ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420166021
Lietas arhīva Nr. AA43-0796-22/5
ECLI:LV:ADAT:2022:1124.A420166021.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 24.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Laura Konošonoka, tiesneses Sandra Gintere un Linda Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „MoonCom" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru SIA „MoonCom" tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2019.gada janvāri uzrādītā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 4652,05 *euro*, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 14.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „MoonCom" Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – dienests) iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2019.gada janvāri (turpmāk – deklarācija), deklarējot pārmaksāto nodokļa summu 4652,05 *euro*.

Izvērtējot deklarācijā norādītās informācijas atbilstību nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, dienesta Nodokļu pārvaldes Piektā pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļa atteica atmaksāt deklarācijā uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu.

[2] Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 23.marta lēmumu Nr.30.1-22.8/22.8/3133 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru zemākās iestādes atteikums atstāts negrozīts.

Dienests atzina, ka pieteicēja nepamatoti darījumiem ar Polijas uzņēmumu *XTG Spolka Akcyjna* (turpmāk – *XTG*), Francijas uzņēmumu *Jyve Management Ltd* (turpmāk – *Jyve*) un Itālijas uzņēmumu *Gigcoop Societa Cooperativa s.r.l.* (turpmāk – *Gigcoop*) piemēroja nodokļa 0 procentu likmi, jo nevar gūt apstiprinājumu tam, ka preces patiešām piegādātas šiem uzņēmumiem. Dienests, ņemot vērā arī ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju, uzskatīja, ka darījumi nav izsekojami un slēgti tikai formāli.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tai tiktu atmaksāta deklarācijā uzrādītā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 4652,05 *euro*. Pieteikums pamatots šādi.

[3.1] Pieteicēja dienestā ir iesniegusi dokumentus, kas atspoguļo darījumu norisi. Dienesta secinājumi ir virspusēji. Darījuma dokumenti vērtējami savstarpējā kopsakarā. Preces klientam tiek nosūtītas pēc apmaksas saņemšanas.

[3.2] Dienests nav pierādījis pieteicējas ļaunprātību. Pieteicējai nav iespējams ietekmēt darījumu partneru rīcību. Darījumu partneriem joprojām ir derīgi pievienotās vērtības nodokļa maksātāju numuri.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 14.marta spriedumu pieteikums apmierināts un dienestam uzlikts pienākums atmaksāt deklarācijā uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 4652,05 *euro*, pamatojot to šādi.

[4.1] Tiesa, vērtējot, vai pieteicēja apstrīdētajiem darījumiem ar *XTG*, *Jyve* un *Gigcoop* pamatoti piemēroja nodokļa 0 procentu likmi, atsaucās uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 21.punktu, 5.panta pirmo daļu, 31.panta pirmo daļu un 43.panta ceturto daļu un secināja, ka 0 procentu likme piegādēm Eiropas Savienības teritorijā ir piemērojama tad, ja preču saņēmējs uzrāda derīgu citas dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru un preces ir nosūtītas uz galamērķi citā dalībvalstī (faktiski izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas). Nodokļu maksātājam, kas iesniedzis dokumentus par preču izvešanu uz citu dalībvalsti, ir tiesības piemērot nodokļa 0 procentu likmi, ja vien netiek noskaidrots, ka tas zināja (vai tam vajadzēja zināt) par darījuma saistību ar krāpšanu.

[4.2] Tiesa konstatēja, ka nav strīda par to, ka *XTG* un *Gigcoop* strīdus darījumu brīdī bija derīgs citas dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Tiesa secināja, ka dienesta norādītais par to, ka *Jyve* kopš 2018.gada 31.decembra nav derīga pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numura, ir pretrunā pieteicējas iesniegtajām izdrukām no Eiropas Savienības pievienotās vērtības nodokļa informācijas apmaiņas sistēmas (turpmāk – *VIES*). Saskaņā ar minētajām izdrukām *Jyve* 2019.gada janvārī bija derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Tiesa nesaskatīja, ka pieteicēja varēja un tai vajadzēja zināt par to, ka šī uzņēmuma nodokļa maksātāja

reģistrācijas numura darbība varētu būt apturēta ar atpakaļejošu datumu. Pieteicēja, pārbaudot informāciju par darījumu partneri *VIES*, ir veikusi visus no tās saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka darījumu partnerim ir derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Līdz ar to tiesa atzina, ka attiecībā uz strīdus darījumiem ir izpildīta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas 1.punkta prasība nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai.

[4.3] Pārbaudot, vai pieteicējas iesniegtie pierādījumi apliecina preču nosūtīšanu no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī, tiesa uzsvēra, ka pierādīšanas nastai nodokļu lietās jābūt sadalītai taisnīgi un dienests nevar bez pamata atteikties atmaksāt pārmaksāto nodokļa summu.

Tiesa atzina par nepamatotiem dienesta iebildumus, ka no transportēšanas dokumentiem nav iespējams gūt pārliecību par strīdus rēķinos norādīto preču transportēšanu, jo tajos norādīts tikai preču vienību skaits, svars un izmērs.

[4.4] Attiecībā uz darījumiem ar *XTG* tiesa konstatēja, ka par katru no darījumiem izrakstīti priekšapmaksas rēķini, kuri saskaņā ar kontu izdrukām ir apmaksāti, 2019.gada 4.janvāra rēķins Nr.MC 3829 par 1400 mobilo tālruņu un 2019.gada 18.janvāra rēķins Nr.MC 3862 par 60 mobilo tālruņu piegādi uz Vroclavu Polijā. Rēķinā Nr.MC 3829 norādīto preču nosūtīšanu apstiprina SIA „HRX" starptautiskā preču-transporta pavadzīme (turpmāk – CMR) Nr.LV00594903 un 2019.gada 16.janvāra faktūrrēķins, kuru pieteicēja ir apmaksājusi. Rēķinā Nr.MC 3862 norādīto preču nosūtīšanu apliecina SIA „DHL Latvia" gaisa kravas pavadzīme Nr.1527034961 un 2019.gada 18.janvāra rēķins Nr.RIX0046161, kuru pieteicēja ir apmaksājusi.

