ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420341117
Lietas arhīva Nr. AA43-0169-20/21
ECLI:LV:ADAT:2020:0210.A420341117.16.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020. gada 10. februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Kristīne Kalvāne,
tiesneses Ilze Amona un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Pērnes L" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017. gada 17. novembra lēmuma Nr. 30.2-22.7/6030 atcelšanu, sakarā ar SIA „Pērnes L" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019. gada 12. aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2017. gada 17. novembra lēmumu Nr. 30.2?22.7/6030 (turpmāk – lēmums), ar kuru atstāts negrozīts zemākas iestādes lēmums par pieteicējai SIA „Pērnes L" papildus budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli 94 512,06 *euro,* nokavējuma naudu 10 991,97 *euro,* soda naudu 28 353,62 *euro,* samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli par 26 597,45 *euro* apmērā un saistībā ar to aprēķināto soda naudu 7979,24 *euro.*

Ar lēmumu vienlaikus noteikts pievienotās vērtības nodoklis 329 197,40 *euro* kā budžetam nodarītais zaudējums, bet minētā summa nav noteikta papildu nomaksai budžetā, jo ir pagājis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā noteiktais triju gadu termiņš.

[2] Dienests pievienotās vērtības nodokļa audita ietvaros par laika posmu no 2014. gada janvāra līdz 2015. gada janvārim apstrīdēja pieteicējas darījumu ar SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA" faktisko esību.

Lēmumā secināts, ka pieteicēja faktiski nav saņēmusi preces (eļļa, cukurs, sviests u. c.) no minētajām komercsabiedrībām un pieteicēja nav realizējusi preces (eļļa, cukurs, sviests) Igaunijā reģistrētam uzņēmumam *OÜ „Calisto Trade"*.

Dienests par apstrīdētajiem darījumiem noformētos dokumentus neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta izpratnē un nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem deklarējams aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis un atskaitāms priekšnodoklis.

Par to, ka pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā fiskālo priekšrocību gūšanā, liecina pieteicējas saimnieciskās darbības izvērtējums. Proti, pieteicēja ilgstoši nodarbojas ar pārtikas produktu ražošanu, pieteicēja ir informēta par situāciju nozarē, kā arī uzņēmumiem, kas nodrošina atbilstošu preču piegādi. Nav loģiska un ekonomiska pamatojuma tam, ka kā preču (izejvielas) piegādātājs piesaistītas komercsabiedrības bez atbilstoša darbaspēka un materiāltehniskā nodrošinājuma, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Turklāt atbilstoši dienesta vērtētajai informācijai vienas dienas ietvaros strīda precēm (atbilstoši dokumentos norādītajam) vairākkārtīgi tika mainīti īpašnieki, taču faktiska preču piegāde netika konstatēta. Atsevišķos gadījumos kā strīda preču piegādātājas atzīstamas ārvalstīs reģistrētas komercsabiedrības, citos – strīda preču piegāde pieteicējai nav konstatējama, attiecīgi dienests secināja, ka pieteicēja apzināti iesaistījās krāpnieciskā neesošu darījumu shēmā.

Ņemot vērā, ka preču piegādes veiktas uz pieteicējas ražotni, minētais nepārprotami liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos formālu darījumu noformēšanā ar SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA". Darījumu ķēdes, kurā iesaistītas minētās komercsabiedrības, izveidošanas un izmantošanas galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību gūšana. Šāda fiskāla rakstura priekšrocība tiek nodrošināta tieši pieteicējai, jo darījumiem ar Eiropas Savienības valstu komersantiem (UAB „Kauno Grūdai", UAB „Arvi Cukrus", UAB „Kalara", AS „Scanola Baltic", „Arsenal LTD" Sp.z.o.o. u.c.) tiktu piemērota pievienotās vērtības nodokļa likme 0% apmērā, līdz ar to negūstot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Savukārt, iesaistot preču iegādes darījumā kā starpposmu fiktīvus uzņēmumus, pieteicēja par šiem darījumiem iegūst pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības.

Savukārt par pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 2014. gada janvārī–maijā deklarēto preču piegādi Igaunijā reģistrētam uzņēmumam *OÜ „Calisto Trade”* 1 790 715,54 *euro* dienests norādīja, ka pušu starpā noformēti trīsstūrveida darījumi, t. i., pieteicējas noformētajos starptautiskajos transporta pavaddokumentos (turpmāk – CMR) kā preču izkraušanas adreses norādītas Lietuva, kā preču saņēmēji – Lietuvā reģistrētas komercsabiedrības *UAB „Boriumas”*, *UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”* (*UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”* kā iegādes darījumu partneres deklarēja SIA „Fruteks” deklarētās darījumu partneres SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS” tālākā darījumu partnere SIA „Fortiro”). Ņemot vērā minēto, dienests secināja, ka noformēto darījumu ietvaros figurē vienas un tās pašas Lietuvā reģistrētas komercsabiedrības, kuru darbībai atbilstoši Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai nav gūts apliecinājums.

Turklāt pārbaudei nav uzrādīti starp pieteicēju un *OÜ „Calisto Trade”* noformētie līgumi par preču piegādi, kuros, ņemot vērā strīda darījumu specifiku, apjomu, vērtību, būtu iekļauti būtiski darījumu norises nosacījumi (preču sortiments, to cena, piegādes un apmaksas termiņi, definēta par piegādi atbildīgā persona, piegādes process, noteikts piegādes adresāts u. c.). Līguma neesība rada šaubas par noformētajiem darījumiem. Līgums šādos darījumos atzīstams kā būtisks. Minēto apliecina arī Lietuvas un Igaunijas nodokļu administrācijas informācija, no kuras izriet, ka *UAB „Boriumas”*, *UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”* reālu saimniecisko darbību neveic un šo uzņēmumu reģistrācijas datus izmanto neesošu darījumu noformēšanai, lai gan atsevišķos gadījumos pārvadātāji preču piegādes faktu ir apstiprinājuši.

Tāpat par noformēto darījumu formālo raksturu liecina tas, ka atbilstoši pieteicējas grāmatvedības reģistros norādītajai informācijai *OÜ „Calisto Trade”* parāds komercsabiedrībai ir 163 044,20 *euro*. Pieteicējas amatpersona apliecināja, ka *OÜ „Calisto Trade”* nav pilnībā norēķinājusies ar pieteicēju. Ja darījumi būtu reāli notikuši, pieteicēja veiktu darbības parāda atgūšanai.

Tā kā pārbaudē nav gūts apstiprinājums preču saņemšanai no SIA „Fruteks” un to piegādei *OÜ „Calisto Trade”*, tad pieteicējai saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmo daļu un 43. panta ceturto daļu samazināma 2014. gada janvārī–maijā deklarēto kopējo un ar pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi apliekamo darījumu vērtība 1 790 715,54 *euro* apmērā.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteikumā ietverti turpmāk norādītie apsvērumi.

[3.1] Savas komercdarbības nodrošināšanai pieteicēja iegādājas dažādas pārtikas preces no vairākiem piegādātājiem, kuru izvēli nosaka konkrētās preces cena, kvalitāte, pieejamība, piegādes un norēķinu nosacījumi u.c.

Pirms darījumu noslēgšanas pieteicēja pārbaudīja informāciju par potenciālajiem darījumu partneriem publiskos reģistros. Dienests ir apstrīdējis pieteicējas darījumus, kuru norise neatšķiras no darījumiem, kas auditā tika atzīti.

