**Kasācijas sūdzības satura prasība: skaidri un precīzi argumenti par tiesas pieļauto pārkāpumu spriedumā**

Kasatoram kasācijas sūdzībā ir jāizvirza skaidri un precīzi argumenti par pieļauto pārkāpumu. Ar argumentu tiek saprasts ne tikai apgalvojums par iespējamu pārkāpumu, bet arī šā apgalvojuma pamatojums – pārkāptā tiesību norma un kā šis pārkāpums ir izpaudies konkrētajā spriedumā.

Kasācijas sūdzībai izvirzītajām prasībām citstarp neatbilst: vispārīgi iebildumi; procesa dalībnieka lietas apstākļu izklāsts; procesa dalībnieka uzskats par to, kā bija jānovērtē pierādījumi; apsvērumi, kas ir pretēji sprieduma tekstam vai izteikti, norobežojoties no tā, kas ir norādīts spriedumā, tādējādi procesa dalībniekam veidojot patstāvīgu, sprieduma motīviem paralēlu motivāciju, kas pati par sevi nenorāda uz tiesas pieļautām argumentācijas kļūdām. Kasācijas sūdzība neatbilst tai izvirzītajām prasībām arī tad, ja tajā tiks uzskaitītas tiesību normas un atbilstoša tiesu prakse, bet netiks norādīts, kā tieši ir izpaudies norādīto tiesību normu un tiesu prakses pārkāpums spriedumā.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 28.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. A420341117, SKA-71/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:1128.A420341117.19.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/519241.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Veronika Krūmiņa un Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „PĒRNES L” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 17.novembra lēmuma Nr. 30.2-22.7/6030 atcelšanu, sakarā ar SIA „PĒRNES L” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 10.februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 17.novembra lēmumu Nr. 30.2‑22.7/6030 pieteicējai SIA „PĒRNES L” aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda, soda nauda, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda. Lēmums pamatots ar to, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” ir fiktīvi un pieteicēja par to zināja. Tādēļ par šiem darījumiem pieteicējai pamatoti liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tāpat pieteicēja nepamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmi preču piegādēm Igaunijas komersantam OÜ „Calisto Trade”, jo pārbaudē nav gūts apstiprinājums, ka šīs piegādes ir faktiski notikušas.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā un lūdza atcelt minēto lēmumu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums, pievienojoties arī rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli var atskaitīt par faktiski notikušu darījumu. Lai pieteicējai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

No lietā esošajiem pierādījumiem nevar pārliecinoši secināt, ka preces vispār nav piegādātas, kas ir pamats pieņēmumam, ka preču kustība ir notikusi. Vienlaikus konstatējams, ka preces pieteicējai nav piegādājušas SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”. Atzīstams, ka pieteicēja zināja, ka tā iesaistās dokumentu noformēšanā par darījumiem, kas nav notikuši tieši ar konkrētajiem uzņēmumiem. To pamato turpmāk minētie argumenti.

[2.2] Vairumā gadījumu pārvadātāji apstiprina preču tiešu transportēšanu no iekraušanas vietām (pārsvarā Polijā un Lietuvā) uz pieteicējas noliktavu adresē „[Nosaukums]”, Pērnciems, Salas pagasts, taču neapstiprina, ka maršrutā būtu iesaistītas pieteicējas tiešo darījumu partneru noliktavu adreses vai juridiskās adreses. Daļā gadījumu pārvadātāji norāda adreses, kas nav saistītas ar pieteicēju, vai arī noliedz pavadzīmēs norādīto pārvadājumu esību.

Vairumā gadījumu preces ir piegādātas no pārdevējiem, kas ir ārvalstu kompānijas (pamatā – AB „Kauno Grūdai”) un kuras netiek uzrādītas dokumentāri noformētajā piegāžu ķēdē. Šos uzņēmumus kā darījumu partnerus nedeklarē pieteicējas tiešie darījumu partneri, kā arī uzņēmumi, kas tiek uzrādīti kā tālākie piegādātāji attiecīgajās darījumu ķēdēs.

Noformētajos CMR (*Senāta piezīme: kravu starptautisko pārvadājumu līgums jeb pavadzīme*) vairumā gadījumu kā preču saņēmēji adresē „[Nosaukums]” norādīti Lielbritānijas uzņēmumi *Trading National LP* un *Chester Impex LP*, kam nav gūstams izskaidrojums no normālas komercprakses viedokļa. Arī transporta pakalpojumu pasūtītāji vairumā gadījumu ir uzņēmumi, kas netiek uzrādīti kā piegādātāji attiecīgajās darījumu ķēdēs.

Secināms, ka par preču piegādēm pieteicējai no strīdus darījumu partneriem, kā arī par piegādēm šiem uzņēmumiem, ir noformēti dokumenti, kas neatspoguļo saimniecisko realitāti. Proti, ir sagatavoti dokumenti, kuros parādās šķietamo piegādātāju virkne, kuru aizsegā notiek tiešās piegādes no ārvalstu uzņēmumiem uz pieteicējas ražotnes adresi „[Nosaukums]”. Šīs piegādes notiek, reāli darbojoties pavisam citiem uzņēmumiem.

[2.3] Starp pieteicēju un strīdus darījumu partneriem noformētajiem līgumiem ir vispārīgs, formāls raksturs, kas liecina, ka līgumi noslēgti tikai skata pēc. No līgumu satura nav konstatējams, kādā veidā tie nodrošina konkrētu piegāžu īstenošanu.

Ne pieteicējas, ne arī strīdus darījumu partneru amatpersonas vai darbinieki nespēja saprotami izskaidrot, kā aizsākusies sadarbība, kā notika vienošanās par konkrētu darījumu saturu, cenām, samaksas kārtību. Liecībās pārsvarā atkārtota vispārīga informācija, kas izriet no pavadzīmēm, taču detaļās liecības nav pārliecinošas un ir arī pretrunīgas. Pārbaudei netika iesniegti rakstveida pasūtījumi (piemēram, e-pasta sarakstes), lai gan runa ir par preču partijām, no kurām katra ir vairāku tūkstošu *euro* vērtībā.

[2.4] Par to, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par darījumu dokumentu neatbilstību faktiskajiem apstākļiem, iesaistoties pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas plānā, liecina turpmāk minētie apstākļi.

Pieteicējas amatpersona Valsts ieņēmumu dienestam norādīja, ka tika dibināti personīgi kontakti ar kompāniju amatpersonām vai pārstāvjiem – [pers. A] (SIA „Fruteks”), [pers. B] (SIA „Wotan Group”), [pers. C] (SIA „Wotan Group”), [pers. D] (SIA „ZRS BALTIJA” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”). Tomēr minētās personas pārstāv buferuzņēmumus. Tas izsecināms no šo personu liecībām. Šo uzņēmumu reāla saimnieciskā darbība konkrēto piegāžu nodrošināšanā nav konstatējama, līdz ar to ir grūti iedomāties, ka pieteicējas amatpersona, kontaktējoties ar minētajām personām, varējusi viņu pārstāvētos uzņēmumus uztvert kā īstus darījumu partnerus.

Tāpat kā lietā nopratinātie liecinieki, arī pieteicēja nespēja ticami izskaidrot darījumu aizsākšanos un turpināšanu ar konkrētajiem piegādātājiem, it īpaši ņemot vērā šo uzņēmumu pieredzes un reputācijas trūkumu, materiāltehnisko resursu neesību. Pieteicēja nav izskaidrojusi arī formālo līgumu nozīmi darījumos. Pieteicējas versiju, ka līgumu noformēšana ir Valsts ieņēmumu dienesta noteikts obligāts priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai, neapstiprina ne tiesību normas, ne konkrēti fakti.

