Lietas arhīva Nr. A42-00924-21/17
ECLI:LV:ADRJRIT:2021:0601.A420267020.12.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2021.gada 1.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Agris Dreimanis,

piedaloties pieteicēju SIA „Cubex Building" un SIA „Cubex Group" pārstāvei /pers. A/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Cubex Building" un SIA „Cubex Group" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 14.oktobra lēmuma Nr.30.2-22.9/4330 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica SIA „ Cubex Group" (turpmāk – pirmā pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN), iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu auditu par periodu no 2018.gada februāra līdz 2019.gada jūlijam, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk arī – UIN) auditu par periodu no 2018.gada janvāra līdz 2019.gada jūlijam.

[2] Ar dienesta 2020.gada 30.aprīļa lēmumu Nr.30.2-23.38.3/16465 (turpmāk – lēmums par trešās personas pieaicināšanu) kā trešā persona nodokļu audita lietā pieaicināta SIA „Cubex Building" (turpmāk – otrā pieteicēja), konstatējot, ka ir notikusi pirmās pieteicējas uzņēmuma pāreja uz otro pieteicēju Komerclikuma 20.panta izpratnē.

[3] Ar Dienesta 2020.gada 21.maija lēmumu Nr.30.2-17.8.2/NNVP/8075 (turpmāk – audita lēmums) pirmajai pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis 104 575,00 *euro*, soda nauda 31 372,5 *euro* (nepieme?rojot likuma „Par nodokl?iem un nodeva?m" 32.panta septi?ta?s dal?as nosaci?jumus) un nokave?juma nauda 18 659,64 *euro*. Pirmā pieteicēja apstrīdēja audita lēmumu.

Dienesta ģenerāldirektors ar 2020.gada 14.oktobra lēmumu Nr.30.2-22.9/4330 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atstāja negrozītu audita lēmumu. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Izvērtējot pierādījumus, atzīstams, ka faktiski nav notikuši pirmās pieteicējas deklarētie celtniecības materiālu iegādes darījumi ar C?ehijas uzn?e?mumu *Assistance Studio s.r.o*., ka? ari? Unga?rijas uzn?e?mumiem *SG Intern Kft*, *Oak Expert Kft*, *Verdura Mester Kft* un *Elkortechologies Kft*. Tāpat faktiski nav notikus?i pirmās pieteicējas deklarētie attiecīgo preču realiza?cijas dari?jumi ar SIA „TSK Group", SIA „VK Group Services", SIA „PRO DEV", SIA „DBB-fassaden" un SIA „Baltijas Gaisma".

[3.2] Apstāklis, ka pārbaudei netika iesniegti atsevišķas CMR pavadzīmes (par darījumiem ar *SG Intern Kft* nav iesniegtas divas CMR, par darījumiem ar *Oak Expert Kft* nav iesniegtas piecas CMR pavadzīmes, bet par darījumiem ar *Verdura Mester Kft* un *Elkortechologies Kft* CMR pavadzīmes nav iesniegtas vispār) un lietas materiālos nav rodami citi dokumenti, kas saturētu CMR pavadzīmēs norādāmo informāciju, ļauj prezumēt atsevišķu piegāžu un līdz ar to ar tām saistīto darījumu neesību.

[3.3] Pārbaudē atklāto apstākļu kontekstā par sakritību nevar uzskatīt faktu, ka trīs no pieciem strīda darījumu partneriem ir izmantojuši vienādu darījumu dokumentu formu.

[3.4] Pirmās pieteicējas sniegtā informācija par darījumu partneru izvēli ir vispārīga un nesniedz skaidru un saprotamu priekšstatu par darījumu norisi. Proti, par trim darījumu partneriem pirmā pieteicēja sniedz faktiski vienādus skaidrojumus, vispārīgi norādot, ka kā vienu no potenciālajiem preču piegādātājiem identificējusi konkrētu darījumu partneri, kurš tika atrasts komercdarbības vidē. Tādējādi pirmā pieteicēja tikai formāli apstiprina strīda darījumus, sniedzot informāciju, ko faktiski būtu spējīga izdarīt jebkura persona, kuras uzdevums ir apstiprināt strīda darījuma esību. Kritiski vērtējams apstāklis, ka par sadarbību ar *Assistance Studio s.r.o.* un *Elkortechologies Kft* informācija audita veikšanas laikā netika sniegta.

Arī apstrīdēšanas stadijā pirmā pieteicēja nav sniegusi konkrētu un skaidru informāciju par sadarbību ar *Assistance Studio s.r.o.* un *Elkortechologies Kft*, vispārīgi norādot, ka sadarbības partneri tika atrasti interneta vidē, meklējot nepieciešamās preces iegādei, vai arī šo uzņēmumu menedžeri uzrunāja pirmo pieteicēju, atsūtot e-pastu ar piedāvājumu piegādāt celtniecības materiālus. Vienlaikus nav piešķirama ticamība apstāklim, ka strīdus preču iegāde Latvijā netika veikta, jo šāda veida preces Latvijas tirgū netiek piedāvātas. Izlases kārtībā pārbaudot strīda darījumu dokumentos norādītās preces, ir konstatējams, ka tās ir iegādājamas Latvijā.

[3.5] Ir apstrīdama strīdus darījumu partneru saimnieciskās darbības faktiskā esība un spēja piegādāt strīdus preces. Deklarētajiem darījumu partneriem ir fiktīvu uzņēmumu pazīmes – pēc darījumu deklarēšanas šie uzņēmumi „pazūd" un nesadarbojas ar nodokļu administrāciju. Vienlaikus nav saprotams, kā pirmā pieteicēja „komercdarbības vidē" un internetā atrada šos darījumu partnerus, kuru pārstāvjus nekādi nevar sasniegt attiecīgās valsts

nodokļu administrācija.

[3.6] CMR pavadzīmēs norādītajiem pārvadātājiem ir fiktīvu, faktiski saimniecisko darbību neveicošu uzņēmumu pazīmes.

[3.7] CMR pavadzīmēs norādīto transportlīdzekļu faktiskā kustība neatbilst dokumentos norādītājai informācijai.

[3.8] Atsevišķi lietā konstatētie apstākļi papildus liecina par realizācijas darījumu neesību, piemēram, preču saņemšana vietā, kur ir apstrīdama liela apjoma būvmateriālu saņemšana un uzglabāšana, darījumu partneru nesadarbošanās ar dienestu un atšķirības darījumu dokumentos norādītajās, samaksātajās un deklarētajās summās.

[3.9] Tā kā strīdus darījumi faktiski nav notikuši, ir koriģējamas pirmās pieteicējas attiecīgo periodu PVN deklarācijas. Tāpat secināms, ka pirmā pieteicēja, iekļaujot grāmatvedības uzskaitē fiktīvu darījumu dokumentus, nepamatoti samazinājusi budžetā maksājamo UIN.

[4] Pirmā pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Darījumu partneru negatīvais raksturojums un konstatētie trūkumi preču transportēšanas izsekojamībā pats par sevi nepierāda, ka preces, kuras pirmā pieteicēja piegādājusi saviem klientiem, neeksistē.

[4.2] Dienests nav veicis darījumu partneru saimnieciskās darbības pārbaudi, proti, no kā tie iegādājušies preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, vai tie deklarējuši preču iegādes darījumus ar saviem piegādātājiem, preču piegādi pirmajai pieteicējai.

[4.3] Uz pirmo pieteicēju nav attiecināma dienesta konstatētā atbilstošu preču transportēšanas dokumentu nenodrošināšana, kā arī dienesta veiktie apsvērumi un informācija par ārvalstu transporta kompānijām, to raksturojums, tāpat Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas (turpmāk – TLKAIS) dati, jo pirmā pieteicēja neorganizēja un nepiedalījās preču transportēšanā, bet preču piegādi nodrošināja darījumu partneri.

[4.4] Dienests nav ņēmis vērā, ka pirmā pieteicēja apstrīdēšanas stadijā ir iesniegusi e-pasta saraksti par preču pasūtīšanu, tādējādi pierādot pasūtījumu veikšanu.

