Lietas arhīva Nr. A42-00055-18
ECLI:LV:ADRJJTN:2018:0319.A420135216.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2018.gada 19.martā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis M.Birkmanis,

piedaloties pieteicējas akciju sabiedrības ,,Balticovo" pārstāvim /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Janai Šķirpai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz akciju sabiedrības ,,Balticovo" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 17.decembra lēmuma Nr.22.9-1/1332 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 15.jūnija līdz 2015.gada 9.oktobrim (saskaņā ar dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 1.septembra lēmumu Nr.23.14/L-34854 nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņš pagarināts par 30 dienām) veica pieteicējas akciju sabiedrības ,,Balticovo" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 31.janvārim.

Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2015.gada 9.oktobrī pieņēma lēmumu Nr.23.14/L-939 (turpmāk – lēmums par nodokļu audita rezultātiem), ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 9273,60 *euro,* soda nauda 927,36 *euro* un nokavējuma nauda 605,11 *euro,* kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 4636,80 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 463,68 *euro*.

Dienesta ģenerāldirektore, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu par lēmumu par nodokļu audita rezultātiem, 2015.gada 17.decembrī pieņēma lēmumu Nr.22.9-1/1332 (turpmāk – Lēmums), ar kuru atstāja negrozītu lēmumu par nodokļu audita rezultātiem.

Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] No pārbaudes materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2014.gada oktobrī, decembrī un 2015.gada janvārī PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja 13 910,40 *euro*, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vārdā noformētajām pavadzīmēm par lizīna sulfāta piegādi.

Minētajās pavadzīmēs kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta pieteicējas Administratīvā ēka Iecavas novadā, kur pēc dienesta rīcībā esošās informācijas nav reģistrēta sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" juridiskā adrese vai struktūrvienība, tādēļ nav identificējama konkrētās preču izsniegšanas vietas saistība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA".

Strīdus pavadzīmēs norādīta informācija par preču transportēšanu – kā pārvadātājs norādīts UAB ,,Sidabrinis voras" vai UAB ,,DJT", vai UAB ,,Dirsejas auto", norādīts transportlīdzekļa vadītājs, attiecīgi /pers. D/vai /pers. C/, vai /pers. E/ un transportlīdzeklis, attiecīgi /numurs/vai /numurs/, vai /numurs/.

[1.2] Ņemot vērā pārbaudei iesniegtās starptautiskās preču – transporta pavadzīmēs (turpmāk – CMR pavadzīmes) konstatētos trūkumus un vērtējot tos kopsakarā ar pieteicējas darba ņēmēja /pers. Z/ 2015.gada 9.septembra paskaidrojumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei, nav saprotams, kā tika veikta preču apjoma pārbaude pēc skaita, ja strīdus pavadzīmēs un CMR pavadzīmēs nav norādīta informācija par preču iepakojumu, to tilpumu un skaitu.

No pārbaudei iesniegtajiem dokumentiem (līgumi, pavadzīmes, CMR pavadzīmes) nav identificējama preču izcelsme un faktiskais (sākotnējais) preču nosūtītājs, t.i., no minētajiem dokumentiem nav izsekojams, kā strīdus preces, kas uzrādītas kā transportētas no Lietuvas (norādīta kā preču iekraušanas vieta), ir nonākušas sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" rīcībā.

Pārbaudei iesniegtajos līgumos, preču piegādes pavadzīmēs un CMR pavadzīmēs nav norādīta informācija (piemēram, analīžu sertifikātos norādītie partijas numuri vai preču ražotājs), kas liecinātu par analīžu sertifikātu saistību ar strīdus precēm.

Konkrētajā gadījumā strīdus darījumu apliecināšanai uzrādītajos dokumentos konstatētie trūkumi ir būtiski un rada pamatotas šaubas par tajos norādīto darījumu faktisko norisi tādā veidā, kā tas ir noformēts iesniegtajos dokumentos.

[1.3] Pieteicējas amatpersonas /pers. F/ sniegtā informācija neizskaidro konstatētos trūkumus un nepilnības pārbaudē iesniegtajos dokumentos. Turklāt /pers. F/ norādīto informāciju (preču kvalitātes sertifikātu numuri un preču izplatītājs tiek norādīts uz preces iepakojuma, kā arī informācija par preču izcelsmi, sastāvu, derīguma termiņu un cita informācija tiek norādīta preču marķējumā vai atsevišķā etiķetē) neapliecina lietā konstatētie apstākļi, jo atbilstoši /pers. F/ paskaidrojumā norādītajam pieteicēja pārbaudei nevar iesniegt preču, kas norādītas sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vārdā noformētajās pavadzīmēs, marķējuma vai etiķetes paraugu. Vērtējot minēto informāciju kopsakarā ar pārbaudei iesniegtajos dokumentos konstatētajiem trūkumiem, secināms, ka strīdus darījumi nav izsekojami. Pie konkrētajiem apstākļiem dienestam ir pamats apšaubīt, ka pieteicēja strīdus preces ir saņēmusi tieši no sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA". Eiropas Parlamenta un Padomes 2003.gada 22.septembra regula Nr.1831/2003 par dzīvnieku ēdināšanā lietotām piedevām (turpmāk – regula Nr.1831/2003), nenoteic preču piegādes dokumentos norādāmo informāciju, un pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai ir jāievēro Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās

daļas 1.punkta prasības, kas citastarp paredz, ka precēm ir jābūt saņemtām tieši no rēķinā norādītās personas.

[1.4] Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei norādījis, ka uzņēmums, pārbaudot informāciju Pārtikas un veterinārā dienesta datubāzē, konstatējis, ka SIA „ZRS Baltija" ir reģistrēta kā starpnieks. Saskaņā ar minēto akciju sabiedrībai „Balticovo" bija jāzina, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" strīdus darījumos ir tiesīga iesaistīties tikai kā starpnieks, nevis kā barības apritē reģistrēts uzņēmums, kas savukārt netieši liecina par uzņēmuma iesaistīšanos darījumu ķēdē.