[4.5] Attiecībā uz darījumiem ar *Jyve* tiesa konstatēja, ka par katru no darījumiem izrakstīti priekšapmaksas rēķini, kuri saskaņā ar kontu izdrukām ir apmaksāti, 2019.gada 24.janvāra rēķins Nr.MC 3879 par 210 mobilo tālruņu un 2019.gada 28.janvāra rēķins Nr.MC 3890 par 100 mobilo tālruņu piegādi uz Franciju. Rēķinos norādīto preču nosūtīšanu apliecina SIA „DHL Latvia" gaisa kravas pavadzīme Nr.4782464374 un Nr.4831298931, kā arī 2019.gada 31.janvāra rēķins Nr.RIX0046572, kuru pieteicēja ir apmaksājusi.

Darījumos ar *Jyve* konstatējams, ka priekšapmaksas rēķini ir izrakstīti pirms pasūtījuma noformēšanas, kas vispārīgi neatbilst pieteicējas norādītajai darījumu norises secībai. Tiesa atzina par ticamu pieteicējas skaidroto, ka tā ir lūgusi darījumu partnerim noformēt preču pasūtījumu, bet, tā kā tas laikus netika izdarīts, pieteicēja noformēja priekšapmaksas rēķinu, un pēc tam saņemts arī darījumu partnera noformētais pasūtījums. Tiesai neradās šaubas, ka darījumi ir faktiski notikuši tā, kā norādīja pieteicēja.

[4.6] Attiecībā uz darījumiem ar *Gigcoop* tiesa konstatēja, ka 2019.gada 18.janvārī izrakstīts priekšapmaksas rēķins, bet preču – 500 mobilo tālruņu austiņu – piegāde saskaņā ar 2019.gada 24.janvāra rēķinu Nr.MC 3878 veikta pirms pilnas samaksas saņemšanas. Pilna samaksa veikta 2019.gada 30.janvārī.

Rēķinā norādīto preču nosūtīšanu apliecina SIA „DHL Latvia" gaisa kravas pavadzīme Nr.4782223935 un 2019.gada 31.janvāra rēķins Nr.RIX0046572, kuru pieteicēja ir apmaksājusi.

Pieteicējas uzticēšanās darījumu partnerim, preces piegādājot ar pēcapmaksu, skaidrojama ar preču nosūtīšanu uz *on-hold* noliktavu Itālijā. No pieteicējas sarakstes ar Itālijas uzņēmumu *Geo-Logistik s.r.l.* (turpmāk – *Geo?Logistik*) izriet, ka preces pieteicēja atļāvusi atbrīvot 2019.gada 30.janvārī. Pieteicēja apmaksājusi noliktavas sniegtos pakalpojumus. Tiesa uzskatīja, ka preču transportēšana uz noliktavu, nesaņemot pilnu pirkuma maksu, konkrētajā gadījumā neradīja pieteicējai nekādus riskus, jo preces netiktu izsniegtas pircējam pirms pilnas pirkuma maksas saņemšanas. Tiesa šādu pieteicējas rīcību vērtēja kā atbilstošu normālai komercpraksei.

[4.7] Tiesa konstatēja, ka katrā gaisa kravas pavadzīmē un CMR ir atsauce uz preču rēķina numuru un iepakojuma vienību skaitu, tajās norādīts, ka sūtījums ietver ierīces ar litija jonu baterijām (izņemot SIA „HRX" 2019.gada 4.janvāra CMR), kas liecina par to, ka tikušas pārvadātas tieši elektroniskās preces, kuras to bīstamības dēļ tikušas pakļautas īpašai pārbaudei, pārvadātājam pārliecinoties, ka sūtījumos patiešām atrodas litija jonu baterijas. Gandrīz visās transportēšanas pavadzīmēs ir redzama pārvadātāja atzīme (paraksts) par sūtījuma saņemšanu tālākai transportēšanai, kā arī kravas nosūtīšanas datums. Pavadzīmes numurs ir sasaistāms ar sūtījuma izsekošanas informāciju (izņemot attiecībā uz SIA „HRX") un pārvadātāja izrakstīto rēķinu par sniegtajiem transportēšanas pakalpojumiem.

Tiesa atzina, ka no transportēšanas dokumentiem kopumā ir gūstams pilnīgs priekšstats par to, kā ir notikusi preču transportēšana. Ar pieteicēju nesaistīts pārvadājumus īstenojošs starptautisks uzņēmums ir nodrošinājis preču izsekojamību, turklāt gaisa pārvadājumu gadījumā ir fiksēta sūtījuma atrašanās vieta no sūtījuma paņemšanas līdz pat sūtījuma saņēmējam.

[4.8] Tiesa konstatēja, ka pieteicējas realizācijas darījumus pamato vienveidīgu dokumentu kopums: pamatojoties uz priekšapmaksas rēķinu vai pasūtījumu, tiek izrakstīts rēķins, kam pievienota deklarācija par to, ka klients apņemas deklarēt darījumus par preču saņemšanu savas valsts nodokļu institūcijās. Pieteicēja ieguvusi arī informāciju par darījumu partnera pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numuru. Par preču piegādēm noslēgti līgumi un noformēti preču piegādes apliecinājumi. Pieteicēja iesniegusi arī transportēšanas faktu apliecinošus pierādījumus. Attaisnojuma dokumentu līdzība liecina, ka to sagatavošana ir ierastā pieteicējas prakse. Pieteicējas paskaidrojumi par strīdus darījumu norisi ir savstarpēji saskanīgi un detalizēti, un tie kopumā radīja tiesai pārliecību, ka darījumi faktiski ir notikuši tā, kā tas ir atspoguļots attaisnojuma dokumentos.

Arī iesniegtie dokumenti attiecībā uz konkrētām piegādēm ir detalizēti, saturiski saskanīgi. Preču kustība ir izsekojama, identificējamas preču saņemšanas vietas, konstatējams fakts, ka preces izvestas. Tāpat ir iespējams pārliecināties par norēķiniem, jo visos gadījumos par piegādātajām precēm ir veikta samaksa. Preču faktisku saņemšanu apstiprina darījumu partneru pārstāvji un pārvadātāju piegādes dokumenti.

[4.9] Vērtējot dienesta argumentu, ka preču saņēmēji nav identificējami (darījumā ar *XTG – Kuta Bartosz*, darījumā ar *Jyve – Laura*, darījumā ar *Gigcoop – Filippo Truppi*) un nav konstatējama saistība ar konkrētajiem uzņēmumiem, tiesa, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas praksi, norādīja, ka no pieteicējas ir sagaidāms, ka tā sagādās pierādījumus par preces transportēšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, bet pieteicēja nevar ietekmēt to, kura darījumu partnera amatpersona vai darbinieks parakstās par preču saņemšanu un vai paraksti ir atšifrēti. Tas, ka par preču saņemšanu parakstījusies persona, kas iepriekš darījuma dokumentos nav norādīta vai ka paraksts nav atšifrēts, pats par sevi neliecina par dokumentu formālu noformēšanu, ja vien nepastāv citas nopietnas indikācijas tam, ka preces nav izvestas no valsts un darījuma partneris tās nav saņēmis.