[4.5] Dienesta veiktās pirmās pieteicējas grāmatvedības datu korekcijas nav konsekventas un pamatotas.

[5] Otrā pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu, iebilstot pret savu pieaicināšanu trešās personas statusā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Lai gan pieaicinājis trešās personas statusā, dienests otrajai pieteicējai nav nodrošinājis Administratīvā procesa likuma 28.panta ceturtajā daļā noteiktās trešās personas tiesības. Proti, otrā pieteicēja nav ne informēta par nodokļu audita gaitu, ne iepazīstināta ar plānotajiem audita rezultātiem, tai nav pieprasīts viedoklis.

[5.2] Otrā pieteicēja nav ieguvusi pirmās pieteicējas biznesu vai tā daļu Komerclikuma 20.panta izpratnē.

[6] Rakstveida paskaidrojumos dienests pieteikumus neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

[7] Tiesas sēdē pieteicēju pārstāve uzturēja pieteikumus uz tajos norādīto argumentu pamata. Attiecībā uz otro pieteicēju papildus norādīja, ka tās pieaicināšanai trešās personas statusā auditā nebija procesuāla pamata un šī pieaicināšana radījusi otrajai pieteicējai negatīvas sekas, kas izpaužas tādējādi, ka nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesā dienests vairs nevērtē uzņēmuma pārejas faktu, bet tikai atsaucas uz lēmumu par trešās personas pieaicināšanu.

Dienesta pārstāvis pieteikumu neatzina, balstoties uz pārsūdzētā lēmuma pamatojumu.

Tiesa sēdē noraidīja procesa dalībnieku lūgumu izsaukt lieciniekus, jo lietā esošo pierādījumu kopums ir pietiekams tās izskatīšanai.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, vai ir faktiski notikuši pirmās pieteicējas deklarētie celtniecības materiālu iegādes darījumi ar C?ehijas uzn?e?mumu *Assistance Studio s.r.o*. un Unga?rijas uzn?e?mumiem *SG Intern Kft*, *Oak Expert Kft*, *Verdura Mester Kft* un *Elkortechologies Kft* (turpmāk visi minētie uzņēmumi kopā arī – ārvalstu uzņēmumi), kā arī pirmās pieteicējas deklarētie attiecīgo preču realizācijas darījumi ar Latvijas uzņēmumiem SIA „TSK Group", SIA „VK Group Services", SIA „PRO DEV", SIA „DBB-fassaden" un SIA „Baltijas Gaisma".

Dienests ir atzinis, ka preces minēto darījumu ietvaros nav piegādātas vispār, bet ir tikai noformēti dokumenti.

[9] Šajā sakarā dienests visupirms ir konstatējis būtiskus trūkumus pirmās pieteicējas un ārvalstu uzņēmumu darījumu dokumentos.

Proti, pirmā pieteicēja auditā darījumu ar ārvalstu uzņēmumiem apliecināšanai iesniegusi attiecīgo uzņēmumu izrakstītus rēķinus par preču piegādi un CMR pavadzīmes par preču transportēšanu.

Taču ne visiem rēķiniem ir pievienotas tiem korelējošas CMR pavadzīmes. CMR pavadzīmes ir pievienotas Čehijas uzņēmuma *Assistance Studio s.r.o.* rēķiniem (*pirmās pieteicējas darījumu ar minēto uzņēmumu dokumenti lietas 4.sējuma 71.–76.lapā*). Vienlaikus nav iesniegtas CMR pavadzīmes, kas apliecinātu Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft* 2018.gada 16.novembra rēķinā Nr.E-SGI80-2018-90 un 2018.gada 14.decembra rēķinā Nr. E-SGI80-2018-98 norādīto preču transportēšanu (*rēķini un CMR pavadzīmes pirmās pieteicējas darījumos ar SG Intern Kft lietas 4.sējuma 158.–174.lapā*).

Tāpat konstatējams, ka ar CMR pavadzīmi nav apliecināta to preču pārvadāšana, kuras minētas Ungārijas uzņēmuma *Oak Expert Kft* vārdā izrakstītajā 2018.gada 26.septembra rēķinā Nr.OAK/2018-000008, 2018.gada 4.oktobra rēķinā Nr.OAK/2018-000012, 2018.gada 15.oktoba rēķinā Nr.OAK/2018-000016, 2019.gada 11.marta rēķinā Nr.OAK/2019-000020 un 2019.gada 5.jūnija rēķinā Nr.OAK/2019-000064 (*pirmās pieteicējas darījumu ar uzņēmumu Oak Expert kft dokumenti lietas 5.sējuma 6.–31.lapā*).

Vispār nav iesniegtas CMR pavadzīmes, kas apliecinātu Ungārijas uzņēmuma *Verdura Mester Kft* izrakstītajos rēķinos un Ungārijas uzņēmuma *Elkortechologies Kft* rēķinā norādīto preču transportēšanu (*uzņēmuma Versdura Mester Kft rēķini lietas 5.sējuma 92.–93.lapā, uzņēmuma Elkortechologies Kft* rēķins *lietas 5.sējuma 106.lapā*).

Kā pamatoti norādīts pārsūdzētajā lēmumā, atbilstoši Konvencijai par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) CMR pavadzīme ir dokuments, ar kuru nosūtītājs nodod kravu pārvadātājam, kurš secīgi to nodod saņēmējam. CMR pavadzīmei ir jāsatur ziņas par tās noformēšanas laiku un vietu, kravas nosūtītāja nosaukumu un adresi, kravas pārvadātāja nosaukumu un adresi, kravas pieņemšanas laiku un vietu, nogādāšanas vietu, kravas saņēmēja nosaukumu un adresi, kravas veida un tās iepakojuma pieņemto apzīmējumu, iesaiņojumu skaitu, to īpašos apzīmējumus un numurus, kravas bruto svaru vai tās daudzumu u.c.tml.

Respektīvi, CMR pavadzīme ir starptautiskā autopārvadājuma veikšanu apliecinošs dokuments. Tādējādi apstāklis, ka par būtisku daļu

autopārvadājumu pirmā pieteicēja nav iesniegusi CMR pavadzīmes, dod pamatu šaubīties, vai attiecīgo preču piegādes ir faktiski veiktas.

Turklāt iesniegtās CMR pavadzīmes ir ar būtiskām atkāpēm no Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) prasībām. Proti, nav norādīts preču iepakojuma veids un skaits, laiks, kad pārvadātāja pārstāvji ieradās iekraušanai preču izsniegšanas un saņemšanas adresēs, kā arī aizbraukšanas laiks; nav identificēta persona, kura nosūtīja preces (*detalizētu CMR pavadzīmju satura analīzi sk. audita lēmuma 13., 14.1., 31.2., 31.3., 46. un 47.punktā; audita lēmums ar pielikumiem lietas 1.sējuma 23.–174.lapā*).

Apstāklis, ka par daļu pārvadājumu vispār nav CMR pavadzīmju, bet esošās CMR pavadzīmes ir ar būtiskiem satura trūkumiem, liek kritiski vērtēt preču pārvadājumu faktisko esību.

Tas vērtējams kopsakarā ar citiem darījumu dokumentu trūkumiem. Proti, Ungārijas uzņēmuma *Elkortechologies Kft* rēķinā (*lietas 5.sējuma 106.lapa*) nav norādīta konkrēta prece, bet tā vietā ir atsauce uz līgumu, kurš savukārt nav iesniegts. Tā kā minētajā darījumā nav iesniegta arī CMR pavadzīme, tajā konkrētu preču esība un piegāde nav konstatējama vispār.

Kopsakarā ar minēto vērtējams apstāklis, ka uzņēmumu *Assistance Studio s.r.o.*, *Oak Expert Kft*, *Verdura Mester Kft* un *Elkortechologies Kft* rēķinos nav norādīts rēķinu sagatavojušās personas vārds, uzvārds un amats. Tādējādi nevar pārliecināties, kura persona šos rēķinus sagatavojusi. Arī tas liedz izsekot darījumu norisei.