[1.5] Pieteicējas amatpersonas /pers. F/ 2015.gada 13.augusta paskaidrojumā norādītā informācija, ka preču pavaddokumentus uzņēmumam nodevis transportlīdzekļa vadītājs, neatbilst pieteicējas darbinieka /pers. Z/ (atbilstoši paraksta atšifrējumam strīdus pavadzīmēs parakstījies par preču saņemšanu) 2015.gada 9.septembra paskaidrojumā dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei sniegtajai informācijai, ka preču pavadzīmes pieteicējai tika atsūtītas pa pastu. Savukārt tā kā pieteicējas amatpersona paskaidrojumā norādījusi, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" preču piegādi organizēja attālināti, nav saprotams, kā konkrētais darījumu partneris varēja nodrošināt uzņēmumu starpā noslēgtajos līgumos 2.punktā norādītās prasības (sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" garantē piegādēs izmantojamā transporta tīrību un izsekojamību par to, ka pirms lizīna sulfāta 70 % konkrētajā transportā nav vestas jebkādas ķimikālijas vai neatbilstošas atliekas atstājošas preces).

[1.6] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" valdes locekles /pers. H/ 2015.gada 14.jūlija paskaidrojumā dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei norādīta pretrunīga informācija, jo pieteicējas amatpersona /pers. F/ 2015.gada 13.augusta paskaidrojumā norādīja, ka preču pavaddokumentus sabiedrībai nodeva transportlīdzekļa vadītājs, bet /pers. H/ paskaidrojusi, ka preču pavaddokumenti tika parakstīti pie pieteicējas rūpnīcas. Turklāt, tā kā /pers. F/ paskaidrojumā norādīja, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" preču piegādi veica attālināti, un pārbaudei iesniegtajās CMR pavadzīmēs norādīts, ka preces iekrautas Klaipēdā, Lietuvā, un izkrautas Balticovo, Administratīvajā ēkā, Iecavas novadā (minētais neliecina par sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" faktisku iesaistīšanos preču piegādē), nav saprotams, kā /pers. H/ paskaidrojumā varējusi sniegt informāciju par preču iepakojuma veidu (norādījusi, ka preces bija iepakotas maisos un sakrautas uz paletēm), kas nav norādīta preču pavaddokumentos, vai informāciju par to, ka pieteicēja veikusi preču daudzuma un kvalitātes pārbaudi, preču svēršanu. Turklāt paskaidrojumā norādītais, ka /pers. H/ nav zināms, vai preces ražotas Latvijā, vai ievestas no kādas citas Eiropas Savienības dalībvalsts, jo sabiedrības rīcībā nav dokumentu, kas apliecinātu preču ievešanu Latvijā, netieši liecina, ka /pers. H/ nav apliecinājusi pārbaudei iesniegtajās CMR pavadzīmēs, kurās kā preču iekraušanas vieta minēta Lietuva, norādīto informāciju.

[1.7] Izvērtējot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" amatpersonas /pers. H/ paskaidrojumam pievienotās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" vārdā noformētās pavadzīmes (2014.gada 31.oktobra pavadzīme Nr.363/10, 2014.gada 5.decembra pavadzīme Nr.384/10 un 2015.gada 15.janvāra pavadzīme Nr.405/10), konstatēts, ka tajās kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta (identiski kā tas norādīts strīdus pavadzīmēs, kas noformētas tajos pašos datumos) norādīta pieteicējas, Administratīvā ēka, Iecavas novads, kurā pēc dienesta rīcībā esošās informācijas nav reģistrēta sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" juridiskā vai struktūrvienības adrese (minētās vietas saistība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" lietā nav konstatējama).

[1.8] Saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīto informāciju sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" preces (lizīna sulfāts 70 %) uzrāda kā iepirktas par 21 840 *euro*, bet pārdotas par 22 080 *euro* (uzcenojums 1,09 %), kas ļauj apšaubīt uzņēmuma darbību normālas komercprakses ietvaros (uzcenojums nesedz uzņēmuma administrācijas izmaksas, kā arī neveido peļņas daļu, kas būtu izmantojama uzņēmuma darbības attīstībai).

[1.9] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" nav valdes locekļa /pers. I/ 2015.gada 11.augusta paskaidrojumam dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei pievienojusi dokumentus, kas apliecinātu strīdus preču iegādi no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „InterBaltic Foods", kas netieši liecina, ka uzņēmuma rīcībā nav šādu dokumentu.

[1.10] Lietā konstatētais apstākļu kopums liecina, ka pieteicējas deklarētais darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" un tā tālākais darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" un attiecīgi tā tālākais darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību „InterBaltic Foods" nav identificējami kā faktiskie strīdus preču piegādātāji (atbilstoši sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" amatpersonu paskaidrojumos dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei sniegtajai informācijai uzņēmumi darbojas kā starpnieki, savukārt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „InterBaltic Foods" amatpersona nav atsaukusies uz dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes vēstuli ar lūgumu sniegt informāciju par darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd"), turklāt darījumu ķēdē iesaistītie tālākie uzņēmumi sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Deliax" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ROBBY" attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās nav uzrādījuši preču iegādes darījumus tādā apmērā, kas ļautu konkrētajiem uzņēmumiem nodrošināt strīdus preču piegādi.

Vienlaikus ir vērtējams, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „InterBaltic Foods", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Deliax" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ROBBY" reģistrētas Komercreģistrā, attiecīgi 2014.gada 22.jūlijā, 31.jūlijā un 6.oktobrī, t.i., neilgi pirms strīdus darījumu noformēšanas.

Ņemot vērā minēto, ir apstrīdams, ka strīdus preces bijušas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „InterBaltic Foods", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Deliax" vai sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ROBBY" rīcībā.

[1.11] Lietas materiāliem pievienoti 2014.gada 5.decembra videonovērošanas sistēmas arhīva attēli (2 gb.), kuros redzams transportlīdzeklis (vienā no attēliem uz transportlīdzekļa redzams uzraksts *Globetrotter XV*). No iesniegtajiem videonovērošanas arhīva attēliem nav iespējams identificēt konkrētu transportlīdzekli, pārvadātāju, piegādātāju vai citu strīdus darījumus apliecinošu informāciju. Tādējādi minētie dokumenti neapliecina strīdus darījumu (starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA") faktisko esību.

[2] 2016.gada 18.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu, kas pamatots ar turpmāk minēto.

[2.1] Dienests nepareizi piemērojis Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta otro un četrpadsmito daļu, 29.pantu, 32.panta pirmo, otro, ceturto un septīto daļu, 38.pantu, kā arī nav piemērojis Administratīvā procesa likuma 9. un 14.[1] pantu. Dienests nepamatoti piemērojis likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu situācijā, kad bija piemērojams Pievienotās vērtības nodokļa likuma 124.pants.