Tiesību normas neparedz, ka par preču saņemšanu jāparakstās tai pašai personai, kura parakstījusi darījuma dokumentus vai tikusi norādīta kā kontaktpersona. Uzņēmumos var tikt nodarbināti vairāki darbinieki ar atšķirīgiem pienākumiem un atbildību. Persona, kura organizējusi darījumu, var nebūt atbildīga par piegādāto preču saņemšanu uzņēmuma noliktavā.

Darījumos ar *XTG* un *Jyve* kā kontaktpersona norādīts uzņēmuma direktors */pers. L/* un */pers. M/*, proti, tā persona, kas ir bijusi atbildīga par darījuma noslēgšanu. Tomēr no minētā nevar izdarīt pieņēmumu, ka šī pati persona būs atbildīga par preču saņemšanu.

Dienests nav konkrētāk argumentējis, kādēļ visas dienesta norādītās darbības būtu jāveic vienai personai vai kādēļ būtu uzskatāms, ka kāda no dokumentus parakstījušām personām nebūtu uzņēmuma pārstāvis.

No pieteicējas papildus iesniegtajiem pierādījumiem tiesa secināja, ka darījumos ar *Jyve* par preču saņemšanu parakstījusies noliktavas *Alliance Logistics*, uz kuru nogādātas strīdus preces, darbiniece */pers. O/*.

Darījumā ar *Gigcoop* preces tika nogādātas uz noliktavu, tādēļ par preču saņemšanu parakstījās ar pircēju nesaistīta persona. Vienlaikus vērā ņemams, ka piegādes apliecinājumu ir parakstījis *Gigcoop* likumiskais pārstāvis */pers. P/*.

Tas vien, ka pieteicējas darījumu partneru vārdā rīkojušās dažādas personas, tiesai neradīja šaubas par darījumu ticamību un to, ka preces saņēmis dokumentos norādītais darījumu partneris.

[4.10] Attiecībā uz dienesta iebildumiem, ka darījumā ar *XTG* noformētajā SIA „HRX" CMR Nr.LV00594903 nav norādīta informācija par pārvadājumā izmantoto transportlīdzekli, tiesa norādīja, ka pieteicējai, sagatavojot CMR, nevarēja būt zināms konkrēts transportlīdzeklis, kas tiks izmantots pakalpojuma sniegšanā.

Pieteicēja ir pierādījusi preču izvešanu no Latvijas un transportēšanu uz galamērķi citā dalībvalstī. Formāli iebildumi pret transportēšanas pavadzīmes saturu, par ko pieteicēja nav atbildīga, nevar ietekmēt iepriekš minēto secinājumu. Šaubu gadījumā dienestam bija jāpieprasa informācija no pārvadātāja.

[4.11] Tiesa konstatēja, ka Polijas nodokļu administrācija ir apstiprinājusi pieteicējas darījumu ar *XTG*, proti, ka ir notikusi preču iegāde un ka iegādātās preces laikā no 2019.gada 8.janvāra līdz 25.februārim tika pārdotas tālāk. Nodokļu administrācija arī norādījusi, ka nav iemesla apstrīdēt preču iegādi Savienības iekšienē no pieteicējas un nav arī konstatētas neatbilstības ar tālākpārdošanu saistīto dokumentu pārbaudē.

Polijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija arī raksturo *XTG* darbības principus, kas ir līdzīgi pieteicējas darījumu īstenošanas kārtībai: tirdzniecība notiek internetā, tirdzniecības kontakti ar partneriem tiek uzturēti elektroniski, izmantojot interneta ziņojumapmaiņas programmas, kā arī pa tālruni. Minētais norāda, ka pieteicēja skaidrojums par tās darījumu nodibināšanu un norisi atbilst normālai komercpraksei elektronisko preču vairumtirdzniecības jomā.

[4.12] Vērtējot dienesta norādīto, ka atbilstoši Francijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai *Jyve* nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, neveic reālu saimniecisko darbību, nedeklarē darījumus, savukārt atbilstoši Itālijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai *Gigcoop* nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, tiesa vispirms konstatēja, ka minētajām ārvalstu nodokļu administrācijām informācija pieprasīta par citiem taksācijas periodiem. Tomēr, ņemot vērā nodokļu administrāciju sniegtās informācijas saturu, tiesa apšaubīja, ka gadījumā, ja dienests būtu pieprasījis informāciju par strīdus taksācijas periodu, sniegtās atbildes būtiski atšķirtos.

Vērtējot minēto ārvalsts nodokļu administrāciju sniegto informāciju, tiesa neizslēdza iespēju, ka pieteicējas darījumu partneri nav godprātīgi pildījuši savas nodokļu saistības. Turklāt *Jyve* arī izslēgts no nodokļu maksātāju reģistriem. Tomēr no lietā konstatētā neizriet, ka uzņēmumi nav darbojušies jau strīdus darījumu slēgšanas laikā, pieteicēja būtu par to zinājusi un būtu apzināti iesaistījusies pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Līdzīgā veidā ar *XTG* veiktie darījumi ir apstiprināti. Turklāt preču transportēšanā iesaistīts starptautiski pazīstams pārvadātājs, kura iesaiste fiktīvos darījumos vērtējama kritiski un kura dokumentos norādīto ziņu ticamību tiesai nebija pamata apšaubīt.

Tas vien, ka *Jyve* samaksu par strīdus darījumiem veicis no nezināmas bankas un konta, neliecina par pieteicējas saistību ar krāpniecību. Konkrētajā situācijā pieteicējai nebija pamata atteikties no pirkuma maksas saņemšanas.

Arī tas, ka darījuma dokumentos kā *Jyve* amatpersona norādīts */pers. M/*, bet kopš 2018.gada 3.jūlija uzņēmuma vadītājs ir */pers. R/*, neliecina, ka darījumi nav notikuši, jo abus rēķinus ir parakstījis tieši */pers. R/*.

