Lietas Nr. A420324116
(pievienota lieta Nr. A420174416
un lieta Nr. A43165818)
Lietas arhīva Nr. AA43-0007-20/3
ECLI:LV:ADAT:2020:0306.A420324116.23.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020. gada 6. martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Sandra Gintere,
tiesneses Inga Juhņeviča-Knoka un Santa Liniņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz maksātnespējīgās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Ormus" pieteikumiem par Valsts ieņēmumu dienesta 2016. gada 18. februāra lēmuma Nr.22.8-1/1222 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu un daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un ar to saistīto soda naudu; 2016. gada 29. septembra lēmuma Nr.30.2-22.7/6398 atcelšanu; 2017. gada 27. janvāra lēmuma Nr.30.2-22.8/552 atcelšanu daļā par papildus aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2014. gadu, sakarā ar maksātnespējīgās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Ormus" apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 16. marta spriedumu, 2018. gada 3. aprīļa spriedumu daļā un 2018. gada 22. oktobra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

I

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas maksātnespējīgās SIA „Ormus" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2014. gada februāri – jūniju un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2013. gadu. Audita rezultātā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2015. gada 3. jūlija lēmumu Nr.23.15/L-651 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.1) pieteicējai nomaksai budžetā aprēķināts PVN 2 460 722,61 *euro*, soda nauda 738 216,78 *euro* un nokavējuma nauda 66 126,15 *euro*; UIN 2 668 839,39 *euro*, soda nauda 800 651,82 *euro* un nokavējuma nauda 74 727,51 *euro*; noteikts no budžeta atmaksājamā PVN samazinājums 651 115,27 *euro* un aprēķināta soda nauda 195 334,58 *euro*.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektors ar 2016. gada 18. februāra lēmumu Nr.22.8-1/1222 (turpmāk – Lēmums Nr.1):

1) atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu Nr.1 daļā par papildus aprēķināto PVN, soda naudu, nokavējuma naudu, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN un aprēķināto soda naudu un papildus aprēķināto UIN 2 660 650,76 *euro* apmērā, soda naudu 798 195,23 *euro* apmērā, nokavējuma naudu 74 498,22 *euro* apmērā;

2) atcēla sākotnējo lēmumu Nr.1 daļā par papildus aprēķināto UIN 8188,63 *euro*, soda naudu 2456,59 *euro* un nokavējuma naudu 229,29 *euro*;

3) noteica 2013. gada zaudējumu summas samazinājumu par 50 509 *euro*.

Lēmums Nr.1 daļā par PVN un ar to saistītajiem maksājumiem pamatots šādi.

[1.1] Pieteicēja 2014. gada februāra – jūnija PVN deklarācijās deklarēja dažādu preču iegādes darījumus ar SIA „Ciekkor", Lietuvas komersantiem UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva un Igaunijas komersantu OU Abrotsa un dažādu pakalpojumu iegādes darījumus ar SIA „Revaldus" un Lietuvas komersantu UAB Irmaja un, pamatojoties uz šo sabiedrību vārdā izrakstītajiem rēķiniem, atskaitīja priekšnodokli.

Starp pieteicēju un SIA „Ciekkor", UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa noslēgtajos līgumos nav ietverti būtiski darījumu norisi identificējoši nosacījumi. Rēķinos nav atsauces uz šiem līgumiem. Rēķinos un līgumos ietverta savstarpēji neidentificējama norēķinu kārtība.

Pieteicēja ilgstoši nenorēķinājās ar piegādātājiem, kuri savukārt nepieprasīja samaksas veikšanu, un ir noslēgtas

vienošanās par savstarpēja parāda ievērojamā apjomā dzēšanu starp pieteicēju, piegādātājiem un ar pieteicēju saistītu fizisku personu /pers. A/, lai gan pieteicēja iegrāmatojusi norēķinu veikšanu pilnībā. Rēķinos un līgumos norādīta nepatiesa informācija par strīdus preču izsniegšanas un saņemšanas vietu, pārvadāšanu.

Par pieteicējas un UAB Irmaja darījumiem un par pieteicējas un SIA „Revaldus" darījumu noformētajos līgumos, tāmēs, darbu nodošanas-pieņemšanas aktos, rēķinos nav norādīta informācija, kas ļauj identificēt darījumu norises un konkrēto darbu izpildes apstākļus, atsevišķos gadījumos – faktisko apjomu, un arī ar UAB Irmaja un SIA „Revaldus" pieteicēja ilgstoši nenorēķinājās. Trūkumi strīdus darījumu dokumentos ir būtiski.

Pieteicējas amatpersona Valts Straujais par darījumu norisi sniedza vispārīgus paskaidrojumus, no kuriem cita starp izriet, ka pieteicēja nepārliecinājās par darījumu partneru spēju piegādāt preces un sniegt pakalpojumus.

Minētais kopsakarā ar VID rīcībā esošo un iegūto informāciju par pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem un to tālākajiem darījumu partneriem, to veikto saimniecisko darbību attiecīgi Latvijā un Igaunijā vai Lietuvā, sabiedrību savstarpējo saistību un to, ka darījumu partneru un tālāko darījumu partneru amatpersonu sniegtie paskaidrojumi ir vispārīgi, nepilnīgi (par atsevišķiem darījumu aspektiem vispār nav sniegta informācija) un nesaskan ar VID iegūto un par darījumiem noformētajos dokumentos ietverto informāciju, liecina, ka VID apstrīdētie pieteicējas darījumi ar SIA „Ciekkor", SIA „Revaldus", UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja faktiski nav notikuši, par ko pieteicēja zināja, pieteicēja pati iesaistījās plānā nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar minētajiem komersantiem.

[1.2] Pieteicēja 2014. gada februāra – jūnija PVN deklarācijās deklarēja preču (līmētas ozola un oša bezzaru līstes, durvju apmales) piegādi SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", darījumiem piemērojot PVN 21 % likmi, un Čehijas komersantam Nelkium Trade s.r.o., darījumiem piemērojot PVN 0 % likmi. 2014. gada marta PVN deklarācijā pieteicēja deklarēja pakalpojuma – alumīnija konstrukciju komplektēšana – sniegšanu SIA „Duntex D".

Saskaņā ar V. Straujā paskaidroto realizētās preces saražotas no sagatavēm, kuras pieteicēja iegādājās no SIA „Ciekkor", UAB Kelsata un Lietuvas komersanta UAB Daukinta, savukārt SIA „Duntex D" sniegtais pakalpojums saņemts no SIA „Revaldus".

VID šajā un citos pieteicējai veiktajos auditos konstatēja, ka pieteicējai strīdus preču ražošanai nepieciešamās sagataves nepiegādāja ne SIA „Ciekkor", UAB Kelsata, ne citi 2013. gada aprīlī – 2014. gada jūnijā deklarētie darījumu partneri – SIA „Revika SK", UAB Daukinta, UAB Tarulas un Polijas komersants Re-Group Sp.z.o.o. Šajā auditā konstatēts, ka pieteicēja 2014. gada martā nesaņēma strīdus pakalpojumu no SIA „Revaldus".

Līdz ar to atzīts, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", Nelkium Trade s.r.o., SIA „Duntex D" faktiski nav notikuši. To papildus apliecina vispārīgā, nepatiesā un savstarpēji nesalīdzināmā informācija pušu noslēgtajos līgumos (līgums ar SIA „Egro AG" nav noslēgts), rēķinos, starptautiskajos autopārvadājumu līgumos (CMR) (darījumos ar Nelkium Trade s.r.o.), nodošanas-pieņemšanās aktā (darījumā ar SIA „Duntex D"), pieteicējas un darījumu partneru amatpersonu vispārīgie, pretrunīgie un faktiskajiem apstākļiem neatbilstošie paskaidrojumi, VID rīcībā esošā un iegūtā informācija. Pieteicēja zināja, kādos darījumos un ar kādiem darījumu partneriem iesaistās, šādu darījumu shēmu izveide nav iespējama bez saskaņotas rīcības un precīzas koordinācijas.

Konstatētajos apstākļos ir samazināma ar PVN 0 % likmi apliekamo un kopējo darījumu vērtība par darījumiem ar Nelkium Trade s.r.o. un ir samazināma ar PVN 21 % likmi apliekamo un kopējo darījumu vērtība un samazināms aprēķinātais PVN darījumos ar SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", SIA „Duntex D".

[1.3] Lēmums Nr.1 pamatots ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 20. punktu, 5. panta pirmās daļas 1. un 2. punktu, 31. panta pirmo daļu, 32. panta pirmo daļu, 41. panta pirmo daļu, 43. panta ceturto daļu, 92. panta pirmās daļas 1. un 7. punktu, 141. panta otro daļu un ceturtās daļas 1. punktu; likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 18. punkta g) apakšpunktu, 23. panta 14. daļu, likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. pantu; daļā par nokavējuma naudas un soda naudas noteikšanu – ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu, 32. panta pirmo, otro, piekto un septīto daļu, $32.^4$ panta pirmo un otro daļu. Lēmums Nr.1 pamatots ar atsaucēm uz Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma Nr.1 atcelšanu pieteicējai nelabvēlīgajā daļā. Pamatojoties uz minēto pieteikumu, ierosināta administratīvā lieta Nr.A420174416.

Pieteikums daļā par PVN un ar to saistītajiem papildu maksājumiem budžetā pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja ir ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktā izvirzītos priekšnoteikumus PVN priekšnodokļa atskaitīšanai par darījumiem ar SIA „Ciekkor", UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, SIA „Revaldus" un UAB Irmaja, jo darījumi partneri strīdus periodā bija reģistrēti kā PVN maksātāji; pieteicēja pirms darījumu slēgšanas arī pārliecinājās, ka darījumu partneri ir reģistrēti komercreģistrā, kas nozīmē, ka tie veic tiesisku saimniecisko darbību un sadarbība ar tiem ir atļauta, un ka tiem ir paraksttiesīgas amatpersonas; pieteicēja no darījumu partneriem saņēma preces un pakalpojumus un atbilstošus nodokļa rēķinus; darījumu partneru amatpersonas VID apstiprināja saimnieciskās darbības veikšanu un darījumus ar pieteicēju; saņemtās preces un pakalpojumus pieteicēja izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Pieteicēja paļāvās uz sabiedrību godaprātu, vienojās par pēcapmaksas veikšanu, noslēdza sadarbības līgumus, nevis līgumus par konkrētu preču un pakalpojumu piegādi.

[2.2] VID ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz tādu informāciju par pieteicējas

tiešajiem un tālākajiem darījumu partneriem, kādu pieteicēja objektīvi nevarēja un tai arī nebija pienākuma iegūt. Pieteicēja nezināja, ka darījumu partneri piesaistījuši apakšuzņēmējus. Pat ja tiešie un tālākie darījumu partneri savu saimniecisko darbību organizējuši un veikuši, pārkāpjot normatīvo aktu prasības, tas nepierāda, ka pieteicēja par iespējamu nelikumību esamību ir zinājusi vai tai vajadzēja objektīvi zināt. Lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja apzināti iesaistījās darījumos ar nolūku gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[2.3] Pieteicēja ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma prasības arī attiecībā uz preču un pakalpojumu piegādēm SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", Nelkium Trade s.r.o., SIA „Duntex D".

Darījumos ar Nelkium Trade s.r.o. Pievienotās vērtības nodokļa 43. panta ceturtās daļas prasību izpildi PVN 0 % likmes piemērošanai apstiprina lietā esošie dokumenti. Pieteicējai ir iebildumi par informācijas no Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas datu bāzes izmantošanu. Pieteicēja arī vērš uzmanību, ka darījumus ar Nelkium Trade s.r.o. tā deklarēja arī 2013. gadā, VID, veicot pieteicējai auditu tostarp par darījumiem ar Nelkium Trade s.r.o., šos darījumus neapstrīdēja.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 22. oktobra spriedumu pieteicējas pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu pārsūdzētajā daļā noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[3.1] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām 2014. gada februāra – jūnija PVN deklarācijās atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem preču un pakalpojumu iegādes darījumiem ar OU Abrotsa, UAB Kelsata, UAB Tarulas, UAB Irmaja, SIA „Ciekkor", SIA „Revaldus", UAB Delva, kā arī deklarēt piegādes darījumus ar SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", SIA „Duntex D", piemērojot PVN 21 % likmi, un darījumos ar Nelkium Trade s.r.o. piemērot PVN 0 % likmi.

[3.2] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. Panta piektā daļa noteic, ka priekšnodokli atskaita, norādot priekšnodokļa summu nodokļa deklarācijā un par šo vērtību samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu.

Priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. Tas nozīmē, ka ir jākonstatē, vai darījums vispār faktiski ir noticis (ir noticis ar nodokļa rēķinā norādīto PVN maksātāju) gan pēc tā ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības) (*Augstākās tiesas 2009. gada 23. aprīļa sprieduma Nr.SKA-53/2009 8. punkts, 2013. gada 7. maija sprieduma Nr.SKA-14/2013 8. punkts, 2013. gada 10. maija sprieduma Nr.SKA-2/2013 7. punkts*).

Lai PVN maksātājs būtu tiesīgs atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās PVN summas, primāri nepieciešams konstatēt, ka nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis preces vai pakalpojumus, kas ir norādīti cita nodokļa maksātāja izrakstītajā rēķinā vai pavadzīmē.

Tiesai ir jāpārbauda, vai VID ir pamatoti apšaubījis pieteicējas darījumu ar deklarētajiem darījumu partneriem esību. Fakts, ka dokumenti formāli ir noformēti atbilstoši normatīvajām prasībām, ir tikai viens no pierādījumiem, kas apstiprina darījuma esību.

[3.3] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par darījumiem ar UAB Delva un PVN deklarācijā iekļāvusi summu 1 090 336,12 *euro*, darījumu vērtība 5 192 076,78 *euro*.

[3.3.1] Starp pieteicēju un UAB Delva 2013. gada 19. decembrī noformēts līgums Nr.1846, kurā UAB Delva apņemas pārdot, bet pieteicēja pirkt dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 22. sējuma 24. lapas otrā puse*). Preces tiek pirktas Austuves ielā 1a, Rīgā, par katru pārdošanu tiek noformēta pavadzīme (līguma 2.1. un 2.2. apakšpunkts). 2014. gada 27. decembrī (*acīmredzot domāts 27. februārī*) starp pusēm noformēta vienošanās pie līguma Nr.1846, nosakot, ka turpmāk prece tiek pirkta „Rozenos" (*šeit un turpmāk tiesas spriedumā kļūdaini lietots „Rozēni"*), Mārupes pagastā, Mārupes novadā. UAB Delva vārdā noformētas pavadzīmes par dažādu auto rezerves daļu piegādi (*lietas 22. sējuma 5.-6. lapas otrā puse, 8.-11. lapas otrā puse, 13.-22. lapas otrā puse un 24. lapa*). Dokumentus no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no UAB Delva – Simona Žodziņa.

Tiesa secināja, ka starp pieteicēju un UAB Delva noformētais līgums nesatur vienošanos par konkrētu preču piegādi, daudzumu, cenām un summu (nav vienošanās par konkrētu līguma priekšmetu, tā apjomu, vērtību). Minētās nepilnības līguma noformējumā liedz iespēju identificēt, konkrēti par kādu preču pirkšanu tie noformēti, kāds ir to faktiskais apjoms un vērtība.

[3.3.2] UAB Delva amatpersona S. Žodziņa tiesas sēdē (*sk. tiesas sēdes protokolu lietas 33. sējuma 140.-144. lapā*) apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, tomēr liecības nesniedza skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieces sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par UAB Delva saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka UAB Delva savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi UAB Delva iesaistei preču piegādes ķēdē.

S. Žodziņa skaidroja, ka uzņēmumu dibināja īpašnieks Smailiuks (acīmredzot domāts Siarhei Smaliuk), viņa atsaucās uz darba sludinājumu, jo apmierināja darba laiks un tas, ka nevajadzēja visu laiku atrasties uz vietas. Darba pienākumi bija preču saņemšana, pavadzīmju izrakstīšana u.tml. Pamatā tirgojās ar elektroprecēm. Pieteicējai piegādāja celtniecības preces, elektropreces, kravas automašīnu detaļas. Ar V. Straujo iepazinās draugu lokā. V. Straujais parasti pats saņēma preces Mārupē, nākamie pasūtījumi tika saskaņoti mutvārdos tad, kad viņš saņēma preces.

Izvērtējot pavadzīmes (*lietas 22. sējuma 5.-23. lapa*), tiesa nepiešķīra ticamību S. Žodziņas liecībā norādītajam, ka par preču pasūtījumu ir bijis iespējams vienoties mutvārdos uz vietas. Pavadzīmēs norādīts liels skaitu preču, katrai precei ir uzrādīts vairāku ciparu kods, līdz ar to šādai preču pasūtīšanai jābūt organizētai citādā veidā, piemēram, elektroniski nosūtot preču pieprasījumu vai arī sastādot pavadzīmi, kurā ietvertas nepieciešamās preces un to kodi. Normālai komercdarbības praksei neatbilstoši ir par šāda veida pasūtījumiem vienoties mutvārdos, turklāt ņemot vērā, ka preču piegādes, pēc liecinieces vārdiem, notika katru dienu, tātad katru dienu notika mutvārdu vienošanās par nepieciešamajām precēm.

V. Straujā sniegtie paskaidrojumi VID (*21. sējuma 9.-12. un 28. lapa*) un tiesas sēdē (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīgi, nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekami pieteicējas un UAB Delva deklarēto darījumu esības apliecināšanai. Informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīdus darījumu mākslīgo raksturu.

[3.3.3] S. Žodziņas liecībās ir pretrunas par preču piegādes norisi un vietu. Lieciniece skaidroja, ka V. Straujais parasti preces saņēma pats Mārupē. Darījumu partneris SIA „JZ Capital", no kā lieciniece iegādājās pieteicējai nepieciešamās preces, piegādi ar savu transportu vienmēr veicis uz Mārupi. Taču no lietas materiāliem izriet, ka pušu starpā 2013. gada 19. decembrī noslēgtais līgums sākotnēji paredzēja preču izsniegšanu (pirkšanu) Austuves ielā 1a, Rīgā, tikai 2014. gada 27. februārī parakstīta vienošanās pie līguma, kas paredz preču izsniegšanas (pirkšanas) vietu „Rozeni", Mārupe, Mārupes novads. Tāpat liecībās ir pretrunas par transporta organizēšanu – tiesas sēdē lieciniece skaidroja, ka transportu organizēja SIA „JZ Capital", savukārt 2014. gada 22. augustā VID sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 30. sējuma 18.-20. lapa*) viņa norādīja, ka preču piegādi organizēja un apmaksāja pieteicēja, bet preču piegādi UAB Delva veica SIA „JZ Capital", preces saņemtas tajā pašā adresē, kur tās izsniegtas klientiem. Līdz ar to nav saprotams, kādu transportu organizēja pieteicēja, ja preces piegādāja SIA „JZ Capital" uz vietu, kur tās izsniegtas pieteicējai. Pēc liecinieces vārdiem – preces netika uzglabātas.

Lieciniece nevarēja paskaidrot, kādu informāciju par pārvadātāju viņa iekļāva pavadzīmēs, kaut arī vienlaikus norādīja, ka preču piegādi viņa organizēja katru dienu un pašrocīgi arī sagatavoja pavadzīmes. Viņa nevarēja norādīt strīdus preču (dažādu auto rezerves daļu) izcelsmes valsti, ražotāju, kādus kvalitāti apliecinošus dokumentus nodeva pieteicējai. Lieciniece nenorādīja adreses, objektus, kuros veica darba pienākumus (informēja, ka konkrētas adreses nav), nesniedza informāciju, no kā nomāja VID deklarēto UAB Delva darījuma izpildes vietu.

Tiesa ņēma vērā, ka S. Žodziņa informāciju par UAB Delva darījumiem ar pieteicēju nesniedza VID amatpersonu klātbūtnē, bet iesniedza iepriekš sagatavotus, parakstītus paskaidrojumus un pie notāra 2015. gada 17. februārī apliecinātas liecības (*lietas 30. sējuma 147.-148. lapa*), lai gan bija uzaicināta ierasties VID personīgi. Iesniegtā liecība gan saturiski, gan stilistiski atbilst citiem tipveida dokumentiem, kas iesniegti kā apliecinājumi. Apstāklis, ka S. Žodziņa informāciju sniedza pie zvērināta notāra, nepiešķir tai neapšaubāmu ticamību, jo zvērināts notārs par apliecinājumā ietverto ziņu patiesumu nav pārliecinājies un neuzņemas atbildību.

[3.3.4] SIA „JZ Capital" amatpersona Jānis Zariņš nesniedza konkrētas atbildes par UAB Delva piegādātajām precēm, preču izsniegšanas un saņemšanas vietām, to izcelsmi, vispārīgi norādīja, ka šī informācija konstatējama pavadzīmēs; nenorādīja kritērijus, pēc kuriem UAB Delva izvēlējās kā darījumu partneri, apgalvoja, ka sadarbojās uz uzticamības pamata, kad pieauga apjoms, negribēja to zaudēt; pārbaudei neiesniedza dokumentus norēķinu starp UAB Delva un SIA „JZ Capital" apliecināšanai, informēja, ka UAB Delva veica minimālas iemaksas SIA „JZ Capital" kontā (*lietas 30. sējuma 22., 23. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka par SIA „JZ Capital" darījumiem ar UAB Delva noformētajos dokumentos norādīta informācija, kas ir identiska par UAB Delva darījumiem ar pieteicēju noformētajos dokumentos norādītajai par preci, pakalpojumiem, darījumu izpildes vietām, pārvietošanu, norēķiniem, darījumi noformēti vienos datumos, ir reālai komercdarbībai neatbilstošs (vidēji 0,1 %) uzcenojums, kas liecina par saskaņotām darbībām dokumentu noformēšanā.

VID veiktās apsekošanas datumā (2014. gada 22. aprīlī) SIA „JZ Capital" deklarētajā struktūrvienībā Austuves ielā 1a, Rīgā noformēti trīs iegādes darījumi (pavadzīmes Nr.LA 30191, Nr.LA 30192, Nr.LA 30194), bet „Rozenos", Mārupes novadā – viens iegādes darījums (pavadzīme Nr.LA 30195) ar SIA „Ola-Ola", kā arī tajā pašā datumā (nemainot adresi) noformēta šo preču realizācija UAB Delva (pavadzīmes Nr.JD 14-0249, Nr.JD 14-0250, Nr.JD 0252, Nr.JD 14-0253). Tiesa atzina par apšaubāmu, ka faktiski notikušu darījumu gadījumā nevienā no divām struktūrvienībām nebūtu sastopami ne SIA „JZ Capital", ne tās darījumu partneru pārstāvji, ne arī saņemta informācija no īpašuma apsardzes uzņēmuma, ka apsekošanas datumā šīs sabiedrības un/vai tās darījumu partneru pārstāvji apmeklēja šo īpašumu. Tādējādi lietā konstatēto apstākļu kopums liecina, ka uzņēmums faktiski nav sasniedzams (neatrodas) ne juridiskajās adresēs, ne VID deklarētajās biroja adresēs (darījuma izpildes vietās), ne noformētajās pavadzīmēs norādītajās preču izsniegšanas/saņemšanas adresēs. Jāņem arī vēra, ka UAB Delva strīdus darījumu periodā VID nebija deklarētas citas saimnieciskās darbības veikšanas vietas (struktūrvienības, t.sk. noliktavas un teritorijas preču un pakalpojumu izpildes nodrošināšanai nepieciešamo materiālu, inventāra un tehnikas uzglabāšanai).

[3.3.5] Lietuvas nodokļu administrācija sniedza informāciju, ka tai neizdevās sazināties ar UAB Delva pārstāvjiem; tas liecina, ka uzņēmums nekārto saistības ar savas mītnes valsts nodokļu administrāciju. Tas, ka uzņēmuma grāmatvedību kārto UAB Steigimas ir apskaita (kārto arī UAB Milgarda, UAB Irmaja grāmatvedību), tikai papildus apliecina tā saistību ar citiem pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem. Turklāt nodokļu administrācija neapliecināja, ka UAB Delva būtu deklarējis 2014. gada februārī – jūnijā noformētos darījumus, kā arī neapliecināja, ka no UAB Delva un/vai UAB Steigimas ir apskaita būtu saņēmusi UAB Delva darījumus ar pieteicēju apliecinošos dokumentus, reģistrus, norēķinu dokumentus u.tml.. Nodokļu administrācija informēja, ka tās rīcībā nav pieejami papildu dokumenti par pieprasītajiem darījumiem. UAB

Delva, ņemot vērā ievērojamo deklarēto piegādes darījumu apjomu, strīdus periodā deklarēja nebūtisku (33,05 *euro* – 162,56 *euro*) budžetā maksājamo PVN.