[2.2] Dienesta secinājumi par darījuma fiktīvo raksturu nav pamatoti, jo lietā ir pietiekami tiešu un netiešu pierādījumu, kas apstiprina ne tikai konkrēto preču fizisku pārvietošanu noteiktā vietā un laikā, bet arī saimniecisku darījumu veikšanu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" pēc juridiskās un ekonomiskās būtības.

Audita ietvaros nav konstatēts apstāklis un nav nekādu pierādījumu, ka pieteicēja bija informēta par to, ka darījuma veikšanā iesaistīti Lēmumā uzrādītie uzņēmumi. Lēmumā aprakstītie apstākļi nav pamats, lai noteiktu pieteicējas atbildību un liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[2.3] CMR pavadzīme ir dokuments, kurš tiek izdots saskaņā ar 1956.gada 19.maija konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu. Konvencijas 4.pants nosaka samazinātas formalitāšu prasības. Tādas ziņas, kā preces neto svars vai atsauce uz kvalitātes sertifikātu numuriem,

pat vispār nav paredzēts iekļaut pārvadājuma pavadzīmē. Paraksta trūkums CMR pavadzīmē ir pieļaujams, jo derīga CMR pavadzīme ir tāda, kas nodrukāta tipogrāfiski un oriģinālu personas parakstu nemaz nesatur.

[2.4] Apstāklis, ka prece nav saņemta tieši no nodokļa rēķina izrakstītāja, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja slēpšanu, bet tam var būt citi iemesli, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdevumu esamību, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam.

[2.5] Kravas pārvadājuma pavadzīme un nodokļu rēķins par preču pārdošanu ir savstarpēji nesaistīti dokumenti kā no ekonomiskā, tā arī juridiskā aspekta, lai arī attiecas uz saistītu faktisko darbību kopumu. Kamēr krava tiek pārvadāta, kravā esošās preces var pārdot (veikt ar nodokli apliekamus darījumus) un šī pārdošana pēc būtības neietekmē pārvadājuma līgumu.

Šāda secīga preces nodošana viena pārvadājuma ietvaros konstatējama arī darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA". Jau pēc audita uzsākšanas pieteicēja no pārvadātājiem un kravas uzkraušanas un izkraušanas vietā noformētās CMR pavadzīmes ir savstarpēji saskanīgas un dokumentāli apstiprināta konkrētas preces pārvietošanu noteiktā vietā un laikā. Izvērtējot visus kravas pārvadājuma dokumentus to savstarpējā kopsakarībā, secināms, ka tie aptver vienu preces pārvadājumu, t.i., tie izdoti par preci, ko piegādāja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA".

[2.6] Pieteicējas iesniegtie kravas nosūtītāja pārvadājuma pavadzīmju eksemplāri apstiprina, ka kravas nosūtītājs ir apmaksājis kravas piegādi līdz pieteicējas teritorijai. Dienesta rīcībā nodotie kravas pārvadājuma dokumenti apstiprina kravas pāradresāciju pirms kravas izsniegšanas. Ja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" nebija pirmais kravas nosūtītājs, bet gan kravas pāradresētājs, preču pārdošanas rēķinā ir pamatoti norādīt kravas piegādes vietu kā izsniegšanas adresi, jo ar šo brīdi tiek fiksētas tiesības juridiski rīkoties ar preci. Kopsakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" paskaidrojumiem, ka uzņēmums veic tikai starpnieku darbību, preču pārdošanas dokumentos preču izsniegšanas vieta pamatoti identificēta pēc apliekamā darījuma būtiskajiem darījuma noteikumiem nevis pārvadājuma līguma.

[2.7] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" izrakstot nodokļa rēķinu pieteicējai ar norādi par izsniegšanas vietu Latvijas Republikā, ir rīkojusies pareizi.

Pretēji dienesta ieskatam, PVN rēķinā saskaņā ar piemērojamiem normatīvajiem aktiem, vairs netiek prasīts norādīt preces izsekojamību, kā arī ziņas par preces iekraušanas un izkraušanas vietu. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pants jāuzskata par speciālo tiesību normu, kura izslēdz vispārējās likuma normas piemērošanu. Līdz ar to pieteicēju nevar vainot grāmatvedības uzskaites noteikumu pārkāpšanā jeb apzinātu likumam neatbilstošu dokumentu iekļaušanu grāmatvedības uzskaitē.

[2.8] Videonovērošanas sistēmas attēlu arhīvi konkrētajā gadījumā pastiprina pārvadājuma dokumentu pierādījumu nozīmi, jo apstiprina konkrēta transportlīdzekļa atrašanos noteiktā vietā un laikā. Attēlu kvalitāte un fiksācijas veids (izmantojot t.s. laika zīmogu) ļauj noteikt notikuma datumu, fiksēt transportlīdzekļa reģistrācijas numuru un transportlīdzekļa bruto svaru.

[2.9] Lizīna sulfāta iegādei nav nepieciešamas licences vai reģistrācija, un tādēļ tā piegādātāju loks var mainīties. Piegādātājai nav noteikts patstāvīgs ilgtermiņa sadarbības partneris šīs izejvielas piegādei un konkrēti piegāžu apjomi tiek fiksēti pēc zemākās cenas principa.

Tā kā izejvielu piegādē ir iesaistīti arī ārvalstu piegādātāji, pieteicējas iepirkumos plaši tiek izmantota attālināta darījumu slēgšana ar pasta vai elektroniskā pasta korespondences starpniecību.

Kā netiešu pierādījumu darījuma fiktīvajam raksturam dienests izmantojis arī pieteicējas paskaidrojumā norādīto, ka tās rīcībā vairs nav no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" saņemtās preces etiķetes. Etiķete ir nozīmīgs obligāts preces (lizīna sulfāta) identifikators, pēc kura pieņemšanas un izmantošanas laikā pieteicēja vadījās. Tā kā etiķetei nav dokumenta statusa, tās netiek uzglabātas pēc preces izlietošanas un tiek utilizētas kopā ar iepakojumu. Tādējādi etiķetes parauga neesamībai ir loģisks un pamatots izskaidrojums.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, atsaucoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem.

[4] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, balstoties uz pieteikumā minētajiem argumentiem.