[3.2] Darījumu veikšanas brīdī uzņēmumi bija reģistrēti pievienotās vērtības nodokļa maksātāji. Uzņēmumi nav uzskatāmi par fiktīviem. Darījumus ir apliecinājuši gan visi pieteicējas tiešie darījumu partneri (to amatpersonas), gan arī citas darījumos iesaistītās personas (pārvadātāji, pieteicējas piegādātāju tālākie piegādātāji). Pieteicēja ir saņēmusi nodokļa rēķinos norādītās preces, kuras izmantojusi ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, ko dienests nav apstrīdējis. SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” izsniegtie nodokļa rēķini atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125. panta prasībām.

Informācija par pieteicējas deklarēto darījumu partneru tālākajiem darījumu partneriem nav attiecināma uz pieteicēju, attiecīgi nav atzīstama kā pamatojums darījumu neatzīšanai.

[3.3] Dienests nav objektīvi izvērtējis pierādījumus un citus lietas apstākļus. Lēmums neatbilst judikatūrā nostiprinātajām atziņām. Dienests neieguva pierādījumus, ka pieteicēja darījumos iesaistījusies apzināti, ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

[3.4] Piegādājot preces Igaunijas komersantam *OÜ „Calisto Trade”*, pieteicēja ir ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 21. punkta, 5. panta pirmās daļas 1.punkta, 41. panta pirmās daļas 3. punkta un ceturtās daļas prasības.

Pieteicējai bija tiesības piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi preču piegādēs Igaunijas komersantam *OÜ „Calisto Trade”*, jo darījumi atbilst šajās normās ietvertajiem noteikumiem.

[3.5] Daļā par piegādēm *OÜ „Calisto Trade”* dienests nav ņēmis vērā judikatūras atziņas, kas norādītas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2012. gada 14. decembra spriedumā lietā Nr. SKA-549/2012, Eiropas Savienības Tiesas 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā Nr. C-409/04 42., 44. un 68. punktā, 2014. gada 9. oktobra sprieduma lietā Nr. C-492/13 23., 24. un 33. punktā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019. gada 12. aprīļa spriedumu pieteikums noraidīts.

[4.1] Tiesa atsaucās uz administratīvo tiesu judikatūru un secināja, ka, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu. Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz dienestam, bet tos jāatspēko pieteicējam.

Dienests norādījis, ka daļa strīdus preču ir piegādātas no Lietuvā, Igaunijā reģistrētiem uzņēmumiem, savukārt daļai preču piegāžu nav gūts apliecinājums. Tiesa nekonstatēja, ka arī tajos gadījumos, kad pārvadātāji noliedz konkrētu pārvadājumu veikšanu, no lietā esošiem pierādījumiem to kopumā varētu pārliecinoši secināt, ka preces vispār nav

piegādātas. Tas ir pamats pieņēmumam, ka preču kustība ir notikusi. Taču minētais vēl nenozīmē, ka pieteicējai atzīstamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.2] Senāts ir norādījis, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts vai preces vai pakalpojuma neesības fakts ir grūti konstatējams un tādēļ ir izdarāms pieņēmums, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts, tiesai ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījumu dokumentos norādītā persona. Ja noskaidrojas, ka darījumu dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt preci vai pakalpojumu, tad ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu (sk. *Senāta 2018. gada 16. maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 5. punktu)*.

Konkrētajā gadījumā tiesa konstatēja, ka SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA" nav piegādājušas pieteicējai preces, kā arī pieteicēja zināja, ka tā iesaistās dokumentu noformēšanā par darījumiem, kas nav notikuši tieši ar konkrētajiem uzņēmumiem. Šos secinājumus tiesa pamatoja ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.3] Saskaņā ar noformētajām pavadzīmēm SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA" 2014. gada janvārī–2015. gada janvārī piegādāja pieteicējai dažādas pārtikas preces.

Pavadzīmēs ir norādītas šādas preču izsniegšanas un saņemšanas (iekraušanas un izkraušanas) adreses:

1) SIA „Fruteks" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīts, ka preces iekrautas /Nosaukums/ (šajā adresē reģistrēta SIA „Fruteks" noliktava), bet izkrautas – /adrese/ (izņēmums ir 2014. gada 10. februāra pavadzīme, kur norādīta izkraušanas adrese – /adrese A/). Tiesa norādīja, ka adrese /Nosaukums/ tiek norādīta arī ķēdes tālāko piegādātāju SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS" un SIA „NOBATOS GROUP" izrakstītajās pavadzīmēs par piegādēm SIA „Fruteks";

2) SIA „Germes Ltd" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīts, ka preces izsniegtas /adrese B/ (šajā adresē reģistrēta SIA „Germes Ltd" noliktava), bet saņemtas – /adrese/. Tiesa norādīja, ka arī tālākais piegādātājs SIA „Interbaltic Foods" pavadzīmēs par piegādēm SIA „Germes Ltd" kā preču izsniegšanas adresi norāda /adrese B/;

3) SIA „Wotan Group" vārdā noformēto pavadzīmju daļā norādīts, ka preces izsniegtas /adrese D/ (SIA „Wotan Group" juridiskā adrese adrese), bet saņemtas – /adrese/. Tiesa norādīja, ka tālākais piegādātājs SIA „ARGO SERVISS" daļa pavadzīmju par piegādēm SIA „Wotan Group" norāda, ka preču saņemšanas vieta ir /adrese D/. Citā pavadzīmju daļā norādīts, ka preču izsniegšanas un saņemšanas adrese ir /adrese/. Daļā pavadzīmju šādu pašu preču izsniegšanas un saņemšanas vietu (/adrese/) norāda tālākais piegādātājs SIA „ARGO SERVISS";

4) SIA „ZRS BALTIJA" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīts, ka preces gan saņemtas, gan izsniegtas /adrese/. Saskaņā ar dienesta norādīto, ko pieteicēja nav apstrīdējusi, tas pats ir norādīts arī SIA „ZRS LOĢISTIKA" izrakstītajās pavadzīmēs. Tiesa norādīja, ka preču izsniegšanu un saņemšanu adresē /adrese/, turklāt vienā un tajā pašā dienā, norāda arī tālākie piegādātāji. Piemēram, saskaņā ar pavadzīmēm 2014. gada 3. jūlijā adresē /adrese/ preces pieteicējai izsniedza SIA „ZRS BALTIJA", savukārt uzņēmumam SIA „ZRS BALTIJA" tajā pat vietā un datumā preces izsniedza SIA „Germes Ltd", turklāt uzņēmumam SIA „Germes Ltd" tajā pat vietā un datumā preces izsniedza SIA „Eskolo".

Tiesa konstatēja, ka lietā ir pierādījumi (Lietuvas, Polijas, Igaunijas nodokļu administrāciju iegūtie pārvadātāju paskaidrojumi, CMR), no kuriem izriet, ka vairumā gadījumu pārvadātāji apstiprina preču tiešu transportēšanu no iekraušanas vietām (pārsvarā Polijā un Lietuvā) uz adresi /adrese/, taču neapstiprina, ka maršrutā būtu iesaistītas adreses: /Nosaukums/; /adrese B/; /adrese D/. Daļā gadījumu pārvadātāji norāda adreses, kas nav saistītas ar pieteicēju, vai arī noliedz no pavadzīmēm izrietošo pārvadājumu esību (pavadzīmēs norādītas attiecīgajiem pārvadātāju uzņēmumiem nepiederošas automašīnas, attiecīgajos datumos pārvadājumi nav veikti u. tml.).