[3.3.6] Tiesa uzskatīja, ka uzņēmēji, normālas komercdarbības prakses ietvaros pie pietiekami liela piegādājamo preču apjoma (konkrētajā lietā strīdus preču apjoms un vērtība ir ievērojama) noslēdzot rakstisku līgumu, tajā ietver tādus nosacījumus, kas tos pasargā no papildu izdevumiem par nekvalitatīvas preces piegādi, samaksas nesaņemšanu u.tml.. Būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana līgumā rada pamatotas šaubas par dokumentu formēšanu faktiski notikušu darījumu ietvaros un papildus norāda uz to mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un UAB Delva faktiski nav notikuši, tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. UAB Delva iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.4] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par darījumiem ar UAB Kelsata un PVN deklarācijā iekļāvusi summu 7 095 874,65 *euro*, darījumu vērtība 1 490 133,70 *euro* (*acīmredzot domāts – PVN deklarācijā norādīta darījumu summa 7 095 874,65 euro un atskaitīts priekšnodoklis 1 490 133,70 euro*).

[3.4.1] Starp pieteicēju un UAB Kelsata 2013.gada 20.decembrī noformēts līgums Nr.1847, kurā UAB Kelsata apņemas pārdot, bet pieteicēja pirkt dažāda izmēra ozolkoka, oša bezzaru, līmētas sagataves (*lietas 22. sējuma 126. lapa*). Preces tiek pirktas Lilastes priedēs, Lilastē, Carnikavas novadā, par katru pārdošanu tiek noformēta pavadzīme, par preču piegādi no pārdevēja līdz pircēja noliktavām ir atbildīgs pircējs (līguma 2.1., 2.2.., 2.3. apakšpunkts). Līgumu no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no UAB Kelsata – Ingus Plostnieks. UAB Kelsata vārdā noformētas pavadzīmes par bezzaru līmētu ozola un oša sagatavju piegādi (*lietas 22. sējuma 127.-243. lapa*). Pavadzīmes no pieteicējas puses parakstījis /pers. C/, no UAB Kelsata – I. Plostnieks.

Tiesa secināja, ka starp pieteicēju un UAB Kelsata noformētais līgums nesatur vienošanos par konkrētu preču piegādi, par to daudzumu, cenām un summu (nav vienošanās par konkrētu līguma priekšmetu, tā apjomu, vērtību). Nepilnības līguma noformējumā liedz iespēju identificēt, konkrēti par kādu preču pirkšanu tie noformēti, kāds ir to faktiskais apjoms un vērtība.

[3.4.2] Kaut arī I. Plostnieks tiesas sēdē apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, liecības nesniedz skaidru un izsekojamu priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieka sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un UAB Kelsata darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par UAB Kelsata saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka UAB Kelsta savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi UAB Kelsata iesaistei preču piegādes ķēdē.

I. Plostnieks arī skaidroja, ka sākotnēji iegādājās Lietuvas uzņēmumu, nebija skaidrības, kādā jomā darbosies. Lietuvā uzņēmējdarbība nesanāca, jo nepārcēlās uz Lietuvu dzīvot. Latvijā darījumu partneri bija divi – SIA „Bonax" un pieteicēja. Darījumu partnerus atrada, braukājot pa zāģētavām un meklējot. Bija nodoms pirkt un pārdot kokmateriālus, iepatikās SIA „Bonax" produkcija. Noliktava atradās „Lilastes priedes", Carnikavas novadā. Pieteicējai bija noliktava Brenguļu pagastā. SIA „Bonax" varēja piedāvāt lielu apjomu, tāpēc meklēja, kam preces varētu pārdot. Līgums ar SIA „Bonax" netika noslēgts, zināja apjomu, ko SIA „Bonax" varēja piedāvāt, tāpēc sāka meklēt, kas to varētu nopirkt. Braukājot par ražotnēm un kokzāģētavām, atrada pieteicēju. V. Straujais teica, kādas preces un kādu apjomu viņam vajag, un viņš tālāk šīs preces pirka no SIA „Bonax". Ar pieteicēju noslēdza līgumu, par katru kravu bija atsevišķa pavadzīme, bet līgums bija viens.

Tiesa apšaubīja liecinieka skaidrojumu par Lietuvas uzņēmuma iegādes iemesliem, uzņēmējdarbības neizdošanās apstākļiem Lietuvā un uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu" Latvijā, atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju, un īsā laika periodā realizējot darījumus vairāk kā viena miljona *euro* apmērā. Liecinieka skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

[3.4.3] V. Straujā sniegtie paskaidrojumi *VID* (*21. sējuma 9.-12. un 28. lapa*) un tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas un UAB Kelsata deklarēto darījumu esības apliecināšanai. Informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīdus darījumu mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka VID pamatoti secināja, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka darījumu faktiskā esība ir apšaubāma – dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem. Tiesas secinājumu apstiprina arī turpmāk norādītie apstākļi.

[3.4.4] UAB Kelsata realizē oša un ozola sagataves pieteicējai, tās pērkot no SIA „Bonax". Prece tiek pārdota no SIA „Bonax" noliktavas „Lilastes Priedes", Lilastē, Carnikavas novadā, noformējot pavadzīmes. Šajos darījumos iesaistītie uzņēmumi ir atrodami arī ar pieteicēju saistītajos īpašumos, jo saskaņā ar pavadzīmēm preces tiek pārdotas bez pārvietošanas. Īpašumu „Lilastes Priedes", Lilastē, Carnikavas novadā SIA „Bonax" saskaņā ar 2014. gada 2. janvāra nomas līgumu nomā no SIA „Nikars" – komersanta, kam ir cieša saistība gan ar pieteicēju, gan SIA „Alitrans". SIA „Alitrans" fiksēts kā pārvadātājs no „Lilastes Priedes", Lilastē, uz pieteicējas struktūrvienību „Zālītes", Brenguļu pagastā, kā arī ir sabiedrība, no kuras īpašumu pēc 2014. gada 1. augusta nomājusi SIA „Bonax". VID, veicot apsekošanu „Lilastes Priedes", Lilastē 2014. gada 28. martā, SIA „Bonax" saimniecisko darbību nekonstatēja (*lietas 29. sējuma 104. lapa*).

Arī SIA „Bonax" amatpersona Mareks Melnacis nesniedza informāciju par kritērijiem, pēc kuriem UAB Kelsata izvēlējās kā sava uzņēmuma darījumu partneri, norādīja, ka gatavs sadarboties ar jebkuru uzņēmumu savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, ka SIA „Bonax" ar piegādātājiem un pircējiem neslēdza līgumus par preču piegādi. Minētais, ņemot vērā ievērojamo strīdus preču apjomu un vērtību, neatbilst reālai komercdarbības praksei. SIA „Bonax" nepiedalījās

preču transportēšanā (no paskaidrotā izriet, ka transportēšanu nodrošināja deklarētie piegādātāji), neveica preču uzglabāšanu (uzreiz vai drīz pēc iegādes tās realizēja), iekraušanas un izkraušanas darbus (to nodrošināja piegādātājs), kā arī neveidoja preču krājumus. Tiesa secināja, ka M. Melnacis savu uzņēmumu pozicionē tikai kā starpnieku (*lietas 30. sējuma 16., 17. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka par SIA „Bonax" darījumiem ar UAB Kelsata noformētajos dokumentos norādītā informācija ir identiska par pieteicējas un UAB Kelsata darījumiem noformētajos dokumentos norādītajam par preci, pakalpojumiem, darījumu izpildes vietām, pārvietošanu, norēķiniem, darījumi noformēti vienos datumos, ar reālai komercdarbībai neatbilstošu (vidēji 0,1 %) uzcenojumu, kas liecina par saskaņotām darbībām dokumentu noformēšanā.

[3.4.5] Tiesa atzina, ka VID pamatoti ieguva un vērtēja pierādījumus par darījumiem darījumu ķēdē, jo tas ļauj noskaidrot darījumu būtību, kā arī norāda uz kopsakarībām.

UAB Kelsata 2014. gada februārī – jūnijā deklarē iegādes darījumus tikai ar SIA „Bonax", kas februārī – aprīlī deklarē darījumus ar SIA „M & Forma", maijā – ar SIA „M & Forma" un SIA „Pulma", jūnijā – ar SIA „Klertis", kuras savukārt – iekšzemē tikai darījumus ar vērtību zem 1430 *euro*. SIA „M & Forma" aprīlī deklarē preču iegādi no Polijas komersantiem Vitraz Sp.z.o.o. un Stollar Systemy Okienne Sp.z.o.o., maijā – no Stollar Systemy Okienne Sp.z.o.o. SIA „Pulma" maijā deklarē preču iegādi no Čehijas komersanta LC Trading group s.r.o. un Polijas komersanta Poloner Sp.z.o.o.

VID noskaidrojis, ka Stollar Systemy Okienne Sp.z.o.o. nodarbojas ar PVC, koka, alumīnija logu, durvju, logu piederumu ražošanu, savukārt Witraz Sp.z.o.o. deklarētais darbības veids ir citi profesionālie, zinātniskie, tehniskie pakalpojumi, kas neatbilst strīda darījumu būtībai. SIA „M & Forma" 2014. gada aprīlī ar Vitraz Sp.z.o.o. un Stollar Systemy Okienne Sp.z.o.o. maijā – ar Stollar Systemy Okienne Sp.z.o.o deklarētā iegādes darījumu vērtība (17 171 *euro*) ir ievērojami mazāka par pieteicējas ar UAB Kelsata deklarēto strīda darījumu vērtību (2014. gada aprīlī 758 280,42 *euro*, maijā – 1 805 283,90 *euro* bez PVN).

Savukārt par Poloner Sp.z.o.o. ir informācija, ka tas sniedz ar datortehniku saistītus pakalpojumus, konsultācijas, kas neatbilst pieteicējas deklarēto darījumu ar UAB Kelsata būtībai. SIA „Pulma" un SIA „Outrage" 2014. gada maijā ar Poloner Sp.z.o.o. deklarētā iegādes darījumu vērtība (40 932,29 *euro*) ir ievērojami mazāka par pieteicējas ar UAB Kelsata deklarēto darījumu vērtību (2 132 733,48 *euro* bez PVN).

Tiesa norādīja, ka tik ievērojamas iegādes un tālāko piegādes (realizācijas) darījumu vērtības atšķirības (10 – 149 reizes) neatbilst reālai komercdarbības praksei, tātad papildus liecina par minēto darījumu mākslīgo raksturu. Vērtējot minēto kopumā, VID pamatoti secinājis, ka minētie Eiropas Savienības dalībvalstu komersanti nav identificējami kā strīdus preču piegādātāji un pakalpojumu sniedzēji.

[3.4.6] Vērtējot UAB Kelsata vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīto strīda preču pārvadāju SIA „Alitrans", konstatējams, ka pieteicējas un SIA „Alitrans" struktūrvienības deklarētas vienās adresēs („Zālītes", Brenguļu pagasts; „Mārtiņmuiža", Mārupes novads; Granīta ielā 32/4, Silabriežos), to grāmatvedības uzskaiti (arī strīda darījumu periodā) kārto viens un tas pats grāmatvedības ārpakalpojumu uzņēmums SIA „Dacrydium", turklāt pieteicēja, SIA „Alitrans", SIA „Dacrydium" biroji deklarēti (tātad arī grāmatvedības dokumenti atrodas) vienā adresē „Mārtiņmuiža", Mārupes novadā. Minētais liecina par sabiedrību tiešu saistību un iespējām veikt saskaņotas darbības nenotikušu darījumu (tātad arī pārvadājumu) noformēšanā.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un UAB Kelsata faktiski nav notikuši, bet tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. UAB Kelsata iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.5] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par darījumiem ar UAB Tarulas un PVN deklarācijās iekļāvusi summu 645 273,89 *euro*, darījumu vērtība 3 072 732,80 *euro*.

[3.5.1] Starp pieteicēju un UAB Tarulas 2013. gada 19. decembrī noformēts līgums Nr.1845, UAB Tarulas apņemas pārdot, bet pieteicēja pirkt dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 24. sējuma 55. lapa*). Preces tiek pirktas dažādās vietās un par katru pārdošanu tiek noformēta pavadzīme (līguma 2.1. un 2.2. apakšpunkts). Līgumu no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no UAB Tarulas – Andris Villers.

UAB Tarulas vārdā noformētas pavadzīmes par bezzaru, līmētu ozola, oša sagatavju, palešu sagatavju, koksnes atgriezumu, skaidu, kokskaidu brikešu un granulu, iepakojuma maisu BIG BAG, malkas līdz 1 m^2, mēbeļu detaļu, bezzaru priedes, ozola, oša koksnes plākšņu, metāla eņģu un kniežu, celcure C4, līmētu bērza detaļu, pretzilēšanas līdzekļa Celbrite S8, koka dībeļu sagatavju, rievoto naglu, virpota bērza piegādi (*lietas 24. sējuma 57.-177., 196.-213., 231.-252. lapa, 25. sējuma 2.-4. lapa*). Pavadzīmes no pieteicējas puses parakstījis /pers. C/ un V. Straujais, no UAB Tarulas – A. Villers.

Tiesa norādīja, ka starp pieteicēju un UAB Tarulas noformētais līgums nesatur vienošanos par konkrētu preču piegādi, daudzumu, cenām un summu (nav vienošanās par konkrētu līguma priekšmetu, tā apjomu, vērtību). Nepilnības līguma noformējumā liedz iespēju identificēt, konkrēti par kādu preču pirkšanu tie noformēti, kāds ir to faktiskais apjoms un vērtība.

[3.5.2] UAB Tarulas amatpersona A. Villers tiesas sēdē apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, tomēr viņa liecības nesniedza skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieka sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un UAB Tarulas darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par UAB Tarulas saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka UAB Tarulas savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi UAB Tarulas iesaistei preču piegādes ķēdē.

A. Villers skaidroja, ka nodibinājis uzņēmumu Lietuvā, jo vēlējies pamēģināt dibināt uzņēmumu ārpus Latvijas, bijusi

doma nodarboties ar nekustamajiem īpašumiem, nav izdevies. Pēc tam izlēmis, ka darbosies Latvijā, internetā meklējis informāciju, ar ko nodarboties, ieguvis informāciju, ka ar kokmateriālu tirdzniecību var gūt peļņu. Uzrakstījis e-pastu pieteicējai, piedāvājis sadarboties, 2013. gada beigās noslēdzis līgumu. Visas pieteicējai realizētās preces pircis no SIA „Spandex", sadarbība ilgusi pusgadu, pēc tam vēlējies pārdot uzņēmumu. Pusgada laikā ar pieteicēju noslēdzis darījumus par vairākiem miljoniem *euro*. Pieteicēja palikusi parādā, taču tiesā par parāda piedziņu pret pieteicēju nevērsās.

Tiesa apšaubīja liecinieka skaidrojumu par uzņēmuma dibināšanu, uzņēmējdarbības neizdošanos Lietuvā un par uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu" Latvijā, atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju un īsā laika periodā realizējot darījumus vairāku miljonu *euro* apmērā. Tiesa atzina, ka liecinieka skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

V. Straujā VID (*21. sējuma 9.-12. un 28. lapa*) un tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas un UAB Tarulas deklarēto darījumu esības apliecināšanai. Informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par darījumu mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem, to apstiprina arī turpmāk minētais.

[3.5.3] A. Villers 2014. gada 5. maija un 14. jūnija paskaidrojumā VID (*lietas 29. sējuma 29. un 30. lapa*) sniedza pretrunīgu informāciju par strīdus preci. UAB Tarulas piegādājusi pieteicējai dažādus koka izstrādājumus, taču pārbaudei iesniegtajos UAB Tarulas vārdā noformētajos dokumentos uzrādīts, ka piegādāts arī pretzilēšanas līdzeklis, konservants Celcure C4, metāla kniedes, rievotas naglas. A. Villers nesniedza informāciju par adresi, ko UAB Tarulas izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai Latvijā, nenorādīja, kādus preču izcelsmes valsti, ražotāju, kvalitāti apliecinošos dokumentus nodeva pieteicējai, neidentificēja preču pārvietošanā (no deklarētā preču piegādātāja) iesaistītos transportlīdzekļus, pārkraušanai izmantoto tehniku, darbaspēku. Viņš vispārīgi informēja, ka to nodrošināja SIA „Spandex", kas neatbilst VID lietā noskaidrotajam, jo sabiedrības un tās tālāk deklarēto partneru rīcībā nebija pamatlīdzekļu, pietiekama darbaspēka strīdu piegāžu nodrošināšanai.

[3.5.4] SIA „Spandex", atbildot uz VID pieprasījumu, apstiprināja darījumus (*lietas 30. sējuma 31.-32. lapa*), paskaidroja, ka UAB Tarulas realizētās preces iegādājās no SIA „Outrange", SIA „Slanec", preci pieņēma no preces pārdevēja UAB Tarulas norādītajā adresē.

Tiesa secināja, ja arī preces piegādi nodrošināja SIA „Spandex", tā tika nogādāta uz vietu, ko norādīja UAB Tarulas. Ja vērtē SIA „Spandex" saimnieciskās darbības vietu vai iespējamo noliktavu, kas minēta paskaidrojumos, tad arī SIA „Spandex" ir nomājis telpas no pieteicējas īpašumā „Jaunzālītes", Brenguļi, Beverīnas novads. Nav ticama skaidrojuma, kur prece bija jāved, ja SIA „Spandex" saimnieciskās darbības vietas ir turpat, kur pieteicējai, it īpaši apstākļos, ja UAB Tarulas norāda, ka preces jānogādā pircēja noliktavā, kas ir gan Aizupes 1, Baldonē, gan „Zālītes", Brenguļos, Beverīnas novadā. Arī SIA „Spandex" norādītie darījumu partneri, piemēram, SIA „Outrange", atradās adresē Aizupes 1, Baldonē, kas nozīmē, ka preces izcelsme nav noskaidrojama, jo tālāko darījumu partneru amatpersonas vairumā gadījumu ir ārvalstu (trešo valstu) rezidenti, par kuru darbību Latvijā ziņas nav iegūstamas.

[3.5.5] Tiesa norādīja, ka VID pamatoti ieguva un vērtēja pierādījumus par tālāko darījumu ķēdi, lai noskaidrotu darījumu būtību.

UAB Tarulas 2014. gada februārī – jūnijā deklarē iegādes darījumus tikai ar SIA „Spandex", SIA „Spandex" februārī – aprīlī – ar SIA „Outrange", maijā – jūnijā – ar SIA „Slanec", savukārt SIA „Outrange" un SIA „Slanec" – iekšzemē tikai darījumus ar vērtību zem 1430 *euro*.

UAB Tarulas vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītās preču izsniegšanas un saņemšanas vietas - Pļaviņas, Pļaviņu novads; Usma, Usmas pagasts; Biķernieki, Biķernieku pagasts; „Krastiņi", Ērberģes pagasts; Nīcgale, Nīcgales pagasts; Aglona, Aglonas novads; Gulbītis, Gulbenes novads; Skanstenieki 4, Pļaviņu novads - nav identificējamas. Saskaņā ar publiski pieejamo informāciju Usma ir ciems Ventspils novada Usmas pagastā, Biķernieki ir ciems Daugavpils novada Biķernieku pagastā, Ērberģe ir ciems (nevis pagasts, kā norādīts pavadzīmēs) Neretas novadā Mazzalves pagastā, Nīcgale ir ciems Daugavpils novada Nīcgales pagastā, Aglona ir apdzīvota vieta Latgalē (Aglonas novada un pagasta centrs), Gulbītis ir ciems Gulbenes novadā (Jaungulbenes pagasta centrs). Preču izsniegšanas un saņemšanas vieta nav konstatējama.

Arī citās UAB Tarulas vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajās preču izsniegšanas un saņemšanas vietās („Plintes" Lauberē, „Smaidas" Sēmes pagastā, „Druvas" Kurmenes pagastā, „Birzlejas" Nītaures pagastā, „Zīles" Taurupes pagastā, „Lorumi" Vecumnieku pagastā, „Kurzemnieki" Kandavas pagastā, „Jasmīni" Rembates pagastā, „Māli" Mārcienā, Madonas novadā, „Mētras" Jaunkalsnavā, „Apsītes" Nītaures pagastā, „Bajāri" Zentenes pagastā, „Inerce" Vaives pagastā, „Brieži" Strazdes pagastā, „Tīrumi" Viļānos, „Vecāmuiža" Rankas pagastā, „Ķingas" Priekuļu pagastā, „Skruži" Pilskalnes pagastā, „Veczīles" Iecavas pagastā, Rīgas iela 29 Vecumniekos, „Mūrnieki 1" Klintainē, Pārupes ielā 10 Jaunkalsnavā, tāpat arī Pļaviņas Pļaviņu novadā, Usma Usmas pagastā, Biķernieki Biķernieku pagastā, „Krastiņi" Ēberģē, Neretas novadā, Nīcgale Nīcgales pagastā, Aglona Aglonas novadā, Gulbīši Gulbenes novadā, „Skanstnieki 4" Pļaviņās) VID nav deklarētas ne pieteicējas, ne UAB Tarulas, ne tālāko darījumu partneru struktūrvienības un/vai darījumu izpildes vietas Latvijā. Ne nodokļu audita, ne apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas laikā nav iesniegti dokumenti, kas apliecinātu minēto īpašumu saistību ar pieteicējas, UAB Tarulas saimniecisko darbību (darījumiem) Latvijā.

[3.5.6] Tiesa konstatēja, ka par SIA „Spandex" darījumiem ar UAB Tarulas noformētie dokumenti satur informāciju, kas ir identiska pieteicējas un UAB Tarulas darījumos noformētajos dokumentos norādītajam par preci, pakalpojumiem,

darījumu izpildes vietām, pārvietošanu, norēķiniem, kā arī darījumi noformēti vienos datumos, ar reālai komercdarbībai neatbilstošu (vidēji 0,1 %) uzcenojumu, kas liecina par saskaņotām darbībām dokumentu noformēšanā.

[3.5.7] UAB Tarulas nav noslēgusi līgumu ar tiešo preču piegādātāju. Tiesa norādīja, ka uzņēmēji normālas komercprakses ietvaros pie pietiekami liela piegādājamo preču apjoma (konkrētajā lietā strīdus preču apjoms un vērtība ir ievērojama), noslēdzot rakstisku līgumu, tajā ietver tādus nosacījumus, kas tos pasargā no papildu izdevumiem par nekvalitatīvas preces piegādi, samaksas nesaņemšanu u.tml.. Konkrētajā gadījumā tā tas nav. Būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana līgumā rada pamatotas šaubas par dokumentu formēšanu faktiski notikušu darījumu ietvaros.

Tiesa arī norādīja, ka darījumu ķēdē nav veikti norēķini un ir izveidojušās apjomīgas parādsaistības. Ja darījumi faktiski būtu notikuši, maz ticams, ka UAB Tarulas pieļautu tik liela parāda uzkrāšanos, neveicot darbības, kas vērstas uz parāda atgūšanu.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un UAB Tarulas faktiski nav notikuši, bet ir tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. UAB Tarulas iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.6] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par darījumiem ar UAB Irmaja un PVN deklarācijās iekļāvusi summu 22 543,50 *euro*, darījumu vērtība 107 350 *euro*.

[3.6.1] Starp pieteicēju un UAB Irmaja noformēti šādi līgumi.

2013. gada 28. oktobrī noformēts līgums par pakalpojumu sniegšanu Nr.1138, UAB Irmaja apņemas veikt laukuma sagatavošanas darbus (*lietas 27. sējuma 50.-51. lapa*). Darbi tiek veikti norādītajā vietā Kronvalda ielā 24, Jelgavā, pakalpojums tiek uzskatīts par pabeigtu, kad puses ir parakstījušas darba pieņemšanas-nodošanas aktu (līguma 1.2. un 1.3. apakšpunkts). 2014. gada 22. janvārī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 54. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi 2014. gada 3. februāra rēķinu Nr.IOS 14/0203 par laukuma sagatavošanas un uzturēšanas darbiem Kronvalda ielā 24, Jelgavā, darbi veikti 01.11.13.-22.01.14. (*lietas 27. sējuma 53. lapa*).

2014. gada 6. janvārī noformēts līgums Nr.140138 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt apsardzes un ugunsdrošības signalizācijas reglamenta, remontu un audita darbus AS „Drogas" objektos (*lietas 27. sējuma 57.-59. lapa*). 2014. gada 30. janvārī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 56. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi 2014. gada 3. februāra rēķinu Nr.IOS 14/0203-2 par vājstrāvas – apsardzes, ugunsdrošības signalizācijas, piekļuves sistēmu reglamenta, remonta, audita darbiem AS „Drogas" objektos 06.01.14.-30.01.14. (*lietas 27. sējuma 55. lapa*).

2014. gada 6. februārī noformēts līgums Nr.140238 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt piekļuves sistēmu un ugunsdrošības signalizācijas reglamenta, remontu un audita darbus AS „Drogas" objektos (*lietas 27. sējuma 62.-64. lapa*). 2014. gada 26. februārī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 61. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0226-2 par vājstrāvas – apsardzes, ugunsdrošības signalizācijas, piekļuves sistēmu reglamenta, remonta, audita darbiem AS „Drogas" objektos 06.02.14.-26.02.14. (*lietas 27. sējuma 60. lapa*).