[4.13] Rezumējot, tiesa atzina, ka strīdus realizācijas darījumiem pamatoti piemērota Pievienotās vērtības nodokļa 43.panta ceturtā daļa un nodokļa 0 procentu likme un ir pamats pieteikuma apmierināšanai. Dienesta secinātais, ka pieteicējai 2019.gada janvārī neveidojas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, nav pamatots.

[5] Par tiesas spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[5.1] Tiesa nav pamatojusi secinājumu, ka pieteicēja ir izskaidrojusi savu saimniecisko darbību. Lai arī pieteicēja uzskatāma par kompetentu tirgus dalībnieci, tā ilgstoši sadarbojusies ar darījumu partneriem, kuri nedeklarē iegādes darījumus un ir fiktīvi uzņēmumi.

[5.2] Atbilstoši Francijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai *Jyve* pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs bija apturēts, līdz ar to uzņēmums saimniecisko darbību nevarēja veikt. Tā kā *Jyve* nebija derīga pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numura, strīdus darījumi nav deklarējami kā ar nodokļa 0 procentu likmi apliekami darījumi. Pat ja reģistrācijas numurs anulēts ar atpakaļejošu datumu, nodokļa 0 procentu likmes piemērošana nav pamatota arī tāpēc, ka darījumi ar šo uzņēmumu saistīti ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

[5.3] Tiesa kļūdaini secinājusi, ka transportēšanas dokumenti apliecina preču transportēšanu no iekšzemes uz citu dalībvalsti un preces saņēmuši transportēšanas pavadzīmēs norādītie uzņēmumi. Preces nav identificējamas un apdrošinātas, sūtījumus saņēmušas neidentificējamas personas, darījumos ar *Jyve* kā kontaktpersona norādīts */pers. M/*, kurš no 2018.gada 3.jūlija nav uzņēmuma likumiskais pārstāvis.

Nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai jāspēj dokumentāri pierādīt preču transportēšanas faktu uz citu dalībvalsti, un dokumentos iekļautajiem datiem jābūt patiesiem. Pieteicējas iesniegtie dokumenti nepierāda preču transportēšanas faktu, jo dienests ir iesniedzis pierādījumus, kas liecina par pretējo, piemēram, Francijas un Itālijas nodokļu administrāciju sniegtā informācija par *Jyve* un *Gigcoop*.

[5.4] Norēķinu veikšana par precēm vēl nepierāda, ka preces izvestas no iekšzemes un nogādātas citā dalībvalstī. *Gigcoop* nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, kas liecina, ka uzņēmums īstu komercdarbību neveic. *Jyve* un *Gigcoop* darījumus nav deklarējuši, un nodoklis gala patēriņa valstī nav nomaksāts.

No pieteicējas iesniegtajiem konta izrakstiem nav konstatējama banka un norēķinu konts, no kura *Jyve* vārdā saņemti naudas līdzekļi, turklāt Francijas nodokļu administrācija norādījusi, ka *Jyve* nav reģistrētu norēķinu kontu. Tātad norēķini neapliecina, ka darījumi veikti ar *Jyve*. Turklāt rēķinu samaksa vai naudas plūsma starp komersantiem pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu.

Pieteicējai bija pienākums noskaidrot informāciju par *Jyve* un *Gigcoop*, lai izvairītos no aizdomām par nelikumību vai krāpšanu.

[5.5] Tiesa spriedumā nav norādījusi, kādēļ tā vieniem pierādījumiem devusi priekšroku attiecībā pret citiem vai vienu faktu atzinusi par pierādītu iepretim citam faktam. Tiesa iegūtos pierādījumus un pieteicējas paskaidrojumus nav vērtējusi to kopsakarā. Tiesa ir pārkāpusi procesuālo normu pierādījumu pieņemšanā, jo pieteicēja vairākus pierādījumus iesniegusi tikai divas dienas pirms tiesas sēdes. Tiesa nav vērtējusi to, ka šie pierādījumi nav iesniegti ne datu ticamības pārbaudes laikā, ne arī pārsūdzības laikā. Tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību.

[6] Pieteicēja par dienesta apelācijas sūdzību paskaidro, ka tai nebija zināms par *Jyve* anulēto pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru. Preces tika nogādātas pircēja norādītajā vietā, par ko ir trešās puses – pārvadātāja – apliecinājums. Pieteicēja nevar būt atbildīga par to, ka darījumu partneri neizpilda nodokļu saistības. Dienests nav pierādījis pieteicējas iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[8] Izskatāmajā gadījumā dienests ir ierobežojis pieteicējas tiesības saņemt deklarācijā uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 4652,05 *euro*. Dienests uzskatījis, ka virknē darījumu ar ārvalstu uzņēmumiem pieteicēja nebija tiesīga piemērot nodokļa 0 procentu likmi, jo nav gūta pārliecība, ka preces patiešām izvestas no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti, turklāt vairāki darījumu partneri reālu saimniecisko darbību neveic.

Izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, apgabaltiesa atzīst, ka tiesa ir vispusīgi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un izdarījusi tiem atbilstošu secinājumu, ka ir izpildījušies priekšnoteikumi pieteicējai labvēlīga administratīvā akta par pārmaksātās pievienotās vērtības nodokļa summas atmaksu izdošanai. Tādēļ apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtās daļas nosacījumiem pievienojas zemākas instances tiesas sprieduma motivācijai, atkārtoti nenorādot tos pašus argumentus.

[9] Dienests apelācijas sūdzībā pēc būtības nepiekrīt pirmās instances tiesas veiktajam pierādījumu novērtējumam.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Vispusīga un pilnīga pierādījumu novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus, kas aptver gan tiesas viedokli apstiprinošus, gan no tā atšķirīgus pierādījumus. Objektivitāte pierādījumu pārbaudē nozīmē, ka tiesas secinājumiem jāatbilst īstenībai, izvairoties no patvaļīgiem vai aizspriedumainiem apsvērumiem. Pierādījumu novērtējumam jābūt loģiskam, t.i., secinājumiem jāizriet no pierādījumiem lietā, jābūt savstarpēji saistītiem loģiskā secībā. Lietas apstākļu novērtēšanā tiesa balstās uz dzīvē gūtajiem novērojumiem, kas izriet no noteiktām likumsakarībām (*Senāta 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-953/2015 (A42733109) 7.punkts, 2018.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-222/2018 (A420424313) 4.punkts*).

