Lietas arhīva Nr. A42-00372-23/34
ECLI:LV:ADRJJTN:2023:1106.A420190722.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2023. gada 6. novembrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Lala Apšeniece,

piedaloties pieteicējas SIA "Ihtis Magnus" pārstāvjiem /pers. B/ un /pers. C/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmuma dienesta – pārstāvim /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu SIA "Ihtis Magnus" pieteikumā par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2021. gada oktobri uzrādīto pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summu, izdošanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Ceturtās pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – nodoklis) datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja 2021. gada 17. decembra lēmumu Nr. 30.1?8.45/8.45/193178 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai SIA "Ihtis Magnus" atteikts apstiprināt un atmaksāt nodokļa deklarācijā par 2021. gada oktobri uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 5250,97 *euro*.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2022. gada 17. marta lēmumu Nr. 30.1-22.9/22.9/1725 sākotnējais lēmums atstāts negrozīts, secinot, ka SIA "Makron" vārdā 2021. gada 5., 21. un 28. oktobrī noformētās pavadzīmes Nr. MA01-1, Nr. MA01 un Nr. MA02 par saldētu zivju produkcijas iegādi neatbilst faktiski notikušiem darījumiem. Pārsūdzētais lēmums pamatots šādi.

[1.1] Pieteicējas līgumā ar SIA "Makron" nav atrunāti būtiski nosacījumi: nav norādīts darījumu priekšmets (konkrēta prece vai vismaz tās kategorija), darījumu vērtība (preces cenas) un informācija par preces kvalitātes prasībām (nav zināms, kādi dokumenti apliecina preču izcelsmi un kvalitāti). Tās ir būtiskas sastāvdaļas, jo darījumi notika ar pārtikas precēm – saldētiem zivju produktiem, kam nepieciešams īpašs temperatūras režīms un noteikts derīguma termiņš.

Pavadzīmēs nav atsauces uz līgumu, turklāt 2021. gada 5. oktobra pavadzīmes datums sakrīt ar līguma datumu. Tādējādi nav loģiski saprotama preču pasūtīšanas kārtība, jo līgums paredz, ka pārdevējs tikai tā parakstīšanas dienā pircējam nodod pieejamo preču sortimenta sarakstu.

Pavadzīmēs norādīts, ka pircējam samaksa jāveic uz UAB "Exkrat" Paysera kontu, bet nav norādīts samaksas termiņš.

Preču izsniegšanas un saņemšanas vieta pavadzīmēs norādīta vienā adresē – /adrese/, Tukuma rajonā, kur no 2019. gada 21. novembra ir reģistrēta pieteicējas struktūrvienība "Ražošana". Savukārt SIA "Makron" saikne ar šo adresi nav konstatējama, tāpēc nav izsekojams, no kuras adreses faktiski uzsākta preču piegāde.

Pavadzīmē norādīts, ka preču pārvietošanu 2021. gada 5. oktobrī nodrošināja pārvadātāja UAB "Lestena" transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, lai gan šis transportlīdzeklis ir reģistrēts SIA "TL CARGO" īpašumā. UAB "Lestena" ir Lietuvā reģistrēts uzņēmums, kas nodarbojas ar saldētu zivju importu un vairumtirdzniecību, turklāt ir deklarēts kā pieteicējas preču piegādātājs. Savukārt no līguma izriet, ka SIA "Makron" nodrošina preču piegādes, bet SIA "Makron" nodokļa deklarācijās pakalpojumu iegādes no SIA "TL CARGO" un UAB "Lestena" nav deklarētas.

Tādējādi ir apšaubāms, ka preču piegādes notikušas atbilstoši pavadzīmēs norādītajam.