2014. gada 28. februārī noformēts līgums par pakalpojumu sniegšanu Nr.1280, UAB Irmaja apņemas veikt zaru izvešanu un pievešanu pie ceļa (*lietas 27. sējuma 72.-73. lapa*) . 2014. gada 31. martā puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 71. lapa*) un UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0331 par zaru izvešanas/pievešanas darbiem „Zeltiņos", Priekules pag., Priekules nov. 03.03.14.-28.03.14. *(lietas 27. sējuma 70. lapa*).

2014. gada 5. martā noformēts līgums Nr.140340 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt piekļuves sistēmu un ugunsdrošības signalizācijas reglamenta, remontu un audita darbus AS „Drogas" objektos (*lietas 27. sējuma 67.-69. lapa*). 2014. gada 28. martā puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 66. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0328 par vājstrāvas – apsardzes, ugunsdrošības signalizācijas, piekļuves sistēmu reglamenta, remonta, audita darbiem AS „Drogas" objektos 05.03.14.-28.03.14. (*lietas 27. sējuma 65. lapa*).

2014. gada 28. martā noformēts līgums par pakalpojumu sniegšanu Nr.1285, kurā UAB Irmaja apņemas veikt koksnes atgriezumu šķeldošanu *(lietas 27. sējuma 83.-84. lapa*) . 2014. gada 9. aprīlī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 82. lapa*). UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0409 par koku atgriezumu šķeldošanu „Lielanteni", Suntažu pag., Ogres nov. 01.04.14.-08.04.14. (*lietas 27. sējuma 81. lapa*).

2014. gada 1. aprīlī noformēts līgums Nr.140440, kurā UAB Irmaja apņemas veikt ugunsgrēka atklāšanas un trauksmes signalizācijas (UAS) sistēmas, video novērošanas sistēmas (VS) montāžas darbus, drošības sistēmu apkalpošanas, projektēšanas, pārbaudes un ugunsdrošības instruktāžas – apmācības darbus saskaņā ar tāmi (*lietas 27. sējuma 76.-80. lapa*). 2014. gada 30. aprīlī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 75. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0430 par vājstrāvas darbiem – ugunsgrēka atklāšanas un trauksmes signalizācijas (UAS) sistēmas, video novērošanas sistēmas (VS) montāžas darbiem, drošības sistēmas apkalpošanas, projektēšanas, pārbaudes un ugunsdrošības instruktāžas – apmācības darbiem tāmēs norādītajos objektos 02.04.14.-30.04.14. (*lietas 27. sējuma 74 lapa*).

2014. gada 1. aprīlī noformēts līgums Nr.140441 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt piekļuves sistēmu un ugunsdrošības signalizācijas reglamenta, remontu un audita darbus AS „Drogas" objektos (*lietas 27. sējuma 87.-89. lapa*). 2014. gada 28. aprīlī puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 86. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0428 par vājstrāvas – apsardzes, ugunsdrošības signalizācijas, piekļuves sistēmu reglamenta, remonta, audita darbiem AS „Drogas" objektos 01.04.14.-28.04.14. (*lietas 27. sējuma 65. lapa (acīmredzot domāta 85. lapa)*).

2014. gada 7. maijā noformēts līgums par pakalpojumu sniegšanu Nr.140541 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt

reglamenta, regulēšanas, remonta (montāža, demontāža) un audita darbus SIA „Evors Group" retranslatoros (*lietas 27. sējuma 92.-94. lapa*). 2014. gada 30. maijā puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 91. lapa*) un UAB Irmaja sagatavojusi rēķinu Nr.IOS 14/0530 par vājstrāvu darbiem – reglamenta, remonta, audita un regulēšanas darbiem SIA „Evors Group" translatoros (*acīmredzot domāts retranslatoros*) 07.05.14.-30.05.14. (*lietas 27. sējuma 90. lapa*).

2014. gada 2. jūnijā noformēts līgums par pakalpojumu sniegšanu Nr.140640 un tāme, UAB Irmaja apņemas veikt piekļuves un ugunsdrošības sistēmu pārkonfigurācijas, pārmontāžas un reglamenta darbus SIA „Evors Group" objektos Rīgā un Rīgas rajonā un to salīdzināšanu (saskaņošanu) ar Apsardzes vadības pulti (*lietas 27. sējuma 95.-101. lapa*). 2014. gada 30. jūnijā puses noformējušas darbu nodošanas-pieņemšanas aktu (*lietas 27. sējuma 148. lapa*), UAB Irmaja sagatavojusi 2014. gada 30. maija rēķinu Nr.IOS 14/0530 par vājstrāvu darbiem – reglamenta, remonta, audita un regulēšanas darbiem SIA „Evors Group" translatoros 07.05.14.-30.05.14. (*lietas 27. sējuma 90. lapa*).

Dokumentus no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no UAB Irmaja puses – Oskars Zāģeris.

[3.6.2] Tiesa norādīja, ka UAB Irmaja amatpersona O. Zāģeris tiesas sēdē apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, tomēr liecības nesniedza skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieka sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un UAB Irmaja darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par UAB Irmaja saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka UAB Irmaja savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi UAB Irmaja iesaistei pakalpojumu nodrošināšanas ķēdē.

O. Zāģeris skaidroja, ka nodibinājis uzņēmumu Lietuvā, pamatā snieguši celtniecības pakalpojumus, sadarbības partneru nav bijis daudz, tādēļ nolēmis īstenot uzņēmējdarbību Latvijā. Latvijā atradis darījumu partneri – pieteicēju, kas bija vienīgā darījumu partnere. Pieteicējai bija nepieciešami dažāda veida pakalpojumi, kurus UAB Irmaja pati nevarēja sniegt, bet piesaistīja apakšuzņēmēju SIA „Bostta". SIA „Bostta" ieteica paziņas kā plaša profila speciālistus. Par darbu kvalitāti, ko SIA „Bostta" veica pieteicējai, nav pārliecinājies, jo bijuši citi darbi darāmi. No pieteicējas nekādas sūdzības par darbu kvalitāti nesaņēma.

Tiesa apšaubīja liecinieka skaidrojumu par Lietuvas uzņēmuma dibināšanu, uzņēmējdarbības neizdošanās apstākļiem Lietuvā un par uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu" Latvijā, atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju, kurai sniedzis dažāda veida pakalpojumus, kuru izpildei savukārt piesaistījis citu uzņēmumu. Liecinieka skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

V.Straujā tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas un UAB Irmaja deklarēto darījumu esības apliecināšanai, gluži pretēji – informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīda darījumu mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem, to apstiprina arī turpmāk minētais.

[3.6.3] O. Zāģeris 2014. gada 27. maijā VID sniedza paskaidrojumu (*lietas 30. sējuma 37.-39. lapa*), kurā nenorādīja UAB Irmaja īrētās pastkastītes adresi, tikai informēja, ka to īrē no SIA „E Finanses". Viņš nesniedza konkrētu informāciju par to, kā guva pārliecību par SIA „Bostta" spēju nodrošināt strīdus pakalpojumus, tikai vispārīgi paskaidroja, ka noslēdza sadarbības līgumu, paļāvās, ka SIA „Bostta" pildīs uzņemtās saistības. Tāpat sniedza pretrunīgu informāciju par norēķiniem. Pirmais pārskaitījums UAB Irmaja konstatējams 2014. gada 13. jūnijā, bet paskaidrots, ka pieteicēja pilnībā ir norēķinājusies ar UAB Irmaja, savukārt UAB Irmaja nav norēķinājusies ar SIA „Bostta", jo panākta vienošanās, ka norēķināsies vēlāk. O. Zāģeris nesniedza skaidru, saprotamu un salīdzināmu informāciju par kritērijiem, pēc kuriem izvēlējās pieteicēju kā darījumu partneri, un kāpēc, ņemot vērā to, ka pieteicēja neveica norēķinus atbilstoši līguma nosacījumiem ievērojamā vērtībā, turpināja sadarbību ar šo sabiedrību. Norēķini ar UAB Irmaja atbilstoši pieteicējas grāmatvedības datiem nav veikti līdz pat 2015. gada 31. augustam, vienlaikus O. Zāģeris apgalvoja, ka sadarbības gaitā neradās iemesli, kas mudinātu to pārtraukt.

[3.6.4] UAB Irmaja 2014. gada februārī – jūnijā deklarē iegādes darījumus tikai ar SIA „Bostta", SIA „Bostta" februārī – martā deklarē darījumus ar SIA „IZ Media", aprīlī – jūnijā – ar SIA „AA & JM". Turklāt SIA „IZ Media" februārī deklarē preču iegādi no Lietuvas komersanta UAB Vandega, savukārt SIA „AA & JM" maijā – no Polijas komersanta Santaim International Sp.z.o.o.

SIA „Bostta" amatpersona Edmunds Svētiņš paskaidrojumā (*lietas 30. sējuma 45. lapa*) sniedza strīdus pakalpojumiem neatbilstošu darbu aprakstu, (UAB Irmaja saņēma pasūtījumus dažādu celtniecības, montāžas, demontāžas darbu izpildei), nenorādīja faktiskos pakalpojumu sniedzējus, vispārīgi norādīja, ka minētā informācija uzrādīta paskaidrojuma pielikumā pievienotajos dokumentos. Viņš nenorādīja kritērijus, pēc kuriem izvēlējās UAB Irmaja kā darījumu partneri, informēja, ka tas veic apjomīgus pasūtījumus, tāpēc tika uzskatīts par labu darījumu partneri, nesniedza informāciju, kā pārliecinājās par piesaistīto apakšuzņēmumu spēju nodrošināt pakalpojumus, vispārīgi norādīja, ka par katru darījumu tika noslēgti sadarbības līgumi, kuros atrunāti darījumu nosacījumi, tāpēc neradās šaubas par pakalpojumu izpildi. Paskaidrotais, ka norēķini ar pircēju un piegādātājiem atlikti līdz 2015. gada 31. decembrim, tātad pēc pusotra gada no darbu nodošanas-pieņemšanas brīža, tiesas ieskatā neatbilst reālai komercdarbības praksei. E. Svētiņš apliecināja, ka nesniedza pakalpojumus pieteicējai.

[3.6.5] O. Zāģeris VID 2015. gada 27. maijā norādīja, ka strīdus pakalpojumus saņēma no SIA „Bostta", SIA „Bostta" VID iesniedza dokumentus, kas noformēti par pakalpojumu saņemšanu no SIA „IZ Media" un SIA „AA & JM", kuras PVN deklarācijās iegādes darījumu partnerus neidentificē. Ne UAB Irmaja, ne SIA „Bostta", ne SIA „IZ Media" un SIA

„AA & JM" rīcībā saskaņā ar VID informāciju nebija darījumu nodrošināšanai nepieciešamā darbaspēka un materiāltehnisko līdzekļu.

Tiesa ņēma vērā UAB Irmaja noformētajos līgumos norādīto darbu specifisko raksturu, proti, to izpildei nepieciešams darbaspēks ar zināšanām, iemaņām attiecīgo darbu veikšanai, atbilstoša tehnika, inventārs, materiāli, transportlīdzekļi materiālu, inventāra, darbaspēka pārvietošanai, jo objekti atrodas dažādās vietās Latvijā. Tiesa norādīja uz darbu ievērojamo apjomu, proti, līgumu Nr.140138, Nr.140238, Nr.140340, Nr.140441, Nr.140541, Nr.140640 pielikumos uzrādīts, ka jāveic piekļuves, apsardzes un ugunsdrošības signalizācijas pārkonfigurācijas, pārmontāžas, reglamenta, regulēšanas, remonta (montāžas, demontāžas) un audita darbi 57 AS „Drogas" objektos Ādažos, Bauskā, Daugavpilī, Dobelē, Gulbenē, Jelgavā, Cēsīs, Jēkabpilī, Jūrmalā, Kauguros, Kuldīgā, Liepājā, Līvānos, Madonā, Ogrē, Olainē, Rēzeknē, Salaspilī, Saldū, Smiltenē, Siguldā, Talsos, Tukumā, Valmierā, Ventspilī, 23 dažādās adresēs Rīgā, četros SIA „Evors Group" objektos Ogrē, Ikšķilē, Tukumā, 179 – Rīgā un Rīgas rajonā, savukārt līgumos Nr.140440, Nr.140540 uzdots veikt ugunsgrēka atklāšanas, trauksmes signalizācijas, video novērošanas sistēmas montāžas darbus objektos Jūrmalā un Dobeles rajonā, kā arī drošības sistēmu apkalpošanas, projektēšanas, pārbaudes un ugunsdrošības instruktāžas- apmācības darbus, ugunsgrēka balss izziņošanas sistēmas montāžas un nodošanas darbus Jelgavas 4. sākumskolā. Tiesa secināja, ka nav konstatējams, kā pieteicēja guva pārliecību par UAB Irmaja spēju nodrošināt pakalpojumu izpildi.

[3.6.6] Tiesa konstatēja, ka starp SIA „Bostta" un UAB Irmaja noformētajos darījumu dokumentos norādīta UAB Irmaja vārdā ar pieteicēju noformētajiem dokumentiem identiska informācija par preci, pakalpojumiem, darījumu izpildes vietām, pārvietošanu, norēķiniem, darījumi noformēti vienos datumos, ar reālai komercdarbībai neatbilstošu (vidēji 0,1 %) uzcenojumu, kas liecina par saskaņotām darbībām dokumentu noformēšanā.

Neviena no SIA „Evors Group" amatpersonām – Grigorijs Skorinkins (*lietas 35. sējuma 157.-159. lapa*), Normunds Fedotovs (*lietas 34. sējuma 128.-130. lapa*), Viktors Popovs (*lietas 35. sējuma 135.-137. lapa*) – tiesas sēdē nevarēja sniegt informāciju par pieteicējas un SIA „Evors Group" līgumu Nr.0601/1, Nr.0602/1, Nr.0503-14-1, Nr.0104-14-1, Nr.0705/1-2014, Nr.0206-14-1, Nr.0407-14-1, Nr.0408/1-2014, Nr.0309-14-1, Nr.0610-14-1, Nr.0112/1-2014 (*lietas 28. sējuma 11.-12., 16.-17., 21.-22., 26.-27., 31.-32., 36.-37., 43.-44., 50.-51., 55.-56., 62.-63., 69.-70. lapa*) noslēgšanas apstākļiem, ne arī sadarbības partnera izvēli, vien norādīja, ka iepriekš minēto informāciju varētu zināt cita amatpersona.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un UAB Irmaja faktiski nav notikuši, bet tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. UAB Irmaja iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu māksīgu darījumu noformēšanā.

[3.7] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par darījumiem ar OU Abrotsa un PVN deklarācijās iekļāvusi summu 265 416,92 *euro*, darījumu vērtība 1 263 890,08 *euro*.

[3.7.1] Starp pieteicēju un OU Abrotsa 2013. gada 20. decembrī noformēts līgums Nr.1848, OU Abrotsa apņemas pārdot, bet pieteicēja pirkt dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 25. sējuma 195. lapa*). Līgumā noteikts, ka preces tiek pirktas Granīta ielā 32/4, Salaspilī, par katru pārdošanas reizi tiek noformēta pavadzīme, par cenām un apmaksas kārtību puses vienojas pirms attiecīgās piegādes izdarīšanas, maksimālais apmaksas termiņš ir 90 dienas no preces saņemšanas un par apmaksas termiņu kavējumiem tiek aprēķināts līgumsods (līguma 2.1., 2.2., 3.1., 4.1. apakšpunkts). OU Abrotsa vārdā noformētas pavadzīmes par dažādu preču (celtniecības materiālu, auto rezerves daļu, inventāra u.tml.) piegādi (*lietas 25. sējuma 196.-217. lapa*). Dokumentus no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no OU Abrotsa – Andris Skrebelis.

[3.7.2] Tiesa konstatēja, ka OU Abrotsa amatpersona A. Skrebelis tiesas sēdē (*lietas 33. sējuma 144.-149. lapa*) apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, tomēr liecības nesniedza skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieka sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un OU Abrotsa darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par OU Abrotsa saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka OU Abrotsa savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi OU Abrotsa iesaistei preču piegādes ķēdē.

A. Skrebelis tiesas sēdē skaidroja, ka nopirka uzņēmumu ar mērķi veikt uzņēmējdarbību Igaunijā, taču bizness nav izdevies. Latvijā viņu uzmeklēja V. Straujais un piedāvāja sadarboties. Pieteicējai bija nepieciešama traktortehnika, meža tehnika, ceļu būves materiāli, piķa maisījums. Preces OU Abrotsa iepirka no SIA „EL Systems". Preces bija jāsaņem Granīta ielā 32/4, Salaspilī. V. Straujais pats katru reizi braucis pakaļ precei, ko OU Abrotsa sagādāja ar SIA „EL Systems" starpniecību noliktavā Granīta ielā. OU Abrotsa palika parādā SIA „EL Systems" par piegādātajām precēm vairākus tūkstošus *euro*, taču SIA „El Systems" pretenzijas par parāda atgūšanu necēla.

Tiesa apšaubīja liecinieka skaidrojumu par Igaunijas uzņēmuma dibināšanu, uzņēmējdarbības neizdošanās apstākļiem Igaunijā un uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu" Latvijā, atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju, kurai piegādāja dažādas preces, kuras savukārt viņam piegādāja SIA „EL Systems". Liecinieka skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

V. Straujā sniegtie paskaidrojumi VID (*21. sējuma 9.-12. un 28. lapa*) un tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas un OU Abrotsa deklarēto darījumu esības apliecināšanai, gluži pretēji – informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīdus darījumu māksīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem.

[3.7.3] Uz darījumu mākslīgo raksturu norāda arī tas, ka A. Skrebelis 2014. gada 13. augusta paskaidrojumā VID (*lietas 30. sējuma 33. lapa*) apliecināja sadarbību ar pieteicēju, norādīja, ka prece iepirkta no SIA „EL Systems" un saņemta Granīta ielā 32/4, Salaspilī, kur arī nodota pieteicējai, piegādi veica SIA „EL Systems". Minētais atbilst pavadzīmēm, taču pavadzīmēs ir arī norāde, ka preces vispār netiek pārvadātas, tās atrodas Granīta ielā 32/4, Salaspilī.

A. Skrebelis paskaidroja, ka OU Abrotsa ar pieteicēju nenoslēdza līgumu, taču pārbaudei ir iesniegts 2013. gada 20. decembra līgums. A. Skrebelis nenorādīja, kādus preču izcelsmes valsti, ražotāju, kvalitāti apliecinošus dokumentus izsniedza pieteicējai (vispārīgi informēja, ka izsniedza pavadzīmes), neidentificēja preču pārvietošanai izmantotos transportlīdzekļus, preču pārkraušanai izmantoto tehniku, iesaistīto darbaspēku u.tml.. Viņš paskaidroja, ka to nodrošināja SIA „EL Systems", kas ir pretrunā ar VID noskaidroto, ka minētās sabiedrības un tās tālāk deklarēto darījumu partneru rīcībā nebija strīdus preču piegādēm nepieciešamo materiāltehnisko līdzekļu, pietiekama darbaspēka.

Tiesa secināja, ka A. Skrebelis nesniedza VID skaidru, saprotamu, salīdzināmu informāciju par kritērijiem, pēc kuriem izvēlējās pieteicēju kā darījumu partneri, kā arī neinformēja par iemesliem, kāpēc turpināja sadarbību ar pieticēju apstākļos, kad pieteicēja neveic norēķinus par preci ievērojamā vērtībā.

[3.7.4] Tiesa norādīja, ka SIA „EL Systems" amatpersona Elviss Lapiņš apstiprināja darījumus, norādot, ka iegāde notikusi no SIA „Moco", iesniedzot arī nomas līgumu par telpām Ganību dambī 27, Rīgā. Taču nav loģiski izskaidrojums, kādēļ prece, kas it kā atrodas Granīta ielā 32/4, Rīgā, kur atrodas gan pieteicēja, gan SIA „EL Systems", tiek pārdota OU Abrotsa bez pārvadāšanas, lai turpat to tālāk pārdotu pieteicējai (*lietas 25. sējuma 196.-242. lapa*).

E. Lapiņš paskaidrojumā ļoti vispārīgi aprakstīja strīdus preces - dažādi koka izstrādājumi, detaļas, celtniecības materiāli, sadzīves ķīmija, iekārtas utt., kas nesniedz priekšstatu par darījumos faktiski iesaistīto preci. E. Lapiņš neatbildēja, vai par noformēto preču iegādēm un piegādi tika noformēti līgumi, neinformēja par preču izsniegšanas, saņemšanas adresēm, nenosauca sabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanai izmantotās telpas un teritorijas, nenorādīja, no kā tās nomāja, neinformēja par kritērijiem, pēc kuriem OU Abrotsa izvēlējās SIA „EL Systems" kā darījumu partneri, vispārīgi paskaidroja, ka šis uzņēmums veica apjomīgus pasūtījumus. E. Lapiņš pārbaudei neiesniedza dokumentus par norēķiniem ar OU Abrotsa un preču piegādātājiem, informēja, ka OU Abrotsa ar SIA „EL Systems" uzsāka norēķināties 2014. gada maijā (*lietas 30. sējuma 34. lapa*). E. Lapiņš norādīja, ka SIA „EL Systems" nepiedalījās preču transportēšanā, no kā izriet, ka transportēšanu nodrošināja deklarētie piegādātāji; neveica preču uzglabāšanu, jo uzreiz vai drīz pēc iegādes tās realizēja; iekraušanas un izkraušanas darbus nodrošināja piegādātājs; kā arī neveidoja preču krājumus. Tātad uzņēmums pozicionēts tikai kā starpnieks.

[3.7.5] Starp SIA „EL Systems" un OU Abrotsa noformētajos dokumentos norādīta OU Abrotsa vārdā ar pieteicēju noformētajos dokumentos identiska informācija par preci, pakalpojumiem, darījumu izpildes vietām, pārvietošanu, norēķiniem, darījumi noformēti vienos datumos, ar reālai komercdarbībai neatbilstošu (vidēji 0,1 %) uzcenojumu, kas liecina par saskaņotām darbībām dokumentu noformēšanā.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un OU Abrotsa faktiski nav notikuši, tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. OU Abrotsa iesaiste darījumos ir formāla, vērsta uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.8] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – martu ir veikusi ierakstus par darījumiem ar SIA „Ciekkor" un PVN deklarācijā iekļāvusi summu 139 852,33 *euro*, darījumu vērtība 665 963,46 *euro*.

[3.8.1] Starp pieteicēju un SIA „Ciekkor" 2013. gada 26. novembrī noformēts līgums Nr.4572, SIA „Ciekkor" apņemas pārdot, bet pieteicēja pirkt dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 21. sējuma 126. lapa*). Preces tiek pirktas dažādās vietās, pēc vienošanās, un par katru pārdošanas reizi tiek noformēta pavadzīme (līguma 2.1. un 2.2.apakšpunkts). Līgumu no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Ciekkor" – Anastasija Mazūre (šobrīd Anastasija Ostrikova). SIA „Ciekkor" vārdā noformētas pavadzīmes par ozola, oša līmētu bezzaru sagatavju piegādi (*lietas 21. sējuma 131.-138. lap*a). Pavadzīmes no pieteicējas puses parakstījis /pers. C/, no SIA „Ciekkor" – A. Mazūre.

Starp pieteicēju un SIA „Ciekkor" 2013. gada 26. novembrī noformēts līgums Nr.26.11./1248 par to, ka pieteicēja iznomā SIA „Ciekkor" telpas daļu 200 m^2, kas atrodas nekustamajā īpašumā „Jaunzālītes" Brenguļu pagasts, Beverīnas novads (*lietas 21. sējuma 126.-127. lapa*). 2013. gada 2. decembrī pie minētā līguma noformēts īpašuma nodošanas-pieņemšanas akts (*lietas 21. sējuma 128. lapa*). Saskaņā ar 2014. gada 17. februārī noformēto vienošanos pie līguma SIA „Ciekkor" apņemas nodot nomāto īpašuma daļu pieteicējai līdz 2014. gada 31. martam (*lietas 21. sējuma 130. lapa)*. Ar 2014. gada 31. marta īpašuma nodošanas-pieņemšanas aktu SIA „Ciekkor" nodot nomāto īpašuma daļu pieteicējai (*lietas 21. sējuma 130. lapa*). Minētos dokumentus no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Ciekkor" – A. Mazūre.

Pieteicēja 2014. gada 4. un 28. februārī, 31. martā sagatavojusi rēķinus Nr.0007, Nr.0010, Nr.0017 par noliktavas telpas daļas nomu (*lietas 21. sējuma 141.-142. lapa*).

[3.8.2] Tiesa norādīja, ka, kaut arī SIA „Ciekkor" amatpersona A. Ostrikova tiesas sēdē (*lietas 34. sējuma 122.-125. lapa*) apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, sniegtās liecības nesniedza skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieces sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un SIA „Ciekkor" darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par SIA „Ciekkor" saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka SIA „Ciekor" savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi SIA „Ciekkor" iesaistei preču piegādes ķēdē.