Tāpat kopsakarā ar citiem apstākļiem vērtējams tas, ka uzņēmumu *Verdura Mester Kft*, *SG Intern Kft* un *Elkortechologies Kft* rēķinu noformējums un logo ir vizuāli līdzīgi. Tas izskaidrojams ar to, ka rēķini atbilstoši to labajā apakšējā stūrī norādītajam ir veidoti vienā un tajā pašā mājaslapā: *szamlazz.hu*. Tomēr lietas apstākļu kontekstā nav uzskatāms par sakritību fakts, ka trīs no pieciem ārvalstu uzņēmumiem ir izmantojuši vienādu darījumu dokumentu formu. Tas kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem norāda uz saistību starp ārvalstu uzņēmumiem.

Visas minētās darījumu dokumentu nepilnības kopumā liedz izsekot darījumu norisei, konstatēt preces un to pārvadājumus, kā arī norāda, ka atsevišķi ārvalsts uzņēmumi ir savstarpēji saistīti. Viss tas vērtējams kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem. Kā norādījusi arī Eiropas Savienības Tiesa, ja darījumu dokumentos ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma prejudiciālajā lietā C-563/11 Forvards V 43.punktu*).

[10] Šādā visaptverošā novērtējumā nozīmīgi ir pirmās pieteicējas paskaidrojumi par dienesta apstrīdēto darījumu norisi, visupirms jau par darījumu partneru izvēli.

Tas, vai darījuma partneris, ar kuru tiek slēgts darījums, vispār spēj piegādāt preci, ir cieši saistīts ar to, vai darījums būs veiksmīgs un tā norisē nebūs nekādu šķēršļu. Tādējādi, slēdzot darījumu, rēķina saņēmējam būtu jāizrāda vismaz tik liela interese par darījumu partneri, kas varētu radīt pārliecību par darījuma partnera uzticamību un to, ka darījums patiešām izdosies. Respektīvi, rēķina saņēmējam būtu loģiski un ticami jāpamato, kas radīja pārliecību, ka šis darījuma partneris spēj izpildīt savas līgumā noteiktās saistības un ka šim darījuma partnerim varēja uzticēties (*Senāta 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-45/2018 (A420449912) 12.punkts*).

Pirmā pieteicēja auditam iesniedza faktiski vienveidīgus paskaidrojumus par sadarbības uzsākšanu ar Ungārijas uzņēmumiem *SG Intern Kft*, *Oak Expert Kft* un *Verdura Mester Kft* (*lietas 4.sējuma 156.–157.lapa, 5.sējuma 4.–5., 91.lapa*).

Šajos paskaidrojumos pirmā pieteicēja norādījusi, ka savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai ir izskatījusi preču – celtniecības materiālu – iegādes iespējas un kā vienus no potenciālajiem preču piegādātājiem identificējusi minētos Ungārijas uzņēmumus, kuri piedāvājuši preces pārdošanai. Informācija par šiem piegādātājiem iegūta komercdarbības vidē, no citiem uzņēmumiem. Tikuši izskatīti dažādi tirgū pieejamie piedāvājumi. Pirmā pieteicēja preces savas saimnieciskās darbības vajadzībām iegādājusies no dažādiem piegādātājiem. Iemesli sadarbībai ar konkrēto piegādātāju katrā gadījumā bijuši dažādi, piemēram, cena, piegādes termiņi, nepieciešamo preču daudzuma piegāde iespējami īsā termiņā, u.tml. Pirmā pieteicēja meklējusi preču iegādes iespējas, līdz ar to sadarbības uzsākšanas iniciators ir tās valdes loceklis /pers. C/. Īpašas pārbaudes par sadarbības partneriem netika veiktas, jo pārliecība tika gūta brīdī, kad preces tika piegādātas. Sadarbībā ar piegādātājiem kādu īpašu pārliecību gūt pirms darījums noticis nav iespējams, tāpēc pirmā pieteicēja parasti par darījumu partneri iegūst un pārbauda informāciju no publiskajiem reģistriem, iespēju robežās iegūst informāciju komercdarbības vidē – sūdzības un rekomendācijas no citiem nozares uzņēmumiem, komunikācijā ar partneri iegūst nepieciešamo informāciju par plānoto darījumu norises apstākļiem. Amatpersonas klātienē nav tikušās, komunikācija un vienošanās par darījumu nosacījumiem, preču pasūtīšana, piegādes nosacījumu atrunāšana notikusi attālināti. Preču pasūtīšana tikusi veikta elektroniski, telefoniski un izmantojot citus elektroniskās saziņas līdzekļus. Rakstveida līgumi nav noformēti. CMR pavadzīmes sagatavojuši un preču transportēšanu organizējuši attiecīgie Ungārijas uzņēmumi, tāpēc pirmās pieteicējas rīcībā nav sīkākas informācija par pārvadātāju. Preces transportētas saskaņā ar piegādes dokumentiem, tās izsnieguši transportlīdzekļa vadītāji, kuri nodrošinājuši preču piegādi līdz izkraušanas vietai. Preces atbilstība daudzumam un kvalitāte tikusi pārbaudīta izkraušanas brīdī. Pārvadājuma dokumenti pie atsevišķiem rēķiniem pirmajai pieteicējai nav saglabājušies.

Par sadarbību ar Čehijas uzņēmumu *Assistance Studio s.r.o.* un Ungārijas uzņēmumu *Elkortechologies Kft* pirmā pieteicēja audita veikšanas laikā izvērstus paskaidrojumus nav sniegusi.

Nodokļu audita sākuma sarunā (*audita sākuma sarunas protokols lietas 4.sējuma 24.–27.lapā*) pirmās pieteicējas amatpersona /pers. C/ par darījumiem ar Čehijas uzņēmumu *Assistance Studio s.r.o.* sniedza informāciju, ka darījumus organizēja Lietuvas menedžeris, transportu organizēja Čehijas uzņēmums, bet preces pieņēma /pers. C/.

Apstrīdēšanas stadijā (*pirmās pieteicējas apstrīdēšanas iesniegums par audita lēmumu un tā papildinājumi lietas 5.sējuma 116.–127.lapā*) pirmā pieteicēja par sadarbību ar uzņēmumiem *Assistance Studio s.r.o.* un *Elkortechologies Kft* vispārīgi norādījusi, ka sadarbības partneri tika atrasti interneta vidē, meklējot nepieciešamās preces iegādei, vai arī šo uzņēmumu menedžeri uzrunājuši pirmo pieteicēju, atsūtot e-pastu ar piedāvājumu piegādāt celtniecības materiālus.

Vērtējot pirmās pieteicējas sniegto informāciju, dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti secinājis, ka tā ir vispārīga un nesniedz pārskatāmu priekšstatu par darījumu norisi. Pirmā pieteicēja tikai formāli apstiprina strīdus darījumus, sniedzot vispārīgu un nekonkrētu informāciju, ko faktiski būtu spējīga izdarīt jebkura persona, kuras uzdevums ir formāli apstiprināt darījumu esību.

Vienlaikus pirmā pieteicēja apstrīdēšanas stadijā norādījusi, ka attiecīgo preču iegāde Latvijā netika veikta, jo šāda veida preces Latvijas tirgū netiek piedāvātas. Šim apstāklim nav piešķirama ticamība, jo, izlases kārtībā pārbaudot atsevišķas strīdus darījumu dokumentos norādītās preces, dienests ir konstatējis, kas tādas ir nopērkamas Latvijā.

[11] Pirmās pieteicējas norādītais, ka tā darījumu partnerus atradusi komercdarbības vidē, meklējot sadarbības partnerus un saņemot informāciju un atsauksmes no citiem uzņēmumiem, vērtējama kopsakarā ar dienesta noskaidroto attiecīgos ārvalstu uzņēmumus raksturojošo informāciju.