[5] Dienesta pārstāvis tiesas sēdē neatzina pieteikumā ietverto prasījumu, balstoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā tiesai ietvertajiem argumentiem.

[6] Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. H/, /pers. J/, /pers. Z/, /pers. I/, /pers. K/ un /pers. L/.

Motīvu daļa

[7] Noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, liecinieku liecības, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, tiesa atzīst, ka pieteikums ir pamatots un apmierināms.

[8] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta, kas reglamentē vispārīgos noteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai, ceturtajai daļai reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Šā likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pants vienlaikus noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu ir izsniedzis reģistrēts nodokļa maksātājs (panta sestā daļa), un, lai īstenotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, reģistrētam nodokļa maksātājam ir pienākums saglabāt saņemto nodokļa rēķinu par veikto darījumu (panta septītā daļa).

Tātad no minētā tiesiskā regulējuma ir secināms, ka priekšnodoklis atskaitāms, ja abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti ar PVN apliekamo personu reģistrā, ja ir izrakstīts un saņemts atbilstošs nodokļa rēķins, ja ir saņemtas nodokļa rēķinā norādītās preces un pakalpojumi no nodokļa rēķinā norādītās apliekamās personas, un ja šīs preces un pakalpojumi izmantoti nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Turklāt nodokļa rēķinam iepriekš minēto likumu izpratnē ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

[9] Lietā nav strīda par to, ka gan pieteicēja, gan pieteicējas darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" formāli atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likumā izvirzītajiem priekšnoteikumiem: pieteicēja un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" darījuma laikā bija reģistrētas dienestā kā ar PVN apliekamās personas; pieteicēja no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" ir saņēmusi nodokļu rēķinus un veikusi to samaksu.

Lietā ir strīds par to, vai pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" vārdā izrakstītajiem rēķiniem par lizīna sulfāta iegādi, proti, vai pieteicējas slēgtajiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" nav simulatīvs raksturs ar mērķi nepamatoti gūt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Dienests Lēmumā apšaubījis preču saņemšanas faktu, norādot, ka nav konstatējama preču izcelsme un to faktiskais piegādātājs. Lēmumā atzīts, ka konstatēto apstākļu kopums ļauj secināt, ka pieteicēja pati ir iesaistījusies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem, līdz ar to tai bija jāzina par darījumu faktisko neesību.

[10] Augstākā tiesa līdzšinējā judikatūrā ir norādījusi, ka, pirmkārt, jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2009.gada 23.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-53/2009 (A42191204) 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 (A42653407) 7.punktu, 2013.gada 1.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-428/2013 (A420547210) 7.punktu*).

Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (*sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā C-563/11*), secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneri. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļu maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*sk., piemēram, Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu*).

Turklāt, attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa atzinusi, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams 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 (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 (A42676407) 12.punktu*).

Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa turpmāk pārbaudīs, vai pieteicējas darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" ir konstatējams kāds no minētajiem nosacījumiem, kas liedz pieteicējai samazināt budžetā maksājamā PVN apmēru.

[11] Pieteicēja ir viens no lielākajiem olu un olu produktu ražotājiem Ziemeļeiropā. Uzņēmums ar vairāk nekā 40 gadu pieredzi olu un olu produktu ražošanā. Pieteicējas ražošanas apjoms ir vairāk nekā 600 miljoni olu gadā (*http://www.balticovo.lv/lv/par-balticovo/par-mums/*).

Līdz ar to saimnieciski ir pamatojama lopbarības piedevas – lizīna sulfāta iepirkšana, kas tiek izmantots kā barības piedeva dējējvistu ēdināšanā.

[12] Noskaidrojot, vai darījums faktiski ir noticis, tiesai nerodas šaubas, ka pieteicējai strīdus preces faktiski ir piegādātas un pieteicēja tās ir saņēmusi. Tiesa to pamato ar tālāk norādītajiem apstākļiem un izdarītajiem secinājumiem.

[12.1] 2014.gada 31.oktobrī pārvadātājs UAB „Sidabrinis voras" noformējis CMR pavadzīmi par preces 24 000 kg piegādi ar transportlīdzekli DAF, vilcējs reģ. /numurs/, puspiekabe reģ. /numurs/saņēmējam – pieteicējai, preces izkraušanas vieta – Iecavas novads, Administratīvā ēka (*lietas I sējums 88., 89.lapa, II sējuma 73.lapa*). 2014.gada 5.decembrī pārvadātājs UAB „TRANIKARAI" noformējis CMR pavadzīmi par preces lizīna 24 408 kg piegādi ar transportlīdzekli vilcējs reģ. /numurs/, puspiekabe reģ. /numurs/saņēmējam – pieteicējai, preces izkraušanas vieta – Iecavas novads, Administratīvā ēka (*lietas I sējums 92., 93.lapa, II sējuma 89.lapa*). 2015.gada 15.janvārī pārvadātājs UAB „Dirsejas auto" noformējis CMR pavadzīmi par preces lizīna 24 paletes, 24 456 kg piegādi ar transportlīdzekli RENAULT, vilcējs reģ. /numurs/, puspiekabe reģ. /numurs/saņēmējam – pieteicējai, preces izkraušanas vieta – Iecavas novads, Administratīvā ēka (*lietas I sējums 96., 97.lapa, II sējuma 66.lapa*). Visās CMR pavadzīmēs kā kravas iekraušanas vieta norādīta Klaipēda, Lietuva.

[12.2] Atbilstoši pieteicējas noteiktajai preču pieņemšanas kārtībai, kā to pieteicēja skaidro 2015.gada 13.augusta paskaidrojumā (*lietas I sējuma 49., 50.lapa*), vispirms tiek veikta piegādātās preces svēršana pieteicējas caurlaides punkta svaros un sagatavota mērījumu izdruka, kurā tiek norādīts dokumenta numurs, apraksts, iebraukšanas datums, laiks, izbraukšanas datums, laiks, automašīnas pašmasa, automašīnas pilna masa, faktiskais svars, svars dokumentā un svara starpība. Šādas mērījumu izdrukas atrodamas lietas materiālos, kuras attiecīgi pievienotas CMR pavadzīmēm (*lietas I sējuma 88., 92., 96., 99.lapa*). CMR pavadzīmes pieteicējas vārdā parakstījuši pieteicējas apsardzes inspektori, kas apliecina, ka preces piegāde veikta.