A. Ostrikova tiesas sēdē skaidroja, ka nolēmusi uzsākt uzņēmējdarbību, jau vairākām paziņām bija dažādi uzņēmumi (apģērbu tirdzniecība, automašīnu tirdzniecība u.c.). Internetā atradusi informāciju par kokmateriālu tirdzniecību un

nolēmusi veikt uzņēmējdarbību šajā joma. Tāpat internetā atradusi pieteicēju un piedāvājusi savu preci, neatceras, no kādiem uzņēmumiem prece (koka sagataves) pirktas. Esot organizējusi kravas transportu, neatceras uzņēmumu. Noliktavas noma no pieteicējas Brenguļos bija nepieciešama, lai novietotu aizvesto kravu, jo ne vienmēr tajā dienā varēja to nodot, bija citi darbi un bērni. Ar pieteicēju sadarbība ilgusi sešus mēnešus, to pārtraukusi, jo nebija laika, tas bija jāvelta bērniem.

Tiesa apšaubīja liecinieces skaidrojumu par uzņēmuma dibināšanas apstākļiem un uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu", atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju, kam piegādājusi kokmateriālus, kurus savukārt iepirkusi no sadarbības partneriem, kurus konkrēti nosaukt nevar. Liecinieces skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

V. Straujā VID sniegtie paskaidrojumi (*21. sējuma 9.-12. un 28. lapa*) un tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, jo nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas ar SIA „Ciekkor" deklarēto darījumu esības apliecināšanai, gluži pretēji – informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīdus darījumu mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina, ka VID pamatoti secināja, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka darījumu faktiskā esība ir apšaubāma – dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem.

[3.8.3] Darījumu mākslīgo raksturu apstiprina arī šādi apstākļi.

A. Ostrikova 2014. gada 2. aprīļa paskaidrojumā VID (*lietas 30. sējuma 35. lap*a) nenorādīja pieteicējai piegādāto preču izcelsmi, norēķinu kārtību, tostarp neapliecināja vienošanos ar /pers. A/, savstarpējā ieskaita darījumu esību. Viņa nepaskaidroja iemeslus, kāpēc atbilstoši 2013. gada 26. novembra īres līgumam SIA „Ciekkor" VID nedeklarēja atbilstošu struktūrvienību. Tiesas vērtējumā paskaidrojumi ir vispārīgi un nesatur nekādu informāciju, kas ļautu identificēt faktiski notikušus darījumus. Savukārt informācijas sniegšana pie zvērināta notāra (*lietas 30. sējuma 36. lapa*) nepiešķir tai neapšaubāmu ticamību, jo zvērināts notārs par apliecinājumā ietverto ziņu patiesumu nav pārliecinājies un neuzņemas atbildību. Turklāt šis apliecinājums ir saturiski līdzīgs citiem, deklaratīvi norāda, ka darījumi bijuši, taču pierādījumu kopums un VID veiktais audits liecina par pretējo.

2014. gada 3. marta apsekošanā (*lietas 29. sējuma 119.-120. lapa*), konstatēts, ka SIA „Ciekkor" juridiskajā adresē atrodas dzīvoklis, kurā sastaptā sieviete norādīja, ka viņai nekas nav zināms par saimniecisko darbību īpašumā. SIA „Ciekkor" juridiskā adrese (2013. gada 20. novembrī – 2014. gada 4. jūnijā) bija reģistrēta dzīvoklī, kura īpašniece /pers. D/ noliedz sava īpašuma saistību ar minēto uzņēmumu, bet uzņēmumam struktūrvienības strīda darījumu periodā nebija deklarētas.

Strīdus darījumu periodā VID deklarētie SIA „Ciekkor" darbības veidi – pārējā mazumtirdzniecība ārpus veikaliem, stendiem un tirgiem, alkoholisko, citu dzērienu mazumtirdzniecība specializētajos veikalos – neatbilst darījumu aprakstam un būtībai. Kokmateriālu un būvmateriālu vairumtirdzniecības starpnieku darbība kā SIA „Ciekkor" darbības veids VID deklarēts tikai 2014. gada 2. augustā.

2013. gada 26. novembra īres līguma Nr.26.11/1248 noformēšana un rēķinu par teritorijas nomu izrakstīšana vērtējama kā formāla, proti, dokumenti noformēti, lai piešķirtu lielāku ticamību strīdus preču piegādes darījumu esībai, jo citi lietas apstākļi (struktūrvienības, pamatdarbības vietas nedeklarēšana minētajā īpašumā u.c.) liecina par to, ka šī sabiedrības saimniecisko darbību norādītajā adresē faktiski neveica.

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Ciekkor" faktiski nav notikuši, tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. SIA „Ciekkor" iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.9] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada martu ir veikusi ierakstus par darījumu ar SIA „Revaldus" un PVN deklarācijā iekļāvusi summu 10 694,25 *euro*, darījuma vērtība 50 925 *euro*.

[3.9.1] 2014. gada 3. martā starp pieteicēju un SIA „Revaldus" noslēgts līgums Nr.14 par alumīnija konstrukciju komplektēšanas darbu (komplektēšana, saskrūvēšana) veikšanu pēc rasējuma (*lietas 29. sējuma 37. lapa*). Līgumu no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Revaldus" puses – Pāvels Stroks. 2014. gada 21. martā sagatavots darbu nodošanas-pieņemšanas akts (*lietas 29. sējuma 39. lapas otrā puse*). SIA „Revaldus" 2014. gada 21. martā noformēja faktūrrēķinu Nr.RM-14/001 par alumīnija detaļu komplektēšanas darbiem pēc rasējuma, vieta – pārvietojamais konteiners, kas novietots Apvienotajā Karalistē, Schepton, Somerset BA4 5NEu, saskaņā ar līgumu un aktu no 21.03.2014, darbi veikti 10.03.2014.-21.03.2014., apjoms 10 5000 gab. (*lietas 29. sējuma 39. lapa*).

[3.9.2] Tiesa konstatēja, ka SIA „Revaldus" amatpersona P. Stroks tiesas sēdē (*lietas 33. sējuma 199.-204. lapa*) apstiprināja saimniecisko darbību un darījumus ar pieteicēju, tomēr liecība nesniedz skaidru priekšstatu par darījumu faktisko norisi. Liecinieka sniegtā informācija ir vispārīga, būtībā atreferē darījumu dokumentos norādīto, bet pieteicējas un SIA „Revaldus" darījumu faktiskos apstākļus sīkāk neskaidro un nesniedz saprotamu priekšstatu par SIA „Revaldus" saimnieciskās darbības modeli. No sniegtās informācijas ir secināms, ka SIA „Revaldus" savu darbību pozicionē kā starpniecību. No lietā esošajiem pierādījumiem nav secināms, kāda ekonomiskā vērtība ir bijusi SIA „Revaldus" iesaistei pakalpojumu nodrošināšanas ķēdē.

P. Stroks tiesas sēdē skaidroja, ka nopircis uzņēmumu no /pers. E/, vēlējies uzsākt uzņēmējdarbību. Sadarbojās ar SIA „Daneko", kas nodarbojās ar automašīnas tirdzniecību. SIA „Daneko" uzdevumā brauca uz Rumbulu, Maskavas ielā, kur apskatīja tur pārdošanā esošās automašīnas, sastādīja automašīnu sarakstu. Paralēli strādājis SIA „/Nosaukums A/" par montieri. Ar pieteicēju bija viens darījums – pieteicējas pārstāvis Valts sazinājās ar viņu telefoniski, jo uzzinājis, ka P. Stroks veic starpniecības pakalpojumus. Pieteicējai bija nepieciešams uzņēmējs, kas veiktu saules bateriju montāžas darbus Apvienotajā Karalistē. P. Stroks varējis sniegt šādu pakalpojumu un drīz vien atradis uzņēmumu, kas varētu veikt šādus

montāžas darbus – Bulgārijas komersants Viking Renewable BG EOOD. Neatceras, vai slēdza līgumu ar Bulgārijas uzņēmumu. Montāžas darbi tika veikti, taču no pieteicējas puses rēķins tika apmaksāts daļēji, mazāk kā puse. Ar Bulgārijas uzņēmumu norēķinājās pilnā apmērā. Kopējā darījuma summa ar pieteicēju bija ap 60 000 *euro*, SIA „Revaldus" peļņa no šī darījuma bija 50 000 *euro*, kam pieteicēja piekrita. 2014. gada septembrī uzņēmumu pārdevis.

Tiesa apšaubīja liecinieka skaidrojumu par uzņēmējdarbības „veiksmes stāstu", atrodot vienīgo sadarbības partneri – pieteicēju, kam sniegts starpniecības pakalpojums, par kuru peļņa bijusi apmēram 50 000 *euro*. Liecinieka skaidrojumam trūkst racionāla pamatojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

V. Straujā tiesas sēdē sniegtā informācija (*lietas 33. sējuma 36.-40. lapa*) ir vispārīga, jo nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par visiem darījumu norises apstākļiem, tātad nav pietiekama pieteicējas un SIA „Revaldus" deklarētā darījuma esības apliecināšanai, gluži pretēji – informācijas vispārīgais saturs netieši liecina par strīdus darījuma mākslīgo raksturu.

Tiesa atzina par pamatotu VID secinājumu, ka no darījumu saturiskā novērtējuma un citiem pierādījumiem izriet, ka darījumu faktiskā esība ir apšaubāma – dokumenti noformēti par fiktīviem darījumiem.

[3.9.3] Uz darījuma mākslīgo raksturu norāda arī tas, ka P. Stroks informāciju par SIA „Revaldus" darījumiem ar pieteicēju nesniedza VID amatpersonu klātbūtnē, lai gan bija uzaicināts ierasties VID. Viņš iesniedza iepriekš sagatavotus, parakstītus paskaidrojumus un pie notāra 2014. gada 21. novembrī reģistrētas liecības (*lietas 30. sējuma 10.-11. lapa*). Šis apliecinājums ir deklaratīvs, saturiski līdzīgs citiem, un, kā jau norādīts, apstāklis, ka amatpersona informāciju sniedz pie zvērināta notāra, nepiešķir tai neapšaubāmu ticamību.

Tiesa konstatēja, ka 2014. gada 21. marta nodošanas-pieņemšanas aktā ietverta informācija, kas ir identiska līgumā norādītajai (analoģisks darbu veikšanas periods, apjoms, cena par vienu gabalu), kā arī norādīta vispārīga rakstura informācija, ka pasūtītājam nav nekādu pretenziju pret izpildītāja darbu kvalitāti.

Norēķinu ar SIA „Revaldus" apliecināšanai pieteicēja iesniedza kontu izrakstus par naudas līdzekļu 8965 *euro* samaksu 2014. gada 5., 7. augustā, 9. oktobrī. Vienlaikus no grāmatvedības datiem konstatējams pieteicējas neapmaksātais parāds 52 654,25 *euro* uz 2015. gada 31. augustu. Tādējādi konstatējams ievērojams (16 mēnešu) norēķinu termiņu kavējums, kas ir pretrunā ar pārbaudei iesniegtā līguma nosacījumiem, ka norēķini jāveic 30 dienu laikā no rēķina saņemšanas brīža, tātad līdz 2014. gada 21. aprīlim. P. Stroks tiesas sēdē skaidroja, ka nav vērsies tiesā par parāda piedziņu, jo bijis nodarbināts pamatdarbā.

Tiesas ieskatā tas, ka nav veikti norēķini un ir izveidojušās apjomīgas parādsaistības kontekstā ar citiem lietas apstākļiem liecina, ka darījumi faktiski nav notikuši. Ja darījumi būtu faktiski notikuši, maz ticams, ka SIA „Revaldus" pieļautu tik liela parāda rašanos, neveicot darbības, kas vērstas uz parāda atgūšanu.

P. Stroka paskaidrotais, ka sabiedrība strīdus pakalpojumu nodrošināja ar saviem un piesaistīto uzņēmumu resursiem, jo tās rīcībā nebija darbaspēka resursu un tehnisko līdzekļu, kā arī darbu izpildei bija nepieciešams iegādāties arī citas preces, līdz ar to panākta vienošanās par pakalpojuma iegādi no Viking Renewable BG EOOD, ir pretrunā ar VID rīcībā esošo informāciju, ka sabiedrībai nebija pietiekama darbaspēka, materiāltehnisko līdzekļu u.tml., lai nodrošinātu strīdus pakalpojumu. Savukārt Viking Renewable BG EOOD 2014. gada martā nedeklarēja darījumus ar Latvijas komersantiem. Tāpat nav saprotams, kā darbi koordinēti un kāpēc SIA „Revaldus" nekontrolēja darbu veikšanu, jo attiecībās ar pieteicēju tieši SIA „Revaldus" bija atbildīga par pakalpojumu pienācīgu sniegšanu.

Turklāt no P. Stroka ap liecinājumā sniegtās informācijas nav saprotams, kāda papildu prece bija nepieciešama strīdus darbu izpildei, papildu preču iegāde nav apliecināta arī dokumentāri, kā arī nav konstatējams, kas šo preci iegādājās un sedza ar tās iegādi saistītās izmaksas. Tiesa norādīja, ka SIA „Revaldus" darījumos ar Viking Renewable BG EOOD 2014. gada martā deklarētā pakalpojumu iegādes vērtība (5250 *euro*) nav salīdzināma ar sabiedrības darījumu ar pieteicēju deklarēto pakalpojumu piegādes vērtību (50 925 *euro*). Tas neatbilst reālai komercdarbības praksei (*lietas 31. sējuma 128.-129. lapa*).

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Revaldus" faktiski nav notikuši, ir tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. SIA „Revaldus" iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā.

[3.10] Tiesa piekrita VID secinājumam, ka lietā konstatētie apstākļi liecina par precīzi koordinētu darbību darījumu noformēšanā, ko iespējams panākt tikai ar darījumos iesaistīto dalībnieku iepriekš saskaņotām darbībām.

[3.10.1] Daudzos jautājumos saskatāmas kopsakarības, kas arī pierādījumu kopējā vērtējumā liecina par saistītām darbībām, piemēram, līgumos par preču piegādēm faktiski nav identificēts līguma priekšmets, jo katrā no līgumiem ir norāde, ka pieteicēja pērk dažādas preces. Lai arī sadarbības partneri atšķiras, turklāt atsevišķos gadījumos tiek norādīts, ka līgumus negatavoja pieteicēja, tos vieno kopīgā pazīme par dažādu preču pirkšanu.

Tiesa norādīja, ka jēdziens „preces" ir pietiekami neskaidrs, lai līguma priekšmets arī privāto tiesību jomā nebūtu identificējams. Pieteicējai kā privāto tiesību dalībniekam ir tiesības slēgt līgumus pēc saviem ieskatiem, taču gadījumos, kad ir arī priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšana, ir jāievēro publisko tiesību normu prasības.

Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta prasībām grāmatvedībai ir jābūt saprotamai kvalificētam speciālistam, darījumiem ir jābūt izsekojamiem. Taču, ja līgumos ir norādīts „preces", tad faktiski par jebkādu vēlākā perioda dokumentu var norādīt, ka tas attiecināms uz šādu, nekonkrētu līgumu, vai tieši otrādi – nav attiecināms, ja grāmatvedības kārtotājs to nevēlas. Turklāt no pieteicējas kā saimnieciskās darbības veicējas būtu sagaidāma rūpība, kas attiecināma uz līgumu slēgšanu, it īpaši jautājumā par preci gadījumos, kad nav loģiska izskaidrojuma nenorādīt preces identifikāciju. Pieteicējas darījumi, kā tiek skaidrots VID un tiesai, ir par kokmateriālu tirdzniecību, līstu, sagatavju pirkšanu.

Tāpat secināms, ka preču saņemšana un izsniegšana starp vairākiem darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem

noformēta, nemainot preces atrašanās vietu, un pamatā adresēs, kurās reģistrētas pieteicējas struktūrvienības vai kurās esošo nekustamo īpašumu īpašnieki norāda uz saistību ar pieteicēju.

[3.10.2] Tiesas sēdē nopratināto liecinieku liecībās norādītas vienādas shēmas – uzsākot uzņēmējdarbību, visi jau pašā sākumā zināja, ka tā būs starpniecība; visi darījumu partnerus meklēja vai nu internetā, sludinājumu portālos, vai iepazinās ar tiem caur paziņām; neviens lecinieks nespēja izskaidrot cenas veidošanās principus un uzcenojuma apmēru. Uzdodot lieciniekiem precizējošus jautājumus par darījumu faktiskajiem apstākļiem, viņi nespēja sniegt konkrētu un pārbaudāmu informāciju. Par saskaņotām darbībām un pieteicējas iesaistīšanos tajās liecina fakts, ka lielākā daļa no strīdus darījumu partneriem apliecinājumu par liecības sniegšanu parakstīja vienā dienā.

[3.10.3] Nav šaubu, ka V. Straujais pārzina darba specifiku kokmateriālu ražošanas un tirdzniecības jomā, ka saimnieciskā darbība Brenguļos ir notikusi. Minētais sakrīt arī ar /pers. C/ liecību. Taču liecība kopumā ar citiem pierādījumiem nespēj novērst tās šaubas, kas izriet no visu pierādījumu kopuma – par preču apjomiem, to neizskaidrojamo izcelsmi, preču kustību, privātpersonu saistību, kā arī ārvalstu uzņēmumu iesaistīšanu darījumos, ārvalstu uzņēmumu administrācijām (*acīmredzot domātas ārvalstu nodokļu administrācijas*) nekonstatējot reālu šo uzņēmumu saimniecisko darbību, kā vien dokumentu iesniegšanu.

Lēmumā pareizi un pamatoti ir konstatēts, ka pieteicējas tiešie un tālākie darījumu partneri, neesot darbaspēkam, materiāltehniskajam nodrošinājumam, transporta līdzekļiem, neatrodoties juridiskajās adresēs, kā arī šos uzņēmumus vadot trešo valstu pilsoņu amatpersonām, kam nav konstatējama darbība Latvijā (*lietas 21. sējuma 80.-115. lapa*), nevarēja piegādāt preces un sniegt pakalpojumus pieteicējai. Arī tajā gadījumā, ja darījumi ir bijuši, to faktiskie dalībnieki nav identificējami. Tāpēc darījumu, ko pieteicēja ir deklarējusi ar konkrētajiem darījumu partneriem un konkrētajās ķēdēs, ietvaros prece faktiski nav piegādāta un pakalpojumi nav sniegti. Lietā konstatētie apstākļi nerada šaubas par darījumu mākslīgo raksturu, par ko pieteicējai bija zināms. Jāņem arī vērā, ka OU Abrotsa, UAB Delva, UAB Kelsata, UAB Tarulas, UAB Irmaja pārstāvji VID veikto kontroles pasākumu laikā pilnvaroja tos pārstāvēt vienu un to pašu personu – /pers. F/.

[3.10.4] Nav loģiska izskaidrojuma pieteicējas interesei regulāri iegādāties preces no starpniekiem, tādējādi palielinot izmaksas un attiecīgi samazinot savu peļņu, ja šādos gadījumos atbilstoši lietā esošiem dokumentiem un paskaidrotajam pieteicējai vajadzēja kontaktēties ar preču tālākajiem piegādātājiem. Attiecīgi pieteicējai bija iespēja ar piegādātājiem sadarboties tieši.

[3.10.5] No lietas materiāliem nav identificējami apstākļi: darbaspēks, kas iekrāva kravu un veidoja nepieciešamo kravas sortimentu; vietas, kur minētais varēja notikt; transports, ar ko prece varēja tikt piegādāta pavadzīmēs uzrādītajās preču izsniegšanas un saņemšanas vietās; tehnika un darbaspēks, kas nodrošināja darbu izpildi rēķinos uzrādītajās pakalpojumu sniegšanas vietās. Turklāt jāņem vērā, ka darījumi par preču piegādi un pakalpojumiem starp visiem darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem noformēti vienā dienā, kas, ņemot vērā kravu specifiku, apjomu, pakalpojumu specifiku (to izpildei nepieciešama atbilstoša tehnika, un kvalificēts darbaspēks, kas var nodrošināt darbus ievērojamā apjomā), sabiedrību materiāltehniskā nodrošinājuma neesību, faktiski nebija iespējams.

Vairāki lecinieki liecināja, ka pie preču nodošanas nav piedalījušies un preces kvalitāti nav pārbaudījuši, bet to darījuši pasūtītāji.

Darījumu ķēdes sastāv no vairākiem uzņēmumiem, taču neviens no uzņēmumiem preces nav ieguvis no šo preču ražotāja vai importētāja. Tātad nav izsekojama preču izcelsme un darījumu faktiskā norise.

[3.10.6] Tiesa neapšaubīja, ka /pers. C/ ir bijis iesaistīts noteikta apjoma preču ražošanas procesā, vienlaikus, kā pats atzina, viņš vadījās no V. Straujā norādījumiem. Tādējādi no viņa sniegtās liecības nav gūstams skaidrs un patiess priekšstats par darījumu norises faktiskajiem apstākļiem. Piemēram, /pers. C/ identificēja UAB Kelsata kā piegādātāju, vienlaikus, ņemot vērā I. Plostnieka raksturoto savstarpējo darījumu organizēšanas kārtību, šādu secinājumu viņš varēja izdarīt arī vienīgi no dokumentiem. Tāpat /pers. C/ tiesai sniegtajā liecībā nevarēja identificēt citus teritorijas nomniekus (bez SIA „Alitrans"), lai gan VID 2014. gada 25. augusta apsekošanas laikā norādīja uz SIA „Ciekkor" kā teritorijas nomnieku (*lietas 29. sējuma 98.-101. lapa*).

[3.11] Tiesa, izvērtējot konstatēto savstarpēja kopsakarā, secināja, ka pieteicējas deklarētie darījumi faktiski nav notikuši, bet uzņēmumu starpā ir izveidota saskaņota darījumu ķēde – dokumentu par faktiski neesošajiem darījumiem, plūsma, kas vērsta uz nodokļu samazināšanu.

Vienlaikus tiesa secināja, ka katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība (*Augstākās tiesas 2006. gada 31. augusta spriedums Nr.SKA-250*). Darījumi noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Tāpat tiesa secināja, ka pieteicēja zināja par to, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos tā iesaistās, jo par to liecina tik daudzas epizodes, kuras vairs nav izskaidrojamas ar nejaušību.

[3.12] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 14. daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Tātad būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Minētais nepieciešams cita starpā tāpēc, lai noskaidrotu darījuma faktisko esību, jo tas vien, ka ir noslēgts līgums un izrakstīts rēķins, nenozīmē, ka darījums ir faktiski noticis, ja lietā esošie pierādījumi norāda uz pretējo. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tāpēc, lai noskaidrotu šā darījuma dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, vai darījums faktiski ir noticis.

[3.13] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantu nodokļu maksātājam, kurš nepiekrīt VID secinājumiem un veiktajam nodokļu aprēķinam, jāiesniedz pierādījumi, kas apstiprina pretējo. Arī tiesu praksē atzīts, ka pierādījumus par to, ka darījums faktiski nemaz nav noticis, jāiesniedz VID, bet tos jāatspēko pieteicējai (*Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 12. punkts*).

Tiesas ieskatā pieteicēja nav iesniegusi ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu darījumu faktisko esību starp pieteicēju un deklarētajiem darījumu partneriem, lai gan šis apstāklis ir viens no obligātajiem nosacījumiem, lai nodokļu maksātājam ļautu izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Minētais izriet ne vien no Pievienotās vērtības nodokļa likuma, bet arī 2006. gada 28. novembra Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63. panta, kas noteic, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

Tiesai neradās šaubas par to, ka starp pieteicēju un UAB Delva, UAB Kelsata, UAB Tarulas, UAB Irmaja, OU Abrotsa, SIA „Ciekkor" un SIA „Revaldus" notikusi tikai dokumentu noformēšana, kas secīgi nozīmē, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka preces vai pakalpojumus nav saņēmusi, un, akceptējot šādus dokumentus, ir apzinājusies, ka tā piedalās ar nodokļu izkrāpšanu saistītās darbībās. Pieteicējas nespēja ticami pamatot darījumu esību norāda, ka pieteicēja grāmatvedības dokumentos un PVN deklarācijās iekļāvusi ziņas par faktiski nenotikušiem darījumiem, kas liecina par pieteicējas ļaunprātību, nepamatoti izmantojot priekšrocības atskatīt priekšnodokli.

Pieteicējai nav tiesiska pamata atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās PVN summas, jo nav konstatējami visi priekšnoteikumi. Līdz ar to VID pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par 2014. gada februārī – jūnijā deklarētajiem darījumiem ar SIA „Ciekkor", OU Abrotsa, UAB Delva, UAB Kelsata, UAB Tarulas, UAB Irmaja un SIA „Revaldus".

[3.14] Pieteicēja norāda, ka ir izpildījusi gan visas formālās prasības, lai pārliecinātos par sadarbības partneriem, to tiesībspēju, gan arī citas papildu darbības – pieprasījusi cenu piedāvājumu, parakstījusi sadarbības līgumu, pārbaudījusi publiski pieejamo informāciju par šiem uzņēmumiem, un tādējādi izpildījusi tai uzlikto pienākumu rūpīgi pārliecināties par saviem sadarbības partneriem un to spēju piegādāt pakalpojumus un preces.