Tā Čehijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka Čehijā reģistrētā uzņēmuma *Assistance Studio s.r.o.* juridiskā adrese ir tā sauktais „virtuālais birojs". Uzņēmums tajā neuzturas, un uzņēmumam nav arī citas vietas uzņēmējdarbības veikšanai vai preču uzglabāšanai, uzņēmumam nav arī darba ņēmēju. Uzņēmuma izpilddirektors /pers. D/ komersantu reģistrā kā savu dzīvesvietu norādījis Latviju. Sazināties ar uzņēmuma pārstāvjiem nodokļu administrācijai nebija iespējams. Uzņēmums PVN deklarācijās kā galveno saimnieciskās darbības veidu norāda nespecializēto

vairumtirdzniecību. Nodokļu administrācijai ir pamatotas aizdomas, ka uzņēmums Čehijā faktiski neveic saimniecisko darbību, bet izdod tikai fiktīvus rēķinus, lai slēptu finanšu plūsmas ārvalstu darījumu ķēdē (*informācijas apmaiņa ar Čehijas nodokļu administrāciju lietas 4.sējuma 127.–134.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 21.punktā*).

Papildus Polijas nodokļu administrācija dienestam sniegusi informāciju, ka CMR pavadzīmēs norādītajā iekraušanas vietā (*Poznanska ul.103, Lomza*) komercdarbību veic Polijas nodokļu maksātāji, savukārt Čehijas uzņēmums *Assistance Studio s.r.o.* Polijas nodokļu administrācijas datu bāzēs nav atrodams (*informācijas apmaiņa ar Polijas nodokļu administrāciju lietas 4.sējuma 135.–140.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 23.punktā*).

Ungārijas nodokļu administrācija par uzņēmumu *SG Intern Kft* sniegusi informāciju, ka uzņēmuma pārstāvis pārbaudē nebija pieejams, pieejams bija tikai pilnvarotais grāmatvedis, ar kuru nevarēja pilnībā izmeklēt uzņēmuma saimniecisko darbību, jo saskaņā ar grāmatveža teikto visi kontakti ar uzņēmuma pārstāvi ir pārtraukti. Uzņēmums iesniedza PVN deklarācijas un kopsavilkuma paziņojumus līdz 2018.gada decembrim. 2017. un 2018.gadā uzņēmumam bija simtiem miljonu Ungārijas forintu liels apgrozījums, bet nekāda nodokļa nebija. Nodokļu maksātājs veica darījumus tikai ārvalstīs, 2017.gada 31.oktobrī tika kvalificēts kā „pazudušais tirgotājs". Uzņēmuma adrese reģistrēta vietā, kur atsevišķi uzņēmumi neveic faktisku saimniecisko darbību. Uzņēmuma deklarētais darbības veids ir automobiļu degvielas mazumtirdzniecība, nebīstamo atkritumu savākšana. Darbinieki nav deklarēti (*informācijas apmaiņa ar Ungārijas nodokļu administrāciju lietas 4.sējuma 179.–185.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 37.punktā*).

Par uzņēmumu *Oak Expert Kft* Ungārijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka uzņēmums pārbaudei nebija pieejams un tā nodokļu maksātāja identifikācijas numurs no 2020.gada 8.marta tika anulēts. Uzņēmumam nav reģistrētu darbinieku. Nodokļu maksātājs nodokļu deklarāciju pēdējo reizi iesniedza par 2018.gada decembri. Tam nepiederēja transportlīdzekļi. Saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju par 2018.gadu nodokļu maksātājam nebija darbinieku, tā aktīvi sastāvēja no naudas (*informācijas apmaiņa ar Ungārijas nodokļu administrāciju lietas 5.sējuma 33.–39.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 55.punktā*).

Par uzņēmumu *Verdura Mester Kft* Ungārijas nodokļu administrācija sniedza informāciju, ka uzņēmumam tika veikta revīzija, taču tā pārstāvis nebija sasniedzams. Uzņēmuma nodokļu maksātāja numurs tika anulēts, jo uzņēmums nebija sasniedzams savā mītnes adresē. Tas neizpildīja pienākumu iesniegt finanšu pārskatu par 2018. un 2019.gadu. Ungārijas nodokļu administrācijai nav datu par nodokļu maksātāja darījumiem. Uzņēmums pēdējo PVN deklarāciju iesniedza par 2018.gadu. Tam nav neviena reģistrēta darbinieka, īpašuma un transportlīdzekļu. Uzņēmums nav sniedzis nekādu informāciju par darījumiem ar pirmo pieteicēju (*informācijas apmaiņa ar Ungārijas nodokļu administrāciju lietas 5.sējuma 95.–101.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 80.punktā*).

Par uzņēmumu *Elkortechologies Kft* Ungārijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka uzņēmums nodokļu administrācijai nav sasniedzams, dokumentu nodokļu administrācijas rīcībā nav un PVN deklarācijas ir iesniegtas bez vērtībām. Ir uzsākts nodokļu maksātāja reģistrācijas numura anulēšanas process (*informācijas apmaiņa ar Ungārijas nodokļu administrāciju lietas 5.sējuma 108.–113.lapā*).

Izvērtējot ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par ārvalstu uzņēmumiem, dienests pamatoti secinājis, ka visiem ārvalstu uzņēmumiem ir fiktīvu, iesaistei nodokļu krāpšanas shēmās paredzētu uzņēmumu pazīmes. Tā kā neviens no šiem uzņēmumiem nav bijis pieejams savas mītnes zemes nodokļu administrācijai pārbaužu veikšanai, nav atradies reģistrētajās adresēs un tiem nav bijuši konstatējami nekādi materiāli tehniskie vai darbaspēka resursi, kā neticami ir vērtējami pirmās pieteicējas paskaidrojumi, ka uzņēmumi atrasti komercdarbības vidē. Nav ticams, ka uzņēmumi, kas veiktu reālu saimniecisko darbību un būtu „atrodami" komercdarbības vidē, vienlaikus nebūtu atrodami reģistrētajās adresēs, tiem nebūtu nekādu komercdarbības veikšanai būtisku resursu un tie būtu pilnīgi nesasniedzami mītnes valstu nodokļu administrācijai. Kā pamatoti atzīts pārsūdzētajā lēmumā, nav ticami, ka pirmā pieteicēja nekonkretizētā „komercdarbības vidē" un internetā atrada darījumu partnerus, kuru pārstāvjus nekādi nevar sasniegt attiecīgās valsts nodokļu administrācija.

Šo apstākļu kontekstā vērtējamas arī pirmās pieteicējas apstrīdēšanas procesā dienestā iesniegtās e-pasta sarakstes ar uzņēmumiem *SG Intern Kft*, *Oak Expert Kft* un *Verdura Mester Kft*, no kurām redzams, ka pirmā pieteicēja it kā pasūta preces, bet minētie uzņēmumi nosūta pirmajai pieteicējai rēķinus (*pirmās pieteicējas iesniegtā e-pasta sarakste lietas 5.sējuma 128.–142.lapā*). Tā kā jau minētie apstākļi kopsakarā pārliecinoši norāda, ka ārvalstu uzņēmumi ir fiktīvi un reālu saimniecisko darbību nav veikuši, šī sarakste vērtējama tikai kā pieteicējas mēģinājums formāli nodrošināt pierādījumus darījumu norisei. Šī sarakste neapgāž citu pierādījumu kopumā pamatoto secinājumu, ka pieteicējas darījumi ar ārvalstu uzņēmumiem ir fiktīvi. Tāpat zīmīgi, ka darījumu partneri sazinās tikai ar pieteicēju, kamēr nav sasniedzami nodokļu administrācijām, kā arī nedemonstrē nekādas citas reālu komercdarbību veicošu uzņēmumu pazīmes.