[1.2] Pēc sākotnējā lēmuma un apstrīdēšanas procesa laikā pieteicēja atkārtoti dienestā iesniedza tās pašas pavadzīmes, taču norādot atšķirīgu informāciju: 2021. gada 5. oktobra pavadzīmē mainīta informācija par pārvadātāju UAB "Lestena", attiecīgo aili atstājot tukšu; 2021. gada 21. oktobra pavadzīme papildinātas ar ierakstu "PVD numurs 087182", savukārt 2021. gada 28. oktobra pavadzīmē mainīti preču nosaukumi no SL10192 un SL10095 uz LES10192. 2021. gada 21. un 28. oktobra pavadzīmēs mainīta arī informācija par pārvadājumā izmantoto transportlīdzekli, iepriekš norādītā transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/vietā norādot transportlīdzekli ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/.

Minētais neliecina par pieļautām kļūdām darījumu dokumentu noformēšanā, bet gan norāda, ka darījumu dalībnieki jebkurā brīdī spēj noformēt dokumentus tādā redakcijā, kādā nepieciešams.

[1.3] Preču izcelsmi apliecinošie dokumenti – 2021. gada 20. un 27. oktobrī UAB "Lestena" vārdā noformētie identifikācijas sertifikāti, kas izdoti SIA "Makron", pamatojoties uz Invoice SL10095 un LES10192, – savas pretrunīgās informācijas dēļ neapliecina 2021. gada 21. un 28. oktobrī noformēto iegādāto preču izcelsmi, bet 2021. gada 5. oktobrī noformētajai iegādei šādu dokumentu nav vispār.

2021. gada 20. oktobra sertifikātā ir norādīti deviņi preču veidi un 27. oktobra sertifikātā – četri preču veidi, katram preču veidam norādīts atšķirīgs derīguma termiņš. Savukārt 2021. gada 21. un 28. oktobra pavadzīmēs pie preču nosaukumiem norādīti citi numuri SL10192 un LES10095 un atšķirīgs preču veidu skaits.

[1.4] Atbilstoši līgumam preču iegādes no SIA "Makron" apmaksa pieteicējai jāveic UAB "Exkrat" 45 dienu laikā no preču saņemšanas. Kredītiestādes Paysera konta izraksta fragmentos par maksājumiem UAB "Exkrat" nav norādīta informācija par maksātāju, bet ir redzams, ka UAB "Exkrat" 2021. gada 21., 27. oktobrī un 8., 12, 15., 23., 24. novembrī veikti desmit maksājumi summās no 1230 *euro* līdz 4405 *euro*, kopsummā 72 899,50 *euro*, lai gan strīda darījumu kopējā vērtība ir 69 101,54 *euro*, pamatojumā norādot, ka samaksa veikta par saldētām zivīm saskaņā ar vienošanos Nr. 21 un rēķiniem Nr. MA19102, Nr. MA01 un Nr. MA02, Nr. MA02 un Nr. MA03, Nr. MA03 un Nr. M04 un Nr. MA04.

Taču maksājums par pavadzīmi Nr. MA01-01, kas veido vairāk kā pusi no darījumu vērtības, nav konstatējams, bet par pavadzīmēm Nr. MA01

un Nr. MA02 nav konstatējams, vai un kādā apmērā samaksa veikta.

Ja pieteicēja par šiem darījumiem faktiski būtu norēķinājusies, tai nesagādātu grūtības uzrādīt pilnu informāciju par maksājumiem UAB "Exkrat" un to sasaisti ar noformētajiem darījumiem. Tādējādi iesniegtie maksājumu dokumenti pietiekoši nepierāda samaksas faktu, jo nav izsekojama to sasaiste ar pieteicējas un SIA "Makron" savstarpēji noformētajiem darījumu dokumentiem.

[1.5] Lai arī pieteicēja dienestam apliecināja, ka preces iegādātas apliekamo darījumu nodrošināšanai, taču, neraugoties uz dienesta vairākkārtējiem lūgumiem sniegt detalizētu informāciju par strīda darījumiem, šo preču faktiskos iegādes apstākļus nespēja izskaidrot.

/pers. G/ par SIA "Makron" amatpersonu ir kļuvis vien piecas dienas pirms pirmā noformētā darījuma, lai gan pieteicējas amatpersona apgalvo, ka ar viņu iepazinās Minskā pirms 7–8 gadiem, kas rada pamatu uzskatīt, ka dokumenti ir noformēti par fiktīviem darījumiem.