Atbilstoši preču pārvadātāju sniegtajai informācijai kā preču saņēmēji adresē „[Nosaukums]” vairumā gadījumu norādīti uzņēmumi *Trading National LP* vai *Chester Impex LP.* Tas tika norādīts arī pieteicējas rīcībā esošajos CMR. Tas liecina, ka pieteicēja, saņemot preces no Lietuvas, Igaunijas un Polijas uzņēmumiem, nevarēja nezināt, ka strīdus darījumu partneru vārdā noformētajās pavadzīmēs ir norādīta nepatiesa informācija par preču piegādātājiem. Pievēršot uzmanību CMR norādītajai informācijai, kā arī SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group” un SIA „Germes Ltd” pavadzīmēs norādītajiem preču transportēšanas maršrutiem, pieteicēja nevarēja nekonstatēt neatbilstības. Pieteicēja kā informēts tirgus dalībnieks šādu nevērību ir izrādījusi ilgstoši, tādēļ vienīgais izskaidrojums ir tāds, ka pati pieteicēja apzināti ir iesaistījusies dokumentu noformēšanā par fiktīviem darījumiem.

Tāpat pieteicēja saskaņā ar noformētajām pavadzīmēm 2014.gada janvārī–aprīlī iegādājās preces no SIA „Fruteks”, savukārt SIA „Fruteks” piegādātāju ķēdē citstarp ir Lietuvas uzņēmumi UAB „Baltesis” un UAB „Odorifer”. Šos uzņēmumus kā piegādes darījumu partnerus deklarē SIA „Fruteks” deklarētās darījumu partneres SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS” tālākā darījumu partnere SIA „Fortiro”. Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par 2014.gada janvāri–maiju deklarēja preču piegādes Igaunijā reģistrētam uzņēmumam OÜ „Calisto Trade”, pieteicējas noformētajos CMR preču izkraušanas adreses norādītas Lietuvā un kā saņēmēji citstarp norādīti UAB „Baltesis” un UAB „Odorifer”. Šādi karuseļveida darījumi nav iespējami bez iesaistīto personu darbību precīzas koordinēšanas.

[2.5] Fakts, ka preces pārvadājums ir noticis tieši no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, nav bijis vienīgais, kas Valsts ieņēmumu dienestam licis apšaubīt to, ka preces pieteicējai piegādājis tieši darījumu dokumentos norādītais darījumu partneris. Valsts ieņēmumu dienests ir secinājis, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi, tostarp pieteicējas tiešie darījumu partneri, nav īstenojuši reālu starpniecību. Tādējādi atzīts, ka preces pieteicējai nav piegādājuši rēķinos norādītie darījumu partneri, līdz ar to neizpildās viens no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā minētajiem priekšnoteikumiem.

[2.6] Valsts ieņēmumu dienests ir noskaidrojis, ka Lielbritānijas komersanti *Chester Impex LP* un *Trading National LP*, kuri kā preču saņēmēji norādīti pieteicējas noliktavā saņemtajās un pieteicējas darbinieka parakstītajās CMR, ir čaulas uzņēmumi un ar reālu saimniecisko darbību nav nodarbojušies. Pieteicēja skaidrojusi, ka tās darbinieks atsevišķos gadījumos ir pieņēmis preces, kas saskaņā ar CMR norādīto informāciju nav tai paredzētas, neiedziļinoties piegādes dokumentos, jo pieteicējai nav bijis svarīgi, kas ir norādīts CMR, bet svarīgi ir saņemt preces ar atlikto maksājumu.

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

[2.7] Lietuvas transporta kompānijas SAS „LNS Transportas” direktora un vienlaikus arī transportlīdzekļa vadītāja *[pers. E]* paskaidrojumā norādīts, ka līgums par preču piegādēm ar Latvijas uzņēmumiem, tostarp pieteicēju, netika slēgts. Vienlaikus paskaidrojumā pieminēts, ka transporta pakalpojumus pieteicēja pasūtīja pa tālruni AB „Kauno Grūdai” speciālistei. Prece tika vesta no AB „Kauno Grūdai” uz pieteicējas noliktavu „[Nosaukums]”, kur pavaddokumentos kā saņēmējs tika norādīts *Chester Impex LP*. Nākamajā paskaidrojumā [pers. E] norāda, ka pirms kravas piegādes pieteicējas noliktavā viņam, iebraucot Rīgā, *Lukoil* degvielas uzpildes stacijā bija jāsatiekas ar Latvijas pilsoni, kura vārdu viņš neatceras. Šis cilvēks parakstīja CMR un uzlika *Chester M Scotland* zīmogu.

Šāds paskaidrojums apstiprina pieteicējas informētību par preču kustību neatbilstoši tam, kā tika noformēti darījumu attaisnojuma dokumenti ar tiešajiem darījumu partneriem, jo tieši pieteicēja ir pasūtījusi piegādes transportu, norādot ārvalsts komersantu kā preču saņēmēju pieteicējas noliktavā. Pieteicēja paskaidroja, ka piegāžu transportu nav organizējusi, to darīja tās darījumu partneri, taču šādi paskaidrojumi ir pretrunā Lietuvas pārvadātāja sniegtajiem paskaidrojumiem. Pēdējam piešķirama lielāka ticamība, jo Lietuvas pārvadātājs nav ieinteresēts lietas iznākumā.

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

[2.8] Pieteicēja nevarēja nezināt par faktisko piegāžu adresi tās saimnieciskās darbības vietā, jo tā ir norādīta CMR, kuras ir izrakstījuši ārvalstu komersanti.

Pieteicēja nav ticami paskaidrojusi, kāpēc tā par darījumu partneriem ir izvēlējusies pārtikas piegādes starpniekus, nevis atzītus un zināmus tirgus dalībniekus šajā nozarē. Turklāt, zinot, ka preces no ārvalsts komersantiem tiek vestas tieši uz pieteicējas noliktavu, nevis tādā veidā, kā tas ir norādīts apstrīdētajos darījumu dokumentos ar Latvijas uzņēmumiem.

Apstāklis, ka preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no ārvalsts komersantiem, gan arī tas, ka starpniecībā iesaistītie komersanti nav reāli nodarbojušies ar saimniecisko darbību, kopsakarā ar pieteicējas virspusējo attieksmi darījumu partneru izvēlē, nespējot izskaidrot un pamatot, kāpēc izvēlēti tieši šie komersanti, norāda uz pieteicējas informētu rīcību pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Nav saskatāma pieteicējas labticīga paļaušanās uz tās izvēlētajiem darījumu partneriem un darījumu īstumu.

Pieteicējai bija izdevīgi preces iegādāties no Latvijā reģistrētiem fiktīviem komersantiem, lai iegūtu pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības.

[2.9] Tādējādi pieteicējai pamatoti liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”.

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

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

[2.12] Nevar piekrist pieteicējas viedoklim, ka preču, kas it kā ir saņemtas no SIA „Fruteks”, piegāde OÜ „Calisto Trade” ir notikusi. Atbilstoši dokumentiem preču piegāde tika organizēta Lietuvas komersantiem, nevis Igaunijas uzņēmumam. Līdz ar to bija jāpierāda preču kustība uz Lietuvu, kur bija norādīta to saņemšanas vieta. Tomēr lietā šādu pierādījumu nav. Gluži pretēji – lietā ir pierādījumi par to, ka Lietuvas uzņēmumi ir fiktīvi un ar reālu saimniecisko darbību nenodarbojas. Tādējādi noformētie dokumenti paši par sevi nepierāda to, ka prece ir piegādāta tajos norādītajam saņēmējam.

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

[2.13] Ir konstatējamas pretrunas pieteicējas un SIA „Fruteks” paskaidrojumos par sadarbības uzsākšanu. No paskaidrojumiem un liecībām nav skaidrs, kā tieši ir aizsākusies pieteicējas un SIA „Fruteks” sadarbība. Tas vien rada šaubas par to, vai darījumi ir bijuši īsti.

[2.14] No līguma, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA „Fruteks”, ir redzams, ka puses ir vienojušās par neidentificētu preču piegādi un līgums ietver nesaprotamus noteikumus. Šāda formāla līguma noslēgšana, neiedziļinoties tā būtībā, liecina, ka pieteicēja apzinājās, ka tas tiek noslēgts tikai skata pēc. Tātad pieteicēja bija informēta par darījumu ar SIA „Fruteks” mākslīgo raksturu.

