izsniedzis kravu (izņemot CMR Nr.QQQ-000181 ir norādīts kravas saņemšanas laiks). 17 CMR satur kravas transportlīdzekļa vadītāja parakstus bez atšifrējuma un trijās CMR nav kravas transportlīdzekļa vadītāja paraksta.

CMR piemītošo trūkumu kopums liecina par to formālu noformēšanu, nevis parāda saistību ar reāli veiktiem pārvadājumiem.

[14] Arī CMR norādīto pārvadātāju sniegtā informācija neļauj konstatēt reāli notikušus pārvadājumus.

SIA „Vervo" norādīja, ka uzņēmums bija tikai starpnieks, bet reālos transporta pakalpojumus sniedza SIA „Belle Transport" un SIA „Schenker" (*SIA „Vervo" sniegtā informācija lietas 2.sējuma 125.–151.lapā*).

SIA „Belle Transport" uz dienesta aicinājumu sniegt informāciju neatsaucās (*lietas 2.sējuma 6.–7.lapa*). Tādējādi šā uzņēmuma iesaiste transportēšanā neapstiprinās.

No SIA „Vervo" sniegtās informācijas izriet, ka SIA „Schenker" izrakstījis rēķinus SIA „Vervo" par alumīnija transportēšanu uz *Zvolen*, kuros kā kravas nosūtītājs norādīts – *Dīlers*, Granīta iela 31 k-5, Acone, Salaspils novads. Tā kā kravas nosūtītājs ir cits uzņēmums (*Dīlers*), nav pamata identificēt attiecīgos pārvadājuma dokumentus ar pieteicējas veiktām piegādēm.

Turklāt SIA „Transport Solutions", kas it kā veikusi pārvadājumus SIA „Schenker" uzdevumā (*SIA „Transport Solutions" sniegtā informācijas lietas 2.sējuma 40.–45.lapā*), kā arī SIA „AGS Elektronika", kura norādījusi, ka darbojās SIA „Transport Solutions" uzdevumā (*SIA „AGS Elektronika" sniegtā informācijas lietas 2.sējuma 46.–51.lapā*), neiesniedza dienesta pieprasītās ceļazīmes vai maršruta lapas. Līdz ar to CMR norādītā informācija par šiem uzņēmumiem kā pārvadātājiem nav salīdzināma autotransporta veikto pārvadājumu datiem un tādējādi nav apstiprināma.

SIA „J&T Trans", kas norādīts kā pārvadātājs 2016.gada 9.maija CMR Nr.QQQ-000179SI, norādīja, ka uzņēmumam 2016.gada darījumu ar pieteicēju nav bijis (*lietas 2.sējuma 24.–27.lapa*). Tādējādi arī šā CMR norādītā pārvadātāja reāla iesaiste pārvadājumos nav apstiprināta.

SIA „V.G.K. un Co" un SIA „Savjer" sniegtā informācija (*attiecīgi lietas 2.sējuma 52.–124. un 28.–39.lapa*) neapliecina preču piegādi no CMR norādītās adreses Granīta ielas 31 k-5, Aconē, Salaspils novadā, uz Slovākiju *Lieskovska 4743, Zvolen 96001*, jo transportlīdzekļu maršruta lapās un ceļazīmēs (*lietas 2.sējuma 32.–33., 60., 64., 68., 73., 77., 81., 85., 90., 94., 98., 104., 105., 110., 114., 119., 123.lapa*) kā maršruta sākums norādīta Jelgava vai Rīga (konkrētas adreses nav minētas vispār), bet Acone vai Salaspils novads/pagasts maršrutā nav minēts. Turklāt nav iesniegti tahogrāfa dati. Līdz ar to pārvadājumu faktiskai veikšanai CMR norādītajā maršrutā nav apstiprinājuma.

SIA „CLM Transport" norādīja, ka uzņēmums nodrošināja pieteicējai transporta pakalpojumus, kurus pats saņēma no Polijas uzņēmuma *?????-POL* (*SIA „CML Transport" sniegtā informācija lietas 2.sējuma 2.–5.lapa*). Taču iesniegtais uzņēmuma *?????-POL* vārdā noformētais rēķins par transporta pakalpojumu sniegšanu SIA „CLM Transport" 2016.gada 16.maijā neatbilst pieteicējas uzrādītajā CMR Nr.QQQ-000165 (kā pārvadātājs norādīts uzņēmums *?????-POL*) norādītajam kravas iekraušanas datumam 18.maijā un kravas saņemšanas datumam 19.maijā. Līdz ar to faktiska pārvadājuma veikšana neapstiprinās arī šajā gadījumā, bet tā vietā ir konstatējama sniegtās informācijas neatbilstība patiesībai.

Tādējādi arī pārvadātāju iesniegtie dokumenti neļauj izsekot pārvadājumu norisei un konstatēt to reālu esību noteiktos datumos un noteiktā maršrutā, ar noteiktu kravas saturu (jau iepriekš spriedumā minēts, ka nav iesniegti preču kvalitātes sertifikāti, kam būtu jābūt nodotiem transportēšanai kopā ar CMR to pielikumā; tādus nav iesnieguši arī pārvadātāji). Tādējādi secināma dokumentu par preču pārvadājumu uz ES dalībvalsti formāla noformēšana, nevis reālu pārvadājumu veikšana.

[15] Minēto apstākļu kopums ir pietiekams, lai secinātu, ka pieteicēja faktiski nav veikusi deklarētās alumīnija lietņu piegādes uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, bet ir noformējusi dokumentus par faktiski neveiktām piegādēm un faktiski nenotikušiem pārvadājumiem.

Kā pamatoti rezumējis dienests, ir konstatējama pieteicējas fiskāla ieinteresētība noformēt šādus mākslīgus darījumus. Proti, pieteicēja noformē iegādes no Latvijas piegādātāja (AS „A Holding"), atskaita priekšnodokli, savukārt realizāciju noformē uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti (pirmajam Slovākijas uzņēmumam), darījumiem piemērojot nodokļa 0 procentu likmi, un tādējādi nepamatoti iegūst no valsts budžeta atmaksājamo nodokli.

Līdz ar to dienesta lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251.panta sesto daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt SIA „AR Invest" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.oktobra lēmuma Nr.30.1-22.13/4562 atcelšanu.

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

Tiesnesis A.Dreimanis