Citādi nav izskaidrojama šāda apzināta informācijas nesniegšana. Tā kā darījumi ir noformēti ar jaunu sadarbības partneri par preci, kuru pieteicēja tālāk izmanto ražošanā/pārstrādē, ir sagaidāms, ka tā spēj pamatot darījumu norisi.

[1.6] Neilgi pirms darījumiem ar pieteicēju 2021. gada 1. oktobrī SIA "Makron" ir veiktas izmaiņas, mainot juridisko adresi uz Ēbelmuižas ielu 10–69, Rīgā, un amatpersonu uz Baltkrievijas pilsoni /pers. G/, kurš atbilstoši robežkontroles informācijai no 2021. gada 1. septembra līdz 31. decembrim nav šķērsojis Latvijas Republikas robežu. Tādējādi nav saprotams, vai un kurš faktiski rīkojās SIA "Makron" vārdā, ja tās amatpersona nav uzturējusies Latvijā, darba devēja ziņojumos nav deklarēti darba ņēmēji ar darba algu un nav arī konstatējami pilnvarojumi.

SIA "Makron" neatbildēja dienesta pieprasījumam sniegt detalizētu paskaidrojumu par darījumiem ar pieteicēju, un 2022. gada 1. martā tā tika izslēgta no nodokļa maksātāju reģistra.

2021. gada oktobra, novembra un decembra nodokļa deklarācijās SIA "Makron" ir deklarējusi piegādes tikai pieteicējai un iegādes no OU "Global Rentail Group" un UAB "Lestena", kuri 2021. gadā ir deklarēti arī kā pieteicējas preču piegādātāji. Par šiem darījumiem SIA "Makron" veidojās aprēķinātais nodoklis, kurš valsts budžetā nav nomaksāts.

Tādējādi, deklarējot preču iegādi atbilstoši šādi noformētiem darījumiem, tieši pieteicēja gūst fiskālu labumu, kas liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos.

[2] Pieteikumā Administratīvajai rajona tiesai pieteicēja norāda šādus apsvērumus.

[2.1] Dienestam tika iesniegti visi dokumenti un informācija tādā apjomā, kā tika pieprasīts. Ja bija nepieciešama papildu dokumentācija, dienests to varēja pieprasīt UAB "Lestena".

[2.1.1.] 2021. gada 5. oktobrī starp pieteicēju un SIA "Makron" noslēgtais līgums Nr. 21-EX atbilst Civillikuma normām, un tajā ir visi nepieciešamie rekvizīti.

Dienestam nav tiesību iejaukties pieteicējas darbībā un noteikt tās noslēgto līgumu nosacījumus, kas atbilst komerctiesiskajā nozarē pastāvošajai praksei.

[2.1.2] Pieteicēja nav atbildīga par to, ka SIA "Makron" norēķinu konti nav reģistrēti dienesta datubāzē, ka pavadzīmēs sakrīt preču izsniegšanas un saņemšanas vieta, kā arī par SIA "Makron" nodokļa deklarācijās norādīto informāciju.

Pieteicēja nevar uzņemties atbildību par SIA "Makron" saimniecisko darbību saistībā ar juridiskās adreses un amatpersonu maiņu un to atrašanos vai neatrašanos Latvijā. Pieteicēja ir norādījusi SIA "Makron" pārstāvošo personu, ar kuru notika pārrunas un darījumi.

Pieteicēja arī nevar izvērtēt un iejaukties dienesta darbībā, izslēdzot SIA "Makron" no nodokļa maksātāju reģistra.

[2.1.3] Normatīvie akti neuzliek pienākumu pavadzīmēs norādīt transportlīdzekļa vadītāju.

[2.1.4] Pieteicēja iesniedza visus dokumentus, kas apstiprina no SIA "Makron" saņemto preču apmaksu.

[2.2] Dienests izdomā jebkādu pamatojumu, lai neatmaksātu pārmaksāto nodokli, kas raisa šaubas, vai budžetā vispār ir šādam mērķim paredzētie līdzekļi.

Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t. i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no nodokļa izkrāpšanas.

Nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem, kā arī to, vai dienestā ir iesniegti preču pavaddokumenti. Nodokļu maksātājam nav jāpārliecinās, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai viņam pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai tas ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus u. tml.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzīst. Papildus pārsūdzētajā lēmumā minētajiem apsvērumiem norāda turpmāk minēto.

[3.1] Dienests nekādā veidā neiejaucas pieteicējas darbībā, tikai novērtē pieteicējas iesniegtos dokumentus atbilstoši tās skaidrojumiem par konkrēto darījumu un salīdzina līgumā ietverto informāciju ar citiem lietā esošajiem dokumentiem.

Faktam, ka darījumi starp pieteicēju un SIA "Makron" atbilst Civillikuma prasībām, ir sekundāra nozīme, jo dienests kontrolē, kā nodokļu maksātāji izpilda publisko tiesību normās tiem noteiktos pienākumus. Dienests neapstrīd darījumus civiltiesiskā aspektā. Civillikuma normas nav piemērojamas attiecībās, kas pastāv nodokļu tiesību jomā starp valsts pārvaldes iestādi un komercsabiedrību. Tiesību un labuma iegūšanai no valsts budžeta ir jāievēro publisko tiesību normās ietvertās prasības par darījumu noformēšanu un pierādīšanu. Ja šīs prasības netiek izpildītas, personai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

[3.2] Pieteicējai nav pienākuma pārbaudīt darījuma partnera darbību padziļinātāk, kā to paredz publisko tiesību normas.

Dienests tikai izvērtēja SIA "Makron" spēju nodarboties ar saimniecisko darbību un piegādāt pieteicējai preces, tostarp pārbaudot, vai tai bija darbaspēka un materiāltehniskais nodrošinājums. Pārbaudes rezultātā dienests secināja, ka SIA "Makron" nevarēja piegādāt pieteicējai preces, jo no lietā iegūtajiem pierādījumiem nav iespējams izsekot darījumu norisei.

Dienests neuzliek pieteicējai pienākumu uzņemties atbildību par SIA "Makron" darbību. Turklāt dienests izvērtēja arī pašas pieteicējas rīcību darījumu slēgšanā, secinot, ka darījumi noformēti, lai radītu tikai šķietamību par to faktisko norisi.

[3.3] Lai arī no tiesību normām neizriet pienākums pavadzīmē norādīt transportlīdzekļa vadītāju, taču, ja pieteicēja vēlas iegūt tiesības, kas izriet no publiski tiesiskajās attiecībās izvirzīto prasību ievērošanas, tad darījumu dokumentos jābūt ietvertiem būtiskajiem nosacījumiem, kas ļauj izsekot darījumu norisei.

Darījumos, kuru faktiskā īstenošana saistīta ar konkrētu preču izsniegšanu un nodošanu piemērotā vietā un preču pārvietošanu, ir pašsaprotami, ka dokumentos tiek norādīta informācija par preču izsniegšanas un saņemšanas vietu un par to pārvadāšanu, t. sk., informācija par transportlīdzekļa vadītāju, kas preces saņēma un piegādāja.

[3.4] Lai darījumus atzītu par faktiski notikušiem, nav pietiekoši tikai noformēt līgumu un veikt samaksu. Pieteicēja nevar atsaukties uz nodokļa atskaitīšanas tiesībām, ja šī atsaukšanās ir krāpnieciska vai ļaunprātīga.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji uzturēja pieteikumu.

Dienesta pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām saņemt nodokļa atmaksu par darījumiem ar SIA "Makron", par kuriem noformēta 2021. gada 5. oktobra pavadzīme Nr. MA01-1 (*lietas 38., 55. lapa*), 2021. gada 21. oktobra pavadzīme Nr. MA01 (*lietas 39., 47. lapa*) un 2021. gada 28. oktobra pavadzīme Nr. MA02 (*lietas 40., 48. lapa*) par saldētu zivju produktu iegādi.