Piegādes laikā, transportlīdzeklim svēršanas laikā tiek veikta video novērošana. Lietā pievienotie videonovērošanas sistēmas arhīva attēli, kuros fiksēts, ka transportlīdzeklis – vilcējs ar puspiekabi, 2014.gada 5.decembrī plkst.8.15 atrodas uz svariem, iebraucot pieteicējas uzņēmumā, bet 2014.gada 5.decembrī plkst.9.25, atrodas uz svariem izbraucot no pieteicējas uzņēmuma (*lietas I sējuma 99.lapa*). Videonovērošanas sistēmā fiksētie laiki atbilst svēršanas mērījumu izdrukā fiksētajam iebraukšanas datumam, laikam un izbraukšanas datumam, laikam. Atzīstams transportlīdzekļa vilcēja un puspiekabes reģistrācijas numurs attēlu nepietiekamās kvalitātes dēļ nav saskatāms, taču uzmanīgāk apskatot puspiekabes reģistrācijas numuru, tiesai nerodas šaubas, ka tās pirmais burts ir „E". Līdz ar to, pretēji dienesta viedoklim, nav nekāda pamata uzskatīt, ka izdrukā redzamās puspiekabes reģistrācijas numurs neatbilst 2014.gada 5.decembra CMR pavadzīmē norādītajam puspiekabes reģ. Nr.EB315.

[12.3] Pieteicēja preču piegāžu reģistrācijai izveidojusi izejvielu pieņemšanas reģistru, kurā hronoloģiskā kārtībā tiek izdarīti ieraksti par piegādātajām izejvielām, norādot saņemšanas datumu, veidu, daudzumu, noliktavas numuru, glabāšanas laiku un piegādātāju. Minētajā žurnālā veikti ieraksti arī par strīdus preču piegādi 2014.gada 31.oktobrī, 2014.gada 5.decembrī un 2015.gada 15.janvārī (*lietas I sējuma 100.-102.lapa*).

Tiesas vērtējumā apstāklis, ka, izdarot ierakstu izejvielu pieņemšanas reģistrā par lizīna sulfāta piegādi, 2014.gada 31.oktobrī kā piegādātājs sākotnēji norādīts „Kauno Grūdai", pēc tam to svītrojot un norādot sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS

BALTIJA", pats par sevi neliecina, ka pieteicēja preci nav saņēmusi. Šis apstāklis ir ņemams vērā, izdarot vērtējumu, vai pieteicēja zināja un vai tā ir iesaistījusies darījumu ķēdē, lai nepamatoti iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[12.4] Pēc svēršanas transportlīdzeklis tiek novirzīts kravas izkraušanai barības ceha noliktavā. Lietā paskaidrojumu sniedzis pieteicējas barības ceha vadītājs /pers. Z/, kurš attiecīgi parakstījis 2014.gada 31.oktobrī sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vārdā izrakstīto pavadzīmi Nr.ZRB 000320 par lizīna sulfāta 70%, 24 000 kg piegādi pieteicējai un 2015.gada 15.janvārī sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vārdā izrakstīto pavadzīmi Nr.ZRB 000349 par lizīna sulfāta 70%, 24 000 kg piegādi pieteicējai (*lietas I sējuma 87., 95.lapa*). 2014.gada 5.decembrī sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vārdā izrakstīto pavadzīmi Nr.ZRB 000335 par lizīna sulfāta 70%, 24 000 kg piegādi pieteicējai parakstījusi /pers. A0/ (*lietas I sējuma 91.lapa*).

Tiesa nesaskata pretrunas 2015.gada 9.septembra /pers. Z/ sniegtajā paskaidrojumā (*lietas I sējuma 107.lapa*) . /pers. Z/ apliecināja, ka pavadzīmes saņēmis pa pastu un tās parakstījis. Preces kvalitātes pārbaude veikta pēc kvalitātes sertifikāta un marķējuma uz maisiem. Piegādātās preces apjoms ticis pārbaudīts pēc skaita un nosverot kravu pirms izkraušanas. Informācija par preces izcelsmi un ražotāju bijusi norādīta uz kvalitātes sertifikātos un uz iepakojuma.

Sniegto paskaidrojumu nevar atzīt arī par vispārīgu, kas nesniedz informāciju par darījuma norisi. Preces piegādes apjomu, kas tika noteikts pēc svēršanas, bija iespējams salīdzināt ar CMR pavadzīmēs norādīto preces bruto svaru kg. Līdz ar to apstāklim, ka CMR pavadzīmēs netika norādīta informācija par preču iepakojumu, to tilpumu un skaitu, nav izšķirošas nozīmes. Tas nav šķērslis, lai nevarētu konstatēt piegādātās preces daudzumu.

Saskaņā ar dzīvnieku barības piedevu klasifikācijas sistēmu, kas izveidota ar regulu Nr.1831/2003, lizīna sulfāts tiek pieskaitīts uzturfizioloģiskajām piedevām. Šīs grupas barības piedevas, kā lizīna sulfāts, netiek reģistrētas konkrētam atļaujas turētajam. Tādēļ komerciālajā apgrozībā pieejams dažādu ražotāju vai izplatītāju piedāvātais lizīna sulfāts. Regulā Nr.1831/2003 noteikta obligāta dzīvnieku barības piedevu iepakojumu marķēšana ar noteikta satura informāciju.

Šādos apstākļos tiesa piešķir ticamību pieteicējas sniegtajam skaidrojumam, ka prasība dublēt marķējumos iekļaujamo informāciju arī preču komercdokumentos nav noteikta. Tādēļ tāda informācija, kā preču kvalitātes sertifikātu numuri, preces izplatītājs, netiek norādīta preču komercdokumentos, taču tiek tiešā veidā norādīta uz iepakojuma. Tā kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" piegādātās preces izlietotas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, pieteicējai pārbaudes brīdī vairs nebija iespējams dienestam iesniegt marķējuma vai etiķetes paraugu. Līdz ar to, tiesas ieskatā, marķējuma vai etiķetes paraugu neesamība pēc preču izlietošanas nevar būt pamats, lai apšaubītu preču piegādes faktu.

[13] Tiesu praksē atzīts, ka ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja, vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces. Jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem, turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā *(sk. Augstākās tiesas 2010.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-343/2010 (A42427006) 8.punktu)*.