Tiesa norādīja, ka tieši pieteicēja ne iestādei, ne tiesai nav spējusi sniegt objektīvu, pamatotu un pārbaudāmu informāciju par strīdus darījumu būtiskiem apstākļiem. Nodokļu maksātājam nav pietiekami atsaukties vienīgi uz formālo datu par darījuma partneri pārbaudi (tā reģistrēšanu PVN maksātāju reģistrā u.tml.), ir jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu. Tas nenozīmē, ka tādējādi netieši tiek radīts nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri (*Augstākās tiesas 2014. gada 11. septembra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-522/2014 8. punkts*).

Savukārt apstāklis, ka darījumos iesaistīto uzņēmumu amatpersonas paskaidrojumos formāli apstiprināja sadarbību ar pieteicēju, nav pietiekams, lai atzītu darījumus par faktiski notikušiem. VID, pārbaudot paskaidrojumos sniegto informāciju pēc būtības, pamatoti secināja, ka tā nesniedz skaidru priekšstatu par darījumu norisi. Tāpat tiesa, noklausoties liecinieku liecības, secināja, ka sadarbība ar pieteicēju atzīta formāli, jo liecinieki nespēja izskaidrot vai sniedza pretrunīgas liecības par darījumu detaļām, kas liedz iespēju izsekot visiem darījumu posmiem. Tādējādi apstāklis, ka lietas materiālos atrodas darījumu dokumenti un darījumu partneri formāli apstiprināja sadarbību ar pieteicēju, nav pietiekams, lai atzītu darījumus par faktiski notikušiem.

[3.15] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par realizācijas darījumiem ar SIA „Kalveks" darījumu vērtībā 935 225,46 *euro*, PVN 196 397,35 *euro*.

[3.15.1] 2014. gada 29. janvārī starp pieteicēju un SIA „Kalveks" noslēgts līgums Nr.1745 (*lietas 28. sējuma 198. lapa*) par to, ka pieteicēja adresē „Jaunzālītes", Brenguļu pagastā, Beverīnas novadā pārdod un SIA „Kalveks" pērk dažāda izmēra ozolkoka bezzaru līmētās līstes, par katru pārdošanas reizi noformējot preču pavadzīmes, par preču cenām, apmaksas kārtību vienojoties pirms piegādes. Līgumu no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Kalveks" puses – Edgars Vīksna.

Pieteicēja pārbaudei iesniedza 23 pavadzīmes, kas noformētas par dažāda izmēra līmētu ozolkoka bezzaru līstu piegādi (realizāciju) SIA „Kalveks" (*lietas 28. sējuma 205.-210. lapa*). Pavadzīmes no pieteicējas puses parakstījis /pers. C/, no SIA „Kalveks" puses – E. Vīksna.

[3.15.2] No E. Vīksnas 2014. gada 31. jūlija un 11. augusta paskaidrojumiem VID (*lietas 30. sējuma 7.-9. lapa*) nav konstatējams, kad notika viņa pirmā tikšanās ar pieteicējas pārstāvjiem, kādas prasības par preci izvirzītas piegādātājam, kādas prasības piegādātājs izvirzīja SIA „Kalveks" kā potenciālajam pircējam, ar ko izskaidrojami noformētajos dokumentos uzrādīto darījumu partneru norēķinu termiņu kavējumi, kādi pasākumi veikti, lai atgūtu neapmaksātos parādus un norēķinātos ar piegādātāju. Nav arī aprakstīta pasūtījumu kārtība (tikai vispārīgi norādīts uz to esību), sniegta pretrunīga informācija par preču uzglabāšanu. Tematiskās pārbaudes ietvaros E. Vīksna apgalvoja, ka preci uzglabāja, nodokļu audita ietvaros norāda, ka neuzglabāja, uzreiz sūtīja pircējam.

Tiesas ieskatā, ņemot vērā, ka strīdus preces ir līmēti kokmateriāli, tām jāatbilst noteiktiem standartiem un kvalitātes prasībām, proti, pircējam būtu jāzina izmantotās koksnes kvalitāte, savienojumu stiprība u.c. ekspluatācijas īpašības, taču E. Vīksna nesniedza objektīvu informāciju par precēm izvirzītajām kvalitātes prasībām, kā tika kontrolēta iegādājamo preču atbilstība tām u.tml. Faktiski notikušu darījumu ietvaros kvalitātes apliecinājums pircējam ir svarīgs darījumu nosacījums. Preču kvalitātes prasību un kontroles neesība papildus liecina par strīda darījumu mākslīgo raksturu. Tas, ka E. Vīksna nekontrolēja piegādāto preču apjoma atbilstību, jo norādīja, ka neveic nekādus mērvienību un apjoma aprēķinus, netieši liecina, ka viņš faktiski nav informēts par strīdus preci, attiecīgo saimnieciskās darbības nozari, par SIA „Kalveks" saimniecisko darbību.

[3.15.3] Tiesa ņēma vērā apstākli, ka SIA „Kalveks", uzsākot saimniecisko darbību, nebija finanšu resursu (kredītu, kredītlīniju, aizņēmumu u.c. finanšu līdzekļu avotu), tālab nav izprotams, kā E. Vīksna pārliecināja pieteicēju sadarboties. E. Vīksna paskaidroja, ka finanšu līdzekļu esība un tās apliecinājums nebija nepieciešams, lai uzsāktu sadarbību ar pieteicēju. Nav saprotams un loģiski izskaidrojams, kā V. Straujais guva pārliecību par SIA „Kalveks" spēju veikt norēķinus par preci ievērojamajā apmērā, ņemot vērā šādus apstākļus: SIA „Kalveks" ir jaundibināts uzņēmums, kas ierakstīta komercreģistrā 2013. gada 29. novembrī, reģistrēts PVN maksātāju reģistrā 2013. gada 7. decembrī; līdz darījumiem ar pieteicēju SIA „Kalveks" nebija deklarēti ne iegādes, ne realizācijas darījumi ar citiem uzņēmumiem; uz SIA „Kalveks" vienīgā dalībnieka, amatpersonas un darba ņēmēja E. Vīksnas vārda nebija reģistrētas citas komercsabiedrības; E. Vīksnam ir 21 gads un līdz deklarētajai nodarbinātībai SIA „Kalveks" viņam bija tikai viena darba vieta (2013. gada jūnijā – decembrī), kas saistīta ar darbu sabiedriskās ēdināšanas sektorā. Minētie apstākļi neatbilst komercdarbības praksei faktiski notikušu darījumu ietvaros. Tiesas ieskatā ne SIA „Kalveks", ne E. Vīksnam komersantu vidū nevarēja rasties tāda reputācija, lai V. Straujais, negūstot reālu pārliecību par šīs sabiedrības vai paša E. Vīksnas spēju norēķināties, nesaņemot nekādas apmaksas garantijas, uzticētos E. Vīksnam tādā mērā, kā norādīts V. Straujā 2014. gada 29. augusta paskaidrojumā (*lietas 21. sējuma 21. lapa*). Šādai rīcībai trūkst racionāla izskaidrojuma, kas būtu balstīts normālā komercdarbības praksē.

[3.15.4] Tiesa norādīja, ka ir tiesiski un pieņemami no pieteicējas un SIA „Kalveks" kā informētiem tirgus dalībniekiem prasīt sniegt detalizētāku informāciju par preču piegādes apstākļiem, nevis saņemt tikai vispārīgu šādu darījumu esības apliecinājumu. Ir pašsaprotami, ka reālu darījumu gadījumā to dalībnieki sniedz detalizētāku darījuma norises apstākļu aprakstu ar niansētākām norādēm un faktu izklāstu. Apšaubāms, ka reāla darījuma gadījumā, pat sniedzot atbildes uz konkrētiem jautājumiem, noformēto darījumu dalībnieki nevarētu sniegt detalizētu noformēto darījumu norises apstākļu aprakstu.

[3.15.5] 2014. gada 8. maijā veiktās SIA „Kalveks" struktūrvienības „Jaunzālītes", Brenguļu pagasts apsekošanas laikā šīs sabiedrības pārstāvji netika sastapti un saimnieciskā darbība netika konstatēta (akts Nr.23.6/135). Apsekošanas laikā pieteicējas darbinieks nevarēja paskaidrot, kur minētajā īpašumā atrodas SIA „Kalveks" struktūrvienība. Īpašumā „Jaunzālītēs" esošās pieteicējas kokzāģētavas vadītājs /pers. C/ pa tālruni paskaidroja, ka ar SIA „Kalveks" ir noslēgts nomas līgums par telpu izmantošanu preču uzglabāšanai, bet konkrētu telpu nav, no pieteicējas iegādātās līstes tiek uzglabātas kādā no telpām vai nojumēm līdz SIA „Kalveks" tās aizved. Tiesa secināja, ka faktiski SIA „Kalveks" saimnieciskās darbības veikšanas vieta nav nodalīta (nodalāma) no pieteicējas darījumu izpildes vietas.

2014. gada 20. janvārī starp pieteicēju un SIA „Kalveks" noslēgts telpu nomas līgums Nr.120.01./1370 (*acīmredzot domāts telpu īres līgums Nr.20.01./1370*, *lietas 28. sējuma 202. lapa*) par to, ka pieteicēja iznomā SIA „Kalveks" telpas daļu 100 m^2 platībā un saistītā zemes gabala daļu 300 m^2 platībā nekustamajā īpašumā „Jaunzālītes", Brenguļu pagasts, Beverīnas novads. Līguma 2.1. apakšpunktā noteikts, ka pieteicēja apņemas īpašumu SIA „Kalveks" nodot 2014. gada 29. janvārī, sastādot pieņemšanas-nodošanas aktu. 2014. gada 29. janvārī sagatavots īpašuma nodošanas-pieņemšanas akts, kuru no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Kalveks" puses – E. Vīksna (*lietas 28. sējuma 202. lapa*). Par noliktavas telpas daļas nomu sagatavots 2014. gada 28. februāra rēķins Nr.0012, 31. marta rēķins Nr.0018, 30. aprīļa rēķins Nr.0029, 30. maija rēķins Nr.0033, 30. jūnija rēķins Nr.0039 (*lietas 28. sējuma 203.-204. lapa*). Tātad SIA „Kalveks" nekustamajā īpašumā „Jaunzālītes" bija jābūt konkrētai vietai (telpai, nodalītam zemesgabalam), kuru tā iznomā un veic tur savu saimniecisko darbību, kas ir pretrunā ar pieteicējas pārstāvju apsekošanas laikā paskaidroto, ka SIA „Kalveks" struktūrvienības atrašanās vieta konkrēti nav noteikta. Minētais liecina par formālu īres līguma noformēšanu, kā arī to, ka puses neplānoja veikt darījumus.

[3.15.6] Pieteicēja norādīja, ka darījumi notikuši arī bez pārvietošanas, atsaucoties uz /pers. C/ kā pavadzīmju parakstītāju. Pieteicējas vārdā noformētajās pavadzīmēs kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta „Zālītes", Brenguļu pagasts (tur deklarētas pieteicējas, SIA „Kalveks", SIA „Egro AG" un deklarētā pārvadātāja SIA „Alitrans" struktūrvienības), nav norādīta informācija par pārvadātāju (atzīme „bez pārvietošanas"). Saskaņā ar pieteicējas paskaidroto un pavadzīmēm /pers. C/ redzēja kravas un piedalījās to saņemšanā.

/pers. C/ tiesas sēdē (*lietas 32. sējuma 229.-232. lapa*) kopumā apstiprināja, ka darījumi notikuši, spēja izskaidrot dokumentu nozīmi, savus darba pienākumus. Tomēr liecības neradīja skaidrību par to, kurā vietā un kādu uzņēmumu prece atradās pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanas teritorijā īpašumā „Jaunzālītes", Brenguļi, Beverīnas novads, kur ir pieteicējas struktūrvienība „Zālītes". Liecinieks atklāja, ka nav bijis klāt pie katras kravas, par pavadzīmju parakstīšanu kontaktējies ar grāmatvedību, tās lieciniekam tika atsūtītas uz e-pastu, viņš tās aizpildīja un atdeva.

Tiesas ieskatā /pers. C/ liecība apstiprināja to, ka kravas nav izsekojamas. Saimnieciskā darbība notika, taču apstiprinājuma, ka tā notika tā, kā norādīts dokumentos, nav. Tāpat no liecinieka liecībām izriet, ka viņš bija pieteicējas struktūrvienības vadītājs, darba pienākumos ietilpa nodrošināt kokzāģētavas darbu, viņš parakstījies pavadzīmēs par kokzāģētavā ienākušajām un izsniegtajām precēm, bet visus darījumus faktiski slēdza un ar darījumu partneriem kontaktējās V. Straujais, no kura liecinieks saņēma informāciju par gaidāmajām kravām un pasūtījumiem ražošanai.

Tiesa secināja, ka /pers. C/ nav tā persona, kas organizēja darījumu, bet viņa paraksts apliecina preču saņemšanas vai izsniegšanas faktu no pieteicējas struktūrvienības. Jāņem vērā, ka /pers. C/, tāpat kā citas personas šajā lietā, ir bijis darba attiecībās ar vairākiem uzņēmumiem, viņam ir bijusi saistība arī citu sadarbības partneru amatpersonām, piemēram, SIA „Nikars" un SIA „Alitrans". Minētais liek kritiski vērtēt šo personu liecību ticamību un patiesu neitralitāti gan darījumu noformēšanā, gan paskaidrojumu sniegšanā.

[3.15.7] Saskaņā ar pieteicējas 2015. gada 11. maija paskaidrojumos norādīto VID (*lietas 21. sējuma 28. lapa*) pieteicēja līmēto ozolkoka bezzaru līstu ražošanai nepieciešamās izejvielas (sagataves) iegādājās no SIA „Ciekkor" un UAB

Kelsata. Taču, kā secināts šajā spriedumā, SIA „Ciekkor" un UAB Kelsata nesaņēma strīdus preču ražošanai nepieciešamās izejvielas no saviem tiešajiem un to tālāk deklarētajiem darījumu partneriem, tātad nepiegādāja šīs preces pieteicējai, kura savukārt nevarēja veikt šo izejvielu papildu apstrādi un saražot un realizēt līmētās līstes SIA „Kalveks".

Tiesa atzina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Kalveks" faktiski nav notikuši, bet tikai noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem. SIA „Kalveks" iesaiste darījumos ir formāla, vērsta vienīgi uz rekvizītu izmantošanu mākslīgu darījumu noformēšanā ar mērķi iegūt fiskālas priekšrocības. Nav šaubu, ka pieteicējas un SIA „Kalveks" amatpersonas zināja, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos iesaistās, jo par to liecina apstākļu kopums, kas nav izskaidrojams ar nejaušību.

[3.16] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada februāri – jūniju ir veikusi ierakstus par realizācijas darījumiem ar SIA „Egro AG" darījumu vērtībā 1 642 811,04 *euro*, PVN 344 990,32 *euro*.

[3.16.1] Starp pieteicēju un SIA „Egro AG" noslēgti šādi līgumi.

2013. gada 28. marta iekārtu nomas līgums Nr.TL2013-1, ar kuru SIA „Egro AG" nodod, bet pieteicēja par atlīdzību pieņem lietošanā SIA „Egro AG" piederošo taras līniju, nomas maksa 2500 lati bez PVN mēnesī, un sagatavots pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 28. sējuma 225.-226. lapa*).

2013. gada 28. marta (*acīmredzot domāts 28. maija*) iekārtu nomas līgums Nr.2013-2, ar kuru SIA „Egro AG" nodod, bet pieteicēja par atlīdzību pieņem lietošanā SIA „Egro AG" piederošo koksnes žāvēšanas kompleksu Bashild, nomas maksa 1500 lati bez PVN mēnesī, un 2013. gada 28. martā (*acīmredzot domāts 28. maijā*) sagatavots pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 28. sējuma 226.-227. lapa*).

2013. gada 30. maija iekārtu nomas līgums Nr.2013-3, ar kuru SIA „Egro AG" nodod, bet pieteicēja par atlīdzību pieņem lietošanā SIA „Egro AG" piederošo katlu mājas iekārtu komplektu, nomas maksa 1500 lati bez PVN mēnesī, un sagatavots pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 28. sējuma 228.-229. lapa*).

2013. gada 30. augusta iekārtu nomas līgums Nr.TL2013-8, ar kuru SIA „Egro AG" nodod, bet pieteicēja par atlīdzību pieņem lietošanā SIA „Egro AG" piederošo pašgājēju-iekrāvēju UND-180, iekārtu Millenium, lentzāģi-daudzzāģi lentzāģmašīnu DLZ-4 (2002. gads), garinātāju-trīsgalvu, lentzāģi-lentzāģmašīnu ZBL – 60H (2002. gads), lentzāģi-lentzāģmašīnu ZL-50V (2000. gads), lentzāģi-lentzāģmašīnu ZBL-50H (2000. gads), lentzāģi-lentzāģmašīnu ZBL-50H (2000. gads), daudzzāģi-daudzripu zāģmašīnu ZD6-j50D Nr.14 (2000. gads) un 6 vārpstu garenēveli KP6 230S, nomas maksa 1120 lati bez PVN mēnesī, un sagatavots pieņemšanas-nodošanas akts. 2013. gada 30. septembrī pie minētā līguma noslēgta vienošanās. 2013. gada 28. decembra iekārtu nomas līguma TL2013-18 pielikumā ietverts apkopojums par visām pieteicējai iznomātajām iekārtām (*lietas 28. sējuma 230.-232. lapa*).

Minētos dokumentus no pieteicējas puses parakstīja V. Straujais, no SIA „Egro AG" – Artūrs Asrijancs.

No 2014. gada 11. februāra līdz 7. jūnijam pieteicēja izrakstījusi pavadzīmes par līmētu bezzaru ozolkoka līstu realizāciju SIA „Egro AG" (*lietas 28. sējuma 234.-252.lapa un 29. sējuma 2.-4. lapa*).

Pavadzīmes no pieteicējas puses parakstīja /pers. C/, no SIA „Egro AG" – A. Asrijancs. Izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta „Zālītes", Brenguļu pagasts, Beverīnas novads.

[3.16.2] Tiesa konstatēja, ka strīdus periodā preču pārdošana ir notikusi intensīvi un secīgi, kas secināms no pavadzīmju numuriem un datumiem. Izvērtējot pavadzīmēs ietverto informāciju kopsakarā pušu noslēgto pirkuma līgumu, tiesa konstatēja, ka līgums nav identificējams ar strīdus darījumiem, proti, līgumā nav ietverti sadarbības noteikumi attiecībā uz konkrētām precēm. Apšaubāms, ka, iegādājoties šādas specifiskas preces lielos apjomos un dažādos izmēros tālākai realizācijai, netiktu noformēts atsevišķs līgums vai pielikums jau pie esošā līguma, kurā detalizētāk būtu atrunāta piegādes kārtība, apjomi, prasības piegādājamai precei, kvalitāte (garantija) un samaksas kārtība. Pieteicēja arī nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu atsevišķu pasūtījumu veikšanu. Maz ticams, ka intensīvas sadarbības apstākļos, kad preces atsevišķi vēl nepieciešams saražot, nebūtu nekādas liecības par konkrētu pasūtījumu veikšanu. Šo apstākļu kopums norāda uz formālu dokumentu noformēšanu.

Tiesa norādīja, ka darījumu apliecināšanai būtiski, vai darījumā iesaistītās personas spēj sniegt skaidru darījuma noslēgšanas un norises apstākļu raksturojumu, lai iestāde un tiesa varētu gūt par to priekšstatu un tādējādi pārbaudīt darījuma patieso ekonomisko būtību. Tas nenozīmē, ka tādējādi tiek radīts nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri (*sal. Augstākās tiesas 2016. gada 20. oktobra sprieduma Nr.SKA-223/2016 8. punkt*s).

[3.16.3] Tiesas sēdē A. Asrijancs paskaidroja (*lietas 32. sējuma 226.-229. lap*a), ka ar pieteicējas amatpersonu kopā mācījās skolā. 2012. gadā nodibināja uzņēmumu, plānoja nodarboties ar kokmateriālu tirdzniecību. Pārdeva grīdlīstes, kuras tika iepirktas „Zālītēs" un uzreiz vestas uz Šauļiem un pārdotas Nelkium Trade s.r.o. un DR Holding Sp.z.o.o. SIA „Egro AG" no pieteicējas bija iegādājusies teritoriju „Zālītes" un visas iekārtas un ražotni, pēc tam to iznomāja pieteicējai. Liecinieks organizēja transportu un to apmaksāja, transporta pakalpojumus sniedza SIA „Alitrans". Pieteicēja preci iekrāva automašīnās, un tā tika vesta uz Šauļiem. Preces iegādājās bez pārvietošanas, prece pārsvarā tika realizēta uzreiz, pie uzkraušanas apskatīja preci, katru reizi bijis klāt pie preces uzkraušanas. Pats sagatavoja CMR, ko nodeva šoferim, rēķinus sūtīja vēlāk pa pastu. 2013.-2014. gadā prece lielākoties tika vesta uz Šauļiem, kur Nelkium Trade s.r.o. to realizēja Polijas komersantam Dolian Sp.z.o.o., tālākā rīcība ar preci uz pieteicēju vairs neattiecas. Par transportu maksāja SIA „Egro AG". Samaksa tika veikta ar pēcapmaksu, savstarpēju parādu nav.

V. Straujais 2015. gada 12. marta paskaidrojumā (*lietas 21. sējuma 18. lapa*) norādīja, ka SIA „Egro AG" kā darījumu partneris tika izvēlēts, pamatojoties uz personīgiem kontaktiem un piedāvāto preču sortimentu. Pārrunas par nepieciešamo preču sortimentu un daudzumu notika Rīgā. Pasūtījumu izpildi pieteicēja varēja nodrošināt dienas laikā. Preču kvalitāti un daudzumu iegādes brīdī pārbaudīja A. Asrijancs, preces izsniedza /pers. C/, pavadzīmes tika parakstītas uzreiz.

Pieteicēja veica preču uzkraušanu SIA „Egro AG" nodrošinātajā transportā. Norēķini nav un netika veikti savlaicīgi (pretēji A. Asrijanca liecībā minētajam), pieteicēja veic regulāras parāda piedziņas darbības. Iepriekšējs samaksas nodrošinājums netika prasīts. Ražošana notiek tās struktūrvienībā „Kokzāģētava" „Zālītes", Brenguļu pagastā, Beverīnas novadā. Nepieciešamās iekārtas pieteicēja nomā no SIA „Egro AG". Izejvielas līstēm tika iegādātas no UAB Kelsata un SIA „Ciekkor".

[3.16.4] Tiesa atzina, ka pieteicējas un SIA „Egro AG" amatpersonas liecības nesniedz ticamu un objektīvi pārbaudāmu informāciju par savstarpējo darījumu faktisko norisi. Liecības ir vispārīgas, jo amatpersonas apstiprina darījumu faktisko esību, bet no liecībām nav iespējams konstatēt, kā tika panākta vienošanās par darījuma būtiskiem nosacījumiem, ņemot vērā, ka lietā ne sadarbības līgums, ne pirkuma līgums nav iesniegts, tāpat nav iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu atsevišķu pasūtījumu veikšanu.

Tiesas ieskatā, ievērojot darījumu intensitāti un preces apjomu un cenu, tas nav atbilstoši ierastai komercpraksei. Turklāt sabiedrību amatpersonas liecināja, ka pasūtījumi tika veikti gan mutiski, gan elektroniski, gan rakstveidā, taču nekādi pārbaudāmi pierādījumi lietā netika iesniegti, kas norāda uz to, ka šādu pierādījumu nav.

Lai arī pieteicējas un SIA „Egro AG" amatpersonas norāda uz līgumu slēgšanu, pārbaudei nav iesniegts pirkuma vai sadarbības līgums. Apšaubāms, ka normālas komercdarbības prakses ietvaros uzņēmums iegādātos specifiskas preces – līmētas līstes – lielos apjomos tālākai realizācijai, nenoformējot līgumu, kurā atrunāta piegādes kārtība, apjomi, prasības precei, kvalitāte (garantijas), samaksas kārtība. No paskaidrojumiem nav konstatējams, kā tika panākta vienošanās par darījumu nosacījumiem, kā notikusi viedokļu apmaiņa, saskaņošana un tamlīdzīgas darbības, kam būtu jānotiek pirms attiecīgo preču iegādēm. Ņemot vērā ciešo uzņēmumu saistību, ja savstarpējie darījumi būtu faktiski notikuši, abu pušu amatpersonu sniegtā informācija būtu detalizēta un salīdzināma ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem.

A. Asrijanca paskaidrojumos tiesas sēdē ir vērojamas atsevišķas pretrunas. Liecinieks norādīja, ka pats sagatavoja CMR, tomēr viņš nevarēja paskaidrot, ko saprot ar pavadzīmēs ietverto Incoterms 2010. Sākotnēji liecinieks uz tiesas jautājumu, kā pārliecinājās par preces kvalitāti, skaidroja, ka pats apskatījis kravu, jo katru reizi pie kravas uzkraušanas bijis teritorijā, taču vēlāk atbildēja, ka bija darbinieki, kas pārliecinājās par preces kvalitāti.