Tāpat no minētajiem pierādījumiem (pārvadātāju paskaidrojumi, CMR), kā arī dienesta iegūtās informācijas (uzņēmumu PVN deklarācijas) tiesa secināja, ka vairumā gadījumu preces ir piegādātas (vai ir uzskatāms, ka tās piegādātas, jo nav neapgāžamu pierādījumu, ka preču kustība nav notikusi) no pārdevējiem, kas ir ārvalstu kompānijas (vairumā gadījumu – UAB „Kauno Grūdai") un kuras netiek uzrādītas dokumentāri noformētajā piegāžu ķēdē. Šos uzņēmumus kā darījumu partnerus nedeklarē SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA", kā arī uzņēmumi, kas tiek uzrādīti kā tālākie piegādātāji attiecīgajās darījumu ķēdēs.

Tāpat pārvadātāju sniegtā informācija un CMR norāda uz kādu citu likumsakarību, kurai nav gūstams izskaidrojums no normālas komercprakses notikšanas viedokļa, proti, noformētajos CMR vairumā gadījumu kā preču saņēmēji adresē /adrese/ norādīti Lielbritānijas uzņēmumi *Trading National LP* un *Chester Impex LP*. Tāpat arī transporta pakalpojumu pasūtītāji vairumā gadījumu ir uzņēmumi, kas netiek uzrādīti kā piegādātāji attiecīgajās darījumu ķēdēs.

No minētā tiesa secināja, ka par preču piegādēm pieteicējai no SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA", kā arī par piegādēm šiem pieciem uzņēmumiem, ir noformēti dokumenti, kas neatspoguļo saimniecisko realitāti konkrētajos gadījumos. Proti, ir izveidoti dokumenti, kuros parādās šķietamo piegādātāju virkne, kuru aizsegā notiek tiešās piegādes no ārvalstu uzņēmumiem uz pieteicējas ražotnes adresi /adrese/. Šīs piegādes notiek, reāli darbojoties pavisam citiem uzņēmumiem. Piemēram, saskaņā ar 2014. gada 24. novembra pavadzīmi WOT 00260 (*lietas 5. sējuma 24. lapa*) SIA „Wotan Group" piegādājusi pieteicējai cukuru maisos pa 25 kg, kopā 24000 kg, preces izsniegtas /adrese D/, un saņemtas adresē /adrese/. Preču pārvadātājs bijis *UAB „Hornsta"*, transportlīdzeklis /numurs/, vadītājs – */pers. F/*. Saskaņā ar 2014. gada 24. novembra pavadzīmi ARG 00588 (*lietas 5. sējuma 103. lapa*) uzņēmumam SIA „Wotan Group" minētās preces ir piegādājusi SIA „ARGO SERVISS", preces izsniegtas /adrese C/, saņemtas – /adrese D/. Pārvadātājs, transportlīdzeklis un tā vadītājs tāds pats kā pavadzīmē WOT 00260. Saskaņā ar 2014. gada 24. novembra pavadzīmi ROB 2014-0001 (*lietas 6. sējuma 103. lapa*)

uzņēmumam SIA „ARGO SERVISS” tās pašas preces ir piegādājusi SIA „ROBBY”, preces izsniegtas /adrese F/, saņemtas – /adrese C/. Pārvadātājs, transportlīdzeklis un tā vadītājs tāds pats kā pavadzīmēs ARG 00588 un WOT 00260. Saskaņā ar CMR H 002237 (*lietas 13. sējuma 222. lapa*), minētās preces pārvadāja *UAB „Hornsta”*, tās iekrautas Marijampolē, Lietuvā, saņēmējs – *OÜ „Trade Event”*, saņemšanas vieta – *Trading National LP*, Babīte, Rīgas rajons. CMR sadaļā par kravas saņemšanu ir redzams *Trading National LP* zīmogs un neatšifrēts paraksts. Pārvadātāja uzņēmuma vadītājs /pers. G/ norādīja, ka pārvadājums no /adrese D/, uz /adrese/ netika veikts (*sk. lietas 11. sējuma 140. lapa, 14. sējuma 108. lapa*). Minētais piemērs ir tipiska ilustrācija neatbilstībām starp SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” pavadzīmēs attēloto notikumu gaitu un tiem apstākļiem, kas atklājas, iepazīstoties ar pārvadātāju sniegto un CMR ietverto informāciju.

Tiesai neradās šaubas, ka minēto simulatīvo darījumu ķēžu izveides mērķis ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” izrakstītās pavadzīmes veido daļu no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas plāna.

[4.4] Tiesa atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas praksi un norādīja, ka izskatāmajā lietā ir iespējams konstatēt, ka preces ne vien netika saņemtas no rēķinu izsniedzēja rokām, bet rēķinus izrakstījuši tādi uzņēmumi, kas vispār nav piedalījušies piegāžu norisē. Patiesie piegādātāji un saņēmēji nav konkrētajā mākslīgi noformētajā darījumu ķēdē uzrādītie uzņēmumi.

[4.5] Papildus jau minētajam (patiesā nosūtītāja, pārvadājumu pasūtītāja, preču saņēmēja slēpšana; neatbilstošu (neizmantotu) izsniegšanas/saņemšanas adrešu norādīšana pavadzīmēs) par dokumentāri noformētās piegāžu ķēdes fiktīvo raksturu liecina citi dienesta konstatētie fakti. Proti, starp pieteicēju un SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” noformēti līgumi ir ar vispārīgu, formālu raksturu, kas noslēgti tikai skata pēc. No līgumu satura nav konstatējams, kādā veidā tie nodrošina konkrētu piegāžu notikšanu.

Ne pieteicējas amatpersona, ne SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” amatpersonas vai darbinieki nespēja saprotami izskaidrot, kā aizsākusies sadarbība, kā notika vienošanās par konkrētu darījumu saturu, cenām, apmaksas kārtību u. tml. Par šiem apstākļiem tiesas sēdēs nopratināti /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/, /pers. L/, /pers. M/, /pers. N/, arī /pers. O/ kā darījumu ķēdē tālāk esoša uzņēmuma amatpersona. Liecības lielākoties atkārto vispārīgu informāciju, kas ir pieejama no pavadzīmēm, taču detaļās tās nav pārliecinošas un arī pretrunīgas (*liecības atreferētas pirmās instances tiesas sprieduma 14.?28. punktā*). Pārbaudei netika iesniegti rakstveida pasūtījumi, e-pasta sarakste u. tml., lai gan runa ir par preču partijām, katra no kurām ir vairāku tūkstošu *euro* vērtībā.

Tiesa secināja, ka, lai gan ar noformēto dokumentu (pavadzīmes, līgumi) palīdzību ir mēģināts uzdot par saimnieciskajai realitātei atbilstošām SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” piegādes pieteicējai, taču pierādījumi lietā visā to kopumā liecina par pretējo.

[4.6] Tiesa norādīja, ka par to, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par noformēto darījuma dokumentu neatbilstību faktiskajiem apstākļiem iesaistoties pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas plānā, liecina turpmāk minētie apstākļi.

Pieteicējas amatpersona dienestam norādīja, ka tika dibināti personīgi kontakti ar kompāniju amatpersonām vai pārstāvjiem – /pers. H/ (SIA „Fruteks”), /pers. L/ (SIA „Wotan Group”), /pers. J/ (SIA „Wotan Group”), /pers. M/ (SIA „ZRS BALTIJA” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”). Kā jau minēts, minētās personas pārstāv buferuzņēmumus, kuru reāla saimnieciskā darbība konkrēto piegāžu nodrošināšanā nav konstatējama. Tiesa šim apstāklim guva apstiprinājumu, nopratinot minētās personas kā lieciniekus. Līdz ar to ir grūti iedomāties, ka pieteicējas amatpersona, kontaktējoties ar minētajām personām, varējusi to pārstāvētos uzņēmumus uztvert kā īstus darījumu partnerus.