Pirmās instances tiesa ir ievērojusi iepriekš norādītos pierādījumu vērtēšanas principus. Tiesa attaisnojuma dokumentus vērtējusi pēc būtības un kopsakarā ar citiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem, tajā skaitā pašas pieteicējas

skaidroto par darījumu norisi un ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtajām ziņām. Tiesas secinājumi ir loģiski izrietoši no lietā konstatētajiem faktiem. Tas vien, ka šie secinājumi nesakrīt ar dienesta viedokli, nenozīmē, ka tie ir nepareizi.

[10] Dienests uzskata, ka pirmās instances tiesa ir pieļāvusi procesuālo normu pārkāpumu, jo nav norādījusi, kādēļ tā vieniem pierādījumiem devusi priekšroku attiecībā pret citiem, pretēji Administratīvā procesa likuma 150.panta piektās daļas nosacījumiem pieņēmusi pierādījumus, kas iesniegti divas dienas pirms tiesas sēdes, un nav ņēmusi vērā, ka šie pierādījumi iesniegti tikai tiesvedības laikā.

[10.1] Apgabaltiesa noraida dienesta pārmetumus, ka pirmās instances tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības.

Nav šaubu, ka tiesai ir pienākums pienācīgi motivēt savu nolēmumu, proti, atspoguļot pierādījumu analīzi un ar to saistītos apsvērumus, kas secīgi ir pamats pieteikuma apmierināšanai vai noraidīšanai. Tomēr tiesas pienākums motivēt savu nolēmumu nav tulkojams tā, ka tiesai ir pienākums detalizēti atbildēt uz jebkuru procesa dalībnieka argumentu, un pamatojuma detalizētība nolēmumos var atšķirties atkarībā no konkrētās lietas apstākļiem un lēmuma būtības. Tiesai spriedumā ir jāsniedz vērtējums tiem procesa dalībnieku argumentiem, kuri ir būtiski (sk., piemēram, *Senāta 2020.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.SKA-167/2020 (A420266916) 22.punktu un tajā norādīto judikatūru*).

Izskatāmajā gadījumā pirmās instances tiesa ir ievērojusi minētās prasības: sprieduma motīvu daļa satur pierādījumu analīzi un no tās izrietošus tiesas secinājumus, kā arī lietas dalībnieku būtisko argumentu analīzi. Savukārt dienests apelācijas sūdzībā nav konkretizējis, kādus būtiskus lietas dalībnieku argumentus tiesa ir atstājusi bez ievērības un kāda tam ir bijusi ietekme uz izskatāmās lietas rezultātu.

[10.2] Administratīvā procesa likuma 150.panta piektā daļa noteic, ka pierādījumus iesniedz tiesā ne vēlāk kā 14 dienas pirms tiesas sēdes, ja tiesnesis nav noteicis citu termiņu pierādījumu iesniegšanai. Šīs normas mērķis ir nodrošināt efektīvu lietas izskatīšanu tiesas sēdē, disciplinējot lietas dalībniekus un pēc iespējas novēršot situācijas, kad pierādījumi tiek iesniegti tikai tiesas sēdē, tādējādi kavējot lietas iztiesāšanu.

Tomēr minētā norma neatņem tiesai tiesības, pirmkārt, noteikt citu termiņu pierādījumu iesniegšanai, otrkārt, pieņemt pierādījumus, kas iesniegti vēlāk kā 14 dienas pirms tiesas sēdes. Tādēļ pirmās instances tiesa, pieņemot pieteicējas 2022.gada 14.februārī iesniegtos papildu pierādījumus, nav pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumu.

[10.3] Dienests pārmet pirmās instances tiesai, ka tā nav ņēmusi vērā ļoti būtisku apstākli: pieteicēja vairākus pierādījumus iesniegusi tikai tiesvedības laikā, tādējādi neievērojot nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākumu. Dienests uzskata, ka šie papildu pierādījumi vērtējami kritiski.

Nav šaubu, ka personai, ievērojot nodokļu tiesībās atzīto līdzdarbības pienākumu, ir jānodrošina visi būtiskie pierādījumi vai arī jānorāda uz tādu esību jau iestādē, nevis tiesvedības stadijas ietvaros, tādējādi sekmējot šīs personas interesēm pēc iespējas labvēlīgāka lēmuma pieņemšanu jau procesa sākumā (*Senāta 2020.gada 1.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA?754/2020 (A420281717) 6.punkts*). Vienlaikus privātpersonai nav liegts iesniegt informāciju un pierādījumus vēlāk, tomēr tad personai ir ticami jāizskaidro, kāpēc informācija un pierādījumi ir sniegti ar novēlošanos (*Senāta 2020.gada 6.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-388/2020 (A420141317) 3.punkts*).

Turklāt vērā ņemams, ka judikatūras atziņas, kas paustas par gadījumiem, kad nodokļu maksātājs jaunus pierādījumus iesniedz tikai tiesvedības laikā, vērstas nevis uz to, lai ierobežotu tiesu izmantot tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus, bet gan, lai izskaidrotu nodokļu maksātājiem pienākumu līdzdarboties ar nodokļu administrāciju un jau nodokļu kontroles pasākumu veikšanas laikā iesniegt visus nepieciešamos pierādījumus. Lai nodokļu administrēšanas funkcijas nepārnestu no kompetentās iestādes uz administratīvo tiesu, judikatūras atziņas vērstas uz nodokļu maksātāju disciplinēšanu ienākumus, izdevumus un darījumus pamatojošos dokumentus, objektīviem šķēršļiem neesot, sākotnējai izvērtēšanai iesniegt nodokļu administrācijai, nevis administratīvajai tiesai. Tomēr tas nenozīmē, ka tiesai ir aizliegts pieņemt arī tiesvedības gaitā iesniegtus pierādījumus, ja tiesa konkrēto pierādījumu atzīst par ticamu, neraugoties uz novēlotu iesniegšanu (sal. *Senāta 2020.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-201/2020 (A420319315) 8.punkts*).

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa ar 2022.gada 7.februāra pieprasījumu (*lietas 3.sējuma 104.lapa*) lūdza pieteicēju iesniegt tiesā vairākus priekšapmaksas rēķinus, kas attiecināmi uz darījumiem ar *XTG* un *Jyve*, līguma ar *Jyve* salasāmu kopiju un pierādījumus, kas apliecina, ka strīdus periodā starp pieteicēju un *Geo-Logistik* pastāvēja darījumu tiesiskās attiecības.