Fakti par iepriekšējiem darījumiem nevar automātiski izšķirt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr tie var raksturot situāciju un būt par palīglīdzekli apstākļu pārbaudīšanā un novērtēšanā *(sk. Augstākās tiesas 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-295/2011 (A42469706) 9.punktu)*.

Atbilstoši Augstākās tiesas sniegtajām atziņām, dienests Lēmumā vērtējis pieteicējas tiešā darījuma partnera tālākos sadarbības partnerus saistībā ar strīdus preču piegādi pieteicējai. Dienests konstatējis, ka preču piegāde notikusi darījumu ķēdē iesaistot vairākus uzņēmumus – sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,Germes Ltd" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" ? pieteicēja. Vienlaikus lietā nav identificēti visi darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi, lai varētu izsekot strīdus preču kustībai no Lietuvas uz Latviju. To apstiprina tālāk norādītais.

[13.1] 2014.gada 31.oktobrī, kad notika pirmais apstrīdētais darījums, sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" nav iesniegusi 2014.gada oktobra PVN deklarāciju, tātad attiecīgajā taksācijas periodā preču iegādi nav uzrādījusi (*lietas I sējuma 190.lapa*).

2014.gada 5.decembrī, kad notika otrais apstrīdētais darījums, sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" deklarējusi tikai darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,Deliax". Savukārt sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,Deliax" 2014.gada decembra deklarācijā uzrādījusi darījumus zem 1430 *euro*, kas nav identificējami un neatbilst strīdus darījuma vērtībai (*lietas I sējuma 194.lapa*).

2015.gada 15.janvārī, kad notika trešais apstrīdētais darījums, sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" deklarējusi darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY". Lietas izskatīšanas laikā iegūta sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY" vārdā 2015.gada 15.janvārī noformēta pavadzīme Nr.ROB 2015-0008 par lizīna sulfāta 24 tonnas piegādi sabiedrībai ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" (*lietas I sējuma 177.lapa*). Taču vienlaikus konstatējams, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY" 2015.gada janvāra PVN deklarācijā nav uzrādījusi 2015.gada 15.janvārī preču iegādi no Eiropas Savienības dalībvalstīm. 2015.gada janvāra PVN deklarācijā sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY" 2015.gada 22.janvārī deklarējusi darījumu ar SIA ,,Deals" 1435 *euro* vērtībā un darījumus zem 1430 *euro*, kas nav identificējami un neatbilst strīdus darījuma vērtībai (*lietas I sējuma 195.lapa*).

[13.2] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" dalībnieks un amatpersona /pers. L/ tiesas sēdē liecināja, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" nodibināšana bija /pers. I/ iniciatīva. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,Germes Ltd" teikusi ar ko sadarboties. Sākotnēji atbildot uz tiesas jautājumu, vai lieciniekam ir zināma sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY", liecinieks atbildēja noraidoši. Tiesai uzrādot lietas materiālus (*lietas I sējuma 177., 178.lapa*), /pers. L/ apliecināja, ka uz pavadzīmēm ir viņa paraksts.

Augstāk minētie apstākļi un fakts, ka /pers. L/ nevarēja norādīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,Deliax" amatpersonas, ir pietiekams pamats apšaubīt faktu, ka /pers. L/ ir vadījis sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" saimniecisko darbību, slēdzot darījumus par lizīna sulfāta piegādi. /pers. L/ bija jāspēj norādīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,Deliax" amatpersonas, jo sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" strīdus periodā deklarējusi darījumus ar šīm

sabiedrībām.

/pers. L/ neko nevarēja paskaidrot arī par strīdus preču izcelsmi un piegādes kārtību. Tādējādi secināms, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods" preces nav saņēmusi un notikusi tikai dokumentu noformēšana.

[13.3] Lietā iesniegtas 2014.gada 30.oktobrī pārvadātāja UAB ,,Sidabrinis voras" noformētā CMR pavadzīme par preces lizīna sulfāta 24 000 kg piegādi ar transportlīdzekli DAF, vilcējs reģ. Nr.BZB905, puspiekabe reģ. Nr.FG766 saņēmējam – TRADING NATIONAL LP, preces saņēmējs – Iecava (*lietas II sējums 70., 72.lapa*), 2014.gada 4.decembrī pārvadātāja UAB ,,TRANIKARAI" noformētā CMR pavadzīme par preces lizīna sulfāta lielie maisi 24×1000 kg, 24 paletes, 24 408 kg piegādi ar transportlīdzekli VOLVO, vilcējs reģ. /numurs/, puspiekabe reģ. /numurs/saņēmējam – TRADING NATIONAL LP, preces izkraušanas vieta – Iecava (*lietas II sējuma 81., 84.lapa*), 2015.gada 15.janvārī pārvadātāja UAB ,,Dirsejas auto" noformētā CMR pavadzīme par preces lizīna sulfāta lielie maisi 25 kg×960, 24 paletes, 24 456 kg piegādi ar transportlīdzekli RENAULT, vilcējs reģ. /numurs/, puspiekabe reģ. /numurs/saņēmējam – pieteicējai, preces izkraušanas vieta – pieteicējas Administratīvā ēka Iecavas novads (*lietas II sējuma 93., 96.lapa*).

2014.gada 30.oktobra CMR pavadzīmē kā preču nosūtītājs norādīta TRADING NATIONAL LP, savukārt 2014.gada 4.decembra un 2015.gada 15.janvāra CMR pavadzīmēs AB ,,Kauno Grūdai". Minētās CMR pavadzīmes satur identiska satura informāciju par preces veidu, daudzumu un pārvadātāju, salīdzinot ar to informāciju, kura norādīta CMR pavadzīmēs [12.1], kas apliecina preču piegādi pieteicējai.

Vienlaikus konstatējams, ka TRADING NATIONAL LP 2014.gada 4.ceturksnī nav deklarējusi darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,ROBBY", sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,Deliax", sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,InterBaltic Foods", sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,Germes Ltd", sabiedrību ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" un pieteicēju (*lietas I sējuma 208., 209.lapa*). TRADING NATIONAL LP pilnvarotā persona /pers. K/ 2016.gada 19.augusta paskaidrojumā (*lietas II sējuma 176.-178.lapa*), kā arī sniedzot liecību tiesas sēdē, noliedza saimnieciskās darbības veikšanu. Tiesai uzrādot lieciniekam lietas materiālos esošās CMR pavadzīmes (*lietas I sējuma 227., 228.lapa, II sējuma 70., 84.lapa*), liecinieks noliedza, ka būtu tās parakstījis, norādot, ka tas nav viņa paraksts.