[6] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktam, ja preces iegādātas ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm.

Atbilstoši minētajai tiesību normai vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka prece netika saņemta, tad nodokļu maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem ir liedzamas bez detalizētas pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas formālo prasību izvērtēšanas, jo šo tiesību izmantošanas pamatā ir tikai faktiski noticis darījums. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preces, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (*Senāta 2021. gada 12. marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021, ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S, 6. punkts*).

Lietā pēc būtības nav strīda par to, ka pavadzīmēs norādītās preces pieteicēja faktiski varēja būt saņēmusi: pieteicējas darbības veids un pārstāvju paskaidrojumi ticami apstiprina, ka šāda produkcija ir nepieciešama pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, proti, jaunu ar nodokli apliekamu preču ražošanai. Tiesa nekonstatē, ka dienestam saistībā ar šo būtu iebildumi.

Taču, lai atzītu pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem deklarētajiem darījumiem, tiesai ir jāpārliecinās, ka pavadzīmēs norādītās preces faktiski ir piegādājusi SIA "Makron".

Tiesas uzdevums ir pārbaudīt, vai pieteicējas darījumam nav mākslīgs raksturs un vai dokumenti nav noformēti vien skata pēc ar mērķi iegūt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (*Senāta 2017. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017, ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S, 8. punkts*).

[7] Pārbaudot lietā gūtos pierādījumus, tiesai nerodas šaubas, ka pavadzīmēs uzrādītās preces pieteicēja nav saņēmusi no SIA "Makron", turklāt pieteicēja nevarēja nezināt, ka iesaistās nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Savu pārliecību tiesa pamato šādi.

[7.1] Pieteicēja norāda, ka par pavadzīmēs uzrādītās produkcijas iegādi 2021. gada 5. oktobrī tika noslēgts līgums Nr. 21-EX (*lietas 52.–54. lapa*). Lai arī tiesa vispārīgi piekrīt pieteicējas argumentam, ka līguma slēgšana nav obligāta prasība darījumu faktiskās esības pamatošanai un līguma slēdzēji ir brīvi savā gribas izpaudumā, taču slēgt vai neslēgt līgumu bija pieteicējas izvēle. Ja darījumu fakta pierādīšanai pieteicēja dienestam izvērtēšanai līgumu iesniedza, tad dienests pamatoti pievērsās tā analīzei kopsakarā ar pārējiem lietā gūtajiem pierādījumiem. Būtisku pretrunu un neatbilstību konstatēšana nav pamats, lai līgumu *post factum* izslēgtu no pierādījumu klāsta tikai tādēļ, ka tas apstiprina pieteicējai nelabvēlīgus secinājumus.

Tiesa konstatē, ka līguma noslēgšanas vieta norādīta Rīgā, SIA "Makron" vārdā līgumu pašrocīgi ir parakstījis /pers.G/.

Atbilstoši komercreģistra informācijai (*lietas 68. lapa*) par SIA "Makron" valdes locekli kopš 2021. gada 1. oktobra ir reģistrēts 1987. gada 15. janvārī dzimušais Baltkrievijas pilsonis /pers. L/. Vienlaikus SIA "Makron" amatpersonai nav reģistrēti Latvijas Republikas robežšķērsošanas fakti laika periodā no 2021. gada 1. septembra līdz 31. decembrim (*lietas 73. lapa*).