Lietā ir identiski līgumi, kas noslēgti starp SIA „NOBATOS GROUP” un SIA „Fruteks”, kā arī starp SIA „Fortiro” un SIA „AUSTRUMU TRANZĪTS”. Tas liecina par to, ka nevienai no darījumu ķēdē iesaistītajām komercsabiedrībām nebija nolūka nodarboties ar reālu saimniecisko darbību. Gan [pers. A], gan pieteicēja norādīja, ka līgumi tika noslēgti formāli. Tomēr arī tad, ja puses līgumu slēdz tikai formālu apsvērumu vadītas, līgumam jāatbilst darījuma būtībai. Tāpēc rodas pārliecība, ka līgums ir noslēgts tikai skata pēc un pats par sevi kopsakarā ar pavadzīmēm‑rēķiniem neapstiprina darījumus starp pusēm.

[2.15] Kriminālprocesā pieteicējas samaksātie naudas līdzekļi SIA „Fruteks” saskaņā ar 2014.gada 29.aprīlī izrakstītajām pavadzīmēm kopumā 163 426,41 *euro* ir atzīti par noziedzīgi iegūtiem, jo kriminālprocesā konstatēts, ka darījumi par preču piegādi pieteicējai ir bijuši fiktīvi un to mērķis bija radīt zaudējumus valsts budžetam. Turklāt gandrīz tādu pašu summu OÜ „Calisto Trade” ir palicis parādā pieteicējai, un pieteicēja šo summu nav pat centusies no parādnieka piedzīt. Šāda apstākļu sakritība nav uzskatāma par nejaušu.

[2.16] Pieteicējas amatpersona paskaidroja, ka ar OÜ „Calisto Trade” tika noslēgts sadarbības līgums. OÜ „Calisto Trade” paskaidroja, ka pieteicēju ir uzmeklējis internetā un par sadarbību ir noslēgts līgums, pasūtīšana ir notikusi ar e-pastu starpniecību. Pieteicēja darījumu apliecināšanai nav iesniegusi ne līgumu, ne e-pastus, kuros būtu redzami pasūtījumi.

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

Turklāt, kā redzams no OÜ „Aire Auto” un OÜ „Goldstern” paskaidrojumiem, tieši pieteicēja bija tā, kas pasūtīja transportu piegādēm no Igaunijas ražotāja uz Lietuvu. Tas nozīmē, ka pieteicēja zināja, ka prece tieši no Igaunijas tiks vesta uz Lietuvu un nevarēja neapzināties, ka dokumenti par šīm piegādēm ir noformēti citādāk, nekā tas ir noticis patiesībā, jo pieteicēja bija deklarējusi, ka šīs preces ir saņemtas no SIA „Fruteks”. Tādējādi pieteicējas iesaiste mākslīgi izveidotā darījumu ķēdē ir acīmredzama.

[2.17] Ievērojot minēto, dienests pamatoti ir atzinis, ka pieteicējai nav tiesību piemērot nodokļa 0 % likmi darījumiem ar Igaunijas komersantu OÜ „Calisto Trade”.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos apsvērumus.

[3.1] Spriedumā nav skaidrojuma tam, kāpēc ierobežojamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja preču transportēšana notikusi no citas – ne pieteicējas tiešā piegādātāja – adreses. Judikatūrā atzīts, ka vairākas secīgas preču piegādes pašas par sevi neliecina, ka preces nav piegādātas vai ka to piegāde ir saistīta ar neatļautu rīcību.

[3.2] Tiesa gadījumus, kad pieteicējas noliktavā tika saņemtas CMR, kuras parakstīja pieteicējas darbinieks, bet kā preču saņēmēji ir norādīti Lielbritānijas komersanti *Chester Impex LP* un *Trading National LP*, ir vispārinājusi, tādējādi pierādījumus, kas iegūti par atsevišķu preču piegādi, tiesa izmantojusi kā pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai par visiem pieteicējas darījumiem ar apstrīdētajiem piegādātājiem.

Tas, ka pieteicējas darbinieki parakstījuši CMR, kurus tiem izsnieguši transporta pakalpojumu sniedzēju uzņēmumu darbinieki, apliecina preces pieņemšanas‑nodošanas faktu, nevis preces pirkuma‑pārdevuma darījumu starp CMR norādīto preces nosūtītāju un preces saņēmēju.

Turklāt secinājums, ka CMR ļauj apstrīdēt preču pārdevēju, nav pamatots ar tiesisko regulējumu, no kura izrietētu, ka CMR ir priekšnodokļa atskaitīšanu pamatojošs dokuments un tā noformējuma trūkumi vai pārkāpumi būtu pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[3.3] Ir nesamērīgi pieteicējai pārmest, ka tā nav pārbaudījusi, vai darījumu attaisnojuma dokumentos norādītā informācija par transportēšanas gaitu atbilst patiesībai, jo par preču transportēšanu bija atbildīgi piegādātāji, nevis pieteicēja, līdz ar to pieteicēja šādu informāciju iegūt un pārbaudīt nevarēja.

[3.4] Tiesa, novērtējot [pers. E] paskaidrojumus, nav salīdzinājusi tos ar AB „Kauno Grūdai” sniegto informāciju par transportēšanas apstākļiem. Tiesa norādījusi, ka līgums par preču piegādēm ar Latvijas uzņēmumiem, arī pieteicēju, netika slēgts. Vienlaikus paskaidrojumā pieminēts, ka transporta pakalpojumus pieteicēja pasūtīja pa tālruni AB „Kauno Grūdai” speciālistei. Tiesa bez jebkāda pamatojuma secinājusi, ka tieši pieteicēja ir pasūtījusi piegādes transportu, norādot ārvalsts komersantu kā preču saņēmēju pieteicējas noliktavā.

Tiesa nevarēja nonākt pie šādiem secinājumiem apstākļos, kad AB „Kauno Grūdai” nav norādījusi, ka pieteicēja būtu tai pasūtījusi preci un, cik saprotams, tad uz šādu apstākļu esību nav norādījis arī SAS „LNS Transportas”. Pieteicēja nekad nav iegādājusies preces no AB „Kauno Grūdai” un nekad nav kontaktējusies ar šo kompāniju. Līdz ar to AB „Kauno Grūdai”, sniedzot paskaidrojumus, nevarēja norādīt uz pieteicēju kā uzņēmumu, kurš pasūtījis preces cita komersanta vārdā un transportu šo preču piegādei. To varēja pārbaudīt, noskaidrojot, vai šo uzņēmumu grāmatvedībā ir kādi attaisnojuma dokumenti (rēķini, maksājuma uzdevumi, pasūtījumu dokumenti, u.tml.).

[3.5] Tiesa bez ievērības atstājusi to, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, nosakot pieteicējai finansiālas sekas par to, ka tā nav ievērojusi pietiekamu rūpību sadarbības partneru izvēlē, ir pretēja tiesiskajam regulējumam un judikatūrai, kas paredz, ka nodokļu maksātājam nav pienākuma veikt padziļinātas darījuma partnera pārbaudes un pārliecināties par tā spēju nodrošināt darījuma izpildi.

[3.6] Spriedumā nav analizēti piegādātāju amatpersonu paskaidrojumi un liecības, kurās detalizēti izklāstīta darījumu norise, kā arī transporta kompāniju sniegtā informācija. Šie pierādījumi formāli noraidīti.

[3.7] Tiesas secinājums par pieteicējas gūtajām fiskālajām priekšrocībām ir pretrunā judikatūrai.

[3.8] Tiesa, novērtējot pieteicējas darījumus ar OÜ „Calisto Trade”, nepamatoti balstījusies uz secinājumiem, kas izdarīti, novērtējot pieteicējas sadarbību ar SIA „Fruteks”, jo lietā nav pierādīts, ka pieteicēja darījuma ar SIA „Fruteks” ietvaros nav saņēmusi preces.

[3.9] No sprieduma nav skaidrs, vai strīds ir par to, vai pieteicējas rīcībā bija preces, ko pārdot, vai par to, ka preces netika piegādātas OÜ „Calisto Trade”, bet citam pircējam, vai par to, vai preču piegādei pamatoti piemērota nodokļa 0 % likme.

[3.10] Darījumi ar OÜ „Calisto Trade” atbilst Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) iestrādātajiem pārrobežu ķēdes darījumiem, bet tiesa, pievienojoties Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, šādu saimnieciskās darbības modeli atzinusi par neatbilstošu.

[3.11] Nav skaidrs, kāpēc netiek ņemti vērā paskaidrojumi no OÜ „Aire Auto” un OÜ „Goldstern”, lai arī tie apliecina preču izvešanu no dalībvalsts.