[3.16.5] Spriedumā analizēto apstākļu kopums norāda, ka visi pieteicējas norādītie materiālu sagatavju piegādes shēmā ietvertie uzņēmumi ir mākslīgi un nav veikuši reālu saimniecisko darbību, tādējādi nav konstatējams, ka pieteicējas rīcībā bija materiāli pieteicējai nepieciešamo preču ražošanai un attiecīgi piegādei tālāk citiem uzņēmumiem.

Saskaņā ar V. Straujā VID sniegto informāciju UAB Kelsata un SIA „Ciekkor" ir identificējamas kā SIA „Egro AG" nepieciešamās produkcijas izejvielu piegādātājas, kā arī kā tādas ir uzrādītas PVN deklarācijās par 2014. gada februāri – jūniju. Kā iepriekš secināts, SIA „Ciekkor" un UAB Kelsata nesaņēma strīda preču ražošanai nepieciešamās izejvielas no saviem tiešajiem un to tālāk deklarētajiem darījumu partneriem.

SIA „Egro AG" amatpersona norādīja, ka preces no pieteicējas iegādājās bez pārvietošanas, taču pārbaudei iesniegtajās 2014. gada jūnijā noformētajās pavadzīmēs vienlaikus ar norādi „bez pārvietošanas" ietvertas atsauces uz starptautiskajiem tirdzniecības noteikumiem FCA (Incoterms 2010) (*piemēram, lietas 29. sējuma 2.-4. lapa*), kuru piemērošana nav saprotama preču piegādēm Latvijā reģistrētam uzņēmumam, turklāt tādām piegādēm, kurās pārvietošana nenotiek.

Lietā konstatētie apstākļi par pieteicējas, SIA „Egro AG" un SIA „Alitrans" savstarpējo saistību, amatpersonu pazīšanos un darījumiem liecina par saskaņotām darbībām faktiski nenotikušu darījumu noformēšanā.

[3.16.6] Tiesa atzina, ka piegādes darījumi ar SIA „Egro AG" faktiski nav notikuši, ir veiktas tikai saskaņotas darbības dokumentu noformēšanā, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, atskaitot priekšnodokli par faktiski neesošiem darījumiem. Pieteicējas un SIA „Egro AG" amatpersonas zināja, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos viņi iesaistās, jo par to liecina iepriekš minēto apstākļu kopums, kas nav izskaidrojams ar nejaušību.

[3.17] Pieteicēja grāmatvedības reģistros par 2014. gada martu ir veikusi ierakstus par darījumu ar SIA „Duntex D" darījumu vērtībā 52 500 *euro*, PVN 11 025 *euro*.

[3.17.1] 2014. gada 3. martā starp pieteicēju un SIA „Duntex D" noslēgts līgums Nr.147 par komplektēšanas darbu pēc rasējuma veikšanu (*lietas 29. sējuma 58.-59. lapa*). Saskaņā ar līgumu materiālu piegādi uz pārvietojamo konteineru, kur notiek detaļu komplektācija, un sagatavoto detaļu tālāku transportēšanu uz objektu veic pasūtītājs. Detaļu komplektācijai paredzētais pārvietojamais konteiners ir novietots Apvienotā Karalistē, Schepton Mellet, Somerset BA4 5NE. Paredzamais darba apjoms – 10 500 gab. detaļu komplekti, noteiktā līgumcena – 5 *euro* par 1 gab. alumīnija detaļas konstrukciju. Darbu veikšanu uzņēmējs uzsāk 2014. gada 10. martā un veic līdz 2014. gada 21. martam. Uzņēmējs apņemas izpildīt darbus objektā saskaņā ar pušu vienošanos un pasūtītāja norādījumiem, saskaņotajā termiņā un atbilstošā kvalitātē. Pēc visu līgumā paredzēto darbu pabeigšanas iesniedzams darbu nodošanas-pieņemšanas akts.

Pieteicēja 2014. gada 21. martā izrakstījusi rēķinu Nr.0014 par alumīnija detaļu komplektēšanu 10.03.2014. – 21.03.2014, rēķinam pievienots Rīgā sastādīts 2014. gada 21. marta nodošanas-pieņemšanas akts (*lietas 29. sējuma 58. lapa*), saskaņā ar kuru alumīnija detaļu komplektēšana veikta no 2014. gada 10. līdz 21. martam, kopējais darba apjoms – 10 5000 gab., līgumcena – 5 *euro*/gab., darba summa – 52 500 *euro* plus PVN 21 % (11 025 *euro*), savstarpēju pretenziju nav. Dokumentus no pieteicējas puses parakstījis V. Straujais, no SIA „Duntex D" – Aivis Veļķers.

[3.17.2] Tiesas sēdē A. Veļķers skaidroja (*lietas 34. sējuma 125.-128. lapa*), ka SIA „Duntex D" būvēja solāro parku uz lauka. Zemē tika iedzīti pāļi, uz kuriem tika būvēta alumīnija konstrukcija. Darbinieki tika piesaistīti uz klemmju komplektēšanas darbu veikšanu, bija jākomplektē ļoti daudzi tūkstoši klemmju, īsā laikā tas nebija iespējams. Darbu veikšanā pieteicēja piesaistīja apakšuzņēmējus, iespējams, Bulgārijas komersantu Euro Trade International. Kā notika

norēķināšanās ar apakšuzņēmēja darbiniekiem, nezina, jo pārskaitīja naudu pieteicējai. Lielākajā objektā bija aptuveni 40 darbinieku. Izvēlējās sadarboties tieši ar pieteicēju, jo nevarēja dabūt darbiniekus, reti kurš cilvēks piekrita braukt strādāt uz divām nedēļām, pieteicēja apņēmās palīdzēt atrisināt šo jautājumu.

A. Veļķers 2014. gada 29. augusta paskaidrojumā (*lietas 32. sējuma 16. lapa*) apliecināja SIA „Duntex D" un pieteicējas 2014. gada 3. martā noslēgto līgumu par alumīnija konstrukciju detaļu komplektāciju Apvienotajā Karalistē, BA4 5NE, Somerset, Schepton Mellet, norādīja, ka materiālus (alumīnija detaļas, skrūves, uzgriežņus u.c.) piegādāja pasūtītājs Kurland Gmbh, kurš nodrošināja arī sakomplektēto detaļu tālāko transportēšanu.

Minētais ir pretrunā līguma nosacījumiem, ka materiālu piegādi un sagatavoto detaļu tālāko transportēšanu uz objektiem veic SIA „Duntex D".

A. Veļķers arī paskaidroja, ka sakomplektētās detaļas iebūvētas saules ģeneratoros dažādās adresēs. SIA „Duntex D" detaļu montāžu saules ģeneratoru apakškonstrukcijās veica vairākos objektos Apvienotajā Karalistē.

Tiesa secināja, ka A. Veļķers paskaidrojumos norādījis pretrunīgu informācija par alumīnija detaļu komplektēšanas darbu veicēju, proti, 2014. gada 11. augustā apgalvots, ka darījumus faktiski veica Bulgārijas komersants Viking Renevable (*lietas 32. sējuma 12.-16. lapa*), bet 2014. gada 29. augustā – pieteicēja. Turklāt paskaidrojumos vairākkārt norādīts, ka pieteicēja piesaistīja apakšuzņēmēju – alumīnija sagatavju montāžas darbus objektā NEW ROW veica Viking Renewable BG EOOD, kas apliecināts A. Veļķera 2014. gada 8. decembra paskaidrojumam pievienotajā Kurland GmbH amatpersonas M. Šiliņa 2014. gada 1. decembra paskaidrojumā.

Tādējādi, ja pieteicēja pildīja starpnieka funkcijas, nav saprotams, kāpēc apakšuzņēmēja piesaiste nav atrunāta līgumā.

SIA „Duntex D" nodokļu audita sākuma sarunā 2014. gada 29. septembrī A. Veļķers par darījumiem ar pieteicēju norādīja vispārīga satura informāciju bez objektīva skaidrojuma par noformēto darījumu norisi un apstākļiem – nav saprotams, kas piedalījās līguma noslēgšanā, kādus darbus līgums paredz, vai noslēgts viens vai vairāki līgumi, nav skaidrs, kas mutiski apliecināja spēju nodrošināt darbu izpildi, līdz ar to rada šaubas par darījumu faktisko esību.

Tiesa secināja, ka SIA „Duntex D" faktiski nebija svarīgi, ar kādiem darbaspēka un materiāltehniskajiem resursiem tiks nodrošināta darbu izpilde, t.i., sabiedrība nepārliecinājās par pieteicējas spēju sniegt pakalpojumus, kas būtu svarīgi faktiski notikušu darījumu ietvaros. Minētais papildus liecina par pārbaudei iesniegto dokumentu formālo raksturu. A. Veļķers sniedza nepilnīgu, pretrunīgu informāciju par strīdus darījuma apstākļiem, kas liecina, ka darījumi nav notikuši atbilstoši noformētajos dokumentos uzrādītajam.

[3.17.3] V. Straujais 2014. gada 8. oktobrī paskaidroja, ka pieteicēja 2014. gada martā – jūlijā sniedza pakalpojumus SIA „Duntex D". 2014. gada martā tika veikti alumīnija detaļu komplektēšanas darbi Apvienotajā Karalistē (nenorādot konkrētu darbu izpildes vietu), darbu veikšanai piesaistīja SIA „Revaldus", kas pilnībā nodrošināja darbu izpildi. Pieteicējas pamatlīdzekļi, inventārs, darbaspēks (izņemot V. Straujo, kurš organizēja darījumus) nebija iesaistīti minētajos darījumos (*lietas 21. sējuma 15. lapa*).

SIA „Duntex D" un pakalpojumu saņēmējs Kurland GmbH kā faktiskos darbu veicējus norāda Bulgārijas uzņēmumu, taču tas nav identificējams no pieteicējas un SIA „Duntex D" noformēto dokumentu satura un noformēto darījumu ķēdes. Tādējādi konkrētajā lietā nav konstatējama pieteicējas vārdā noformētajā strīdus rēķinā norādīto pakalpojumu izcelsme.

[3.17.4] Tiesa iepriekš secināja, ka pieteicējas un SIA „Revaldus" darījums faktiski nav noticis. No V. Straujā paskaidrojuma neizriet cita informācija, kas ļautu tiesai pārliecināties par to, kas un kādā veidā nodrošinājis darbaspēka piesaisti SIA „Duntex D" vajadzībām. Līdz ar to tiesa atzina, ka pieteicējas un SIA „Duntex D" veica saskaņotas darbības, noformējot darījuma dokumentus par faktiski neesošu darījumu ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Pieteicējas un SIA „Duntex D" amatpersonas zināja, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos viņi iesaistās, jo par to liecina apstākļu kopums, kas nav izskaidrojams ar nejaušību.

[3.18] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējai bija tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi darījumiem par ozolkoka līstu piegādi Nelkium Trade s.r.o.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtajai daļai nodokļa 0 % likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, ja 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.

Pieteicēja norāda, ka ir izpildīti minētās normas priekšnoteikumi, jo Čehijas uzņēmums bija reģistrēts kā nodokļa maksātājs attiecīgajā valstī un preces ir piegādātas to saņēmējam uz Lietuvu.

Taču minētās normas priekšnoteikumu pārbaude nav veicama formāli. Ir spēkā vispārējā Eiropas Savienības tiesību prasība, ka darījumam jābūt patiesi notikušam atbilstoši attiecīgā darījuma veida ekonomiskajai būtībai. Darījums nedrīkst būt noformēts galvenokārt vai tikai ar nolūku māksligi (bez ekonomiska iemesla) radīt priekšnoteikumus nodokļa 0 % likmes piemērošanai. Respektīvi, ir aizliegta nodokļa sistēmas izmantošana krāpnieciskā vai citādi ļaunprātīgā nolūkā, bet darījumi ir jāveic patiesi un labā ticībā. Tādējādi piegādātājam ir jāveic visi pasākumi, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai nodrošinātu, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļa nemaksāšanu. Tas, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā, ir veicis visus iespējamos atbilstošos pasākumus nodokļa sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nepieļaušanai un tā dalība krāpšanā ir izslēgta, ir svarīgi apstākļi, lai atzītu tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi (*Eiropas Savienības Tiesas 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 65. un 66. punkts*).

Nepietiek konstatēt fizisku preču pārvietošanu saņēmējam citā Eiropas Savienības dalībvalstī, ja ir pazīmes, kas norāda uz darījuma iesaisti krāpšanā nodokļa jomā.

Lēmumā pieteicējas darījumu neatzīšanai izvirzīts tieši šāds pamatojums, norādot, ka noformēto darījumu jēga ir saskaņotu darbību rezultātā izkrāpt nodokli no valsts.

[3.18.1] Tiesa norādīja, ka tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumus, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļa samazināšanas plānā (*Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 81. punkts*).

Nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi u.tml. Tiesai jāvērtē darījumu slēgšanas apstākļi no to faktiskās puses, vai darījumu dalībnieki ir rīkojušies raksturīgi komerciālai apgrozībai (*Augstākās tiesas 2015. gada 7. decembra sprieduma Nr.SKA-953/2015 7. punkts*).

[3.18.2] Starp pieteicēju un Nelkium Trade s.r.o. 2014. gada 3. janvārī noformēts pirkuma – pārdevuma līgums ar pielikumu Nr.1 un 2014. gada 26. jūnijā – vienošanās pie līguma (*28. sējuma 100.-103. lapa*). Pieteicēja pārdod un Nelkium Trade s.r.o. pērk līmētas ozola un oša līstes saskaņā ar līguma pielikumā Nr.1 norādītajiem izmēriem, apjomu (metros), cenu (*euro* par metru). Pārdevējam preces jāpiegādā pircēja norādītajā adresē Architektu I-3Pl/p, Siauliai, Lietuvā, sedzot visas ar piegādi saistītās izmaksas. Norēķini jāveic tekošā mēneša un 60 dienu laikā. Līgumu pieteicējas vārdā parakstījis V. Straujais, Nelkium Trade s.r.o. vārdā – Romans Nazarovs.

CMR un rēķini (invoice) noformēti par dažāda izmēra līmētu oša bezzaru līstu, oša līstu, līmētu oša durvju apmaļu piegādi 2014. gada februārī – jūnijā 4 559 554 *euro* vērtībā, darījumiem piemērojot PVN 0 % likmi (*lietas 28. sējuma 104.-184. lapa (acīmredzot domāta 114.-135., 137.-184. lapa)*). Rēķinos kā preču izsniegšanas vieta norādīta „Zālītes", Brenguļu pagasts, Beverīnas novads, kā preču saņemšanas vieta – Architektu I-3Pl/p, Siauliai, Lietuva. Saskaņā ar CMR preču nosūtītājs ir pieteicēja, preču saņēmējs – Dolian SP z.o.o., bet pārvadātājs – SIA „Alitrans". Rēķinus un CMR pieteicējas vārdā parakstījis V. Straujais vai /pers. C/, Nelkium Trade s.r.o. vārdā – R. Nazarovs.

[3.18.3] Tiesa secināja, ka no CMR nav konstatējams, vai un kad īpašuma tiesības uz strīdus preci pāriet Nelkium Trade s.r.o., jo preces saņemšana norādītajā izkraušanas vietā (Architektu I-3Pl/p, Siauliai, Lietuvā) apstiprināta ar Dolian SP z.o.o. zīmogu. No iesniegtajiem dokumentiem nav konstatējams, ka preces konkrētajā adresē Lietuvā saņēma, pārbaudīja un tās izkraušanu veica rēķinos norādītais preču pircējs Nelkium Trade s.r.o. Tāpat pārbaudei nav uzrādītas Nelkium Trade s.r.o. izsniegtās pilnvaras vai citi dokumenti, kas apliecinātu Dolian SP z.o.o un to pārstāvju tiesības saņemt preci Nelkium Trade s.r.o. vārdā un rīkoties ar to. Arī 2014. gada 3. janvāra līgums starp pieteicēju un Nelkium Trade s.r.o. neparedz vienošanos par preču nodošanu citai personai. Tādējādi lietā nav pierādījumu preču nodošanai Nelkium Trade s.r.o.

[3.18.4] Tiesas sēdē R. Nazarovs liecināja (*lietas 32. sējuma 221.-226. lapa*), ka pats devies uz Čehiju dibināt uzņēmumu, kas tirgos datorus un telefonus, jo Čehijā ir maksātspējīgāks tirgus. Uz jautājumu par PVN, UIN likmēm Čehijā, nevarēja atbildēt, norādot, ka ar šiem jautājumiem nodarbojās grāmatvedība. Uzņēmējdarbības plāns neīstenojās un sācis nodarboties ar starpniecību Latvijā. Sadarbība ar pieteicēju uzsākta 2012. vai 2013. gadā. Ar Valtu [Straujo] iepazinies sporta zālē. Preču realizācijas kanāli atrasti, izvietojot sludinājumus. Galvenie piegādātāji: pieteicēja, SIA „Egro AG", SIA „SK Standart". Transportu organizēja un apmaksāja pieteicēja. Uz jautājumu kāds uzņēmums preci saņēma Šauļos, Arhitektu 1-3, atbildēja, ka bija vairākas adreses.

Tiesa secināja, ka R. Nazarova liecībās un paskaidrojumos iztrūkst racionāla un normālā komercdarbības praksē balstīta izskaidrojuma izvēlei dibināt uzņēmumu Čehijā. Uzņēmumam nav nekādu saimnieciskās darbības nodrošināšanai izmantojamu resursu, tas neveic darījums savā reģistrācijas valstī, bet deklarē ekonomiski nemotivētus pārrobežu darījumus. R. Nazarovs nespēja saturiski izskaidrot neviena darījuma norisi, nonāca pretrunās par dokumentu sagatavošanu un parakstīšanu. Nevarēja sniegt ne loģisku, ne ekonomiski pamatotu izskaidrojumu tam, kādēļ atsevišķos gadījumos iepirka preces no pieteicējas pa tiešo, bet citos gadījumos no starpniekiem, kas iepirka preces no pieteicējas; nevarēja pateikt, kāda bijusi cenu starpība starp trim lielākajiem piegādātājiem; nevarēja paskaidrot, kas ir trīsstūrveida darījumi, lai gan Čehijas uzņēmums savus darījumus deklarējis kā trīsstūrveida darījumus; nevarēja izskaidrot, kas ir Incoterm. R. Nazarovs neidentificēja personu, kas Dolian Sp.z.o.o. vārdā pieņēma preces dokumentos uzrādītajā piegādes adresē, kaut arī tika apgalvots, ka preces nodotas viņa klātbūtnē. Minētā persona CMR nav uzrādīta kā darījumu dalībnieks preču piegādes brīdī. Tādējādi nav identificējamas visas strīda darījumos faktiski iesaistītās personas. Par R. Nazarova paskaidrojumiem, ka pieteicēja organizēja un apmaksāja transporta izdevumus, tiesa norādīja, ka nav izprotams, kāpēc pieteicēja uzņēmās preču transportēšanas izdevumus, jo normālas komercdarbības prakses ietvaros izdevumus par preču piegādi sedz pircējs vai arī tie tiek iekļauti preces cenā.

2014. gada 9. decembrī pie zvērinātas notāres sastādītajos un parakstītajos R. Nazarova apliecinājumos par liecību sniegšanu (*lietas 30. sējuma 136. lapa*) sniegts vispārīgs darījumu esības apliecinājums, nesniedzot objektīvu, salīdzināmu, pārbaudāmu informāciju par darījumu norisi. Proti, nav uzrādīts pārvadātājs (tikai vispārīgi norādīts, ka piegādi nodrošināja pārdevējs), kad un kādā kārtībā veikti preču pasūtījumi, panāktas vienošanās par piegādes datumiem un apjomiem, vispārīgi paskaidrots, ka preces pasūtīja V.Straujajam vai viņa pilnvarotajam pārstāvim, u.tml..

Tiesa secināja, ka R. Nazarova paskaidrojums un apliecinājumi par liecību sniegšanu nav uzskatāmi par pietiekamiem pierādījumiem strīdus darījumu esības apliecināšanai, gluži pretēji – ņemot vērā visu lietā noskaidroto apstākļu kopumu, to vispārīgais raksturs papildus liecina par šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu.

[3.18.5] Čehijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka Nelkium Trade s.r.o. mītne ir virtuāla, tas Čehijā neveic

saimniecisko darbību, tam nav ne aprīkojuma, ne darbinieku, likumiskais pārstāvis ir Latvijas pilsonis, viņa adrese Čehijā nav atrasta. Likumiskais pārstāvis nav redzējis preci, viņu neinteresē tās kvalitāte, nav pierādījumu par preču eksistenci, transportu, maksājumiem. Preču iegāde un piegāde ir formāla, bez ekonomiska iemesla. Veiktajai darbībai ir pazīmes par savstarpēji saistītām starptautiska rakstura personām, kas viss noved pie fakta, ka ķēdē nodoklis netiek samaksāts, un ir pazīmes par krāpniecisku darbību (*lietas 29. sējuma 208.-241. lapa*).

Par tālāko darījumu partneri Dolian Sp.z.o.o. Polijas nodokļu administrācija norādījusi, ka tas nav sasniedzams ilgu laiku, pārstāvji ar nodokļu administrāciju nesadarbojas, uzņēmums ir pārtraucis iesniegt PVN deklarācijas, pēdējo PVN deklarāciju, pārskatu par preču piegādēm, sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā ir iesniedzis par 2014. gada martu, tātad neapliecina strīdus preču saņemšanu 2014. gada aprīlī – jūnijā, nedeklarē norēķiniem par preču iegādi un pārdošanu nepieciešamos norēķinu kontus (*lietas 29. sējuma 214.-251., 257.-161. lapa*). Polijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija ļauj secināt, ka Dolian Sp.z.o.o. reālu saimniecisko darbību neveic, atbilst nodokļu krāpšanā iesaistīta uzņēmuma pazīmēm – veic tikai starpniecību, tā rīcībā nav pamatlīdzekļu un sniegtie paskaidrojumi par darījumu norisi ir pretrunīgi un vispārīgi.

[3.18.6] Tiesa norādīja – ja nodokļu maksātājs pretendē uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu, kas ir izņēmums no vispārējā pienākuma samaksāt PVN, tad tam ir jānodrošina atbilstoši pierādījumi par darījumiem, kā arī jāatspēko VID šaubas. Dokumentu formāla noformēšana pati par sevi nevar apliecināt preču piegādi uz Eiropas Savienības dalībvalstīm un to priekšnosacījumu objektīvu esību, kas nepieciešami PVN 0 % likmes piemērošanai.

Tiesa secināja, ka pieteicēja faktiski nav piegādājusi preces Nelkium Trade s.r.o. un nav atspēkojusi VID secinājumus, ka nav konstatējams, ka preces vispār ir bijušas pieteicējas rīcībā un ka nav izsekojami un salīdzināmi piegāžu darījumi.

Līdz ar to VID pamatoti koriģēja pieteicējas PVN deklarācijas, samazinot sabiedrības ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību un uz Eiropas Savienības dalībvalstīm piegādāto preču vērtību.

[3.19] Tā kā tiesa atzina, ka pieteicējai tiesiski un pamatoti papildus nomaksai budžetā noteikti nodokļu maksājumi, tiesa, pamatojoties uz Lēmumā Nr.1 piemērotajām tiesību normām, atzina, ka pieteicējai tiesiski ir aprēķināta arī nokavējuma nauda un soda nauda. Tiesa nekonstatēja pārkāpumus VID veiktajos soda naudas un nokavējuma naudas aprēķinos.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 22. oktobra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas, neatkārtojot pieteikumā ietvertos apsvērumus, pamatota šādi.

[4.1] Vērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, pieteicējas ieskatā tiesa neņēma vērā šādus apstākļus: starp pieteicēju un darījumu partneriem noslēgti vispārīgi līgumi par sadarbību, visas darījuma būtiskās sastāvdaļas atrunātas atbilstoši normatīvajiem aktiem noformētos preču rēķinos. Pieteicējai rēķini bija jāapmaksā tikai pēc preču un pakalpojumu saņemšanas, tas izslēdza nepieciešamību izrādīt īpašu interesi par darījumu partneriem. Darījumu partneri deklarējuši darījumus ar pieteicēju. VID nav apstrīdējis lielāko daļu preču un pakalpojumu, kas deklarēti kā saņemti no UAB Delva, UAB Tarulas, UAB Irmaja, OU Abrotsa, SIA „Ciekkor", tālāku realizāciju. VID nav ieguvis pierādījumus tam, ka darījumu partneri reālu saimniecisko darbību neveica. Tiešo un tālāko darījumu partneru pārstāvji tiesas sēdēs apstiprināja darījumu esību un skaidroja to norisi, tiktāl, ciktāl tas bija iespējams, neredzot darījumu dokumentus un sniedzot liecību vairākus gadus pēc strīdus darījumiem.