Pievēršoties iesniegtās e-pasta sarakstes saturam, redzams, ka, piemēram, 2019.gada 11.martā ārvalsts komersants *Oak Expert Kft* pieteicējai jautā, vai var tai piedāvāt kādas preces. Pieteicēja uz šo e-pastu atbild, ka vēlas iegādāties stikla šķiedras audumu 50x1m 133000m^2 un *Eskaro SEINALIIM* 5l 170 vienības, kā piegādes adresi norādot /adrese A/. Tajā pašā dienā pieteicējai tiek nosūtīts rēķins. Taču vienlaikus lietā nav konstatējama CMR pavadzīme, kas apstiprinātu šo preču piegādi. Ņemot vērā pieteicējas vispārīgos paskaidrojumus par darījumu uzsākšanas apstākļiem, ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju par pieteicējas darījumu partneru fiktīvo raksturu, CMR pavadzīmju trūkumus un daļas CMR pavadzīmju neesību pieteicējas rīcībā, kas liedz izsekot piegādēm, tiesa nepiešķir ticamību pieteicējas iesniegtajām e-pasta sarakstēm. Proti, pieteicējas iesniegtā fragmentārā e-pasta sarakste pati par sevi nepierāda piegāžu faktisko esību un neapgāž uz lietā iegūtu ticamu pierādījumu kopumā izdarāmo secinājumu par pretējo.

Analoģiski kritiski ir vērtējamas arī pirmās pieteicējas dienestam iesniegtās uzņēmumiem *Assistance Studio s.r.o.*, *SG Intern Kft*, *Oak Expert Kft* un *Verdura Mester Kft* adresētas pretenzijas angļu valodā (*lietas 5.sējuma 114.–115.lapa*), ar kurām pirmā pieteicēja it kā pieprasījusi tiem novērst konstatētos trūkumus attiecībā uz to saimnieciskās darbības deklarēšanu, nodokļu no veiktajām preču piegādēm aprēķināšanas pierādījumu iesniegšanu, vai atgriezt nepamatoti samaksātos maksājumus par preču piegādēm, kuras lēmumā par audita rezultātiem atzītas par nenotikušām. Atzīstams, ka ar šīm pretenzijām, tāpat kā ar iepriekš minētajām e-pasta sarakstēm, pieteicēja tikai formāli ir centusies radīt darījumu esības šķietamību, taču tās (ne atsevišķi, ne kopā ar e-pasta sarakstēm) neatspēko uz darījumu fiktīvo raksturu norādošo apstākļu kopumu.

Tādējādi redzams, ka pirmā pieteicēja sniedz nepatiesu informāciju par darījumu partneru atrašanu un darījumu norisi; visi ārvalstu uzņēmumi uzrāda vienveidīgas fiktīvu, reālu saimniecisko darbību neveicošu un vienīgi izmantošanai nodokļu izkrāpšanā paredzētu uzņēmumu pazīmes; secināms, ka tieši šāda nodokļu izkrāpšana ir pirmās pieteicējas ar ārvalstu uzņēmumiem noformēto darījumu būtība.

[12] Kopsakarā ar minēto vērtējama dienesta iegūtā informācija par CMR pavadzīmēs norādītajiem pārvadātājiem.

Par Lielbritānijas uzņēmumu *Auburn Trading LP*, kas kā pārvadātājs norādīts Čehijas uzņēmuma *Assistance Studio s.r.o.* izrakstītajās CMR pavadzīmēs, Lielbritānijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka sazināties ar uzņēmumu nebija iespējams. Juridiskā adrese ir pastkastīte, un tā ir reģistrēta bez īpašnieka ziņas. Uzņēmums *Auburn Trading LP* nekad nav veicis komercdarbību Lielbritānijā (*informācijas apmaiņa ar Lielbritānijas nodokļu administrāciju lietas 4.sējuma 141.–145.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 24.punktā*).

Par Lielbritānijas uzņēmumu *Monger Trade LP*, kas kā pārvadātājs norādīts Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft* vārdā izrakstītajās CMR

pavadzīmēs, Lielbritānijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka uzņēmums nav reģistrēts kā PVN maksātājs. Tā vienīgā kontaktpersona ir Latvijas pilsonis /pers. E/. Uzņēmuma adrese ir virtuālā biznesa biroja adrese, kuru daudzi uzņēmumi izmanto kā juridisko adresi pasta pārsūtīšanai. Uzņēmuma darbība ar 2019.gada 20.maiju ir apturēta (*informācijas apmaiņa ar Lielbritānijas nodokļu administrāciju lietas 4.sējuma 200.–205.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 38.punktā*).

Par Lielbritānijas uzņēmumu *AMA Logistics & Expedition (UK) LTD*, kas kā pārvadātājs norādīts Ungārijas uzņēmuma *Oak Expert Kft* vārdā izrakstītajās CMR pavadzīmēs, Lielbritānijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka uzņēmums nav atbildējis uz nodokļu administrācijas vēstuli, kas sūtīta uz uzņēmuma reģistrēto adresi. Vēlāk šī adrese tika apmeklēta, un pārbaudē konstatēts, ka minētā adrese bija pasta pārsūtīšanas adrese. Pārbaudot reģistrētās adreses atbilstību, tika konstatēts, ka uzņēmums savu pasta adresi izmantoja nelegāli, un adrese tika anulēta (*informācijas apmaiņa ar Lielbritānijas nodokļu administrāciju lietas 5.sējuma 40.–45.lapā; sniegtās informācijas atreferējumu latviešu valodā sk. audita lēmuma 56.punktā*).

Tādējādi secināms, ka ne tikai ārvalstu uzņēmumiem, kas to vārdā izrakstītajos rēķinos norādīti kā preču piegādātāji, bet arī CMR pavadzīmēs norādītajiem preču pārvadātājiem ir fiktīvu, faktisku saimniecisko darbību neveicošu uzņēmumu pazīmes.

Tā nav vērtējama kā sakritība, bet kā likumsakarība, kas visu lietas apstākļu kontekstā (vienlaikus ņemot vērā būtiskās, darījumu izsekošanu liedzošās satura nepilnības darījumu dokumentos un daļas CMR pavadzīmju, kurām būtu jābūt reālu piegāžu gadījumā, neesību, kā arī apstākli, ka pieteicēja sniedz vispārīgu, nekonkrētu un nepatiesu informāciju par darījumu partneru atrašanu) norāda uz darījumu fiktīvo, uz nodokļu izkrāpšanu vērsto raksturu.

Tāpat kontekstā ar minētajiem apstākļiem vērtējams tas, ka pieteicējas darījumu partnera Čehijas uzņēmuma *Assistance Studio s.r.o.* un pārvadātāja Lielbritānijas uzņēmuma *Monger Trade LP* amatpersonas ir saistītas ar Latviju – ir Latvijas pilsoņi /pers. D/ un /pers. E/. Viņu it kā vadīto uzņēmumu faktiska saimnieciskā darbība attiecīgi Čehijā un Lielbritānijā nav konstatēta, kas kopsakarā ar minētajiem apstākļiem norāda, ka uzņēmumu reģistrācija minētajās valstīs bijusi tikai formāla, bez mērķa veikt reālu komercdarbību. Minētās personas nav atsaukušās arī dienesta aicinājumam sniegt paskaidrojumus (*dienesta uzaicinājums /pers. D/ lietas 4.sējuma 125. un 126.lapā, dienesta uzaicinājums /pers. E/ lietas 4.sējuma 176.lapā*), kas visa minētā kopsakarā norāda, ka šīs personas neveic normālu komercdarbību, jo parastas komercdarbības gadījumā nebūtu izskaidrojama personu pilnīga nesasniedzamība nevienas valsts nodokļu administrācijai.

Tā kā izskatās, ka gan pirmās pieteicējas deklarētie preču piegādātāji, gan pārvadātāji ir fiktīvi uzņēmumi, kas neveic reālu komercdarbību, savukārt pirmā pieteicēja par darījumiem sniedz vispārīgu, formālu, nepilnīgu un nepatiesu informāciju, atzīstams, ka pirmā pieteicēja noformēto darījumu ar ārvalstu uzņēmumiem ietvaros nevarēja saņemt nekādas preces.

[13] Šo secinājumu vēl vairāk pastiprina dienesta iegūtie TLKAIS dati par iesniegtajās CMR pavadzīmēs norādīto transportlīdzekļu robežšķērsošanas faktiem (*TLKAIS dati lietas 4.sējuma 146.–150.lapā, 206.–213.lapāt, 226.lapā, 5.sējuma 46.–53.lapā*).