2022.gada 14.februārī pieteicēja iesniedza tiesas pieprasītos dokumentus, papildus iesniedzot arī elektronisko saraksti ar *Alliance Logistics* noliktavu. Pieteicēja norāda, ka, iesniedzot elektronisko saraksti ar *Alliance Logistics*, vēlējusies atspēkot pārsūdzētajā lēmumā norādīto, ka darījumos ar *Jyve* preces saņēmusi neidentificēta persona (*lietas 3.sējuma 146.–172.lapa*).

Pieteicējai var pārmest rūpības trūkumu, neiesniedzot dienestā visus tās rīcībā esošos priekšapmaksas rēķinus. Tomēr jāņem vērā, ka dienests šos pierādījumus nav vērtējis kā būtiskus: trūkstošie priekšapmaksas rēķini pieminēti garāmejot, vērtējot pieteicējas iesniegtos samaksas dokumentus un norādot, ka šiem samaksas dokumentiem nav izšķirošas nozīmes, jo lietā konstatēto pārējo apstākļu kopums ir pietiekams deklarēto darījumu apstrīdēšanai (*pārsūdzētā lēmuma 13.punkts, lietas 1.sējuma 22.lapa*). Apgabaltiesai nav arī pamata apšaubīt šo dokumentu ticamību, ņemot vērā to saturisko līdzību ar priekšapmaksas rēķiniem, kas sagatavoti citos apstrīdētajos darījumos, un konta pārskatos esošās atsauces uz priekšapmaksas rēķinu numuriem, kas apliecina šo dokumentu faktisku esību jau darījumu izpildes laikā.

Dokumenti, kas saistīti ar pieteicējas un *Geo-Logistik* sadarbību, tika iesniegti pēc tiesas pieprasījuma, savukārt pēc savas iniciatīvas pieteicēja iesniegusi tikai saraksti ar *Alliance Logistics*. Pieteicējas skaidrojums, ka ar minētajiem

pierādījumiem tā vēlējusies atspēkot pārsūdzētajā lēmumā norādīto par preču saņēmēju, ir loģisks un atbilstošs minētā lēmuma pamatojumam, turklāt šiem pierādījumiem ir tikai papildinošs raksturs.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas papildus iesniegtie pierādījumi ir pieļaujami. Apgabaltiesa arī nesaskata pamatu apšaubīt šo pierādījumu ticamību, ņemot vērā to raksturu (piemēram, pieteicējas un trešās personas elektroniskā pasta sarakste) un pierādīšanas līdzekļos iekļauto ziņu par faktiem savstarpēju saskanīgumu ar citām lietā iegūtajām ziņām (piemēram, priekšapmaksas rēķinos norādītās ziņas ir savstarpēji saskanīgas ar darījumu partneru pārskaitījumos norādītajām ziņām).

[11] Dienests uzskata, ka tiesa nonākusi pie nepareiza secinājuma, ka *Jyve* ir bijis derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, jo nav ņēmusi vērā Francijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju.

No pārsūdzētā sprieduma konstatējams, ka pirmās instances tiesa ir vērtējusi gan pieteicējas iesniegto informāciju, kas apliecina, ka *Jyve* strīdus darījumu slēgšanas brīdī bija derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, gan arī Francijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, ka *Jyve* pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numurs bija apturēts kopš 2018.gada 31.decembra (*pārsūdzētā sprieduma 9.punkts*). Tomēr – pretēji dienesta viedoklim – tiesa atzinusi, ka vēlāka pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas apturēšana ar atpakaļejošu datumu nevar ietekmēt pieteicējas tiesības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai, jo pieteicēja ir īstenojusi saprātīgi no tās sagaidāmās pārbaudes – pārliecinājusies, ka darījumu partnerim atbilstoši *VIES* informācijai strīdus darījumu slēgšanas brīdī – 2019.gada 24. un 28.janvārī – ir derīgs pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas secinājumiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[12] Vērtējot, kāda ietekme uz pieteicējas tiesībām piemērot nodokļa 0 procentu likmi ir dienesta konstatētajam par pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numura anulēšana, vērā ņemams arī pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrācijas mērķis.

Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka saistībā ar īpašo nodokļu pagaidu režīmu, kas ir piemērojams tirdzniecībai Savienībā, kura mērķis ir ienākumus no nodokļiem nodot dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču gala patēriņš, pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrācijas ar individuāliem numuriem mērķis ir atvieglot tās dalībvalsts noteikšanu, kurā ir noticis šis gala patēriņš (*2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona Kft, C-273/11, 57.punkts*). Šāda numura piešķiršana pierāda nodokļu maksātāja nodokļu statusu pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas mērķiem un atvieglo darījumu Savienības iekšienē nodokļu kontroli. Tomēr runa ir par formālu prasību, kas nevar apdraudēt tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ja ir izpildīti piegādes Savienības iekšienē būtiskie nosacījumi (turpat, *60.punkts, sk. arī 2012.gada 27.septembra sprieduma lietā Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), C-587/10, 51.punktu*).

Tiesa arī norādījusi, ka, ņemot vērā, ka kompetentajai iestādei ir pienākums pārbaudīt nodokļa maksātāja statusu pirms pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numura izsniegšanas, iespējams pārkāpums, kas ietekmē šo reģistrāciju, nevar liegt saimnieciskās darbības subjektam, kurš ir pamatojies uz minētajā reģistrā iekļautajiem datiem, atbrīvojumu no nodokļa, uz kuru viņam ir tiesības (*2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona Kft, C-273/11*, *63.punkts*). Ja pārdevējam būtu jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, tikai pamatojoties uz to, ka ir notikusi pircēja pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numura atcelšana ar atpakaļejošu spēku, tas būtu pretrunā samērīguma principam (turpat, *64.punkts*).

Izskatāmajā lietā pieteicēja ar izdrukām no *VIES* ir pierādījusi, ka darījumu slēgšanas brīdī pircēja – *Jyve* – pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs bija spēkā esošs. Vērtējot *VIES* izdrukas kopsakarā ar Francijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, secināms, ka šis numurs ticis apturēts ar atpakaļejošu spēku. Tomēr, kā minēts iepriekš, piegādātājam principā ir tiesības paļauties uz pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā iekļautiem datiem, jo tieši nodokļu iestādes kompetencē ir pārbaudīt nodokļu maksātāja statusu pirms tā reģistrācijas pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā, bet nodokļu maksātājam nav ne iespēju, ne arī pamata veikt šādas pārbaudes.