Minētā informācija liek apšaubīt, ka līgums faktiski tika noslēgts Rīgā 2021. gada 5. oktobrī un to pašrocīgi parakstīja norādītās personas, tā kā SIA "Makron" pārstāvim nemaz nebija reālu iespēju piedalīties līguma parakstīšanā. Taču, tā kā šo pierādījumu iesniedza pieteicēja, tiesa uzskata, ka tieši pieteicēja to arī ir izgatavojusi. Arī apstāklis, ka pieteicēja dienestam atkārtoti iesniedza pavadzīmes, kurās bija mainīta iekļautā informācija, norāda uz pieteicējas iespējām pielāgot darījumu dokumentus atbilstoši nepieciešamībai. Šāda rīcība atbilst pieteicējas fiskālajai interesei – radīt pierādījumus, uz kuru pamata iegūt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Turklāt pieteicējas valdes locekļa tiesas sēdē (*tiesas sēdes protokols, lietas 111.–113. lapa*) sniegtais skaidrojums par apstākļiem, kādos viņš iepazinās ar SIA "Makron" pārstāvi, liecina, ka šāda tikšanās nav notikusi. Proti, pieteicējas valdes loceklis apgalvoja, ka viņi tikušies Minskā un /pers. G/ bijis gadus piecus par viņu vecāks. Ievērojot to, ka pieteicējas valdes loceklis ir dzimis 1976. gadā, bet /pers. G/ – 1987. gadā, ir apšaubāms, ka par sevi 11 gadus jaunāko /pers. G/ pieteicējam būtu bijis pamats uzskatīt par piecus gadus vecāku.

[7.2] Līgums paredz, ka SIA "Makron" nodos pieteicējai preču sarakstu un cenrādi, atbilstoši kuram tā varēs pasūtīt nepieciešamo produkciju, par preču piegādi puses vienosies iepriekš, SIA "Makron" izrakstīs un pārsūtīs pieteicējai rēķinu, bet preču nodošana notiks septiņu darba dienu laikā.

Arī dienestam sniegtajā 2022. gada 28. februāra paskaidrojumā (*lietas 51. lapa*) pieteicējas valdes loceklis norāda, ka SIA "Makron" veica preču piegādi, par to brīdinot iepriekšējā dienā.

Taču šāda līgumā un pieteicējas valdes locekļa paskaidrojumā atspoguļotā komerctiesiskajā nozarē ierastā prakse konkrētajā gadījumā nav īstenota, jo 2021. gada 5. oktobra pavadzīmes datums sakrīt ar līguma noslēgšanas datumu, kas nozīmē, ka visu iepriekš nepieciešamo darbību īstenošana darījuma loģiskai norisei laika ziņā nemaz nebija iespējama. Tātad 2021. gada 5. oktobra pavadzīme faktiski neatspoguļo darījumu, kas izriet no līguma nosacījumiem un saistībām.

[7.3] Atbilstoši līgumam preču piegāde ir jāveic SIA "Makron". Savukārt pavadzīmēs norādītais pārvadātājs UAB "Lestena" un transportlīdzekļi ar valsts reģistrācijas numuriem /reģistrācijas numurs/, /reģistrācijas numurs/ un /reģistrācijas numurs/, ar kuriem notikušas preču piegādes, nekādā veidā neliecina par SIA "Makron" iesaisti pārvadājumu nodrošināšanā.

Tieši pretēji UAB "Lestena" ir uzņēmums, no kura pieteicēja jau iepriekš – kopš 2021. gada 26. jūlija – ir saņēmusi preces (*lietas 61. lapa*), kas rada pamatu uzskatīt, ka arī pavadzīmēs norādītās preces faktiski piegādāja UAB "Lestena" ar savu transportu, bet SIA "Makron" vārdā ir notikusi vienīgi fiktīva dokumentu noformēšana. Turklāt atbilstoši pieteicējas nodokļu deklarācijā par 2021. gada oktobri (*lietas 62.–63. lapa*) un UAB "Lestena" valdes locekļa norādītajam (*lietas 129. lapa*) arī 2021. gada oktobrī UAB "Lestena" pieteicējai piegādāja preces, lai gan pieteicējas valdes loceklis tiesas sēdē šādu sadarbību 2021. gada oktobrī noliedza un nespēja pretrunu izskaidrot (*tiesas sēdes protokols, lietas 111.–113. lapa*).