[3.12] Nav izskaidrots, kāpēc fakts, ka Lietuvas uzņēmumi ir fiktīvi un ar reālu saimniecisko darbību nenodarbojas, dod pamatu secinājumam, ka pieteicējai tas bija jāzina.

[3.13] Lietā ir uzdodami prejudiciālie jautājumi Eiropas Savienības Tiesai.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

*Par priekšnodokļa atskaitīšanu*

[5] Apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējai nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Fruteks”, SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA”, jo šie darījumi ir bijuši fiktīvi. Proti, lai arī preces pieteicējai ir piegādātas, tās nav saņemtas no darījumu dokumentos norādītajiem darījumu partneriem, bet gan no Eiropas Savienības dalībvalstu komersantiem, un pieteicēja to zināja.

Darījumu fiktīvais raksturs izpaudies tādējādi, ka pieteicējas tiešās darījumu partneres nav nodarbojušās ar patiesu saimniecisko darbību un konkrētajos darījumos nav iesaistījušās. Tiesa secinājumu par to, ka pieteicēja zināja, ka tā iesaistās fiktīvos darījumos, balstījusi uz šādiem apstākļiem: līgumi bijuši ar vispārīgu, formālu raksturu, un pieteicēja nav spējusi izskaidrot šādu līgumu nozīmi; ne pieteicējas, ne arī darījumu partneru amatpersonas un darbinieki nav spējuši saprotami izskaidrot, kā aizsākusies sadarbība un kā tā norisinājusies, kā notikusi vienošanās par darījumu būtiskajām sastāvdaļām; pārbaudei nav iesniegti rakstveida pasūtījumi (piemēram, e-pasti); pieteicējas darījumu partneri ir fiktīvi uzņēmumi, pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc izvēlējusies tieši konkrētos darījumu partnerus; pieteicējas rīcībā esošajos CMR kā preču saņēmēji vairumā gadījumu norādīti uzņēmumi *Trading National LP* vai *Chester Impex*, kam pieteicēja nav pievērsusi uzmanību; pieteicēja ir informēts tirgus dalībnieks; lietā konstatējami karuseļveida darījumi un šādi darījumi nav iespējami bez iesaistīto personu darbību koordinēšanas; pieteicēja pasūtījusi piegādes transportu, norādot ārvalsts komersantu kā preču saņēmēju pieteicējas noliktavā.

Senāts atzīst, ka spriedums daļā, kas attiecas uz darījumiem ar SIA „Wotan Group”, SIA „ZRS BALTIJA”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS LOĢISTIKA” (tātad – izņemot SIA „Fruteks”), atbilst tiesību normām un judikatūrai, līdz ar to šajā daļā spriedums ir atstājams negrozīts. Savukārt pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti turpmāk minēto apsvērumu dēļ nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu minētajā daļā, līdz ar to kasācijas sūdzība šajā daļā ir noraidāma.

[6] Novērtējot kasācijas sūdzībā izvirzītos apsvērumus, Senāts vispirms atzīmē, ka tie pamatā neatbilst kasācijas sūdzībai izvirzītajām prasībām.

Kasācijas instances tiesas uzdevums ir pārbaudīt zemākas instances tiesas sprieduma atbilstību tiesību normām. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam un 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasācijas sūdzībā jānorāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi, pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums, un kā šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

Kasācijas sūdzībai izvirzītajām prasībām citstarp neatbilst: vispārīgi iebildumi; procesa dalībnieka lietas apstākļu izklāsts; procesa dalībnieka uzskats par to, kā bija jānovērtē pierādījumi; apsvērumi, kas ir pretēji sprieduma tekstam vai izteikti, norobežojoties no tā, kas ir norādīts spriedumā, tādējādi procesa dalībniekam veidojot patstāvīgu, sprieduma motīviem paralēlu motivāciju, kas pati par sevi nenorāda uz tiesas pieļautām argumentācijas kļūdām. Kasācijas sūdzība neatbilst tai izvirzītajām prasībām arī tad, ja tajā tiks uzskaitītas tiesību normas un atbilstoša tiesu prakse, bet netiks norādīts, kā tieši ir izpaudies norādīto tiesību normu un tiesu prakses pārkāpums spriedumā.

Kasatoram jāizvirza skaidri un precīzi argumenti par pieļauto pārkāpumu. Ar argumentu tiek saprasts ne tikai apgalvojums par iespējamu pārkāpumu, bet arī šā apgalvojuma pamatojums – pārkāptā tiesību norma un kā šis pārkāpums ir izpaudies konkrētajā spriedumā.

[7] Konkrētajā gadījumā lietas būtība, kas arī noteikusi lietas iznākumu, ir apstāklis, ka darījumi ir fiktīvi tā iemesla dēļ, ka darījumu partneri, ar kuriem pieteicēja slēgusi darījumus, nenodarbojas ar reālu saimniecisko darbību, proti, uzņēmumi ir fiktīvi. Tas secīgi izraisa jautājumu par to, kā pieteicēja varēja noslēgt darījumus ar šādiem darījumu partneriem. Tas savukārt par būtiskiem šīs lietas kontekstā padara faktiskos apstākļus, kādos šie darījumi tikuši slēgti. Tādēļ darījumu dalībnieku paskaidrojumi un liecības šai sakarā ir izšķiroši svarīgas, lai saprastu, kā tas bija iespējams un vai pieteicējas labticīgu iesaisti šādos darījumos attaisno loģisks un saimnieciskai realitātei atbilstošs izskaidrojums (sal. *Senāta 2019.gada 29.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA‑391/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0529.A420139415.3.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0529.A420139415.3.L)*, 3.punkts* un tajā minētā judikatūra; *2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-45/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0608.A420449912.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0608.A420449912.2.S)*, 7.punkts; 2017.gada 27.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-182/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:1227.A420408113.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1227.A420408113.2.S)*, 16.punkts*).

Tiesa spriedumā atzinusi, ka no pieteicējas, ne arī no tās darījumu partneru paskaidrojumiem un liecībām šādu skaidrojumu nevar izsecināt.

Uz šo pieteicēja kasācijas sūdzībā vienīgi vispārīgi apgalvojusi, ka tiesa nav analizējusi piegādātāju amatpersonu paskaidrojumus un liecības, kuros detalizēti izklāstīta darījumu norise, kā arī nav analizējusi transporta kompāniju sniegto informāciju, šos pierādījumus formāli noraidot. Turklāt šis iebildums ir nepatiess, jo tiesa ir pievienojusies rajona tiesas motivācijai, kur analizēti gan piegādātāju amatpersonu, gan transporta kompāniju paskaidrojumi un liecības. Pieteicēja nav norādījusi, ko tieši tiesa, izvērtējot šos pierādījumus, nav ņēmusi vērā. Tas vien, ka pieteicēja liecības uzskata par detalizētām, bet tiesa atzīst, ka tās ir vispārīgas un pretrunīgas, nenozīmē, ka šie pierādījumi ir formāli noraidīti. Senāts vērš uzmanību, ka pieteicējai kasācijas sūdzības argumentācijā jēgpilni un mērķtiecīgi jānorāda uz konkrētām tiesas pieļautām kļūdām. Pretējā gadījumā kasācijas sūdzības iebildumi vērtējami vienīgi kā nepiekrišana pierādījumu vērtējumam un aicinājums Senātu pārvērtēt šos pierādījumus, kas nav kasācijas instances tiesas kompetencē.

Ievērojot minēto, secināms, ka pieteicēja kasācijas sūdzībai izvirzītajām prasībām atbilstošus argumentus, kas būtu vērsti pret vieniem no būtiskākajiem tiesas secinājumiem, kas var noteikt lietas rezultātu, nav norādījusi.