[14] Balstoties uz iepriekš minēto [13], tiesa atzīst, ka strīdus preču kustība, ievedot tās Latvijā no Lietuvas un piegādājot pieteicējai, nav izsekojama. Tas apliecina, ka ļaunprātīgos nolūkos tikusi izveidota darījumu ķēde, iesaistot vairākas sabiedrības, kuru starpā veikta dokumentu noformēšana par faktiski neveiktiem darījumiem ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības, veicot priekšnodokļa atskaitījumus.

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē arī atzina, ka iespējams kādā no darījuma ķēdes posmiem ir veiktas darbības, lai izvairītos no nodokļu samaksas. Taču pilnībā noraidīja faktu, ka pieteicēja būtu apzināti iesaistījusies vai būtu par to zinājusi.

Lēmums nesatur pamatojumu tam, ka pieteicēja pati būtu iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Arī tiesa šādus apstākļus nekonstatē. Secināms, ka pieteicējas pašas dalība nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā nav pierādīta.

[15] Vērtējot, vai pieteicēja zināja, vai viņai bija jāzina, ka, slēdzot strīdus darījumu, tā tiek iesaistīta PVN nodokļa izkrāpšanā, tiesa nonāk pie turpmāk minētajiem secinājumiem.

[15.1] Vispirms ir noskaidrojams, vai šādām aizdomām pieteicējai vajadzēja rasties pirms darījuma noslēgšanas, pārbaudot potenciālo darījuma partneri.

Atbilstoši auditā konstatētajam un publiskajās datu bāzēs pieejamai informācijai, sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" Uzņēmumu reģistrā reģistrēta 2002.gada 25.jūnijā. Savukārt ar PVN apliekamo personu reģistrā 2003.gada 10.janvārī. Līdz ar to pieteicējas tiešais darījuma partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" strīdus darījumu veikšanas brīdī jau vairāk kā 10 gadus bija reģistrēta attiecīgajos reģistros, kas bija priekšnoteikums PVN apliekamu darījumu veikšanai. Šajā gadījumā nebija veikta sabiedrības reģistrācija īsi pirms strīdus darījumu veikšanas, kā tas ir līdzīgos gadījumos, kad tiek konstatēta ļaunprātīga rīcība.

Pārtikas un veterinārais dienests audita laikā sniedzis ziņas, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" bijusi reģistrēta kā starpniecības uzņēmums (28.1), 061197 – drīkst nodarboties ar starpniecības darbībām pārtikas tirdzniecībā (*lietas I sējuma 120.lapa*). No Pārtikas un veterinārā dienesta interneta vietnes, kur iespējams iegūt informāciju par reģistrētajiem uzņēmumiem un to tiesībām darboties attiecīgajā jomā, redzams, ka pieteicēja varēja tikai pārliecināties par attiecīgā uzņēmuma reģistrēto darbības veidu (*lietas I sējuma 83.lapa*). Sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" bija reģistrējusies kā starpniecības uzņēmums.

Līdz ar to par ticamu atzīstama pieteicējas sniegtā informācija, ka pirms darījuma veikšanas pieteicēja pārliecinājusies, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" reģistrēta kā starpniecības uzņēmums, kas pieteicējai nav radījis nekādas šaubas par tās darījuma partnera tiesībām sniegt starpniecības pakalpojumus lizīna sulfāta pārdošanā. Strīdus darījumu slēgšanas laikā pieteicējai nebija pieejama detalizēta informācija, tieši ar kādiem starpniecības pakalpojumiem sabiedrība ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" ir tiesīga nodarboties.

[15.2] Latvijas administratīvo tiesu, gan arī Eiropas Savienības Tiesas praksē jau vairākkārtīgi uzsvērtais, ka darījuma partnera fiktīvais raksturs vai tā resursu trūkums vien nevar būt par pamatu secinājumam, kas novestu pie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanas (sk. *Augstākās tiesas 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.SKA-14/2013 (A42559408) 9.punktu, Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*).

Koncentrējoties uz tālāko darījumu partneru fiktīvo raksturu, dienests atstājis bez ievērības to, ka liela nozīme piešķirama darījumu raksturam un faktiskajai norisei, tam, vai konkrētajos lietas apstākļos ir saprātīgi sagaidāms, ka pieteicējai būtu jāveic tāda darījumu partneru pārbaude, kuru neparedz tiesību normas. Kā tas ir noskaidrots izskatāmās lietas gaitā, darījumi ir norisinājušies tādējādi, ka pieteicēja saņēmusi no sabiedrības ar ierobežotu atbildību ,,ZRS BALTIJA" vairākus piedāvājumus preces lizīna sulfāta iegādei gan telefoniski, gan ar elektroniskā pasta starpniecību. Pirms darījuma parakstīti pirkuma līgumi. Līguma noteikumu saskaņošana un parakstīšana veikta attālināti ar elektroniskā pasta un pasta komersanta starpniecību. Pavadzīmes par preču piegādi tika nosūtītas pa pastu. Piegādi nodrošina lizīna sulfāta piegādātājs, tā notiek tieši uz noliktavu, pirms tam veicot preces svēršanu un iepakojuma skaita, iespējamo bojājumu, marķējuma pārbaudi. Savukārt norēķini tiek veikti pēc tam, kad ir veiktas iepriekš minētās darbības. Šādos apstākļos, kad darījumus ir iespējams (un tas arī ir saprātīgi pamatojams un pat sagaidāms) nokārtot bez savstarpējas saskarsmes un papildus informācijas apmaiņas (piemēram, par prasībām preces kvalitātei un īpašībām, piegādes termiņiem u.c.), būtu īpaši jāpamato, kāpēc pieteicējai būtu jāizrāda lielāka interese par darījumu partneri, nekā to paredz normatīvie akti, kas arī būtu pamats pieteicējai pārmest apzinātu iesaisti nelikumīgos darījumos.

Kā tas izriet no lietas materiāliem, dienests šai sakarā nav izvirzījis nekādus apsvērumus, nav arī norādījis uz to, ka pieteicējas darījumu veikšanas prakse būtu neatbilstoša vai konkrētajā gadījumā netipiska.