Līdzīgi kā lietā nopratinātie lecinieki, arī pati pieteicēja nespēja ticami izskaidrot darījumu aizsākšanos un uzturēšanu ar konkrētajiem piegādātājiem – SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”, it īpaši ņemot vērā šo uzņēmumu pieredzes un reputācijas trūkumu, materiāltehnisko resursu neesību. Pieteicēja nav izskaidrojusi arī formālo līgumu nozīmi darījumu notikšanā. Pieteicējas izvirzīto versiju, ka noformētu līgumu esība ir dienesta noteikts obligāts priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai, neapstiprina ne tiesību normas, ne konkrēti fakti.

Atbilstoši preču pārvadātāju sniegtajai informācijai kā preču saņēmēji adresē /adrese/ vairumā gadījumu norādīti uzņēmumi *Trading National LP* vai *Chester Impex LP*, kas tika norādīts arī pieteicējas rīcībā esošajos CMR. Minētais apstāklis liecina, ka pieteicēja, saņemot preces no Lietuvas, Igaunijas un Polijas uzņēmumiem, nevarēja nezināt, ka SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” vārdā noformētās pavadzīmes satur nepatiesu informāciju, ka minētās sabiedrības nav preču piegādātāji. Apstāklis, ka pieteicēja nepievērsa uzmanību minētajām neatbilstībām, liecina par pieteicējas apzinātu iesaisti mākslīgu darījumu ķēžu izveidē. Pievēršot uzmanību CMR norādītajai informācijai, kā arī SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group” un SIA „Germes Ltd” pavadzīmēs norādītajiem preču transportēšanas maršrutiem, pieteicēja nevarēja nekonstatēt neatbilstības. Pieteicēja kā informēts tirgus dalībnieks šādu nevērību ir izrādījusi ilgstoši, tādēļ vienīgais izskaidrojums ir tāds, ka pati pieteicēja ir apzināti iesaistījusies dokumentu noformēšanā par neesošiem darījumiem.

Tāpat pieteicēja saskaņā ar noformētajām pavadzīmēm 2014. gada janvārī–aprīlī iegādājās preces no SIA „Fruteks”, savukārt SIA „Fruteks” piegādātāju ķēdē cita starp ir Lietuvas uzņēmumi *UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”*. Šos uzņēmumus kā iegādes darījumu partnerus deklarē SIA „Fruteks” deklarētās darījumu partneres SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS” tālākā darījumu partnere SIA „Fortiro”. Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par 2014. gada janvāri–maiju deklarēja preču piegādes Igaunijā reģistrētam uzņēmumam *OÜ „Calisto Trade”*, pieteicējas noformētajos

CMR preču izkraušanas adreses norādītas Lietuvā un kā saņēmēji norādīti cita starp *UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”*. Tiesas ieskatā šie apstākļi nav izskaidrojami. Šādu karuseļveida darījumu veikšana nav iespējama bez iesaistīto personu darbību precīzas koordinēšanas.

[4.7] Tiesa atzina, ka dienesta iegūtais pierādījumu kopums ir pietiekams, lai secinātu, ka pieteicējas deklarētie piegāžu darījumi Igaunijas uzņēmumam *OÜ „Calisto Trade”* ir daļa no tā paša simulatīvo darījumu kopuma, kas identificēts, lai neatzītu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” pavadzīmēm. Par to liecina jau iepriekš norādītā preču karuseļveida kustības organizēšana ar *UAB „Baltesis”* un *UAB „Odorifer”* iesaisti. Tāpat par to liecina dienesta iegūtie pierādījumi no Lietuvas un Igaunijas nodokļu administrācijām, kas apstiprina, ka darījumi faktiski nav notikuši – *UAB „Boriumas”*, *UAB „Baltesis”*, *UAB „Odorifer”* ir fiktīvi uzņēmumi, kas neveic reālu saimniecisko darbību.

[4.8] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka dienests nebija tiesīgs noteikt budžetam nodarītos zaudējumus nenomaksātā pievienotās vērtības nodokļa veidā 329 197,40 *euro*, tiesa norādīja, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmajā daļā noteikts, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

No minētās tiesību normas teksta, kā arī no šīs tiesību normas vēsturiskās attīstības, nav secināms, ka normā būtu noteikts ierobežojums iestādei konstatēt kādus apstākļus, kas radušies agrāk kā trīs gadus pēc maksāšanas termiņa. Atbilstoši tam obligātos maksājumus noteic vai precizē un soda naudu uzliek trīs gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Šajā tiesību normā noteiktais termiņš ir attiecināms vienīgi uz iestādes prasījuma tiesībām izpildīt nodokļa samaksas pienākumu (sk. *Senāta 2012. gada 30. maijā sprieduma lietā Nr. SKA-115/2012 24. un 25. punktu*).

[4.9] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, secināja, ka nav pamata apšaubīt dienesta lēmumā konstatētos faktus un uz to pamata izdarītos secinājumus. Tiesa norādīja, ka dienesta norādīto faktu kopums dod pietiekamu pamatu secinājumam, ka SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” nav piegādājušas preces pieteicējai un pieteicēja par to zinājusi. Tāpat pieteicēja ir zinājusi, ka tās deklarētās piegādes *OÜ „Calisto Trade”* ir saistītas ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka lēmums ir tiesisks.

[5] Pieteicēja par pirmās instances tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību un papildu paskaidrojumu, norādot, ka tiesas spriedums nav pamatots un neatbilst lietas faktiskajiem apstākļiem, pamatojoties uz turpmāk minēto.

[5.1] Kā vienīgo pamatojumu pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai par preču iegādi no SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”, dienests un arī tiesa izmantojusi apsvērumus par to, ka to ieskatā SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” nevarēja nodrošināt preču piegādi pieteicējai un pieteicējai bija jāzina un tā zināja par šādu apstākļu esību.

Tiesa nepamatoti pārnesusi trešo personu (citu darījumu ķēdē iesaistīto uzņēmumu) atbildību par nodokļu samaksu uz pieteicēju.

[5.2] Tiesa ir konstatējusi iespējamo preču piegādes darījumu ķēdi, bet nav identificējusi to, vai un kādā apmērā no šādas ķēdes izveides ir aizskartas valsts budžeta intereses nesamaksātu nodokļu veidā.

Pieteicējai nepamatoti uzlikts pienākums atspēkot dienesta apgalvojumus, lai pamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[5.3] Audita laikā dienestam tika iesniegti visi normatīvajos aktos noteiktie dokumenti, kas pamato un pierāda pieteicējas darījumus ar apstrīdētajiem piegādātājiem. Pat ja pieteicējas grāmatvedības dokumentos ir konstatējamas kādas nepilnības vai kļūdas, tas nav un nevar tikt uzskatīts par objektīvu pierādījumu pieteicējas ļaunprātībai.

[5.4] Saskaņā ar tiesisko regulējumu pievienotās vērtības nodoklis ir fiskāli neitrāls nodoklis. Šādos apstākļos nav iespējams samazināt un/vai nesamaksāt pievienotās vērtības nodokli no preču/pakalpojumu piegādes, ja šie darījumi tiek deklarēti nodokļu deklarācijās. Turklāt preču iegāde saimnieciskās darbības vajadzībām un samaksātā pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšana pati par sevi nav uzskatāma par fiskālu priekšrocību iegūšanu un/vai prettiesisku darbību.