Šo trūkumu nenovērš pieteicējas skaidrojums kasācijas sūdzībā par to, ka pieteicējas piegādātāji preces piegādājuši daudziem nozīmīgiem Latvijas uzņēmumiem. Minētā informācija līdztekus tai, ko pieteicēja pārbaudījusi publiskajos reģistros, kalpojusi par pamatu paļauties, ka sadarbība ir atļauta un atbilst ierastai komercpraksei. Arī publiski pieejamais piegādātāju raksturojums esot bijis pozitīvs, un Valsts ieņēmumu dienests publiski neesot paudis negatīvu informāciju par šiem uzņēmumiem. Senāts norāda, ka šie pieteicējas paskaidrojumi neliecina par kļūdām tiesas spriedumā, bet ir fakta – ka pieteicējas darījumu partneri ir radījuši iespaidu, ka tie nodarbojas ar īstu saimniecisko darbību – apgalvojums.

[8] Kasācijas sūdzībai izvirzītajām prasībām neatbilst arī virkne citu pieteicējas iebildumu. Tā pieteicēja ir norādījusi, ka tas, ka pieteicējas darbinieki parakstījuši CMR, apliecina preces pieņemšanas–nodošanas faktu, nevis preces pirkuma–pārdevuma darījumu starp CMR norādīto preces nosūtītāju un preces saņēmēju. Taču ar šādu apsvērumu pieteicēja vienīgi norāda uz to, kādi secinājumi tiesai bija jāizdara, novērtējot pierādījumus. Turklāt šis apsvērums nav mērķēts uz galveno tiesas apsvērumu, kāpēc CMR parakstīšana no pieteicējas puses apstiprina, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Arī pieteicējas norāde, ka no CMR var konstatēt tikai faktu, ka preces ievestas no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, bet ne to, ka šo piegāžu rezultātā nebūtu aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un ka pieteicēja nav bijusi tiesīga atskaitīt priekšnodokli saistībā ar pieteicējas piegādātājiem samaksāto pievienotās vērtības nodokli, ir tikai pieteicējas apgalvojums bez pamatojuma.

Tāpat pieteicēja vispārīgi apšauba tiesas secinājumu, ka pieteicējai, pieņemot preces, kas atbilstoši CMR norādītajam ir paredzētas citiem komersantiem, bija jārodas šaubām par to, vai piegādātā prece patiesi ir tā, ko pieteicēja ir nopirkusi. Turklāt savu iebildumu pieteicēja pamato ar tādu apstākli, kam Senāta vērtējumā nav nekādas korelācijas ar to, uz kā pamata tiesa ir izdarījusi savus secinājumus. Proti, pieteicēja norāda, ka tā, saņemot CMR, varēja pārliecināties vienīgi par to, ka preces nav ražojis piegādātājs un ka tās transportētas no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, par ko pieteicējai arī iepriekš nav bijis šaubu. Taču tiesa savu secinājumu ir balstījusi uz to, ka preces saskaņā ar CMR bija paredzētas citiem komersantiem, nevis pieteicējai. Līdz ar to pieteicējas arguments nekādi neatspēko tiesas norādīto.

Pieteicēja arī norādījusi, ka tiesas secinājums, ka pieteicēja nevarēja nezināt par faktisko piegāžu adresi tās saimnieciskās darbības vietā, jo tā ir norādīta CMR, kurus ir izrakstījuši ārvalstu komersanti, nevar pamatot pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanu apstākļos, kad lietā nav strīda par preču faktisku piegādi pieteicējai, un to, ka pieteicējas tiešie piegādātāji nav šo preču ražotāji, bet gan tikai tirgotāji. Taču šāds arguments ir acīmredzami pretrunā sprieduma secinājumiem un būtībai. No sprieduma kopumā ir saprotams, uz kāda pamata tiesa ir atzinusi, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās, un šis pamats veidojas no apstākļu kopuma, kas ir izvērtēts savstarpējā kopsakarā.

Par vispārīgu atzīstams arī pieteicējas iebildums, ka tiesa nav salīdzinājusi to, kā pieteicēja sadarbojas ar citiem piegādātājiem, kas pēc būtības neatšķiroties no izskatāmajā lietā apstrīdētajiem darījumiem. Turklāt ar šādu apsvērumu pieteicēja pēc būtības nenorāda uz konkrētiem tiesību normu pārkāpumiem spriedumā.

[9] Par pārējiem kasācijas sūdzības argumentiem Senāts norāda turpmāk minēto.

[10] Pieteicēja norāda, ka tas vien, ka preces nav transportētas no pieteicējas tiešā piegādātāja, bet gan no pirmā pārdevēja, nav pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Senāts atzīst, ka pieteicējas norāde vispārīgi ir pareiza. Arī Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tas, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu un obligāti neveido ļaunprātīgu rīcību, bet tam var būt citi iemesli, piemēram, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdošanas darījumu esība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm Direktīvas 2006/112/EK 14.panta 1.punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvadājumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 10.jūlija sprieduma lietā „Kuršu zeme”, C-273/18,* [*ECLI:EU:C:2019:588*](http://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2019%3A588)*, 36.punkts*).

Vienlaikus Senāts vērš uzmanību: lai atsauktos uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām citstarp saistībā ar divām vai vairākām secīgām piegādēm, kuru ietvaros ir noticis tikai viens faktisks pārvadājums, šīm piegādēm darījumu ķēdes ietvaros ir jābūt īstām.

Minētais izriet no tā, ka pievienotās vērtības nodokļa mehānismam ir raksturīgi, ka fiktīvs darījums nevar radīt tiesības uz jebkādu šā nodokļa atskaitīšanu (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 8.maija sprieduma lietā „EN.SA”, C-712/17,* [*ECLI:EU:C:2019:374*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2019%3A374)*, 22.punkts*). Senāts ir atzinis, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu var liegt tad, ja preces noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādātas, vai arī tad, ja preces ir piegādātas, bet to ir darījusi cita darījumu dokumentos nenorādīta persona, un pieteicēja to zināja vai tai bija tas jāzina (sal. *Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA‑44/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0516.A420462813.2.S)*, 5.punkts*).

Konkrētajā gadījumā, kā jau tas norādīts iepriekš, tiesa ir konstatējusi, ka piegādes ir bijušas fiktīvas. Proti, tiesa nav konstatējusi, ka darījumu ķēdes ietvaros iesaistītie Latvijas uzņēmumi ir reāli piedalījušies darījumu īstenošanā. Ir vienīgi izveidoti mākslīgi piegāžu ķēdes posmi, lai nepamatoti radītu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, savukārt pieteicēja fiktīvajos darījumos iesaistījusies apzināti. Šāda rīcība uzskatāma par ļaunprātīgu nodokļu sistēmas izmantošanu. Arī Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „Kuršu zeme” 34.punkts* un tajā norādītā judikatūra).

Līdz ar to pretēji pieteicējas apgalvojumam spriedumā ir pamatojums tam, kāpēc pieteicējai ir ierobežojamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības situācijā, kad preču transportēšana nav notikusi no pieteicējas tiešā piegādātāja adreses. Tāpat atzīstams, ka vispārīgs un pretējs sprieduma tekstam ir pieteicējas apgalvojums, ka spriedumā nav secinājumu par to, kā nolēmumā atreferētie fakti pierāda tieši pieteicējas neatļautu rīcību darījumos un kāpēc jebkādas šaubas par faktiskajiem apstākļiem, tai skaitā preču piegādi no apstrīdētajiem piegādātājiem, tulkotas par sliktu pieteicējai.

Senāts atzīst, ka pieteicējas argumenti neatbilst lietas apstākļiem un tāpēc ir nepamatoti.

[11] Pieteicēja iebilst tiesas CMR novērtējumam, citstarp norādot, ka tiesa atsevišķos gadījumus, kad pieteicējas noliktavā tika saņemtas CMR, kuras parakstīja pieteicējas darbinieks, bet kā preču saņēmēji norādīti Lielbritānijas komersanti *Chester Impex LP* un *Trading National LP*, ir izmantojusi kā pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai par visiem pieteicējas darījumiem ar apstrīdētajiem piegādātājiem.

Šāds iebildums nav pamatots, pirmkārt, jau tādēļ, ka tiesa kā pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai ir norādījusi virkni apstākļu, un šis ir tikai viens no apstākļiem. Otrkārt, tas, ka ar pierādījumiem var apliecināt konkrētus faktus, neliedz šo pierādījumu vērtējuma rezultātā izdarīt arī plašākus secinājumus. Konkrētajā gadījumā preču, kas ir paredzēta citiem komersantiem, pieņemšana var apliecināt konkrētu faktu par to, ka šāds notikums ir noticis, gan arī var raksturot pieteicējas praksi un attieksmi pret situāciju kopumā. Ievērojot to, ka tiesa iepriekš minēto situāciju ir konstatējusi vairumā gadījumu, Senāts nesaskata loģikas kļūdu tiesas secinājumā, ka šie fakti liecina par pieteicējas informētību par iesaistīšanos fiktīvos darījumos.