Tādējādi, ciktāl pieteicēja ir ievērojusi materiāltiesiskās prasības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai, tai nevar tikt atteikta piegāžu atbrīvošana no nodokļa tikai tādēļ, ka Francijas nodokļu administrācija pēc piegāžu veikšanas ir apturējusi (atcēlusi) *Jyve* pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numuru ar atpakaļejošu spēku.

[13] Tālākie dienesta argumenti saistībā ar apstrīdēto *Jyve* pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru pēc būtības ir saistīti jau ar materiāltiesisko prasību izpildi nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai, jo dienests norāda, ka nodokļa 0 procentu likmes piemērošana nav pamatota arī tāpēc, ka darījumi ar minēto uzņēmumu ir saistīti ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Dienests to izsecina no Francijas nodokļu administrācijas norādītā, ka *Jyve* darījumus ar pieteicēju nav deklarējis (uzrādījis), kas attiecīgi liecina, ka uzņēmums darījumus neveica un strīdus preces nesaņēma. Līdzīgi argumenti pausti arī attiecībā uz darījumu ar *Gigcoop*, proti, ka darījums nav deklarēts un ka nodoklis gala patēriņa valstī nav samaksāts.

Vienlaikus dienests arī uzskata, ka pieteicējas iesniegtie transportēšanas dokumenti neapliecina preču piegādi tajos norādītajiem uzņēmumiem.

Vērtējot šos dienesta argumentus, apgabaltiesa norāda tālāk minēto.

[14] Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā tās galapatērētājs, tātad nodoklis būtībā tiek iekasēts galapatēriņa valstī. Tādēļ no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces

piegādi pilnībā – ne tikai tās nogādāšanu pāri Latvijas Republikas robežai, bet arī to, ka piegādi veic citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī, proti, ka konkrētā piegāde uzskatāma par pabeigtu attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi jāsamaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam. Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza pievienotās vērtības nodokļu sistēmas darbība un 0 procentu likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem. Tomēr nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu (*Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785/2019 (A420408113) 6.punkts*).

Līdzīgi arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka gadījumā, ja saņēmējs izvairās no nodokļu maksāšanas, ir pamatoti noteikt, ka pārdevēja tiesības saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa ir atkarīgas no labticības prasības (*2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona Kft, C?273/11, 50.punkts*).

Tātad materiāltiesiskās prasības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai ir izpildītas tad, ja ir pierādīts, ka preces izvestas uz galamērķi citā dalībvalstī, un, neskatoties uz preču saņēmēja saistību ar nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, pārdevējs ir rīkojies labticīgi.

[15] Vērtējot pieteicējas iesniegtos transportēšanas dokumentus, apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas secinātajam, ka no transportēšanas dokumentiem, aplūkojot tos kopsakarā ar priekšapmaksas rēķiniem, rēķiniem par preču piegādi un sniegtajiem transporta pakalpojumiem, kā arī sūtījumu izsekošanas informāciju, kopumā ir gūstams pilnīgs priekšstats par to, kā ir notikusi preču transportēšana, un tie apstiprina rēķinos norādīto preču transportēšanu uz attiecīgo galamērķa valsti rēķinos norādītajiem preču saņēmējiem.

Dienests nepamatoti transportēšanas dokumentus aplūko atrauti no citiem konkrēto darījumu apliecinošiem dokumentiem, secinot, piemēram, ka SIA „DHL Latvia" sūtījuma transportēšanas dokumenti apliecina tikai to, ka no Latvijas uz attiecīgo galamērķa valsti ir vesta kāda (neidentificējama) prece. Gan SIA „DHL Latvia" sūtījuma transportēšanas dokumenti (gaisa kravas pavadzīmes), gan arī SIA „HRX" CMR satur atsauci uz attiecīgo rēķinu, kurš savukārt satur nosūtīto preču aprakstu. Tādējādi – pretēji dienesta norādītajam – ir pamats pieņemt, ka pārvadātājs ir transportējis tieši attiecīgajos rēķinos norādītās – nevis kādas citas neidentificētas – preces.

Pirmās instances tiesa ir sniegusi izsmeļošu vērtējumu dienesta argumentam, ka preces galamērķī esot saņēmušas neidentificējamas personas (*pārsūdzētā sprieduma 17.punkts*), papildus atsaucoties arī uz lietā noskaidroto, ka darījumos a r *Jyve* par sūtījumu saņemšanu parakstījusies */pers. O/*, kura ir noliktavas *Alliance Logistics* darbiniece, savukārt darījumos ar *Gigcoop* preces tika piegādāts uz pieteicējas sadarbības partnera *Geo?Logistik* noliktavu. Savukārt to, ka preces tālāk saņēmuši *Jyve* un *Gigcoop*, apstiprina pieteicējas iesniegtie piegādes apliecinājumi, kurus parakstījušas ar minētajiem uzņēmumiem saistītas personas – */pers. R/* kā *Jyve* pārstāvis (*lietas 2.sējuma 201. un 222.lapa, tulkojums 2.sējuma 234. un 238.lapā*) un */pers. P/* kā *Gigcoop* pārstāvis (*lietas 3.sējuma 13.lapa ar tulkojumu 3.sējuma 33.lapā*).

Dienests norāda, ka arī SIA „HRX" transportēšanas dokumenti nevar tikt atzīti par tādiem pierādījumiem, kas apstiprina tajos norādītos darījumus, tomēr šo argumentu nekādi nav pamatojis. Apgabaltiesa nekonstatē, ka Polijas nodokļu administrācija būtu norādījusi uz darījumu ar *XTG* saistību ar krāpšanos. Gluži pretēji, tā apstiprina preču saņemšanu (turklāt apstiprina, ka *XTG* 2019.gada 8.janvārī ir saņēmis rēķinā Nr.MC 3829 norādītās preces, bet 2019.gada 21.janvārī – rēķinā Nr.MC 3862 norādītās preces, un šie saņemšanas datumi sakrīt ar SIA „DHL Latvia" sūtījuma izsekošanas dokumentā un preču piegādes apliecinājumā norādītajiem preču piegādes datumiem (*lietas 1.sējuma 60. un 68.lapa ar tulkojumu lietas 1.sējuma 73. un 76.lapā*) un norāda, ka *XTG* darījumus ir deklarējis un nav atrasti iemesli preču iegādes apstrīdēšanai. Līdz ar to šīs dienesta iebildes noraidāmas kā acīmredzami nepamatotas un lietas faktiem neatbilstošas.