Minētie dienesta apkopotie dati norāda, ka piekabju vilcēji attiecīgajos CMR pavadzīmēs norādītajos datumos ir šķērsojuši valstu robežas, taču ar citām piekabēm, nevis tām, kas ir norādīts CMR pavadzīmēs. Vai arī tie iebraukuši Latvijas teritorijā no valstīm, kas ģeogrāfiskā izvietojuma dēļ nav identificējamas kā preču nosūtīšanas vai to nogādāšanai uz Latviju caurbraucama valsts (norādīts, ka krava iekrauta Polijā, bet vilcējs ar piekabi attiecīgajā datumā iebrauca Latvijas teritorijā no Igaunijas) Vai arī vilcējiem un to piekabēm vispār nav konstatējami robežšķērsošanas fakti (*detalizētu TLKAIS datu analīzi sk. audita lēmuma 20., 36. un 54.punktā*).

Šādi secinājumi vēl vairāk pastiprina jau iepriekš konstatēto apstākļu kopsakarā balstīto secinājumu, ka pārbaudei iesniegtās CMR pavadzīmes satur nepatiesu informāciju. Visi minētie apstākļi kopsakarā pārliecinoši norāda, ka preču piegādes noformēto darījumu ietvaros faktiski nav veiktas.

[14] Daļu no ārvalstu uzņēmumiem it kā saņemtajām precēm pirmā pieteicēja ir deklarējusi kā realizētas tālāk Latvijas uzņēmumiem.

Proti, no Čehijas uzņēmuma *Assistance Studio s.r.o.* ar 2018.gada 7.marta rēķinu Nr.AS1803007 noformētā iegādātā prece norādīta kā daļēji realizēta SIA „TSK Group" ar 2018.gada 6.marta avansa rēķinu Nr.CB-18/03/003 un piegādāta ar 2018.gada 19.marta pavadzīmi Nr.CB-18/03/003 (*rēķins un pavadzīme lietas 4.sējuma 151. un 151.A lapā; detalizēti sk. audita lēmuma 27.punktā*).

No Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft* ar 2018.gada 27.jūnija rēķinu Nr.E-SG180-2018-53 un 27.decembra rēķinu Nr.E-SG180-2018-101 noformētā iegādātā prece norādīta kā realizēta SIA „VK Group Services" ar 2018.gada 22.jūnija avansa rēķinu Nr.CB-18/06/004 un 21.decembra avansa rēķinu Nr.CB-18/12/004 (*avansa rēķini lietas 4.sējuma 214.–215.lapā; sk. audita lēmuma 41.punktu*).

No Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft* ar 2018.gada 16.novembra rēķinu Nr.ESG180-2018-90 noformētā iegādātā prece norādīta kā realizēta SIA „PRO DEV" ar 2018.gada 20.novembra pavadzīmi Nr.CB-18/11/003 (*pavadzīme lietas 4.sējuma 220.lapā; sk. audita lēmuma 42.1.punktu*).

No Ungārijas uzņēmuma *Oak Expert Kft* ar 2018.gada 26.septembra rēķinu Nr.OAK/2018-000008 un 2018.gada 15.oktobra rēķinu Nr.OAK/2018-000016 noformētā iegādātā prece, kā arī no Ungārijas uzņēmuma *SG Intern Kft* ar 2018.gada 18.oktobra rēķinu Nr.E-SG180-2018-78 (*audita lēmuma 15.tabulā kļūdaini norādīts Nr.E-SG180-2018-82*) noformētā iegādātā prece norādīta kā realizēta SIA „Baltijas Gaisma" ar 2018.gada 15.oktobra un 25.oktobra pavadzīmēm Nr.CB-18/09/004, Nr.CB-18/10/005 un Nr.CB-18/10/007 (*sk. audita lēmuma 68.1. un 68.2.punktu*).

No Ungārijas uzņēmuma *Oak Expert Kft* ar 2018.gada 21.decembra rēķinu Nr.OAK/2018-0000025, 2019.gada 7.janvāra rēķinu OAK/2019-000001 un 2019.gada 6.februāra rēķinu OAK/2019-000012 noformētā iegādātā prece norādīta kā realizēta SIA „DBB-fassaden" ar 2018.gada 21.decembra avansa rēķinu Nr.CB-18/12/003, 2019.gada 8.janvāra pavadzīmi Nr.CB-19/01/002 un 2019.gada 14.februāra pavadzīmi Nr.CB-19/02/005 (*lietas 5.sējuma 54.–56.lapa; sk. audita lēmuma 58.–59.punktu*).

Vērtējot minēto piegāžu dokumentus un iesaistīto personu paskaidrojumus, dienests pamatoti ir konstatējis virkni apstākļu, kas liek apšaubīt deklarēto piegāžu patiesumu.

[15] Tā dienests konstatējis, ka SIA „TSK Group" preču saņemšanas adrese ir tās juridiskā adrese, kas atrodas daudzdzīvokļu dzīvojamā mājā. Tiesa piekrīt dienestam, ka nav ticams, ka liela apjoma būvmateriālu (piemēram, OSB plākšņu, laminēta bērza saplākšņu un minerālvates ruļļos) saņemšana un uzglabāšana būtu notikusi daudzdzīvokļu dzīvojamā mājā. Šāda neticama piegādes adrese liek apšaubīt piegādes dokumentos norādīto ziņu patiesumu un līdz ar to – arī pašas piegādes veikšanu.

Savukārt par darījumiem ar SIA „VK Group Services" dienests konstatējis, ka pirmā pieteicēja piegādes deklarējusi (*pirmās pieteicējas PVN deklarācijas lietas 5.sējuma 168.–203.lapā*) 31 440 *euro* vērtībā. Avansa rēķinu kopējā vērtība ir 32 780 *euro*. Savukārt samaksa no SIA „VK Group Services" saņemta 31 940 *euro* apmērā (*konta pārskata daļa lietas 4.sējuma 216.lapā*), kas neatbilst ne rēķinu, ne deklarētajai vērtībai. Tas liek apšaubīt deklarēto datu un darījuma dokumentu patiesumu, jo nav cita pamatota izskaidrojuma summu atšķirībai.

Minētie apstākļi vērtējami kopsakarā ar to, ka SIA „TSK Group" un SIA „VK Group Services" amatpersona /pers. F/, kā arī SIA „VK Group Services" amatpersona /pers. G/ neatsaucās dienesta aicinājumam sniegt paskaidrojumus (*aicinājumi lietas 4.sējuma 217.–219.lapā*). Proti, minētie

uzņēmumi nesadarbojās ar nodokļu administrāciju, kas nav tipiska komersantu rīcība.

Vienlaikus tiesa sēdē noraidīja procesa dalībnieku lūgumu izsaukt šīs personas (kā arī pārējo dienesta apstrīdēto pieteicējas realizācijas darījumu partneru amatpersonas) liecināt tiesā. Tiesas vērtējumā, lietā jau esošo pierādījumu kopums pārliecinoši pierāda, ka darījumi faktiski nenotika. Atsevišķu personu liecības šo secinājumu konkrētajā lietā vairs nevarētu mainīt, jo lielo daudzumu lietā konstatēto dažādu neatbilstību un nesakritību, kā arī fiktīviem uzņēmumiem raksturīgu pazīmju kopumu nav iespējams izskaidrot citādi, kā vien tādējādi, ka noformētie darījumi faktiski nevarēja notikt un nenotika. Lietā esošie pierādījumi ir pilnībā pietiekami lai izdarītu šādu secinājumu un vienlaikus izslēgtu katru saprātīgu iespēju, ka varētu būt bijis citādi.