[12] Noraidāms ir pieteicējas arguments, ka tiesa savus secinājumus nav balstījusi uz tiesisko regulējumu, no kura izrietētu, ka CMR ir priekšnodokļa atskaitīšanu pamatojošs dokuments un tā noformējuma trūkumi vai pārkāpumi noved pie priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojuma.

Senāts norāda, ka tiesai pienācīgi jānoskaidro lietā pieejamo pierādījumu saturs un pierādījumu ietvaros jāveic iespējami dziļāka darījumu norises noskaidrošana, jo tieši tas ir būtiski, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājs likumā garantētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmanto pamatoti vai arī ir apzināti iesaistījies nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā (*Senāta 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1206.A420600811.2.S)*, 8.punkts*). Līdz ar to tiesai jāvērtē visi apstākļi kopsakarā, arī CMR norādīto informāciju. Nav atsevišķas normas, kas noteiktu, ka CMR noformējuma trūkumi vai pārkāpumi būtu pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tomēr šādi trūkumi vai pārkāpumi var liecināt par fiktīviem darījumiem un ļaunprātīgu nodokļu sistēmas izmantošanu, kas savukārt ir pamats tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanai.

[13] Pieteicēja norāda, ka tiesa nepamatoti pieteicējai pieprasījusi pārbaudīt, vai preču transportēšana notikusi tā, kā tas atspoguļots attaisnojuma dokumentos, jo, tā kā pieteicēja transportēšanu neorganizēja, šādu informāciju pieteicēja iegūt un pārbaudīt nevarēja. Senāts atzīst, ka tiesa šādu pienākumu pieteicējai nav uzlikusi. Tiesa ir vienīgi vērsusi uzmanību uz pretrunīgo informāciju, kas izriet no pavadzīmēm, kuras izsniegušas pieteicējas tiešās darījumu partneres, un no CMR, un secinājusi, ka pieteicēja nevarēja nekonstatēt šādas neatbilstības. Proti, pieteicējai netiek prasīts, lai tā noskaidro preču transportēšanas apstākļus, tomēr pieteicējai bija jāpievērš uzmanība uz neatbilstībām dokumentos un jāreaģē uz to, lai novērstu situāciju, ka pieteicēja tiek iesaistīta darījumos, kuru mērķis ir nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana.

[14] Pieteicēja norāda, ka tiesa bez ievērības ir atstājusi to, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, pieteicējai nosakot finansiālas sekas par to, ka tā nav ievērojusi pietiekamu rūpību sadarbības partneru izvēlē, ir pretēja tiesiskajam regulējumam un judikatūrai, kas paredz, ka nodokļu maksātājam nav pienākuma veikt padziļinātas darījuma partnera pārbaudes un pārliecināties par tā spēju nodrošināt darījuma izpildi.

Taču Senāts no tiesas sprieduma nekonstatē, ka pieteicējai šāds pienākums būtu uzlikts. Tiesa spriedumā ir vienīgi apšaubījusi, kāpēc pieteicēja izvēlējās konkrētos darījumu partnerus, kā arī šo darījumu attiecību patiesu pastāvēšanu kopumā, savas objektīvās šaubas pamatojot ar tādiem apstākļiem, kas ir atkarīgi no pašas pieteicējas. Proti, tiesa ir norādījusi uz to, ka pieteicēja nav spējusi izskaidrot sadarbības uzsākšanas apstākļus, noformētie līgumi neliecina par patiesu vēlmi sadarboties, kā arī nav iesniegti rakstveida pierādījumi par pasūtījumiem, piemēram, e-pasta sarakstes. Tas tiesai ir radījis objektīvas šaubas par to, vai faktiska sadarbība patiesas saimnieciskās darbības ietvaros vispār ir notikusi. Līdz ar to pieteicējas iebildums nav pamatots.

[15] Jāpiekrīt pieteicējas argumentam, ka tiesas secinājums par to, ka tieši pieteicēja ir pasūtījusi piegādes transportu, neizriet no pierādījumiem lietā.

Tiesa secinājumu, ka tieši pieteicēja ir pasūtījusi piegādes transportu, ir pamatojusi ar Lietuvas transporta kompānijas SAS „LNS Transportas” direktora, kurš vienlaikus bija arī transportlīdzekļa vadītājs, [pers. E] paskaidrojumiem, kuros citstarp esot norādīts, ka transporta pakalpojumus pieteicēja pasūtīja pa tālruni AB „Kauno Grūdai” speciālistei (*lietas 19.sējuma 117. un 118.lapa*).

Senāts ir atzinis, ka kasācijas instances tiesa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu varētu atzīt par pārkāptu, ja tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (piemēram, *Senāta 2018.gada 22.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-70/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1122.A420402212.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A1122.A420402212.2.S)*, 7.punkts* un tajā minētā judikatūra).

Tātad, lai arī Senāts nepārvērtē pierādījumus lietā, tomēr Senāts var konstatēt, vai konkrēta pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots, šim mērķim ielūkojoties šajā pierādījumā.

Senāts konstatē, ka no paskaidrojumiem, uz kuriem atsaukusies tiesa, fakts par to, ka pieteicēja pasūtījusi transportu, neizriet. Paskaidrojumos norādīts: transporta pakalpojumus „Pērnes L” pasūtīja pa tālruni [Vārds], AB „Kauno Grūdai” transporta speciāliste. Lai arī teikums nav viennozīmīgi saprotams, tomēr no paskaidrojumiem kopsakarā secināms, ka transporta pakalpojumus pasūtīja AB „Kauno Grūdai” transporta speciāliste, nevis pieteicēja. Proti, šajos paskaidrojumos norādīts, ka AB „Kauno Grūdai” neinformēja SAS „LNS Transportas”, ka būs jātransportē pārtikas produkti, tāpat paskaidrojumos uz pieteicēju norādīts kā uz trešo pusi. Tas liecina, ka informāciju par piegādi SAS „LNS Transportas” sniedza un vienojās AB „Kauno Grūdai”, bet pieteicēja bija trešā puse. Turklāt nebūtu loģiska izskaidrojuma tam, kā SAS „LNS Transportas” direktors būtu varējis zināt, ka pieteicēja pasūtījusi transporta pakalpojumus AB „Kauno Grūdai”. Jāņem vērā arī tas, ka SAS „LNS Transportas” sniedza paskaidrojumus par to, kas pasūtīja pakalpojumus no SAS „LNS Transportas”, nevis, kas tos pasūtīja no AB „Kauno Grūdai”.

Senāts atzīst, ka tādējādi tiesa pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas, kā arī 247.panta otrās daļas (noteic, ka tiesa spriedumu var pamatot ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā) pārkāpumu.

Vērtējot šā pārkāpuma ietekmi uz sprieduma rezultātu, jāņem vērā, ka tiesas konstatētais fakts, ka pieteicēja ir pasūtījusi transportu, ir tikai viens no apstākļiem, kas tiesas ieskatā liecinājis par pieteicējas apzinātu iesaisti fiktīvajos darījumos. Tā kā tiesas argumentācija ir balstīta uz virkni citu pierādījumu un apstākļu novērtējumu, viena pierādījuma nepareiza novērtēšana nevar radīt šaubas par tiesas sprieduma pareizību tā pārējā daļā. Arī pieteicēja neskaidro, kā šis pārkāpums varēja ietekmēt sprieduma rezultātu, kas it īpaši būtu svarīgi situācijā, kad pieteicēja ar pamatotiem argumentiem nav apšaubījusi tiesas secinājumus par to, ka ne pieteicēja, ne citas darījumos iesaistītās personas nav sniegušas loģisku skaidrojumu darījumu norisei.

[16] Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nav identificējis fiskālās priekšrocības, ko pieteicēja no darījumiem guvusi, tomēr uz šo pieteicējas argumentu tiesa jau ir atbildējusi savā spriedumā.