[5.5] Tiesas spriedumā norādīts apjomīgs faktu uzskaitījums, tomēr no šo faktu uzskaitījuma nav iespējams konstatēt, kādā veidā tie pierāda pieteicējas ļaunprātīgu rīcību un kas tieši tiek pārmests pieteicējai. Spriedumā nav norādīts uz pieteicējas veiktām darbībām vai pienākumu neizpildi, kas ļautu konstatēt pieteicējas paviršību piegādātāja izvēlē vai ļaunprātību un mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

[5.6] Dienests lēmumā ir nepamatoti atsaucies uz virkni apšaubāmu datu un informāciju par pieteicējas sadarbības partnera tālākiem partneriem un/vai uzņēmumiem, kurus citi ķēdē iesaistītie uzņēmumi nedeklarē kā piegādātājus (sabiedrībām, ar kurām pieteicējai nav bijusi nekāda saistība) un to savstarpēji noslēgtajiem darījumiem, piešķirot lielāku ticamību netiešiem pierādījumiem, kas varētu liecināt par to, ka pieteicējas deklarācijās norādītie darījumi nav notikuši, nekā pašas pieteicējas sniegtajiem skaidrojumiem par darījumiem un iesniegtajiem pierādījumiem.

Nav pieļaujams, ka ikviena neprecizitāte dokumentos, trešās personas izteikumos vai tās nespēja atmiņēties notikumus ir iztulkojama par sliktu pieteicējai. Vienīgās nepilnības, ko pieteicējai var pārmest, ir nepienācīgā rūpība, pārbaudot ik

mazāko detaļu parakstītajā dokumentācijā, pieļaujot formālas kļūdas un/vai necenšanās pārbaudīt, vai personas, kas sadarbības laikā sevi norādījušas kā apstrīdēto piegādātāju pārstāvjus, patiesi tiek nodarbinātas šajos uzņēmumos un ir tiesīgas piedāvāt preces, izsniegt preces un nodokļa rēķinus par preču piegādi, u. tml.

Šādi trūkumi nepierāda pieteicējas iesaisti nodokļu krāpšanas shēmā un to, ka pieteicējai bija jāzina, ka tā iesaistās šādā krāpšanā.

[5.7] Dienestam kontroles pasākumu laikā ir izdevies noskaidrot preču izcelsmi. Neviens no preču piegādātājiem Eiropas Savienības dalībvalstīs nav identificējis pieteicēju kā preču pircēju, secīgi nav konstatējams, ka pieteicēja būtu preču ievedēja no citas Eiropas Savienības dalībvalsts un secīgi, tai būtu uzliekams pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokli par preču ievešanu Latvijas Republikā.

Tā kā pieteicēja faktiski saņēma preces no apstrīdētajiem piegādātājiem, tad nav apšaubāma preču piegāde uzņēmumam *OÜ „Calisto Trade"*.

[5.8] Pieteicēja ir norādījusi uz acīmredzamiem trūkumiem dienesta lēmumā, bet tiesa faktiski pievienojusies dienesta viedoklim, neanalizējot un nepārbaudot trūkumus dienesta rīcībā. Tiesa faktiski radījusi nevienlīdzīgu situāciju lietas dalībniekiem. Pieteicējai uzlikusi par pienākumu pierādīt savu deklarēto datu patiesumu, savukārt dienestu atsvabinājusi no jebkāda pierādīšanas pienākuma.

[5.9] Dienests, nosakot, ka pieteicēja faktiski nav piegādājusi preces *OÜ „Calisto Trade"*, secinājumus pamato nevis uz informāciju un pierādījumiem, bet gan uz iegūto informāciju un raksturojumu par tālāku pircēju, kas nekādā veidā nepierāda, ka nebūtu notikusi preču faktiska piegāde.

Lēmuma saturs liedz pieteicējai iespējas aizstāvēt savas pozīcijas, proti, nav iespējams konstatēt, kas tieši jāpierāda pieteicējai, lai pamatotu savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par preču iegādi un pierādītu, ka tā pamatoti deklarējusi preču piegādes.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka pieteicējas apelācijas sūdzību neatzīst, jo pirmās instances tiesa ir izvērtējusi visus lietas apstākļus un nav pārkāpusi ne materiālās, ne procesuālās tiesību normas.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Pieteicēja ir izteikusi lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šajā gadījumā nepastāv objektīva nepieciešamība lietas izskatīšanai mutvārdu procesā. Lietas apstākļu objektīvai noskaidrošanai nav nepieciešams rīkot tiesas sēdi, jo no lietā esošajiem dokumentiem ir iespējams gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši savas procesuālās tiesības sniegt paskaidrojumus par lietas apstākļiem. Tā kā procesa dalībnieki ir snieguši savu viedokli, kā arī lietas materiāli ir pietiekami, lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav lietderīga, tādēļ pieteicējas lūgums ir noraidāms.

[10] Izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvā rajona tiesa 2019. gada 12. aprīļa spriedumā ir izvērtējusi visus būtiskos lietas apstākļus un procesa dalībnieku argumentus. Apgabaltiesas ieskatā lietā esošie pierādījumi ir novērtēti pareizi, spriedumā norādītie secinājumi atbilst lietā konstatētajiem apstākļiem un lietā esošajiem pierādījumiem. Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus nenorāda.

[11] Pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, apgabaltiesa atzīst, ka lietā ir pierādīts fakts, ka konkrētajā gadījumā ir noformēti dokumenti, kuros parādās šķietamo piegādātāju virkne, kuru aizsegā notiek tiešās piegādes no ārvalstu uzņēmumiem uz pieteicējas ražotnes adresi /adrese/. Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja preces ir saņēmusi tieši no piegādātājiem, nevis no darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajiem uzņēmumiem SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA".

Jānorāda, ka darījumu partneru amatpersonu sniegtās liecības par darījumu norisi ir vispārīgas un nevieš skaidrību par pasūtījumu veikšanas, sagatavošanas un piegādes apstākļiem. Arī pieteicējas amatpersona pirmās instances tiesas sēdē nevarēja saprotami paskaidrot sadarbības uzsākšanas apstākļus, norādot, ka parasti sadarbības partneri uzmeklē viņu. Darījumu pušu vispārīgie un nekonkrētie paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu vedina domāt, ka iesaistītajiem komersantiem nebija būtiski uzsākt reālu sadarbību. Tāpēc kopsakarā ar dienesta konstatētajām neatbilstībām preču transportēšanā apgabaltiesai nav iespējams novērst saprātīgas šaubas par apstrīdēto darījumu fiktīvo raksturu.

[12] Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka pats par sevi fakts, ka preces pie pieteicējas ir nonākušas darījumu ķēdes ietvaros, faktiski tās transportējot tieši no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, nevis no tiešā darījumu partnera, nevar būt

pamats secinājumam, ka pieteicēja preces nav iegādājusies no tās tiešā darījumu partnera un ka līdz ar to šo abu sabiedrību veiktais darījums nav noticis. Tas vien, ka faktisks preces pārvadājums ir noticis tieši no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, vēl neliecina, ka pieteicējas tiešais darījumu partneris nav preču piegādātājs (*Senāta 2019. gada 18. oktobra spriedums lietā Nr. A420493313*).