[16] Par darījumu ar SIA „PRO DEV" dienests konstatējis, ka minētā sabiedrība pirmajai pieteicējai samaksu veica 2018.gada 15.novembrī (*konta pārskata daļa lietas 4.sējuma 221.lapa*), kā pamatojumu norādot avansa rēķinu Nr.CB-18/11/003, taču pirmā pieteicēja, kā konstatējis dienests, šādu rēķinu auditam nav iesniegusi. Vērtējot šo neatbilstību kopsakarā ar jau iepriekš konstatētajām būtiskajām neatbilstībām un nepilnībām noformēto darījumu un piegāžu dokumentācijā, izskatās, ka tā ir vēl viena neatbilstība, kas kumulatīvi norāda, ka dokumenti nav saistīti ar reālām piegādēm, bet ir noformēti neatkarīgi no tām (fiktīvi), kā rezultātā neuzmanības dēļ nav pilnīgas atbilstības starp noformētajiem darījumiem un to apliecināšanai paredzētajiem dažādu darījumu partneru rīcībā esošajiem dokumentiem, kas tā nebūtu, ja darījumi būtu reāli notikuši.

SIA „PRO DEV" paskaidrojumā dienestam (*lietas 4.sējuma 223.lapa*) apstiprināja darījumus ar pirmo pieteicēju, norādot, ka ar tās pārstāvi /pers. C/ iepazinās objektā, kurā viņš piedāvāja piegādāt celtniecības materiālus. SIA „PRO DEV" vēstulei pievienots pirmās pieteicējas 2018.gada 15.novembra avansa rēķins Nr.CB-18/11/003 un uzņēmuma *SG Intern Kft* sagatavota CMR pavadzīme (*lietas 4.sējuma 224.–225.lapa*) saskaņā ar kuru prece norādīta kā piegādāta SIA „PRO DEV". Taču, vērtējot TLKAIS informāciju, dienests konstatējis, ka CMR pavadzīmē norādītais transportlīdzeklis attiecīgajos datumos Lietuvas–Latvijas robežu nav šķērsojis. Tādējādi izskatās, ka darījuma dokumentos un līdz ar to arī SIA „PRO DEV" paskaidrojumos norādītā informācija nevar būt patiesa.

[17] Arī par darījumiem ar SIA „Baltijas Gaisma" dienests konstatējis būtiskas neatbilstības darījumu dokumentācijā. Proti, šie darījumi pirmās pieteicējas PVN deklarācijās deklarēti 2018.gada 4., 16. un 19.oktobrī. Atbilstoši pirmās pieteicējas bankas konta izdrukai SIA „Baltijas Gaisma" 2018.gada 2.oktobrī samaksāja pirmās pieteicējas pavadzīmē NR.CB-181091004 minētos 11 228,8 *euro*. Savukārt SIA „Baltijas Gaisma" darījumu ar pieteicēju 11 228,8 *euro* vērtībā ir deklarējusi PVN deklarācijā par 2018.gada septembri, kā darījuma dokumentu norādot 2018.gada 18.septembra pavadzīmi Nr.CB-18/09/04 (*varētu būt pieļauta pārrakstīšanās kļūda un domāta pavadzīme NR.CB-181091004*). Taču pirmā pieteicēja atbilstošu realizācijas darījumu 2018.gada septembra vai oktobra deklarācijā nav norādījusi. Vienlaikus SIA „Baltijas Gaisma", lai arī 2018.gada 4., 16. un 19.oktobrī veikusi avansa maksājumus pieteicējai, bet šos darījumus nav deklarējusi savā 2018.gada oktobra PVN deklarācijā.

Šāda rakstura un apmēra neatbilstības nebūtu konstatējamas, ja darījumi būtu reāli notikuši. Šo darījumu neizsekojamība vērtējama kopsakarā ar to, ka līdzīga rakstura nekonsekvences, kā arī citi iepriekš apskatītie apstākļi vērojami arī citos dienesta apstrīdētajos darījumos, proti, visos apstrīdēto darījumu ķēžu posmos.

Tikmēr SIA „Baltijas Gaisma" bijusī amatpersona /pers. H/ dienestam klātienē krievu valodā sniegtā paskaidrojumā (*lietas 5.sējuma 88.–89.lapa*) apstiprinājis darījumu esību, norādot, ka ar pirmās pieteicējas pārstāvi iepazinās objektā. Kopā ar paskaidrojumu dienestam iesniegts SIA „Baltijas Gaisma" un pirmās pieteicējas 2018.gada 19.septembra līgums Nr.2018-09-01 par dažādu preču tirdzniecību (*lietas 5.sējuma 71.–74.lapa*). Tāpat SIA „Baltijas Gaisma" iesniedza pirmās pieteicējas 2018.gada 8.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/003, 2018.gada 15.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/003, 2018.gada 15.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/09/004, 2018.gada 25.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/005 un 2018.gada 25.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/007, kā arī CMR pavadzīmi pie uzņēmuma *Oak Expert Kft* rēķiniem Nr.OAK/ 2018-000008, Nr.OAK/2018-000012, Nr.OAK/2018-000016. Savukārt pirmā pieteicēja dienestam ir iesniegusi 2018.gada 15.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/09/004, 25.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/005 un 25.oktobra pavadzīmi Nr.CB-18/10/007, bet deklarējusi 2018.gada 4.oktobra dokumentu Nr.CB-18/10/003, 16.oktobra dokumentu Nr.CB-18/10/005 un 19.oktobra dokumentu Nr.CB-18/10/007 (*dokumenti par pirmās pieteicējas un SIA „Baltijas Gaisma" darījumiem (pavadzīmes, CMR pavadzīmes, kontu pārskati) lietas 5.sējuma 65.–69., 75.–87.lapā; SIA „Baltijas Gaisma" deklarācijas lietas 5.sējuma 287.*–315.lapā).

Tādējādi ir tikai daļēja atbilstība starp abu darījuma partneru iesniegtajiem darījumu dokumentiem, kamēr vispār nav atbilstības darījumu deklarēšanā. Ja darījumi patiesi notiek, tad darījumu partneru rīcībā ir vienādi dokumenti, jo citādi darījumus reāli nemaz nevar izpildīt, kā arī darījumi tiek deklarēti vienādi – tā, kā tie faktiski notikuši. Neatbilstības darījumu dokumentācijā un deklarēšanā, kā arī norēķinu neatbilstība deklarētajiem darījumiem norāda, ka darījumu dokumenti ir noformēti fiktīvi – bez sasaites ar reālām preču piegādēm. Tādējādi nav konstatējamas reālas, konkrēti identificējamu preču piegādes starp pirmo pieteicēju un SIA „Baltijas Gaisma", bet savstarpēji pretrunīgajos darījumu dokumentos minētās ziņas vērtējamas kritiski.

[18] Līdzīgi, SIA „DBB-fassaden" paskaidrojumā dienestam (*lietas 5.sējuma 61.lapa*) apstiprināja darījumu esību, norādot, ka ar pirmās pieteicējas pārstāvi /pers. C/ iepazinās objektā. Preču pasūtīšana esot notikusi klātienē SIA „DBB-fassaden" birojā Pērnavas ielā. Vērtējot sniegto informāciju, dienests konstatējis, ka SIA „DBB-fassaden" nav reģistrēta saimnieciskās darbības veikšanas vieta Pērnavas ielā, taču /adrese B/, ir reģistrēta pirmās pieteicējas juridiskā adrese.

Ņemot vērā minēto, dienests pamatoti ir kritiski vērtējis to, vai SIA „DBB-fassaden" ir patiesais paskaidrojuma sagatavotājs.

[19] Rezumējoši apkopojot visus minētos apstākļus, nav konstatējama reāla preču piegāde pirmās pieteicējas noformēto darījumu ar ārvalstu uzņēmumiem ietvaros. Reāla preču piegāde nav ticama, jo visiem pirmās pieteicējas norādītajiem preču piegādātājiem – ārvalstu uzņēmumiem –, kā arī CMR pavadzīmēs norādītajiem pārvadātājiem ir vienveidīgas fiktīvu, izmantošanai vienīgi nodokļu izkrāpšanas shēmās paredzētu uzņēmumu pazīmes, bet nav nekādu pazīmju, ka tie veiktu reālu saimniecisko darbību. Arī TLKAIS informācija liecina, ka CMR pavadzīmēs norādītie pārvadājumu dati nav patiesi, proti, faktiskā transportlīdzekļu faktiskā kustība neatbilst CMR pavadzīmēs norādītajai. Vienlaikus par daļu no noformēto piegāžu CMR pavadzīmes vispār nav iesniegtas, tādējādi attiecīgo piegāžu veikšanu neapliecina pat ne formāli dokumenti. Arī fiktīvo ārvalstu uzņēmumu vārdā izrakstītie rēķini ir ar būtiskiem saturiskiem trūkumiem, kas kopsakarā ar citiem apstākļiem liek apšaubīt to patiesumu. Tikmēr pieteicēja par darījumu partneru piesaisti un pašu darījumu norisi sniedz vispārīgu, nekonkrētu, nepilnīgu un nepatiesu informāciju, kas liecina par pieteicējas apzinātu dalību fiktīvo darījumu dokumentu noformēšanā ar nodokļu krāpšanas mērķi.