[7.4] Papildus tam kā apstiprinājums, ka SIA "Makron" ir izmantota tikai kā fiktīvs starpniekuzņēmums pieteicējas faktiskajos darījumos ar tās deklarētajiem (*lietas 61. lapa*) piegādātājiem – OU "Global Retail Group" un UAB "Lestena" –, liecina pavadzīmēs norādītajiem preču nosaukumiem pievienotie identifikatori GR-05102021-1, LES10095 un LES10192, kas atbilst SIA "Makron" nodokļa deklarācijās norādītajiem rēķinu numuriem par saņemtajām preču piegādēm no OU "Global Retail Group" un UAB "Lestena" (*lietas 69. lapa*).

Tā kā no SIA "Makron" deklarācijas izriet, ka pieteicējai realizēto produkciju tai ir piegādājuši OU "Global Retail Group" un UAB "Lestena", kuri

iepriekš bija pieteicējas piegādātāji, nav izprotama komerciāli pamatota pieteicējas interese pārtraukt līdzšinējo tiešo sadarbību ar saviem piegādātājiem, bet izmantot SIA "Makron" kā starpniekuzņēmumu. Vienīgais šādas rīcības izskaidrojums ir iespēja fiktīvā ceļā gūt nodokļa atmaksas tiesības.

[7.5] Par to, ka pavadzīmēs norādītās preces SIA "Makron" pieteicējai faktiski nepiegādāja, liecina arī preču izsniegšanas un saņemšanas adreses sakritība. Atbilstoši pieteicējas valdes locekļa tiesas sēdē norādītajam (*tiesas sēdes protokols, lietas 111.–113. lapa*) pavadzīmes ir aizpildītas korekti, kas apstiprina, ka faktiski nekāda pavadzīmēs minēto preču kustība nenotika, ir tikai noformēti dokumenti, lai radītu priekšstatu par it kā notikušu darījumu.

[7.6] Ievērojot jau iepriekš minētos aspektus, tiesa secina, ka SIA "Makron" ir fiktīva uzņēmuma pazīmes.

To pastiprina arī pierādījumi par to, ka 2021. gada oktobrī SIA "Makron" neveica valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ne par vienu darba ņēmēju (*lietas 67. lapa*), tātad tai nebija darbaspēka resursu, lai īstenotu darījumus ar pieteicēju.

Lai arī maksājumu uzdevumi (*lietas 102.–109. lapa*) apstiprina, ka pieteicēja ir pārskaitījusi naudas līdzekļus, apmaksājot 2021. gada 21. un 28. oktobra pavadzīmes, taču pierādījumi par 2021. gada 5. oktobra pavadzīmes apmaksu lietā nav iesniegti. Turklāt nav nekāda pamata uzskatīt, ka šos naudas līdzekļus saņēma SIA "Makron" – nauda ir pārskaitīta UAB "Exkrat", taču SIA "Makron" sasaiste ar šo uzņēmumu lietā nav gūta.

Tāpat tiesa konstatē, ka 2022. gada 17. martā SIA "Makron" bija izveidojies jau 37 830,95 *euro* liels nodokļa parāds (*lietas 72. lapa*), SIA "Makron" neatbildēja dienestam uz pieprasījumu sniegt informāciju par darījumiem ar pieteicēju (*lietas 74.–75. lapa*) un 2022. gada 1. martā tā ir izslēgta no nodokļa maksātāju reģistra (*lietas 76.–78. lapa*).

Šie apstākļi, kopumā vērtējot, liecina, ka SIA "Makron" amatpersonu maiņa 2021. gada 1. oktobrī ir veikta nolūkā izmantot uzņēmumu pieteicējas krāpniecisko mērķu sasniegšanai – nepamatotai nodokļa atmaksas pieprasīšanai.

Šos secinājumus apstiprina arī UAB "Lestena" valdes locekļa paskaidrotais (*lietas 138. lapa*), ka UAB "Lestena" piegādāja preces SIA "Makron", kuru pārstāvēja pieteicējas valdes loceklis, arī saziņai tika izmantoti pieteicējas valdes locekļa komunikācijas līdzekļi.