Apgabaltiesa piekrīt dienestam, ka pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas apliecinātu preču apdrošināšanu. Tomēr šim apstāklim pašam par sevi nav ietekmes uz nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, jo tiesību normas šādu pienākumu nenoteic un lietā konstatētajos apstākļos apgabaltiesai nav šaubu, ka preces – neatkarīgi no tā, vai tās ir apdrošinātas, – ir nosūtītas uz galamērķi citā dalībvalstī.

[16] Dienests uzskata, ka pieteicējai nav pamatotu tiesību pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, jo tā regulāri sadarbojusies ar tādiem darījumu partneriem ārvalstīs, kuri nedeklarē no pieteicējas saņemtos iegādes darījumus, nav veikuši nodokļu maksājumus par strīdus darījumiem un nesadarbojas ar nodokļu administrāciju.

No minētā secināms, ka dienests pēc būtības apšauba pieteicējas labticību, kam situācijā, kad preču saņēmējs izvairās no nodokļa maksāšanas, ir izšķiroša nozīme, vērtējot pārdevēja tiesības piemērot nodokļa 0 procentu likmi.

[16.1] No Francijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas (*lietas 2.sējuma 156.–166.lapa*) konstatējams, ka *Jyve* ar augstu ticamības pakāpi ir daļa no krāpšanas shēmas (ir iesaistīts „karuseļveida darījumos") un nodokļu maksājumus par preču piegādēm nav veicis.

Tomēr no šīs informācijas neizriet, ka krāpnieciskajos darījumos būtu iesaistīta arī pieteicēja. Lietā konstatēts, ka pieteicēja pirms katra darījuma ir pārliecinājusies par to, ka *Jyve* ir reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (*lietas 2.sējuma 191. un 215.lapa*), samaksu par precēm ir saņēmusi pirms to nosūtīšanas pircējam, par katru piegādi saņēmusi *Jyve* deklarāciju par apņemšanos tostarp veikt arī nodokļa nomaksu un piegādes apliecinājumu.

[16.2] Itālijas nodokļu administrācija norādījusi, ka ar *Gigcoop* pārstāvjiem nebija iespējams sazināties un attiecīgi arī iegūt grāmatvedības dokumentus un ka uzņēmuma likumiskais pārstāvis */pers. P/* nekādu atbildi nav sniedzis (*lietas 2.sējuma 154.–155.lapa, 3.sējuma 129.–142.lapa*).

Šī informācija neapšaubāmi liecina, ka uzņēmums nesadarbojas ar nodokļu administrāciju. Tomēr, no otras puses, uzņēmumam nav anulēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, nav arī ziņu par to, ka šajā lietā apstrīdētie preču iegādes darījumi nav deklarēti un nodoklis par tiem nav samaksāts. Turklāt arī šajā gadījumā pieteicēja pirms darījuma noslēgšanas ir pārliecinājusies par to, ka *Gigcoop* ir reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (*lietas 3.sējuma 7.lapa*), pirms preču nosūtīšanas saņēmusi avansa maksājumu (*lietas 3.sējuma 8., 19.lapa*), bet preces izsniegusi pēc pilnas samaksas saņemšanas, ko apliecina pieteicējas sarakste ar *Geo?Logistik* (*lietas 3.sējuma 20., 23.–27.lapa*). Pieteicēja par piegādi saņēmusi *Gigcoop* deklarāciju par apņemšanos tostarp veikt arī nodokļa nomaksu un piegādes apliecinājumu.

[16.3] Dienests uzskata, ka pieteicējai bija pienākums noskaidrot informāciju par *Jyve* un *Gigcoop*, lai izvairītos no aizdomām par krāpšanu, šo pienākumu pamatojot ar pieteicējas pārliecinošo pieredzi konkrētajā nozarē.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka valsts tiesai ir jāveic vispārējs informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai nodokļa maksātājs ir darbojies labticīgi un veicis visus pasākumus, kurus no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā (sal. *2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona kft, C-273/11, 53.punkts*).

Apgabaltiesa atzīst, ka iepriekš norādītie pasākumi ([16.1], [16.2]), kurus pieteicēja veikusi, lai nodrošinātos, ka darījums ir likumīgs, ir atbilstoši pieteicējas īstenotajam komercdarbības veidam – elektronikas preču pārdošana plašam klientu lokam Eiropā ar darījumu izpildi dažu dienu laikā. Turklāt dienests nav pamatojis, tieši kādu informāciju pieteicējai bija nepieciešams noskaidrot, ņemot vērā, ka pieteicējai nav pieejama citu dalībvalstu nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija par konkrēta nodokļu maksātāja iespējamiem pārkāpumiem nodokļu jomā.

[16.4] Pretēji dienesta norādītajam pirmās instances tiesas secinājums par pieteicējas saimniecisko darbību nav vispārīgs. Tiesa ir atsaukusies uz konkrētiem pierādījumiem un lietā noskaidrotajiem apstākļiem (*pārsūdzētā sprieduma 16.punkts*), kas tai radīja pārliecību par to, ka strīdus darījumi faktiski ir notikuši tā, kā tas atspoguļots attaisnojuma dokumentos.

[16.5] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka lietā nav noskaidroti tādi objektīvi apstākļi, kas ļautu pamatoti apšaubīt pieteicējas labticību. Ziņas par preču saņēmēja negodprātīgu rīcību nav pamats automātiskam secinājumam, ka arī preču pārdevējs ir bijis negodprātīgs.

[17] Tā kā pieteicēja ir izpildījusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtajā daļā minētos priekšnoteikumus nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai apstrīdētajos preču realizācijas darījumos, tai ir atzīstamas tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2019.gada janvāri uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu, kas atmaksājama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.pantā noteiktajā kārtībā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt SIA „MoonCom” pieteikumu.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam apstiprināt un atmaksāt SIA „MoonCom” p ievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2019.gada janvāri uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 4652,05 *euro*.

Piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu SIA „MoonCom” samaksāto valsts nodevu 30 *euro*, kas atlīdzināma no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

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

Tiesnese	Tiesnese	Tiesnese
L.Konošonoka	S.Gintere	L.Vīnkalna