Tomēr konkrētajā gadījumā fakts, ka preces pārvadājums ir noticis tieši no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, nav bijis vienīgais, kas dienestam licis apšaubīt to, ka preču piegādi pieteicējai veicis tieši darījumu dokumentos norādītais darījumu partneris. Lietas gaitā ir apšaubīts tas, vai pieteicējas tiešais darījumu partneris vispār ir iesaistījies darījumos, ņemot vērā gan tiešo un tālāko darījumu partneru fiktīvo raksturu, gan vērtējot preču piegādes iespējas šajā darījumu ķēdē, gan novērtējot darījumu partneru paskaidrojumus par starpniecības pakalpojumiem, kā arī citus apstākļus. Dienests ir secinājis, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi, tostarp pieteicējas tiešie darījumu partneri, nav veikuši reālu starpniecību. Tādējādi pēc būtības atzīts, ka preces pieteicējai nav piegādājuši rēķinos norādītie darījumu partneri, līdz ar to neizpildoties vienam no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktā minētajiem priekšnoteikumiem.

Nevar nepieminēt arī faktu, ka pieteicējas noliktavā /adrese/ tika saņemtas CMR, kuras parakstīja pieteicējas darbinieks, bet kā preču saņēmēji ir norādīti Lielbritānijas komersanti *Chester Impex LP* un *Trading National LP*. Dienests ir noskaidrojis, ka minētie komersanti ir čaulas uzņēmumi un reālu saimniecisko darbību nav veikuši. Pieteicēja pirmās instances tiesas sēdē ir izskaidrojusi, ka pieteicējas darbinieks atsevišķos gadījumos ir pieņēmis preces, kas saskaņā ar CMR norādīto informāciju nav tai paredzētas, neiedziļinoties piegādes dokumentos. Pieteicējas pārstāvis tāpat paskaidroja, ka pieteicējai nav svarīgi, kas ir norādīts CMR, bet svarīgi ir saņemt preces ar atlikto maksājumu.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību šādam pieteicējas paskaidrojumam, jo pieteicējai, redzot šādus dokumentus un saskaņā ar tiem saņemot preces savā noliktavā, bija jārodas saprātīgām šaubām, vai piegādātā prece tiešām ir tā, kuru pieteicēja ir nopirkusi atbilstoši tās tiešā darījumu partnera izrakstītajam rēķinam. Nevar nepieminēt, ja preču piegāde pieteicējai būtu notikusi tā, kā tas ir atainots dokumentos, tad pieteicējas darbiniekam nebūtu nepieciešamības parakstīties uz CMR par preču saņemšanu, jo pietiekami būtu ar parakstu par preču saņemšanu uz rēķiniem, kurus ir noformējuši pieteicējas tiešie darījuma partneri. Tādējādi šis apstāklis apliecina pieteicējas informētību par to, ka pieteicējai piegādātās preces nodokļu rēķinos norādītie tiešie darījuma partneri faktiski nav piegādājuši.

Lietā ir Lietuvas transporta kompānijas SAS „LNS Transportas" direktora, kurš vienlaikus bija arī transportlīdzekļa vadītājs, */pers. R/* paskaidrojums, kurā ir norādīts, ka līgums par preču piegādēm ar Latvijas uzņēmumiem, tai skaitā pieteicēju, netika slēgts. Vienlaikus paskaidrojumā pieminēts, ka transporta pakalpojumus pieteicēja pasūtīja pa tālruni UAS „Kauno Grūdai" speciālistei. Prece tika vesta no UAS „Kauno Grūdai" uz pieteicējas noliktavu /adrese/, kur pavaddokumentos kā saņēmējs tika norādīts *Chester Impex LP*. Nākamajā paskaidrojumā */pers. R/* norāda, ka pirms kravas piegādes pieteicējas noliktavā viņam, iebraucot Rīgā Lukoil degvielas uzpildes stacijā, bija jāsatiekas ar Latvijas pilsoni, kura vārdu viņš neatceras. Šis cilvēks parakstīja CMR un uzlika *Chester M Scotland* zīmogu (*lietas XIX. sējuma 117. un 118. lapa*). Šāds paskaidrojums viennozīmīgi apstiprina pieteicējas informētību par preču kustību neatbilstoši tam, kā tika noformēti darījumu attaisnojuma dokumenti ar tiešajiem darījumu partneriem, jo tieši pieteicēja ir pasūtījusi piegādes transportu, norādot ārvalsts komersantu kā preču saņēmēju pieteicējas noliktavā. Turklāt papildus ir norādāms, ka pieteicēja paskaidroja, ka piegāžu transportu nav organizējusi, to darīja tās darījumu partneri. Šādi pieteicējas paskaidrojumi ir pretrunā Lietuvas pārvadātāja sniegtajiem paskaidrojumiem. Konkrētajā gadījumā apgabaltiesa piešķir lielāku ticamību Lietuvas pārvadātāja sniegtajiem paskaidrojumiem, jo viņš nav ieinteresēts lietas iznākumā.

Lai arī citos pārvadātāju paskaidrojumos ir norādīts, ka pieteicēja transporta pakalpojumus nav pasūtījusi, bet to ir darījis preču nosūtītājs, apgabaltiesai nav šaubu par pieteicējas informētību par faktiskajām piegādēm pieteicējai, jo visi preču pārvadātāji kā piegādes vietu ir norādījuši pieteicējas noliktavu /adrese/, kur preci ir saņēmušas personas, kuras transportlīdzekļu vadītāji nav identificējuši. Tādējādi preču saņemšana bez pieteicējas iesaistes nav bijusi iespējama.

[13] Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir liedzamas tad, ja neizpildās kāds no likumā noteiktajiem priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai vai ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tiek izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, kas var ietvert gan tādu apstākļu slēpšanu, kas atbilstoši minētajai normai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli (piemēram, prece nav saņemta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāja), gan arī citus nodokļa izkrāpšanas veidus (*Senāta 2019. gada 18. oktobra spriedums lietā Nr. A420493313*).

Apkopojot iepriekš norādīto, apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā lietā pieteicējai pamatoti ir liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „Fruteks", SIA „Wotan Group", SIA „ZRS BALTIJA", SIA „Germes Ltd" un SIA „ZRS LOĢISTIKA". Turklāt minēto komersantu izrakstītos rēķinus par faktiski nenotikušiem darījumiem nevar uzskatīt par kļūdaini izrakstītiem, bet gan tie ir atzīstami par apzināti noformētiem, slēpjot darījumu faktisko norisi.

[14] Papildus norādāms, ka pieteicēja nevarēja nezināt par faktisko piegāžu adresi tās saimnieciskās darbības vietā, jo tā ir norādīta CMR, kurus ir izrakstījuši ārvalstu komersanti. Uz minēto ir norādījusi pirmās instances tiesa, bet pieteicēja apelācijas sūdzībā nav centusies novērst šaubas par tās iesaisti mākslīgi izveidotā darījumu ķēdē, vispārīgi norādot, ka pirmās instances tiesa spriedumā nav norādījusi uz pieteicējas informētu iesaisti faktiski nenotikušu darījumu noformēšanā.