Arī pieteicējas valdes locekļa tiesas sēdē sniegtais skaidrojums (*tiesas sēdes protokols, lietas 180.–181. lapa*), kā interpretējama UAB "Lestena" valdes locekļa norāde, nekādā veidā nekliedē šaubas par to, ka darījumi ar SIA "Makron" bija fiktīvi. Pieteicējas valdes locekļa minētais, ka komunikācija ar viņu notika, lai UAB "Lestena" preču piegādātāji varētu veiksmīgi nogādāt preces īstajā adresē, tikai apstiprina faktu, ka faktiski UAB "Lestena" preces piegādāja nevis SIA "Makron", bet gan pieteicējai uz tās noliktavu, jo SIA "Makron" nekāda noliktava pieteicējas juridiskajā adresē nepastāvēja.

[7.7] Lai arī pieteicēja argumentē, ka tai nebija pienākuma pārliecināties par SIA "Makron" saimniecisko darbību un nav jāuzņemas atbildība par SIA "Makron" pieļautajiem pārkāpumiem, tiesa šādai pozīcijai konkrētajā gadījumā nepiekrīt.

Rēķina saņēmēja atsaukšanās uz to, ka rēķina izsniedzējs ir reģistrēts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, ir nepietiekama priekšnodokļa atskaitīšanai. Zināmos apstākļos no nodokļu maksātāja var tikt prasīts, lai tas pārliecinās par izvēlētā darījumu partnera spēju izpildīt konkrētos darījumus. Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajās lietās "Mahageben and David", C-80/11 un C142/11, ECLI:EU:C:2012:373, 60. punkts*). Ja ir norādes, kas rada objektīvas šaubas par izvēlēto darījumu partneri un pieļauj aizdomas par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu maksātājam var tikt noteiktas prasības noskaidrot papildu informāciju par savu darījumu partneri. Turklāt prasība, lai tirgus dalībnieks veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar dalību krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā ar Savienības tiesībām. Rezumējot minēto, tas, ka pieteicēja ir pārbaudījusi, vai darījumu partneris ir reģistrēts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, pats par sevi neliecina par pienācīgu sava darījumu partnera pārbaudi (*Senāta 2021. gada 12. marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021, ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S, 8. punkts*).

Tiesas iepriekš analizēto apstākļu kopums nešaubīgi apstiprina pieteicējas darījumu ar SIA "Makron" fiktīvo raksturu. Attiecīgi pieteicējas nespēja kliedēt dienesta konstatētās pretrunas un nepilnības SIA "Makron" saimnieciskajā darbībā, kā arī izskaidrot darījumu ar SIA "Makron" apstākļu nianses, tikai apstiprina dienesta secinājumu pamatotību.

[8] Ievērojot visu iepriekš norādīto, tiesa secina, ka pieteicēja apzināti radīja viltus priekšstatu, ka preces saņem no pavadzīmē norādītā uzņēmuma, lai gan zināja, kas ir faktiskais preču piegādātājs. Tādējādi, pieprasot nodokļa atmaksu par 2021. gada 5., 21. un 28. oktobrī noformētajiem darījumiem ar SIA "Makron", pieteicēja faktiski vēlējās nodokļu sistēmu izmantot ļaunprātīgi, jo nodokļa atmaksas tiesības drīkst izmantot tikai tādos darījumos, kas faktiski ir notikuši ar nodokļa rēķinā norādīto darījuma partneri. Tā kā pieteicēja neapšaubāmi zināja, ka SIA "Makron" nav faktiskais preču piegādātājs, bet, prasot nodokļa atmaksu, šādus dokumentus iesniedza dienestā, tiesa atzīst, ka pieteicēja apzināti darbojās fiktīva uzņēmuma aizsegā, lai radītu sev fiskālas priekšrocības atgūstamā nodokļa izpratnē.

Pieteicējai nav tiesību uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu, jo dienesta secinājumi, ar kuriem pamatots lēmums atgūt nodokļa pārmaksu par 2021. gada oktobrī deklarētajiem darījumiem ar SIA "Makron", ir pareizi.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251., 289.–291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

pilnībā noraidīt SIA "Ihtis Magnus" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2021. gada oktobri uzrādīto pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summu, izdošanu.

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

Tiesnese L. Apšeniece