[4.2] Tiesa neievēroja Augstākās tiesas judikatūrā atzīto, ka pieteicējas tiesību atskaitīt priekšnodokli ierobežojumu nevar pamatot ar tiešo un tālāko darījumu partneru amatpersonu (pārstāvju), to spēju un zināšanu, veikto saimniecisko darbību raksturojošu informāciju, neesot pierādījumiem par to, ka pieteicējai šī informācija bija vai tai vajadzēja būt zināmai un ka pieteicēja pati iesaistījās vai arī zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tiek iesaistīta māksлīgās darījumu ķēdēs ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[4.3] Pieteicēja uzskata, ka tiesa nepareizi iztulkoja Pievienotās vērtības nodokļa 92. pantu, kā arī pārkāpa objektīvās izmeklēšanas principu. Spriedums balstīts uz tiesas šaubām un pieņēmumiem, tiesa nav objektīvi, vispusīgi un pilnīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus.

[4.4] Vērtējot preču un pakalpojumu piegādes, pieteicējas ieskatā tiesa nepamatoti neņēma vērā šādus apstākļus: darījumu partneru pārstāvji tiesas sēdēs apstiprināja darījumu esību un skaidroja to norisi, tiktāl, ciktāl tas bija iespējams, neredzot darījumu dokumentus un sniedzot liecību vairākus gadus pēc strīdus darījumiem. Pieteicēja nav atbildīga par to, kā darījumu partneri organizē saimniecisko darbību. Latvijas Neatkarīgo ekspertu asociācijas 2015. gada 19. jūnija eksperta atzinums Nr.069 apstiprina, ka pieteicēja spēja saražot SIA „Kalveks", SIA „Egro AG", *Nelkium Trade s.r.o.* piegādātās preces.

Tiesa nav ievērojusi Augstākās tiesas judikatūrā (*2012. gada 14. decembra spriedums Nr.SKA-549/2012*) un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā (*2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 un 2014. gada 9. oktobra spriedums lietā C-492/13*) atzīto par PVN 0 % likmes piemērošanu.

[4.5] Pieteicējas ieskatā tiesa secinājumus nav balstījusi uz lietā esošiem pierādījumiem, tostarp pierādījumiem, kas apliecina pieteicējas spēju saražot konkrētas preces, bet gan uz šaubām par darījumu norisi, tostarp pieteicējas un tās darījumu partneru spēju veikt preču piegādes. Tas nevar būt par pamatu priekšnodokļa tiesību atskaitīšanas atteikumam. Pieteicēja nepiekrīt tiesas veiktajam informācijas, ko sniegušas ārvalstu nodokļu administrācijas, izvērtējumam.

[5] VID rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, ievērojot turpmāk minēto.

[5.1] Priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu. VID iegūtie pierādījumi liecina, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši, turpretī pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām"

38. pantam ne audita laikā, ne tiesvedības laikā nav iesniegusi ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu darījumu esību. Tas, ka pieteicēja pārliecinājās par darījumu partneru tiesībspēju, nepievēršoties tam, vai darījumu partneri spēs veikt strīdus darījumus, lietā ir darījumu dokumenti un darījumu partneri formāli apstiprināja darījumus ar pieteicēju, nav pietiekami darījumu esības apliecināšanai. Dokumentu noformēšana par nenotikušiem darījumiem secīgi norāda uz to, ka pieteicēja nevarēja nezināt par darījumu mākslīgo raksturu.

[5.2] Jautājumam par preču un pakalpojumu tālāku realizāciju nav nozīmes, vērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu. Pieteicēja preces un pakalpojumus varēja saņemt citā ceļā (ne no deklarētajiem darījumu partneriem) un pēc tam izmantot savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

II

[6] VID Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas PVN auditu par 2014. gada jūliju – 2015. gada februāri. Audita rezultātā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2016. gada 6. maija lēmumu Nr.30.2-23.15/25583 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.2) pieteicējai nomaksai budžetā aprēķināts PVN 3 834 342 *euro*, nokavējuma nauda 160 429,52 *euro* un soda nauda 2 300 605,22 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 1 323 490,30 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 794 094,18 *euro*, kā arī atteikts atmaksāt deklarēto PVN pārmaksu par 2014. gada oktobri – 2015. gada februāri 1 098 393,91 *euro*.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektors ar 2016. gada 29. septembra lēmumu Nr.30.2-22.7/6398 (turpmāk – Lēmums Nr.2) sākotnējo lēmumu Nr.2 atstāja negrozītu.

Lēmums Nr.2 cita starp pamatots šādi.

[6.1] Pieteicēja 2014. gada jūlija – 2015. gada februāra PVN deklarācijās deklarēja dažādu preču iegādes darījumus ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa un dažādu un pakalpojumu iegādes darījumus UAB Irmaja un, pamatojoties uz šo sabiedrību vārdā noformētajiem rēķiniem, par šiem darījumiem atskaitīja priekšnodokli.

Starp pieteicēju un UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva un OU Abrotsa noslēgtajos līgumos nav ietverti būtiski darījumu norisi identificējoši nosacījumi. Šo sabiedrību vārdā izrakstītajos rēķinos ir norādīta nepatiesa un pārāk vispārīga informācija, rēķinos nav atsauces uz līgumiem.

Starp pieteicēju un UAB Irmaja noslēgtajos līgumos nav ietverti būtiski darījumu norisi identificējoši nosacījumi. Darījumu norisi identificējoši nosacījumi nav ietverti arī darbu pieņemšanas-nodošanos aktos, atsevišķos gadījumos atšķiras šajos aktos un līgumos norādītā informācija. Darījumos ar UAB Tarulas un UAB Delva pieteicēja ir iegrāmatojusi maksājumu veikšanu, darījumos ar UAB Kelsata un OU Abrotsa noformētas trīspusējas vienošanās ar /pers. A/ par parādsaistību dzēšanu, darījumos ar UAB Irmaja pieteicēja norēķinājusies, ievērojami pārsniedzot līgumos norādītos samaksas termiņus.

Pieteicējas amatpersona V. Straujais nesniedza pamatotu skaidrojumu attiecīgo darījumu partneru izvēlei, tam, kā šīs sabiedrības uzzināja par pieteicējas nepieciešamību pēc strīdus precēm un pakalpojumiem, kā pieteicēja pārliecinājās par to spēju veikt attiecīgos darījumus, par darījumu norisi. Pieteicējas darbinieki /pers. G/ un /pers. C/, kuri UAB Delva, UAB Tarulas, OU Abrotsa vārdā izrakstītājās pavadzīmēs norādīti kā preču saņēmēji, paskaidrojumos neminēja preču saņemšanu no šīm sabiedrībām.

VID rīcībā esošā un iegūtā informācija par pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem un tālākajiem darījumu partneriem (ņemot vērā, ka saskaņā ar tiešo darījumu partneru pārstāvju paskaidroto viņu pastāvētās sabiedrības bija tikai starpnieces) neliecina, ka šīs sabiedrības spēja un faktiski arī piegādāja strīdus preces un pakalpojumus. VID ņēma vērā informāciju par sabiedrību resursiem, veikto saimniecisko darbību Latvijā un attiecīgi Igaunijā vai Lietuvā kopsakarā ar sabiedrību savstarpējo saistību, to, ka tiešo un tālāko darījumu partneru amatpersonu sniegtie paskaidrojumi ir vispārīgi, nepilnīgi (par atsevišķiem darījumu aspektiem vispār nav sniegta informācija), pretrunā citu darījumos iesaistīto personu sniegtajiem paskaidrojumiem un nesaskan ar VID iegūto un par darījumiem noformētajos dokumentos ietverto informāciju, kā arī to, ka strīdus preču izcelsme nav identificējama, jo darījumu ķēdēs pēdējais identificējamais posms ir sabiedrības, kuras deklarē darījumus ar vērtību zem 1430 *euro*, neatšifrējot darījumu partnerus,.

Pieteicējas darījumi ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja faktiski nav notikuši, ir bijusi tika dokumentu noformēšana. Pieteicēja pati iesaistījās darījumos ar fiktīvām sabiedrībām.

[6.2] Saskaņā ar pieteicējas PVN deklarācijām un V. Straujā paskaidrojumiem pieteicēja strīdus periodā no UAB Tarulas un UAB Kelsata (un citiem piegādātājiem) nopirktās izejvielas izmantoja, lai saražotu ozolkoka un oša bezzaru līmētas līstes un durvju apmales, ko deklarēja kā realizētas SIA „SK Standart", SIA „Egro AG" un Nelkium Trade s.r.o., savukārt no UAB Irmaja saņemtos pakalpojumus (klemmju sagatavošanas darbi montāžai Vācijā un Lielbritānijā) pieteicēja deklarēja kā sniegtus SIA „Duntex D".

Tā kā nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja saņēma preces un pakalpojumus no UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Irmaja, tad pieteicēja preces un pakalpojumus arī nevarēja realizēt tālāk. Pieteicēja iesaistījās darījumu dokumentu noformēšanā par faktiski neesošām piegādēm.

To papildus apliecina: trūkumi pieteicējas un sabiedrības noslēgtajos līgumos (līgums ar SIA „Egro AG" pārbaudei nav iesniegts), rēķinos, kravu starptautiskajos autopārvadājumu līgumos (CMR) (darījumos ar Nelkium Trade s.r.o.), kas liedz izsekot darījumu norisei; no Lietuvas, Lielbritānijas un Čehijas nodokļu administrācijām saņemtā informācija; no Transporta līdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas (TLKAIS) datu bāzes iegūtā informācija (attiecībā uz darījumiem ar Nelkium Trade s.r.o.); darījumu partneru paskaidrotais par viņu pārstāvēto sabiedrību saimniecisko

darbību un par strīdus darījumu norisi. No SIA „Egro AG" amatpersonas Artūra Asrijanca paskaidrojuma arī izriet, ka pieteicēja un SIA „Egro AG" ir cieši saistītas un informētas par otras sabiedrības darbību, un savas darbības saskaņojušas.

Ievērojot minēto, samazināma deklarēto kopējo ar PVN apliekamo darījumu vērtība, ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtība, ar PVN 21 % likmi apliekamo darījumu vērtība un no tās aprēķinātais PVN darījumos ar Nelkium Trade s.r.o., SIA „SK Standart", SIA „Duntex D", SIA „Egro AG".

[6.3] Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „Kvinto GR" izrakstīto 2015. gada 30. janvāra rēķinu par kokmateriālu atlikumu uzmērīšanu, vērtēšanu, kvalitātes kontroli. Darījumam piemērots Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 7. punkts.

Trūkumi pieteicējas un SIA „Kvinto GR" noslēgtajā līgumā, darbu pieņemšanas-nodošanas aktā, V. Straujā un SIA „Kvinto GR" amatpersonas Romana Gnutova nespēja sniegt objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījuma norisi, kā arī tas, ka SIA „Kvinto GR" nav akreditēta valsts aģentūrā „Latvijas Nacionālais akreditācijas birojs" un nav apdrošinājusi savu civiltiesisko atbildību un pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par pakalpojuma saņemšanu un izmantošanu saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanā, liecina, ka darījums nav noticis, par ko pieteicēja zināja. Līdz ar to ir ierobežojamas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par šo darījumu.

[6.4] Lēmums par audita rezultātiem pieņemts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajā un $3.^1$ daļā noteiktajā termiņā – 148 dienās (audita veikšanas un lēmuma pieņemšanas termiņš pagarināts līdz 60 dienām ar VID ģenerāldirektora 2015. gada 19. maija lēmumu Nr.23.15/L-20567). Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2016. gada 2. marta lēmumu Nr.30.2-23.15/12880 audita veikšanas termiņā netika ieskaitīts laika posms sakarā ar informācijas pieprasīšanu un saņemšanu no Lietuvas un Lielbritānijas nodokļu administrācijām, ar šo lēmumu netika pagarināts audita lēmuma pieņemšanas termiņš, kā to uzskata pieteicēja.

[6.5] Lēmums Nr.2 pamatots ar normām, kas norādītas Lēmumā Nr.1 (sk. šā sprieduma [1.3] punktu) un Augstākās tiesas un Eiropas Savienības tiesas judikatūras atziņām.

[7] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma Nr.2 atcelšanu. Pamatojoties uz minēto pieteikumu, ierosināta administratīvā lieta Nr.A420324416.

Pieteikums cita starp pamatots šādi.

[7.1] VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2016. gada 2. marta lēmums Nr.30.2-23.15/12880, ar kuru pagarināti procesuālie termiņi, pieņemts, pārkāpjot kompetenci, jo atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajai daļai un $3.^1$ daļai lēmumu par audita termiņa pagarināšanu ir tiesīgs pieņemt tikai VID ģenerāldirektors. Audits veikts, pārsniedzot likumā noteikto termiņu, tas uzsākts 2015. gada 2. martā un audita lēmums pieņemts 2016. gada 6. maijā, tātad tika veikts 432 dienas. Pieļautie pārkāpumi ir būtiski, un tas ir patstāvīgs pamats Lēmuma Nr.2 atcelšanai.

[7.2] Par preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā pieteicēja, atsaucoties uz Augstākās tiesas judikatūru (*2012. gada 14. decembra spriedums Nr.SKA-549/2012*) un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (*2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 un 2014. gada 9. oktobra spriedums lietā C-492/13*), norāda, ka lietā esošie pierādījumi apstiprina pieteicējas darījumu ar Nelkium Trade s.r.o. esību un priekšnoteikumu PVN 0 % likmes piemērošanai izpildi, proti, strīdus preces tika transportētas no Latvijas uz galamērķi citā Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrētam PVN maksātājam.

[7.3] Par piegādēm Latvijas teritorijā pieteicēja norāda – tas, ka pieteicējas un SIA „Duntex D" noslēgtais līgums neparedz apakšuzņēmēju piesaisti un darbu pieņemšanas-nodošanas akti nav sastādīti darbu izpildes vietās Vācijā un Lielbritānijā, neapliecina, ka darījumi nav notikuši.

Nelkium Trade s.r.o., SIA „Duntex D", SIA „SK Standart" un SIA „Egro AG" amatpersonas un pieteicējas piegādātāju amatpersonas apliecināja strīdus darījumu esību.

[7.4] Pieteicēja ir izpildījusi visus priekšnoteikumus tiesību atskaitīt priekšnodokli darījumos ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa un UAB Irmaja izmantošanai.

Pieteicēja pirms darījumu noslēgšanas pārliecinājās, vai darījumu partneri reģistrēti PVN maksātāju reģistrā, un par to tiesībspēju (reģistrācija komercreģistrā). VID šīs sabiedrības atzinis par saimnieciskās darbības veicējiem. Sabiedrības deklarēja darījumus ar pieteicēju un to amatpersonas un tālāko darījumu partneru amatpersonas (pārstāvji) sniedza atbildes uz VID uzdotajiem jautājumiem un iesniedza VID pieprasītos dokumentus, tā apliecinot strīdus darījumu esību. VID nav apšaubījis no UAB Delva, OU Abrotsa un UAB Irmaja iegādāto preču realizāciju un pakalpojumu sniegšanu tālāk, tātad nav apšaubījis, ka pieteicēja šīs preces un pakalpojumus saņēma.

[7.5] Pieteicēja, atsaucoties uz Augstākās tiesas judikatūru, uzsver – pat ja pieteicējas darījumu partneri vai to piegādātāji savu saimniecisko darbību organizējuši u n veikuši, pārkāpjot normatīvo aktu prasības, tas nepierāda, ka pieteicēja par iespējamu nelikumību esību ir zinājusi vai tai vajadzēja objektīvi zināt. Iespējams, pieteicējas piegādātāji nav pilnībā deklarējuši savu saimniecisko darbību, vai norādījuši nepilnīgus vai nepatiesus datus, bet pieteicēja šādu informāciju nav varējusi likumīgi iegūt un pārbaudīt, tāpēc tiesiski paļāvās, ka tās piegādātāji preces un pakalpojumus piegādāja tiesiski un tām samaksātais PVN atskaitāms kā priekšnodoklis. VID nav ieguvis pierādījumus tam, ka pieteicēja darījumos iesaistījusies apzināti, ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

[7.6] SIA „Kvinto GR" amatpersona apliecināja strīdus darījumu esību. Sabiedrībai nebija jābūt akreditētai valsts aģentūrā „Latvijas Nacionālais akreditācijas birojs" un nebija jāapdrošina civiltiesiskā atbildība.

[8] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 16. marta spriedumu pieteicējas pieteikums par Lēmuma Nr.2 atcelšanu

noraidīts.

Spriedums motivēts šādi.

[8.1] Pieteicēja PVN deklarācijā atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja un SIA „Kvinto GR". VID apstrīdēja darījumus un ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par tiem.

[8.2] Tiesa atsaucās uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktā un 92. panta ceturtajā daļā noteikto par nodokļa maksātājam tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Tiesa norādīja uz Augstākās tiesas judikatūras atziņām 2009. gada 23. aprīļa sprieduma Nr.SKA-53/2009 8. punktā un 2013. gada 10. maija sprieduma Nr.SKA-2/2013 7. punktā (*sk. šā sprieduma 3.2. punktu*).

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām izriet, ka VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt no PVN summas, kas viņam jāmaksā, nodokli, kas ir maksājams vai ir samaksāts par viņam sniegtiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka šiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šī rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu. Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļu administrācija nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 62. punktu*).

Tātad, konstatējot, ka preces vai pakalpojumi ir saņemti, bet rēķina izsniedzējs ir veicis prettiesiskas darbības vai ir fiktīvs uzņēmums, ir jāpārliecinās, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tās darījumi ir saistīti ar PVN krāpšanu.

Lai 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. Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz VID, bet tos jāatspēko pieteicējam (*sk. Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma SKA-12/2013 12. punktu*).

Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2013. gada 7. maija sprieduma Nr.SKA-14/2013 8. punktu*).

Lai PVN maksātājs būtu tiesīgs atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās PVN summas, primāri nepieciešams konstatēt, ka nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis preces vai pakalpojumus, kas ir norādīti cita nodokļa maksātāja izrakstītajā rēķinā vai pavadzīmē.

Tiesa secināja, ka ir jāpārbauda, vai VID ir pamatoti apšaubīja pieteicējas darījumu ar deklarētajiem darījumu partneriem esību. Fakts, ka dokumenti formāli ir noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām, ir tikai viens no pierādījumiem, kas apstiprina darījuma esību.

[8.3] Pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar UAB Tarulas.

[8.3.1] Starp pieteicēju un UAB Tarulas 2013. gada 19. decembrī noslēgts līgums, UAB Tarulas apņemas piegādāt pieteicējai dažādas preces saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 7. sējuma 27. lapa*). UAB Tarulas izrakstījusi pavadzīmes par koksnes atgriezumu, malkas, granulu līmētu sagatavju, palešu sagatavju piegādi (*lietas 3. sējuma 56.–220. lapa, 6. sējuma 178.– 273. lapa*).

Tiesa secināja, ka līgumā nav norādītas būtiskas darījuma detaļas, piemēram, nav norādīts, kādas preces UAB Tarulas piedāvā piegādāt. No līgumā ietvertā formulējuma tās varētu būt jebkuras preces, lai gan 2017. gada 1. novembra tiesas sēdē UAB Tarulas amatpersona A. Villers liecināja, ka vispirms atradis piegādātāju SIA „Spandex". Tātad UAB Tarulas vajadzēja būt zināmam, kādas preces tiks piegādātas pieteicējai. Nav saprotams, kāpēc tas nav norādīts līgumā.

Līgumā noteikts, ka par preču apmaksas kārtību puses vienojas pirms attiecīgās piegādes izdarīšanas, maksimālais apmaksas termiņš ir 90 dienas no preces saņemšanas dienas. Pavadzīmēs norādīts, ka apmaksa veicama ar pārskaitījumu, bet samaksas termiņš nav norādīts. No lietā esošajiem dokumentiem nav saprotams, kādā termiņā veicama apmaksa par piegādātajām precēm. Saskaņā ar līguma noteikumiem katrā gadījumā samaksas termiņš nosakāms individuāli, bet grāmatvedības dokumentos tas nav atrunāts.

[8.3.2] UAB Tarulas 2015. gada 27. marta un 5. maija paskaidrojumos norādīja, ka 2014. gada februārī pēc ilgstošām sarunām tika uzsākta preču piegāde pieteicējai (*lietas 7. sējuma 25., 26. lapa*). A. Villers 2017. gada 1. novembra tiesas sēdē liecināja, ka pieteicēju atradis internetā un pēc sarunām 2014. gada sākumā sācis sadarboties.

Tiesa atzina, ka A. Villera sniegtā informācija ir vispārīga. 2013. gada 19. decembrī noslēgtā līguma noteikumi ir vispārīgi, un līgums neatrunā nekādas darījuma detaļas, līdz ar to nav saprotams, kādas pārrunas ir notikušas un kur tās tikušas fiksētas.

Pieteicējas valdes loceklis, kurš parakstījis līgumu un daļu no pavadzīmēm, 2017. gada 20. septembra tiesas sēdē liecināja, ka A. Villers esot dzirdēts, bet uzņēmumu neatminoties.

Tiesa norādīja, lai arī sniegtajās liecības darījumos iesaistītās personas vispārīgi apliecina darījumu veikšanu, liecību vispārīgais raksturs norāda, ka darījumu dokumenti noformēti formāli, bet faktiska preču piegāde nav notikusi. No lietā esošajām pavadzīmēm un VID veiktā aprēķina redzams, ka pieteicējas un UAB Tarulas kopējā darījumu vērtība bija 7 375 440,56 *euro*. Tiesas ieskatā tik nozīmīgu darījumu partneri pieteicējas amatpersonai vajadzētu atcerēties.

[8.3.3] Par UAB Tarulas izrakstītajās pavadzīmēs norādītajām dažādu preču izsniegšanas vietām iegūta šāda informācijs:

1) „Birzlejas", Nītaures pagasts, Amatas novads īpašnieks (*acīmredzot domāts nomnieks*) /pers. H/ 2016. gada 15. janvārī sniedzis paskaidrojumu, ka telpas iznomātas SIA „Aglis" (*lietas 7. sējuma 3. lapa*);

2) preču izsniegšanas vietas „Sauleskalns 1", Mārkalnes pagasts, Alūksnes novads īpašnieks /pers. I/ 2014. gada 5. decembra (*acīmredzot domāts 28. augusta*) paskaidrojumā norādījis, ka īpašums ir nodots ZS „Sauleskalns" saimnieciskajām vajadzībām. Savukārt ZS „Sauleskalns" 2013. gadā ir noslēgusi līgumu ar pieteicēju (*lietas 7. sējuma 6. lapa*);

3) „Aizupes 1", Baldones pagasts, Baldones novads īpašnieks SIA „Gabriss" 2014. gada 20. augusta paskaidrojumā sniedza informāciju, ka 2013. gada 2. janvārī ir noslēgts nomas līgums ar pieteicēju par laukuma lietošanu (*lietas 7. sējuma 8.-10. lapa*);

4) „Mūrnieki 1", Klintaines pagasts, Pļaviņu novads īpašnieks SIA „Krauss" 2016. gada 25. janvāra paskaidrojumā sniedza informāciju, ka 2013. gada 2. janvārī ir noslēgts nomas līgums ar pieteicēju par nokraušanas laukuma lietošanu (*lietas 7. sējuma 12.-16. lapa*);

5) „Zīles", Taurupes pagasts, Ogres novads īpašnieks Ogres novada pašvaldība 2016. gada 28. janvāra paskaidrojumā sniegusi informāciju, ka nav pieņēmusi nevienu lēmumu, kurš saistīts ar minētā īpašuma nodošanu izmantošanā, un to iznomājusi (*lietas 7. sējuma 18. lapa*);

6) preču izsniegšanas vietā „Skanstnieki 4", Pļaviņu novadā VID 2016. gada 19. janvārī veica apsekošanu, kurā konstatēja, ka tur darbību veic SIA „LV Black Bull", zemes īpašnieks /pers. J/ norādīja, ka pieteicēja tur saimniecisko darbību neveic (*lietas 7. sējuma 19. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka atsevišķās adresēs pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību, bet UAB Tarulas saistība ar šīm vietām nav konstatējama.

[8.3.4] Lietuvas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka UAB Tarulas saimnieciskās darbības veikšana tās deklarētajā juridiskajā adresē Lydos g. 58A-1, Šiauliai netika konstatēta, to neapstiprināja arī šajā adresē dzīvojošā /pers. K/, struktūrvienības uzņēmumam nav reģistrētas. UAB Tarulas īpašnieks un direktors no 2013. gada 19. novembra līdz 2015. gada 18. jūnijam bija A. Villers (arī vienīgais darba ņēmējs), no 2015. gada 19. jūnija – Ukrainas pilsonis Oleksijs Osipčuks, kurš aicinājumu sniegt paskaidrojumu atstāja bez ievērības. UAB Tarulas grāmatvedību līdz 2015. gada 3. jūnijam kārtoja UAB Buhalsita grāmatvede /pers. L/, kura sniedza informāciju, ka ar A. Villeru sazinājās, iegādes un realizācijas dokumentu reģistrus saņēma tikai ar e-pasta starpniecību no grāmatvežiem Latvijā, bet nesaņēma pirmdokumentus. Skaidru naudu nodokļu nomaksai piegādāja Latvijas pilsonis, kurš sevi neidentificēja (*lietas 10. sējuma 206.-207. lapa*).