Savukārt iebildums, ka tiesa fiskālās priekšrocības nav konstatējusi pareizi, nav pamatots. Lai šo argumentu pamatotu, pieteicēja norādījusi uz Senāta spriedumu, kurā atzīts: lai secinātu, ka darījumu mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību gūšana, vispirms šīs priekšrocības ir jāidentificē. Tiesa spriedumā uz šīm priekšrocībām ir norādījusi.

Senāts papildus vērš uzmanību, ka atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa tiesību normu sistēmai, ja preces tiek iegādātas Eiropas Savienības dalībvalstī, pievienotās vērtības nodokļa maksātājam jādeklarē pievienotās vērtības nodoklis un reizē arī priekšnodoklis (tādā pašā apmērā, kā nodoklis) par šo deklarēto nodokli, tādējādi neveidojas starpība starp budžetā maksājamo nodokli un atskaitāmo nodokli. Citiem vārdiem, no darījuma par preces iegādi Eiropas Savienībā neveidojas budžetā maksājamais nodoklis, kuru vēlāk nodokļu maksātājs varētu iekļaut nodokļu deklarācijā, tādējādi samazinot budžetā maksājamo nodokli, kuru tas saņēmis no pircēja vai gala patērētāja par tam realizētajām precēm. Līdz ar to nodokļa maksātājam ir jādeklarē un jāiemaksā budžetā pievienotās vērtības nodoklis, kas ir saņemts no pircēja vai gala patērētāja, pilnā apjomā. Savukārt pircējs, ja tas nav gala patērētājs, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu deklarē par iegādi (piegādātājam) samaksāto nodokli (priekšnodokli) un preces realizācijas gadījumā – pievienotās vērtības nodokli, budžetā samaksājot tikai starpību, kas izveidojas starp priekšnodokli un budžetā maksājamo nodokli. Tādējādi, izveidojot fiktīvu darījuma ķēdes posmu, nodokļa maksātājs nepamatoti iegūst iespēju atskaitīt priekšnodokli, samazinot budžetā maksājamo nodokli, kas saņemts no preču pircēja (sal. *Senāta 2023.gada 18.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-8/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0418.A420270217.10.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2023%3A0418.A420270217.10.S)*, 10.punkts*).

*Par pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmes piemērošanu*

[17] Tiesa secinājusi, ka pieteicējai pamatoti nav atzītas tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi darījumiem ar Igaunijas komersantu OÜ „Calisto Trade”.

Senāts atzīst, ka turpmāk minēto iemeslu dēļ spriedums šajā daļā ir atceļams.

[18] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa paredz, ka nodokļa 0 % likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, ja tiek izpildīti abi šie nosacījumi: preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru; preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Interpretējot minēto tiesību normu, kā arī pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, Senāts atzinis: lai varētu pretendēt uz nodokļa atbrīvojumu, vienlaikus ir jāizpildās šādiem priekšnoteikumiem: 1) tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam; 2) pārdevējs pierāda, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (piemēram, *Senāta 2023.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-184/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:1107.A420223719.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2023%3A1107.A420223719.11.S)*, 6.punkts, 2021.gada 14.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0414.A420176216.9.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0414.A420176216.9.S)*, 6.punkts, 2019.gada 4.marta sprieduma lietā Nr. SKA-89/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0304.A420165215.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0304.A420165215.2.S)*, 6.punkts*).

Tādējādi, ja nodokļu maksātājs iesniedz preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces faktisku izvešanu no piegādes dalībvalsts teritorijas, un pierāda, ka tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam, tad ir atzīstams, ka tas ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu.

Vienlaikus tiesības uz nodokļa 0 % likmi var liegt, ja notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to, kā arī tad, ja piegādātājs nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā (*Senāta 2021.gada 14.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0414.A420176216.9.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0414.A420176216.9.S)*, 6.punkts*).

[19] Tātad tiesības uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu var liegt gadījumā, ja prece uz citu dalībvalsti nav piegādāta vispār vai tā ir piegādāta, bet ir konstatēta nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un secināts, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to.

Senāts atzīst, ka no tiesas sprieduma motīviem nerodas skaidrība, uz kāda tiesiskā un faktiskā pamata pieteicējai ir liegtas tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi.

[20] Tiesa ir atsaukusies uz pārvadātāju – OÜ „Aire Auto” un OÜ „Goldstern” – paskaidrojumiem, norādot, ka pieteicēja ir pasūtījusi transportu piegādēm no Igaunijas ražotāja uz Lietuvu. No minētā tiesa secinājusi, ka prece, kura atbilstoši dokumentiem tālāk piegādāta OÜ „Calisto Trade”, saskaņā ar SIA „Fruteks” rēķiniem pieteicējai netika piegādāta, bet prece tieši no Igaunijas vesta uz Lietuvu.

No iepriekš minētā var izdarīt secinājumu par tiesas uzskatu, ka darījumu ar SIA „Fruteks” ietvaros prece pieteicējai reāli netika piegādāta un tādējādi prece no Latvijas netika piegādāta OÜ „Calisto Trade”. Taču šāds tiesas uzskats nonāk pretrunā ar citu tiesas secinājumu šajā lietā. Proti, Administratīvā rajona tiesa, vērtējot darījumus citstarp ar SIA „Fruteks” par preču piegādi pieteicējai, atzina, ka prece pieteicējai reāli ir piegādāta, taču to nav darījusi dokumentos norādītā darījumu partnere SIA „Fruteks”. Apgabaltiesa ir pievienojusies rajona tiesas sprieduma motīviem. Tātad – arī iepriekš minētajam secinājumam. Tas nozīmē, ka tiesa ir atzinusi, ka pieteicējas rīcībā bija prece, kuru piegādāt OÜ „Calisto Trade” no Latvijas. Tādējādi tiesa ir izdarījusi pretrunīgus secinājumus.

Taču arī tad, ja norobežojas no minētās pretrunas, apgabaltiesas sprieduma motīvi nerada skaidrību, kā tieši tiesa raudzījusies uz faktiskajiem apstākļiem lietā. Tā apgabaltiesa spriedumā norādījusi, ka lietā nav pierādījumu, kas pierādītu preču kustību uz norādīto saņemšanas vietu Lietuvā. Vienlaikus spriedumā norādīti apsvērumi, kas liecina par to, ka preces tomēr faktiski tika piegādātas, proti, tiesa norādījusi, ka pieteicēja zināja, ka prece tieši no Igaunijas tiks vesta uz Lietuvu un nevarēja neapzināties, ka dokumenti par šīm piegādēm ir noformēti citādāk, nekā tas ir noticis patiesībā. Tāpat spriedumā norādīts, ka pieteicējai dažādu apsvērumu dēļ bija jārodas saprātīgām šaubām par to, ka tā ir iesaistījusies darījumos, kas ir vērsti uz fiskālu priekšrocību gūšanu, ļaunprātīgi izmantojot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Arī no sprieduma argumentācijas kopumā noprotams, ka tiesa ir konstatējusi shēmu, kur preces, lai arī faktiski tiek pārvadātas, tas darīts ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

Līdz ar to nav skaidrs, kas pieteicējai tiek pārmests – tikai dokumentu noformēšana un preču nepiegādāšana vispār vai to piegādāšana, taču radot mākslīgu shēmu, lai samazinātu budžetā maksājamo nodokli. Šā iemesla dēļ tiesas argumentācija nav pietiekami skaidra.

Minētās pretrunas un neskaidrības tiesas spriedumā norāda uz nepilnīgu un virspusīgu pierādījumu novērtējumu, proti, Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu. Tas ir pamats atcelt spriedumu šajā daļā, jo no faktiskajiem apstākļiem ir atkarīgs, vai konkrētajos apstākļos pieteicēja ir ievērojusi visas tiesību normu prasības, lai pretendētu uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu, un kāds tieši ir pamats šādu tiesību noraidīšanai.

[21] Izskatot lietu no jauna, tiesai jāsniedz vērtējums par to, vai konkrētajos faktiskajos apstākļos, ņemot vērā gan tiesību normas, gan tiesu praksi, pieteicējai ir tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi. Ja šādu tiesību nav, tiesai jānorāda, kāds tam ir pamats.