[15.3] Atbildētāja pārstāves tiesas sēdē norādītais arguments, ka izdarot ierakstu izejvielu pieņemšanas reģistrā par lizīna sulfāta piegādi 2014.gada 31.oktobrī kā piegādātājs sākotnēji norādīts „Kauno Grūdai", pēc tam to svītrojot un norādot sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA", tiesas ieskatā, pats par sevi neliecina par faktu, ka pieteicēja zināja, ka ir iesaistījusies darījumu ķēdē, lai nepamatoti iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Tiesas ieskatā, izejvielu pieņemšanas reģistrā „Kauno Grūdai" norādīšana vērtējama kā pārrakstīšanās kļūda. Kā to apliecina 2014.gada 30.oktobrī pārvadātāja UAB „Sidabrinis voras" noformētā CMR pavadzīme (*lietas II sējums 70., 72.lapa*) AB „Kauno Grūdai" sniegtais apliecinājums, tad AB „Kauno Grūdai" strīdus preci pārdeva TRADING NATIONAL LP *(lietas II sējuma 74., 77.lapa*). Līdz ar to uz preces iesaiņojuma bija AB „Kauno Grūdai" marķējums, kas iespējams izskaidro kļūdas rašanās iemeslu.

[15.4] Tāpat lietā nav pierādījumi, ka pieteicēja strīdus preci būtu iegādājusies par cenu, kas neatbilstu tirgus cenai darījuma slēgšanas brīdī, kas varētu liecināt par pieteicējas apzinātu interesi iesaistīties darījumos, kuri neatbilst saimnieciskās realitātes principam. Šādu apstākļu esamību tiesa lietā nekonstatē.

[15.5] Pieteicējai, nebija pamata apšaubīt to, ka darījums notiek ar konkrēto darījuma partneri. Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" amatpersona /pers. H/ un /pers. J/ nenoliedz, ka ir parakstījuši attiecīgus darījumu dokumentus.

Tiesas ieskatā par pretrunām darījuma norisē, neliecina arī pieteicējas amatpersonas /pers. F/ 2015.gada 13.augusta paskaidrojumā norādītais, ka preču pavaddokumentus nodeva piegādē izmantotā transportlīdzekļa vadītājs. Lietā noskaidrots, ka preču piegādes brīdī tika uzrādīta CMR pavadzīme, kuru attiecīgi parakstīja arī pieteicējas pārstāvis – apsardzes inspektors. Savukārt, kā to tiesas sēdē liecināja sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" pilnvarotā persona /pers. J/ un pieteicējas barības ceha vadītājs /pers. Z/, tad pavadzīmes tika nosūtītas un parakstītas vēlāk – pēc preču piegādes.

Vērtējot pieteicējas amatpersonu un darbinieku sniegtos paskaidrojumus un liecības, kontekstā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" amatpersonas un pilnvarotā pārstāvja sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām, tiesa atzīst, ka tajos nav konstatējamas būtiskas pretrunas darījumu norises faktisko apstākļu izklāstā. Savā vērtējumā tiesa ņem vērā, dienesta norādīto pretrunu /pers. H/ 2015.gada 14.jūlija paskaidrojumā, ka preču piegādes dokumenti, saņemot preci no pieteicējas, tika parakstīti piegādes dienā pie pieteicējas rūpnīcas (*lietas I sējuma 113.lapa*). Tiesas ieskatā šis apgalvojums pats par sevi ir neatbilstošs lietas apstākļiem, jo sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" nesaņēma preci no pieteicējas. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" preci saņēma no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd". Vērtējot šo paskaidrojuma daļu secīgi visā paskaidrojuma kontekstā, šis apgalvojums visticamāk attiecināms uz dokumentu noformēšanas kārtību sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Germes Ltd" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" slēgtajam darījumam.

[15.6] Dienesta norādītajam par trūkumiem CMR pavadzīmju noformējumā un tajā norādīto tiešo preču nosūtītāju nav izšķirošas nozīmes situācijā, kad notikusi secīgu vienu un to pašu preču pārveduma esība. Eiropas Savienības Tiesas praksē ir atzīts, ka tas, ka prece tieši nav tikusi saņemta no nodokļu rēķina izsniedzēja rokām, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu, bet tam var būt citi iemesli, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdevumu esamība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm Sestās direktīvas 5.panta 1.punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvedumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C563/11 34.punktu*).

[16] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa nekonstatē lietā tādus apstākļus, kas pieteicējai dotu pamatu apšaubīt tās darījuma partnera uzticamību un darbības likumību, vai ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka strīdus darījumi saistīti ar PVN krāpšanu.

Lietā iegūtais pierādījumu kopums ļauj apšaubīt dienesta izvirzītos secinājumus. Turpretī pieteicējas pierādījumi un paskaidrojumi ir bijuši loģiski, konsekventi un savstarpēji papildinoši visa administratīvā procesa ietvaros. Atzīstams, ka pieteicēja pati aktīvi ir piedalījusies pierādījumu vākšanā, mēģinot noskaidrot darījumu ķēdē iesaistītos uzņēmumus.

Šādos apstākļos tiesa atzīst, ka dienesta izvirzītie argumenti nav atzīstami par pietiekoši pamatotiem, lai izdarītu secinājumu par to, ka pieteicēja nepamatoti deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus.

[17] Tiesa secina, ka dienests nepamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu veikt priekšnodokļa atskaitījumus 13 910,40 *euro* par deklarētajiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „ZRS BALTIJA" 2014.gada oktobrī, decembrī un 2015.gada janvārī, kas ir pamats Lēmuma atzīšanai par prettiesisku un atcelšanai.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicēja 2016.gada 15.janvārī par pieteikumu par lietas ierosināšanu tiesā ir samaksājusi valsts nodevu 28,46 *euro (lietas I sējuma 12.lapa)*. Tā kā pieteikums ir apmierināts, tad no atbildētāja par labu pieteicējai ir piespriežama samaksātā valsts nodeva 28,46 *euro*.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Apmierināt pilnībā akciju sabiedrības „Balticovo" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 17.decembra lēmumu Nr.22.9-1/1332 no tā pieņemšanas dienas.

Piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu akciju sabiedrībai „Balticovo", reģistrācijas Nr.40003058863, samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro*.

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

Tiesnesis M.Birkmanis