Turklāt konkrētajā gadījumā tieši pieteicēja bija ieinteresēta pārtikas preču iegādē. Tas nozīmē, ka pieteicējai kā pārtikas apritē iesaistītam uzņēmumam, izvēloties darījuma partneri, bija nepieciešams veltīt pietiekami lielu rūpību, novērtējot darījuma partnera spēju piegādāt kvalitatīvas pārtikas preces. Pieteicēja līdz šim brīdim nav izskaidrojusi, kas tai deva

pamatu uzticēties uzņēmumiem, kas līdz šim nebija zināmi pieteicējai kā uzticami darījumu partneri, kas ir spējīgi piegādāt pārtikas nekaitīguma prasībām atbilstošus pārtikas produktus. Pieteicēja nav ticami paskaidrojusi, kāpēc tā kā darījumu partnerus ir izvēlējusies pārtikas piegādes starpniekus, nevis atzītus un zināmus tirgus dalībniekus šajā nozarē. Turklāt zinot, ka preces no ārvalsts komersantiem tiek vestas tieši uz pieteicējas noliktavu, nevis tādā veidā, kā tas ir norādīts dienesta apstrīdētajos darījumu dokumentos ar Latvijas uzņēmumiem.

Konkrētajā gadījumā gan dienests, gan arī pirmās instances tiesa, kuras sprieduma motivācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, visaptveroši ir izvērtējuši darījuma apstākļus un pamatoti izdarījuši secinājumu par fiskālo priekšrocību gūšanai izveidotu darījumu ķēdi. Dienests ir secinājis, ka darījumu ķēdēs iesaistītie uzņēmumi, tostarp pieteicējas tiešie darījumu partneri, nav veikuši reālu starpniecību. Tādējādi pēc būtības atzīts, ka preces pieteicējai nav piegādājuši rēķinos norādītie darījumu partneri. Līdz ar to gan tas apstāklis, ka preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no ārvalsts komersantiem, gan arī tas, ka starpniecībā iesaistītie komersanti nav veikuši reālu saimniecisko darbību, kopsakarā ar pieteicējas virspusējo attieksmi darījumu partneru izvēlē, nespējot izskaidrot un pamatot, kāpēc izvēlēti tieši šie komersanti, norāda uz pieteicējas informētu rīcību pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Izskatāmajā lietā apgabaltiesa nesaskata pieteicējas labticīgu paļaušanos uz tās izvēlētajiem darījumu partneriem un darījumu īstumu.

Turklāt dienests lēmumā ir norādījis uz fiskālām priekšrocībām, kuras ir guvusi pieteicēja. Proti, pieteicējai bija izdevīgi preces iegādāties nevis no Eiropas Savienības valstu komersantiem, bet no Latvijā reģistrētiem fiktīviem komersantiem, lai iegūtu pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības (skat. lēmuma 48. lapu).

[15] Par pārtikas preču, kas it kā saņemtas no SIA „Fruteks" pārdošanu Igaunijas komersantam *OÜ „Calisto Trade"* un to pašu preču piegādi Lietuvas komersantiem *UAB „Boriumas"*, *UAB „Baltesis"* un *UAB „Odorifer"* pieteicēja līdz šim nav sniegusi loģisku un ticamu izskaidrojumu saistībā ar tās dalību savstarpējo trīsstūrveida darījumu ķēdē. Pieteicēja nav saprotami izskaidrojusi kā ir nonākusi līdz sadarbībai ar Igaunijas komersantu, kurš ir lūdzis preces faktiski piegādāt uz Lietuvu. Turklāt preču piegāde uz Lietuvu atsevišķos gadījumos ir notikusi tiem pašiem uzņēmumiem, no kuriem prece pirms tam darījumu ķēdes ietvaros piegādāta pieteicējai.

Apgabaltiesa nevar piekrist pieteicējas viedoklim, ka preču piegāde Igaunijas komersantam *OÜ „Calisto Trade"* ir notikusi. Atbilstoši dokumentiem preču piegāde tika organizēta Lietuvas komersantiem, nevis Igaunijas uzņēmumam. Līdz ar to pēc būtības bija jāpierāda preču kustība uz Lietuvu, kur bija norādīta to saņemšanas vieta. Tomēr lietā šādu pierādījumu nav. Gluži pretēji, lietā ir pierādījumi par to, ka Lietuvas uzņēmumi ir fiktīvi un reālu saimniecisko darbību neveic. Tādējādi noformētie dokumenti paši par sevi nepierāda to, ka prece ir piegādāta tajos norādītajam saņēmējam.

Apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējai bija jārodas saprātīgām šaubām par to, ka tā ir iesaistījusies darījumos, kas ir vērsti uz fiskālu priekšrocību gūšanu, ļaunprātīgi izmantojot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Šobrīd pieteicēja šajā sakarā izsaka vien vispārīgas frāzes un norāda uz to, ka dokumenti ir noformēti atbilstoši tiesību normu prasībām.

[16] Vispirms saistībā ar šo savstarpējo darījumu ķēdi ir jāpiemin, ka pretrunas ir konstatējamas jau pieteicējas un SIA „Fruteks" paskaidrojumos par sadarbības uzsākšanu. Pieteicēja ir norādījusi, ka tai ir bijis nepieciešams iegādāties preces un tāpēc ir meklēti sadarbības partneri. Savukārt SIA „Fruteks" amatpersona /pers. H/ paskaidrojumā dienestam ir norādījis, ka viņu ar pieteicējas amatpersonu 2013. gada sākumā iepazīstināja kāds paziņa, bet nav norādījis, kurš tieši. Darījumu iniciators ir bijusi pieteicēja. Tomēr, sniedzot liecības pirmās instances tiesas sēdē, liecināja, ka informāciju par pieteicēju ir atradis internetā un zvanījis pieteicējas amatpersonai, sarunājis tikšanos un tikšanās laikā izteicis savu piedāvājumu, kuram pieteicēja ir piekritusi.

Novērtējot iepriekš norādītos paskaidrojumus, nav skaidrs, kā tieši ir aizsākusies pieteicējas un SIA „Fruteks" sadarbība. Tas vien vieš šaubas par to, vai darījumi ir bijuši īsti. Pretējā gadījumā darījumu pušu paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu būtu saskanīgi un saprotami izskaidrotu savstarpējās sadarbības uzsākšanas apstākļus.

Izvērtējot starp pieteicēju un SIA „Fruteks" noslēgto līgumu, ir redzams, ka puses ir vienojušās par neidentificētu preču piegādi. Turklāt līguma 3.2. punktā ir norādīts, ka pārdevēja pienākums ir nodrošināt lietošanas instrukciju latviešu valodā precēm, kurām tas ir nepieciešams. Apgabaltiesai nav skaidrs, kāpēc līgumā, pirms kura noslēgšanas puses bija vienojušās par pārtikas preču piegādi, būtu jāatrunā nosacījumi par lietošanas instrukcijām, kas pārtikas precēm pēc būtības nav iespējams, jo tās ir patērējamas, nevis lietojamas saskaņā ar instrukciju. Līgums satur neprecizitātes tā parakstīšanas datumā, jo līguma sākumā ir norādīts, ka tas ir noslēgts 2013. gada 28. jūnijā, bet līguma 9.2. punktā, ka tas ir spēkā no 2012. gada 16. augusta. Šāda formāla līguma noslēgšana, neiedziļinoties tā būtībā, liecina par to, ka faktiski pieteicējai nebija svarīgi, kādi būs līguma nosacījumi, jo pieteicēja apzinājās, ka tas tiek noslēgts tikai skata pēc. Tātad pieteicēja bija informēta par darījumu ar SIA „Fruteks" māksLīgo raksturu.