*Par pieteicējas darījumiem ar SIA „Fruteks”*

[22] Apstāklis, ka pierādījumu vērtējums un tā rezultātā izdarītais secinājums sprieduma daļā par pieteicējas darījumiem ar OÜ „Calisto Trade” nonāk pretrunā ar pierādījumu vērtējumu un secinājumu attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Fruteks”, lai gan tiem būtu jābūt saskanīgiem, tā kā tie ir cieši saistīti, ir pamats šaubām par to, ka tiesa ir vispusīgi un objektīvi pārbaudījusi pierādījumus arī daļā par darījumiem ar SIA „Fruteks”. Līdz ar to arī šajā daļā spriedums ir atceļams.

*Par prejudiciālo jautājumu uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai*

[23] Pieteicēja attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām lūgusi uzdot šādus prejudiciālos jautājumus Eiropas Savienības Tiesai:

1) vai Direktīvas 2006/112/EK regulējums piemērojams tā, ka nodokļu maksātājam atsakāmas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par iegādātām precēm no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas (Latvijas Republikas nodokļu maksātāja), kuras izmantotas jaunas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas vērtības radīšanai, jo preču piegādātāji nav bijuši to ražotāji/nosūtītāji, bet tirgotāji, un preces transportētas no citas Eiropas Savienības dalībvalsts uzņēmuma (pieteicējas tiešā piegādātāja sadarbības partnera tālākā piegādātāja) tieši pie pieteicējas, pa ceļam tās nepārkraujot/neizkraujot?

2) vai pieļaujams Direktīvas 2006/112/EK regulējuma paplašināšana prasību attiecībā uz piegādātāju pārbaudi gadījumos, kad nodokļu maksātājam – pircējam tapis zināms par to, ka vieta, kur tiek veikta preču iekraušana transportēšanai pie pircēja nav tās piegādātāja saimnieciskās darbības adrese, uzliekot pienākumu pircējam noskaidrot piegādātāja saimnieciskās darbības saturu, tai skaitā norises vietu, iesaistītās personas, nodokļu deklarāciju iesniegšanas disciplīnu un citu līdzīgu informāciju?

3) vai iepriekš aprakstītā darījumu slēgšanas un preču piegādes kārtība ir pretēja Eiropas Savienības pievienotās vērtības nodokļa tiesiskajam regulējumam tādā ziņā, ka šādu darījumu gadījumā pircējam nav atļauts veikt piegādātājam samaksātā nodokļa kā priekšnodokļa atskaitīšu?

Attiecībā uz nodokļa 0 % likmes piemērošanas tiesībām pieteicēja lūgusi uzdot šādus prejudiciālos jautājumus:

1) vai Direktīvas 2006/112/EK 138.panta 1.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, nodokļu administrācijai dod tiesības liegt tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē tā iemesla dēļ, ka pieteicēja nav ieguvusi informāciju par to, kādām vajadzībām preces iegādājas tās pircēji, tai skaitā, vai preces iegādātas pašpatēriņam vai tālākai realizācijai, un, ja tālākai realizācijai, tad kāds ir pircēja tālāko pircēju raksturojums?

2) vai Direktīva 2006/112/EK ir jāinterpretē tādējādi, ka tā tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, nodokļu administrācijai dod tiesības liegt tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē gadījumā, ja pieteicēja ir izpildījusi visus priekšnosacījumus pievienotās vērtības nodokļa atgriešanai un lietā nav iegūti pierādījumi par to, ka preces palikušas pieteicējas dalībvalstī?

[24] Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ atzīst, ka pieteicējas lūgums uzdot prejudiciālos jautājumus Eiropas Savienības Tiesai nav apmierināms.

Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.panta pirmā daļa paredz, ka Eiropas Savienības Tiesas kompetencē ir sniegt prejudiciālus nolēmumus par līgumu interpretāciju, kā arī par Eiropas Savienības iestāžu vai struktūru tiesību aktu spēkā esību un interpretāciju.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot Eiropas Ekonomiskās Kopienas dibināšanas līguma (1957.gads) 177.pantu, kas būtiskajos aspektos ir identisks Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantam, ir norādījusi, ka 177.pants nav tiesību aizsardzības līdzeklis pusēm lietā, ko izskata valsts tiesa. Tas vien, ka, pēc kādas puses domām, tiesvedība rosina jautājumu par Kopienu tiesību interpretāciju, nebūt nenozīmē, ka attiecīgajai tiesai būtu jāuzskata, ka ir ierosināts jautājums 177.panta nozīmē. No otras puses, valsts tiesa vajadzības gadījumā var vērsties Kopienu Tiesā pēc savas ierosmes. Ja tomēr šīs tiesas uzskata, ka konkrētajā lietā tās var pieņemt lēmumu, tikai atsaucoties uz Kopienu tiesībām, 177.pants tām uzliek pienākumu vērsties Tiesā ikreiz, kad tiek ierosināts jautājums par interpretāciju (*1982.gada 6.oktobra sprieduma lietā „CILFIT u.c.”, C-283/81,* [*ECLI:EU:C:1982:335*](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=91672&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1115190)*, 9. un 11.punkts*). Turklāt Tiesai saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nav jālemj nedz par valsts tiesību normu interpretāciju, nedz arī jāspriež par to, vai iesniedzējtiesas veiktā šo normu interpretācija ir pareiza. Vienīgi valsts tiesas ir kompetentas lemt par iekšējo tiesību interpretāciju (*2015.gada 17.decembra sprieduma lietā „Tall”, C-239/14,* [*ECLI:EU:C:2015:824*](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173121&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=444217)*, 35.punkts*).

No iepriekš minētā izriet, ka Eiropas Savienības Tiesas kompetencē ir vienīgi jautājumi par Eiropas Savienības tiesību interpretāciju vai spēkā esību. Tādējādi, lai būtu pamats uzdot jautājumu, būtu jārodas šaubām par lietā piemērojamo Eiropas Savienības tiesību interpretāciju. Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa nerisina strīdu pēc būtības, līdz ar to tai nav uzdodami jautājumi par jebkuriem lietas strīdīgajiem aspektiem.

Novērtējot pieteicējas piedāvātos jautājumus un pamatojumu, uz kā šie jautājumi balstīti, Senāts atzīst, ka tie ir vērsti uz lietas atrisināšanu pēc būtības. Proti, pieteicēja vēlas, lai Eiropas Savienības Tiesa izšķir, vai konkrētajos faktiskajos apstākļos bija pamats pieteicējai liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības vai tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi. Vienlaikus no uzdotajiem jautājumiem neizriet šaubas par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju. Tieši pretēji, no pieteicējas apsvērumiem, kā arī tās uzskaitītajām tiesību normām un judikatūras var secināt, ka pieteicējai nav šaubu par to, kā šajā lietā ir piemērojamas tiesību normas, šaubas ir vienīgi par to, vai tiesa to ir darījusi pareizi. Tas, ka pieteicējai nav šaubu par konkrētu tiesību normu interpretāciju, izriet arī no tā, ka pieteicēja, uzdodot jautājumus, pamatā nemaz neatsaucas uz konkrētām tiesību normām, kuras Eiropas Savienības Tiesai būtu jāinterpretē. Turklāt ir jāatzīmē, ka pieteicēja jautājumus uzdevusi, sagrozot tos apstākļus, uz kuriem balstījies Valsts ieņēmumu dienests, atsakot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Proti, pieteicējai nav liegts atskaitīt priekšnodokli tā iemesla dēļ, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, bet prece no pasūtījuma pirmā pārdevēja tieši transportēta pieteicējai. Kā jau tas atzīmēts šā sprieduma 10.punktā, kur citstarp jau ir atbildēts uz pieteicējas prejudiciālo jautājumu, pieteicējai minētās tiesības liegtas, jo darījumi ir bijuši fiktīvi.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 10.februāra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts SIA „PĒRNES L” pieteikums daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 17.novembra lēmuma Nr. 30.2-22.7/6030 atcelšanu daļā par darījumiem ar SIA „Fruteks” un OÜ „Calisto Trade”, un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atstāt negrozītu spriedumu pārējā daļā;

atmaksāt [pers. F] par SIA „PĒRNES L” kasācijas sūdzību iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.