Konstatējot attiecīgo preču neesību pirmās pieteicējas rīcībā, ir apšaubāma arī šo nesaņemto preču tālāka realizācija SIA „TSK Group", SIA „VK Group Services", SIA „PRO DEV", SIA „Baltijas Gaisma" un SIA „DBB-fassaden". Turklāt šo piegāžu faktisku esību liek apšaubīt arī būtiskas neatbilstības starp darījumu partneru iesniegtajiem darījumu dokumentiem, neatbilstības norēķinos un dažāda darījumu deklarēšana no darījumu partneru puses, tāpat arī citi apstākļi (preču saņemšana norādīta adresēs, kurās to saņemšana nav ticama, darījumu partneru nesadarbošanās ar dienestu), kas vērtēti kopsakarā ar visiem iepriekš minētajiem apstākļiem padara pilnīgi neticamu pieteicējas veiktu attiecīgo preču realizāciju.

Katrs no minētajiem preču saņemšanas un realizācijas faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi varētu būt apstrīdams no pirmās pieteicējas

viedokļa. Taču, izvērtējot situāciju kopumā, visu lietā konstatēto apstākļu nejauša sakritība ir neiespējama.

[20] Šādos apstākļos dienests pamatoti ir liedzis pirmajai pieteicējai Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 5.punktā norādītās tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus, kā arī, konstatējot preču faktisku neesību apstrīdētajos darījumos, samazinājis pirmās pieteicējas saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 86.panta pirmo daļu aprēķināto PVN par darījumiem ar uzņēmumu *Assistance Studio s.r.o.* (16 071,05 *euro*), uzņēmumu *SG Intern Kft* (24 898,98 *euro*), uzņēmumu *Oak Expert Kft* (35 880,16 *euro*), uzņēmumu *Verdura Mester Kft* (6830,54 *euro*) un uzņēmumu *Elkortechologies Kft* (4160,1 *euro*).

Tāpat dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti norādījis, ka ir koriģējamas pieteicējas PVN deklarācijas attiecībā uz deklarētajiem realizācijas darījumiem ar SIA „TSK Group", SIA „VK Group Services", SIA „PRO DEV", SIA „DBB-fassaden" un SIA „Baltijas Gaisma".

Ievērojot, ka attiecīgie darījumi nav notikuši, pamatots ir arī dienesta secinājums, ka pirmā pieteicēja, iekļaujot grāmatvedības uzskaitē šo fiktīvo darījumu dokumentus, nepamatoti samazināja budžetā maksājamo UIN. Atbildot uz pieteicējas iebildumiem šajā sakarā, tiesa piekrīt dienesta norādītajam, ka gadījumā, ja darījums nav noticis, tā izmaksas nav saistāmas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību.

Attiecīgi dienests pamatoti ir veicis korekcijas pirmās pieteicējas 2018.gada pirmā pusgada, jūlija–decembra un 2019.gada janvāra–jūlija UIN deklarācijās, palielinot ar saimniecisko darbību nesaistītos izdevumus par apstrīdēto darījumu ar ārvalstu uzņēmumiem kopējo vērtību 418 289,73 *euro*, kā arī aprēķinot UIN 104 575 *euro*, soda naudu 31 372,5 *euro* un nokavējuma naudu 18 659,64 *euro* (*aprēķinu par taksācijas periodiem sk. audita lēmuma 17.–44.pielikumā*).

Tā kā pirmā pieteicēja apzināti deklarējusi faktiski neesošus darījumus, respektīvi, iesaistījusies krāpšanā nodokļu jomā, tiesa uzskata piemēroto soda naudu par samērīgu ar pārkāpumu.

[21] Šīs lietas ietvaros nav nepieciešams un nav pamata atsevišķi izvērtēt, vai otrā pieteicēja pamatoti pieaicināta lietā kā trešā persona, proti, vai patiešām ir notikusi uzņēmuma pāreja no pirmās pieteicējas uz otro pieteicēju. Šāds izvērtējums izskatāmajā lietā neko neietekmētu, jo ar lietā pārbaudāmo pārsūdzēto lēmumu *pašu par sevi* otrajai pieteicējai nekāds pienākums nav uzlikts.

Otrā pieteicēja, saskatot uzņēmuma pāreju, audita lietā pieaicināta kā trešā persona, jo uzņēmuma pārejas gadījumā aprēķināto nodokļu maksājumu piedziņas procesā eventuāli ir iespējama piedziņas vēršana pret personu, kas ieguvusi uzņēmumu. Acīmredzot otrā pieteicēja auditā pieaicināta, lai laikus (apsteidzoši) sniegtu tai aktuālo informāciju un tā varētu izteikt savus iebildumus pret audita lēmumu pēc būtības, ja tai tādi būtu. Taču šī pieaicināšana nekādi nav varējusi otrās pieteicējas stāvokli pasliktināt, kā uzskata otrā pieteicēja. Tāpat arī atzīšana, ka pieaicināšanai trešās personas statusā nebija pamata, neko nemainītu otrās pieteicējas tiesiskajā stāvoklī.

Gadījumā, ja dienests vērš pret otro pieteicēju pārsūdzētajā lēmumā noteikto nodokļu maksājumu piedziņas darbības, otrā pieteicēja ir tiesīga Administratīvā procesa likuma D daļā noteiktajā kārtībā pārsūdzēt tieši lēmumu par nodokļu maksājumu piedziņu, kā iebildumu pamatojumu norādot, ka uzņēmuma pāreja nav notikusi (*Senāta departamentu priekšsēdētāju sēdes 2020.gada 12.marta lēmums; pieejams: https://www.at.gov.lv/lv/tiesu-prakse/departamentu-priekssedetaju-sezu-lemumi*).

Pieteicēju pārstāves norādītais apstāklis, ka dienests piedziņas stadijā vairs no jauna nevērtē uzņēmuma pārejas faktu, bet atsaucas uz lēmumu par trešās personas pieaicināšanu, neietekmē minētās pieteicējas tiesības, pārsūdzot piedziņas lēmumu, iebilst pret šo apstākli, kas ir par pamatu piedziņas vēršanai pret otro pieteicēju. Iestāde piedziņas lēmuma pamatojumu var strukturēt arī ar atsauci uz citu dokumentu, šajā gadījumā – lēmumu par pieaicināšanu trešās personas statusā. Šādā gadījumā attiecīgais cits lēmums vērtējams kā piedziņas lēmuma pamatojuma daļa. Tas nozīmē, ka, apstrīdot un pārsūdzot pret to vērsto piedziņas lēmumu, otrā pieteicēja var iebilst pret piedziņas vēršanu pamatojošo apstākli, ka ir notikusi uzņēmuma pāreja. Savukārt konkrētajā lietā šā apstākļa pārbaude būtu bezjēdzīga, jo neietekmētu izspriežamo prasījumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu; administratīvā akta tiesiskumu atsevišķos gadījumos var ietekmēt tas, ka kāda persona nepamatoti nav pieaicināta trešās personas statusā, bet ne otrādi.

[22] Tā kā pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots (kā arī ar to pašu par sevi nav radīts otrās pieteicējas tiesību aizskārums), pieteikumi par tā atcelšanu ir noraidāmi.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Noraidīt SIA „Cubex Building" un SIA „Cubex Group" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 14.oktobra lēmuma Nr.30.2-22.9/4330 atcelšanu.

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

Tiesnesis A.Dreimanis