Zīmīgi ir arī tas, ka lietā ir identiski līgumi, kas noslēgti starp SIA „NOBATOS GROUP" un SIA „Fruteks", kā arī starp SIA „Fortiro" un SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS". Tas liecina par to, ka nevienai no darījumu ķēdē iesaistītajām komercsabiedrībām nebija nolūka veikt reālu saimniecisko darbību. To, ka līgumiem bija standarta forma, pirmās instances tiesas sēdē apstiprināja /pers. H/, norādot, ka līgumu formas aizpildīja sekretāre. To, ka līgumus gatavoja sekretāre, apstiprināja /pers. I/. Tomēr tas, ka ir noskaidrots līguma sagatavotājs, nenozīmē, ka līgumi ir slēgti ar nolūku veikt reālu saimniecisko darbību. Pirmās instances tiesas sēdē /pers. H/ norādīja, ka līgums bija tikai formalitāte, jo tāda ir dienesta prasība. Arī pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē minēja, ka līgumi tika noslēgti formāli. Apgabaltiesa uzskata, ka arī tad, ja puses līgumu slēdz tikai formālu apsvērumu vadītas, līgumam ir jāatbilst darījuma būtībai. Tāpēc apgabaltiesai rodas pārliecība, ka līgums ir noslēgts tikai skata pēc un pats par sevi kopsakarā ar pavadzīmēm-rēķiniem neapstiprina darījumus

starp pusēm.

Apgabaltiesa vienlaikus nevar nepieminēt, ka ar Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 25. aprīļa lēmumu krimināļprocesā /lietas numurs/ (aplūkots Tiesu informācijas sistēmā) pieteicējas samaksātie naudas līdzekļi SIA „Fruteks" saskaņā ar 2014. gada 29. aprīlī izrakstītajām pavadzīmēm Nr. FR-P-14-04-29-1 un Nr. FR-P-14-04-29-2 kopumā 163 426,41 *euro* ir atzīti par noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem, jo krimināļprocesa ietvaros ir konstatēts, ka darījumi par preču piegādi pieteicējai ir bijuši fiktīvi un to mērķis bija radīt zaudējumus valsts budžetam. Turklāt gandrīz tādu pašu summu *OÜ „Calisto Trade"* ir palicis parādā pieteicējai, un pieteicēja šo summu nav pat centusies no parādnieka piedzīt. Šāda apstākļu sakritība nav uzskatāma par nejaušu.

[17] Pirmās instances tiesas sēdē pieteicējas amatpersona paskaidroja, ka pie viņa ieradās Igaunijas komersanta *OÜ „Calisto Trade"* amatpersona /pers. V/ un viņiem izveidojās aktīva un veiksmīga sadarbība līdz radās juridiskas dabas problēmas. Ar *OÜ „Calisto Trade"* tika noslēgts sadarbības līgums. Igaunijas komersants *OÜ „Calisto Trade"* Igaunijas nodokļu administrācijai paskaidroja, ka pieteicēju ir uzmeklējis internetā un par sadarbību ir noslēgts līgums, pasūtījumi ir veikti ar e-pastu starpniecību. Pieteicēja šo darījumu apliecināšanai nav iesniegusi ne līgumu, ne e-pastus, kuros būtu redzami veiktie pasūtījumi.

Tā kā par preci maksāja Igaunijas komersants, bet prece faktiski bija jāpiegādā Lietuvas komersantiem, pieteicējai nešaubīgi bija jābūt ciešai sadarbībai un saziņai ar ārvalstu komersantiem, lai precīzi atrunātu preču sortimentu, daudzumu un loģistikas jautājumus. Lietā nav neviena pierādījuma par pieteicējas sadarbību ar ārvalstu komersantiem, to amatpersonām. Turklāt nav pierādītas preču piegādes konkrētiem komersantiem Lietuvā, jo tie faktiski ir bijuši fiktīvi čaulas uzņēmumi, kuri reālu saimniecisko darbību nav veikuši. Šo uzņēmumu amatpersonas ir noliegušas savu saimniecisko darbību uzņēmumu vārdā. Līdz ar to nav skaidrs, ar ko tieši pieteicēja sazinājās, lai vienotos par preču piegāžu vietu un laiku.

Turklāt, kā redzams no *OÜ „Aire Auto"* un *OÜ „Goldstern"* paskaidrojumiem (*lietas XIV. sējuma 61. un 78. lapa*), tieši pieteicēja bija tā, kas pasūtīja transportu piegādēm no Igaunijas ražotāja uz Lietuvu. Tas nozīmē, ka pieteicēja zināja, ka prece tieši no Igaunijas tiks vesta uz Lietuvu un nevarēja neapzināties, ka dokumenti par šīm piegādēm ir noformēti citādāk, nekā tas ir noticis patiesībā, jo pieteicēja šo preču saņemšanu bija deklarējusi kā saņemtu no SIA Fruteks". Tādējādi pieteicējas iesaiste mākslīgi izveidotā darījumu ķēdē ir acīm redzama.

Apkopojot iepriekš norādīto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti ir atzinis, ka pieteicējai nav tiesību piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi darījumiem ar Igaunijas komersantu *OÜ „Calisto Trade"*.

[18] Jānorāda, ka jebkuras pievienotās vērtības nodokļa regulējuma normas piemērošana nevar būt ar mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības, proti, ļaunprātīgi izmantot attiecīgo tiesisko regulējumu.

Ja konstatējama nodokļu maksātāja iesaistīšanās krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību, vai ja pieļauts tāds formālās prasības pārkāpums, kas traucējis pārliecināties, ka šīs prasības ir ievērotas, tad atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas nav piemērojams. Veicot šo apstākļu pārbaudi, jāvērtē vai nodokļu maksātājs darbojies labticīgi un veicis visus pasākumus, kas no tā var tikt saprātīgi pieprasīti nolūkā pārliecināties, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā (*Senāta 2019. gada 5. septembra sprieduma lietā Nr. A420408113 6. punkts*).

Turklāt tas, vai persona zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*Senāta 2016. gada 9. maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. A420457512 8. punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka uz neitralitātes principu nav tiesību atsaukties tādam nodokļu maksātājam, kurš ar nolūku ir piedalījies krāpšanā un apdraudējis kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību (*Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 5. oktobra sprieduma lietā Maya Marinova, C-576/15, 49. punkts*).

Ievērojot to, ka lietā ir konstatēts, ka pieteicēja zināja par iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, dienesta lēmums ir tiesisks un tā atcelšanai nav pamata.

[19] Apelācijas sūdzībā pieteicēja ir izteikusi lūgumu iegūt personu apvienības viedokli no nozares nevalstiskās organizācijas, lai noskaidrotu kāda ir ierastā komercprakse saistībā ar preču piegādēm pārtikas tirdzniecības un ražošanas jomā.

Pieteicēja nav norādījusi nevienu konkrētu nevalstisko organizāciju, kurai šādus jautājumus varētu uzdot. Līdz ar to apgabaltiesa lietā nenoskaidroja personu apvienības viedokli, kas faktiski lietā nav nepieciešams.

Apgabaltiesa arī norāda, ka ir izvērtējusi pieteicējas būtiskos argumentus, kam ir nozīme lietas apstākļu izvērtēšanā. Pārējiem pieteicējas argumentiem nav izšķirošas nozīmes, lai izdarītu secinājumus par pieteicējas apzinātu iesaisti darījumos, kurus dienests nav atzinis. Līdz ar to apgabaltiesa spriedumā nesniedz atbildes uz visiem pieteicējas argumentiem.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt SIA „Pērnes L” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017. gada 17. novembra lēmuma Nr. 30.2-22.7/6030 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

K. Kalvāne

Tiesnese referente

I. Amona

Tiesneses

V. Zommere