Tātad nav konstatējama UAB Tarulas saimnieciskās darbības veikšanas vieta, tā faktiski neatrodas juridiskajā adresē. Nav konstatējams, ka amatpersona faktiski veikusi valdes locekļa funkcijas, proti, organizējusi grāmatvedības kārtošanu. Tiesa atzina par maz ticamu, ka UAB Tarulas patiešām piegādāja preces pieteicējai.

[8.3.5] UAB Tarulas 2015. gada 27. marta un 5. maija paskaidrojumos norāda, ka preces iepirktas no SIA „Spandex". UAB Tarulas PVN deklarācijā par 2014. gada jūliju – 2015. gada februāri uzrādījusi vienu darījumu partneri SIA „Spandex" (*lietas 11. sējuma 193.-227. lapa*).

SIA „Spandex" reģistrēta Uzņēmumu reģistrā 2013. gada 20. novembrī, tās deklarētais darbības veids ir pārtikas produktu, dzērienu un tabakas nespecializētā vairumtirdzniecība (*lietas 12. sējuma 51.-52. lapa*). Tās vienīgais darbinieks ir bijis amatpersona Rihards Lucis (*lietas 12. sējuma 40.-47. lapa*). SIA „Spandex" saskaņā VID datubāzē pieejamo informāciju 2015. gada 4. jūnijā izslēgta no PVN maksātāju reģistra.

VID 2014. gada 25. augustā veiktajā apsekošanā nekonstatēja SIA „Spandex" darbību deklarētajā struktūrvienībā „Noliktava ar teritoriju" „Jaunzālītēs", Brenguļu pagastā, Beverīnas novadā (*lietas 8. sējuma 46. lapa*). Apsekošanas laikā /pers. C/ sniedza informāciju, ka SIA „Spandex" nebija konkrētas vietas, kur glabāt preces, tās novietoja brīvajās vietās. Tiesa konstatēja, ka minētais ir pretrunā starp SIA „Spandex" un pieteicēju 2013. gada 17. decembrī noslēgtajā telpu īres līgumā noteiktajam, ka pieteicēja SIA „Spandex" lietošanā nodod 600 m^2 lielu telpas daļu un 600 m^2 lielu ar šīm telpām saistīto teritoriju (*lietas 8. sējuma 43.-45.lapa*).

SIA „Spandex" 2014. gada pārskatā nedeklarē ne pamatlīdzekļu, ne krājumu atlikumus, tikai būtiskas debitoru un kreditoru parādu summas (*lietas 12. sējuma 48.-50. lapa*). Tiesa neguva apstiprinājumu tam, ka SIA „Spandex" rīcībā bija darījumu nodrošināšanai nepieciešamie materiāltehniskie resursi, kā arī nav konstatējami ne darbinieki, ne arī saimnieciskās darbības veikšana reģistrētajā struktūrvienībā.

SIA „Spandex" valdes loceklis R. Lucis 2015. gada 7. maijā un 15. maijā sniegtajos paskaidrojumos norādīja, ka piegādātās preces iegādājās no SIA „Outrange", SIA „Slanec", SIA „Booking Riga" un SIA „Ozarx", ar kurām noslēgta mutiska vienošanās par preču piegādi. Piegādātāji preces piegādāja uz UAB Tarulas norādītajām adresēm vai arī uz noliktavu „Jaunzālītēs", Brenguļu pagastā, Beverīnas novadā. Noliktavā preces netika uzglabātas, tajā pašā dienā realizētas UAB Tarulas (*lietas 8. sējuma 2.-5. lapa*). Minētais ir pretrunā 2014. gada 25. augustā apsekošanas laikā /pers. C/ sniegtajai informācijai, ka SIA „Spandex" preces noliktavā uzglabāja ne ilgāk par nedēļu.

Tāpat arī paskaidrojumā norādīts, ka preču kvalitāti un atbilstību kontrolēja UAB Tarulas. Savukārt no UAB Tarulas valdes locekļa A. Villera paskaidrotā, tostarp 2017. gada 1. novembra tiesa sēdē, neizriet, ka veiktas aktīvas pārbaudes attiecībā uz preču kontroli.

Tātad ir konstatējama darījumu ķēde, kurā iesaistītās personas faktiski nepārbauda preci un preces kvalitāti, kas liecina,

ka darījumi nav tikuši veikti.

Pārbaudot SIA „Spandex" un UAB Tarulas izrakstītās pavadzīmes, tiesa secināja, ka preces vienā dienā iegādātas un realizētas tālāk. Piemēram, 2014. gada 1. jūlijā SIA „Spandex" par kokskaidu granulu piegādi izrakstīja pavadzīmi UAB Tarulas un UAB Tarulas – pieteicējai (*lietas 6. sējuma 178. lapa, 7. sējuma 63. lapa*). Turklāt konkrētajā gadījumā UAB Tarulas preci iepirka par 74 555,59 (*acīmredzot domāts 74 555,99*) *euro* un pārdeva par 74 705,40 *euro*. Tātad UAB Tarulas piemērotais uzcenojums ir 150,01 (*pareizi ir 149,41*) *euro* jeb 0,2 %.

[8.4] Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar UAB Kelsata.

[8.4.1] Starp pieteicēju un UAB Kelsata 2013. gada 20. decembrī noslēgts līgums, saskaņā ar kuru tā apņemas piegādāt pieteicējai dažāda izmēra ozolkoka, oša bezzaru, līmētas sagataves (*lietas 8. sējuma 121. lapa*). UAB Kelsata izrakstījusi pavadzīmes par līmētu ozola sagatavju piegādi (*lietas 1. sējuma 240.–250. lapa, 2. sējuma 2.-82. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka līgums nesatur vienošanos par preču pasūtīšanas kārtību, piegādes termiņiem, sankcijas par šo termiņu neievērošanu, preču kvalitātes prasības un preču specifikāciju. Līgumā vispārīgi norādīts, ka par piegādi ir atbildīgs pircējs, bet nav norādīts, kurš segs ar transportēšanu saistītos izdevumus.

[8.4.2] Pavadzīmes UAB Kelsata vārdā parakstījis I. Plostnieks, pieteicējas vārdā – /pers. C/.

I. Plostnieks VID sniedzis paskaidrojumu, kurā norādījis, ka pēc veiksmīgām sarunām 2013. gada 20. decembrī noslēdza sadarbības līgumu un 2014. gada janvārī uzsāka sadarbību ar pieteicēju. UAB Kelsata realizēja pieteicējai līmētas ozola vai oša sagataves, kuras iegādājās no SIA „Bonax" noliktavā „Lilastes Priedes", Lilaste, Carnikavas novadā. SIA „Bonax" nodrošināja ar nepieciešamo aprīkojumu un darbaspēku preču pārkraušanai un preču transportēšanu pieteicējai (*lietas 8. sējuma 113.-117. lapa*).

I. Plostnieks 2017. gada 1. novembra tiesa sēdē liecināja, ka prece tikusi atvesta uz Lilasti un pārkrauta uz pieteicējas transportu. Preci pieņēma V. Straujais, esot pazīstams arī ar /pers. C/.

VID 2014. gada 28. martā apsekoja SIA „Bonax" struktūrvienību, kas atrodas „Lilastes Priedes", Lilaste, Carnikavas novadā. Apsekošanas laikā saimnieciskās darbības veikšana netika konstatēta un uzņēmuma pārstāvji netika sastapti (*lietas 9. sējuma 107. lapa*), lai gan struktūrvienība reģistrēta 2014. gada 17. martā (*lietas 12. sējuma 139.-140. lapa*). Apsekošanā konstatēta SIA „Dainar" saimnieciskā darbība, sabiedrība par SIA „Bonax" saimniecisko darbību objektā nebija informēta.

Tiesa secināja, ka I. Plostnieks nav sniedzis darījumu norisi identificējošu un izsekojamu informāciju. Viņa sniegtā informācija ir pretrunā VID konstatētajam, ka SIA „Bonax" norādītajā adresē saimniecisko darbību neveica. Tāpat arī preču pieņemšanu nav veicis V. Straujais, bet /pers. C/.

[8.4.3] Lietuvas nodokļu administrācija 2015. gada 10. septembrī sniedza informāciju, ka UAB Kelsata reģistrētais saimnieciskās darbības veids ir vairumtirdzniecība uz līguma pamata vai par atlīdzību. Uzņēmuma īpašnieks (no 2013. gada 31. janvāra līdz 2015. gada 24. maijam), vadītājs un darba ņēmējs (no 2013. gada 29. janvāra līdz 2015. gada 24. maijam) ir I. Plostnieks, no 2015. gada 25. maija uzņēmuma īpašnieks ir Ukrainas pilsonis /pers. M/. UAB Kelsata grāmatvede ir /pers. L/. Uzņēmums Lietuvā saimniecisko darbību neveic, nav iespējams konstatēt darījumu starp UAB Kelsata un pieteicēju faktisko esību (*lietas 10. sējuma 210. lapa*).

Minētais tiesas ieskatā liek apšaubīt, ka UAB Kelsata veikusi saimniecisko darbību.

[8.4.4] Lietā atrodas starp UAB Kelsata, /pers. A/ un pieteicēju 2014. gada 29. jūlijā, 2. septembrī, 16. septembrī, 2. oktobrī, 30. oktobrī, 12. novembrī, 24. novembrī, 2. decembrī, 9. decembrī, 15. decembrī, 18. decembrī un 30. decembrī noslēgtās vienošanās par norēķiniem (*lietas 1. sējuma 219.-239. lapa, 14. sējuma 136.-137. lap*a). Ar līgumiem pieteicēja tiek atbrīvota no pienākuma maksāt piegādātājam parādu.

Tiesa atzina, ka faktiski notikušu darījumu gadījumā, ņemot vērā darījumu summas, nav loģiski izskaidrojama, piemēram, 2014. gada 29. jūlija vienošanās par 2 000 000 *euro* parādu, 2015. gada 26. janvāra vienošanās par 570 000 *euro* parādu, 2014. gada 2. oktobra vienošanās par 1 820 000 *euro* parādu. Nav saprotama /pers. A/ iesaiste darījumā un apjomīgu naudas līdzekļu aizdošana.

I. Plostnieks 2017. gada 1. novembra tiesas sēdē liecināja, ka norēķinājās ar SIA „Bonax", saņemot samaksu no pieteicējas. Tā kā bijusi aizķeršanās ar pieteicējas maksājumiem, aizņēmies naudu no /pers. A/, kuru iepriekš neesot pazinis, pats esot viņu uzmeklējis.

[8.4.5] UAB Kelsata paskaidrojumos norāda, ka pieteicējai piegādātās preces iepirktas no SIA „Bonax". UAB Kelsata PVN deklarācijā uzrādījusi darījumu partneri SIA „Bonax" (*lietas 11. sējuma 229.-258. lapa*).

SIA „Bonax" reģistrēta Uzņēmumu reģistrā 2013. gada 11. novembrī, tās deklarētais darbības veids ir plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība. SIA „Bonax" juridiskā adrese reģistrēta Kuldīgas ielā 38A, Rīgā. Nekustamā īpašuma īpašniece /pers. N/ 2015. gada 1. jūnija (*acīmredzot domāts 22. maija*) paskaidrojumā norādījusi, ka 2012. gada 28. maijā noslēdza nomas līgumu Nr.12 ar SIA „Pro Deal" par adreses izmantošanu korespondences saņemšanai ar tiesībām to nodot apakšnomā, ar SIA „Bonax" līgumu nav slēgusi (*lietas 9. sējuma 109. lapa*).

VID 2014. gada 28. martā, apsekojot struktūrvienību „Teritorija" adresē „Lilastes Priedes", Lilastē, Carnikavas novadā, saimnieciskās darbības veikšanu nekonstatēja un uzņēmuma pārstāvjus nesastapa (*lietas 9. sējuma 107. lapa*). Tiesa secināja, ka SIA „Bonax" juridiskā adrese nav tikusi reģistrēta vietā, kur sabiedrība faktiski atrodas, kā arī nav konstatējama saimnieciskās darbības veikšana reģistrētajā struktūrvienībā.

SIA „Bonax" nav iesniegusi 2014. gada pārskatu (*lietas 12. sējuma 139.- 141. lapa*), tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu.

SIA „Bonax" bijušais valdes loceklis M. Melnacis VID 2015. gada 7. maija un 15. maija paskaidrojumos (*lietas 9.*

sējuma 37.-39. lapa) norādīja, ka SIA „Bonax" pērk un pārdod preces noliktavā „Lilastes Priedes", Lilastē, Carnikavas novadā, mēneša ietvaros preces tika iepirktas no viena sadarbības partnera, lai būtu vieglāk kontrolēt kravu plūsmu un norēķinus, līgumi par preču piegādi netika noslēgti. Preču piegādi un transportēšanu uz SIA „Bonax" noliktavu nodrošināja piegādātāji.

No paskaidrojuma tiesa secināja, ka arī tālākais darījumu partneris norāda, ka ir bijis tikai starpnieks. Tiesas ieskatā nav ekonomiski pamatota izskaidrojuma tam, ka darījumu ķēde faktiski sastāv tikai no starpniekiem, un nav saprotama preču izcelsme un faktiskais ražotājs.

[8.5] Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar UAB Delva.

[8.5.1] UAB Delva pieteicējai izrakstījusi pavadzīmes par auto preču, rezerves daļu, auto riepu u.c. auto preču piegādi. Preču izsniegšanas vieta norādīta „Rozeni" Mārupes pagasts, Mārupes novads, preču saņemšanas vieta Granīta iela 32/4, Salaspils l.t., pavadzīmes UAB Delva vārdā parakstījusi S. Žodziņa (*lietas 2. sējuma 85.-182. lapa, 9. sējuma 114.-146. lapa*).

Starp pieteicēju un UAB Delva 2013. gada 19. decembrī noslēgts līgums Nr.1846 (*lietas 2. sējuma 83. lapa*), saskaņā ar kuru pieteicēja pērk dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Iepazīstoties ar līgumu, tiesa secināja, ka tas neparedz konkrētas vienošanās par piegādātajām precēm, nenosaka preču sortimentu. Ņemot vērā, ka pieteicēja saskaņā ar pavadzīmēm iegādājās auto preces un rezerves daļas, līgumā būtu būtiski noteikt garantijas saistības un preču kvalitātes kritērijus. Ņemot vērā darījumu summu 8 217 497,45 *euro* auditētajā periodā, līguma vispārīgais raksturs liecina par līguma formālu noslēgšanu.

[8.5.2] Lietuvas nodokļu administrācija sniedza informāciju, ka UAB Delva amatpersona no 2012. gada 28. maija ir Baltkrievijas pilsonis Siarhei Smaliuk (*lietas 10. sējuma 211.-213. lapa*), kurš saskaņā ar Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes sniegto informāciju nav ieceļojis Latvijas Republikā un nav saņēmis darba vai uzturēšanās atļauju (*lietas 10. sējuma 164. lapa*). Tas kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem norāda, ka, visticamāk, UAB Delva saimniecisko darbību nav vadījusi tās amatpersona.

[8.5.3] UAB Delva pilnvarotā persona S. Žodziņa 2015. gada 30. aprīlī sniedza VID paskaidrojumu, ka pieteicējai piegādātās preces iegādājās no SIA „JZ Capital". Preces UAB Delva neuzglabāja, bet tajā pašā dienā pārdeva pieteicējai. Preces uz to izsniegšanas vietu piegādāja SIA „JZ Capital", tālāk pieteicējas uzdevumā – SIA „Alitrans" (*lietas 9. sējuma 155.-156. lapa*).

S. Žodziņa 2017. gada 18. decembra tiesas sēdē liecināja, ka bija UAB Delva direktore, uzņēmuma vārdā parakstīja pavadzīmes un rēķinus. Nezina, vai uzņēmumā bija citi darbinieki. Darba uzdevumus devis īpašnieks.

Tiesa secināja, ka S. Žodziņa vispārīgi norāda, ka ir veikusi darījumus ar pieteicēju, bet iesaiste darījumos ir bijusi formāla vai nav bijusi vispār. Par to liecina norādītais, ka UAB Delva bija tika formāls starpnieks starp pieteicēju un SIA „JZ Capital". Nav saprotama UAB Delva loma piegādes ķēdē, jo S. Žodziņa ir tikai formāli nodevusi no vienas personas citai pasūtījumus un cenas.

[8.5.4] Lietuvas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka nevarēja sazināties ar ne ar Siarhei Smaliuk, ne ar S. Žodziņu, nav saņēmusi nekādu informāciju (nodokļu deklarācijas, pārskatus u.c.), kas apstiprinātu, ka UAB Delva Lietuvā faktiski veic saimniecisko darbību (*lietas 10. sējuma 211.-213. lapa*).

Tiesa uzskatīja par maz ticamu, ka UAB Delva faktiski veikusi saimniecisko darbību, jo uzņēmums, kas faktiski darbojas, parasti ir sasniedzams nodokļu administrācijai un arī iesniedz pārskatus un deklarācijas.

[8.5.5] Par pavadzīmēs norādīto pārvadātāju SIA „Alitrans" secināms, ka tāpat kā pieteicējai tās struktūrvienības deklarētas „Zālītes", Brenguļu pagastā, Beverīnas novadā, „Mārtiņmuiža", Mārupes novadā un Granīta ielā 32 k-4, Acone, Salaspils pagastā (*lietas 11. sējuma 90.-92. lapa*). VID konstatēja, ka grāmatvedības uzskaiti tāpat kā pieteicējai kārto SIA „Daiydium" (*acīmredzot domāts SIA „Dacrydium*"). Pieteicējas, SIA „Alitrans", SIA „Dacrydium" biroji deklarēti vienā adresē „Mārtiņmuiža", Mārupes novadā. Minētie apstākļi liecina par šo uzņēmumu saistību un iespējām veikt saskaņotas darbības nenotikušu darījumu noformēšanā.

[8.5.6] UAB Delva vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajai preču izsniegšanas adresei „Rozeni", Mārupes pagastā, Mārupes novadā nav konstatējama saistība ar UAB Delva. Nekustamā īpašuma īpašnieks /pers. O/ 2014. gada 29. augustā sniedzis informāciju, ka īpašums iznomāts SIA „Erebrum" un nodots apakšnomā SIA „JZ Capital" (*lietas 10. sējuma 41. lap*a). VID 2015. gada 18. februārī veiktajā apsekošanā konstatējis, ka adresē atrodas noliktavas telpas, kuras aizņem SIA „Erebrum" un SIA „JZ Capital".

Tiesa atzina, ka nav konstatējams, uz kāda tiesiska pamata UAB Delva šajā vietā varēja izsniegt preces un veikt saimniecisko darbību.

[8.5.7] Par SIA „JZ Capital" konstatējams turpmāk minētais.

SIA „JZ Capital" deklarētais pamatdarbības veids 2014. gadā ir grīdu un sienu apdare, kas neatbilst strīdus darījumu (preču piegāde) saturam, un plaša patēriņa preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība 2015. gadā (*lietas 13. sējuma 14.-15. lapa*). Sabiedrība 2014. gada 9. oktobrī izslēgta no PVN maksātāju reģistra. Sabiedrība reģistrējusi četras struktūrvienības, deklarējusi vienu darba ņēmēju – amatpersonu Jāni Zariņu (*lietas 13. sējuma 6.-12. lapa*). SIA „JZ Capital" nav iesniegusi 2014. gada pārskatu (lietas 13. sējuma 13. lapa).

SIA „JZ Capital" amatpersona J. Zariņš 2015. gada 5. maija paskaidrojumā VID norādīja, ka saskaņā ar UAB Delva pasūtījumiem 2014. gada jūlijā – septembrī iegādājās preces no SIA „Level Group", kuru pārstāvēja /pers. P/, bet 2014. gada oktobrī – 2015. gada februārī preces iegādājās no SIA „IH Company", kuru pārstāvēja /pers. R/. SIA „Level Group" un SIA „IH Company" nogādāja preces uz SIA „JZ Capital" noliktavu „Rozenos", Mārupes pagastā, Mārupes

novadā, kurā atradās tehnika, kuru varēja izmantot preču izkraušanai vai pārkraušanai, ko nodrošināja preču piegādātāji. Pēc precēm noliktavā ieradās UAB Delva un transportēja tās tālāk. UAB Delva veica apjomīgus pasūtījumus, tāpēc nebija nepieciešamības sadarboties ar citiem pircējiem. Mēneša ietvaros SIA „JZ Capital" preces iepirka no viena uzņēmuma, lai vieglāk kontrolētu preču piegādes (*lietas 10. sējuma 45.-46. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka minētais neatbilst S. Žodziņas norādītajam, ka preces no noliktavas transportēja pieteicēja ar SIA „Alitrans" starpniecību. SIA „JZ Capital" reģistrētas četras struktūrvienības, bet viens darbinieks, tāpēc nav saprotams, kā viņš var veikt saimniecisko darbību četrās dažādās vietās Latvijā. No paskaidrojuma secināms, ka arī SIA „JZ Capital" darījumā sevi pozicionē kā starpnieku un neidentificē preču ražotāju vai ražotāju pārstāvi. Tiesas ieskatā faktiski notikušos darījumos nav iespējama ekonomiski pamatota starpnieku ķēde, kurā nav identificējama preču izcelsme.

VID 2013. gada (*acīmredzot domāts 2014. gada*) 22. aprīlī apsekoja SIA „JZ Capital" juridisko adresi Burtnieku ielā 33-110, Rīgā, tā atrodas piecstāvu daudzdzīvokļu ēkā bez norādes par SIA „JZ Capital" (*lietas 10. sējuma 79. lap*a). 2013. gada 8. augusta nomas līgumā noteikts, ka SIA „JZ Capital" nomā juridisko adresi bez nekustamā īpašuma reālās aizņemšanas (*lietas 10. sējuma 47. lapa*).

Saskaņā ar Komerclikuma 139. panta pirmo daļu sabiedrības juridiskā adrese ir adrese, kurā atrodas sabiedrības vadība (sabiedrības sēdeklis). No norādītajiem apstākļiem secināms, ka SIA „JZ Capital" faktiski neatrodas juridiskajā adresē. Nomas līgums nav noslēgts ar mērķi nodrošināt valdes atrašanās vietu, bet gan ar mērķi formāli nodrošināt sabiedrībai juridisko adresi.

Tiesa atzina par maz ticamu, ka SIA „JZ Capital" varēja piegādāt strīdus preces UAB Delva.

[8.6] Pieteicēja atskaitījusi priekšnodokli par darījumiem ar OU Abrotsa.

[8.6.1] OU Abrotsa pieteicējai izrakstījusi pavadzīmes par gofrētu kartona lokšņu, avārijas gaismekļu, apaļdzelzi, četrpusīgu ēveles, daudzzāģa, celtniecības materiālu u.c. preču piegādi bez pārvadājuma. Preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta Granīta iela 32/4, Salaspils l.t. Pavadzīmēs kā preču izsniedzējs norādīts Andris Skrebelis un kā preču saņēmējs – V. Straujais (*lietas 3. sējuma 13.–54. lapa, 10. sējuma 80.–100. lapa*).

Starp pieteicēju un OU Abrotsa 2013. gada 20. decembrī noslēgts līgums Nr.1848 par to, ka pieteicēja pērk dažādas preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Tiesa secināja, ka līgums neparedz konkrētus nosacījumus par piegādātajām precēm, nenosaka preču sortimentu. Ņemot vērā, ka pieteicēja saskaņā ar pavadzīmēm iegādājās dažādas saimnieciskajā darbībā izmantojamas preces, tiesas ieskatā līgumā būtu būtiski noteikt garantijas saistības un preču kvalitātes kritērijus. Ņemot vērā darījumu summu 2 223 365,66 *euro* auditētajā periodā, līguma vispārīgais raksturs liecina par līguma formālu noslēgšanu.

[8.6.2] OU Abrotsa amatpersona A. Skrebelis 2015. gada 31. martā un 8. maijā VID sniedza paskaidrojumus, norādot, ka meklējis sadarbības partnerus un piedāvājis pieteicējai sadarboties. Preces iepirka no SIA „EL Systems". Preces pieņēmis V. Straujais, kurš arī pārbaudījis kvalitāti (*lietas 10. sējuma 105.-106. lapa*). 2017. gada 1. novembra tiesas sēdē A. Skrebelis liecināja, ka viņam bijis viens piegādātājs – SIA „EL Systems", kura spēja piegādāt visas nepieciešamās preces. To atradis caur paziņām, tas bijis labākais piedāvājums. Preces piegādātas uz SIA „EL Systems" noliktavu Granīta ielā. Kamēr prece pieņemta un nodota tālāk, tā atradās transportlīdzeklī.

Tiesa secināja, ka A. Skrebelis vispārīgi apliecina darījumu esību, taču nesniedz to norisi identificējošu informāciju, piemēram, nav saprotams, kas bija par pamatu sadarbības uzsākšanai ar pieteicēju un SIA „EL Systems", kā tika gūta pārliecība par SIA „EL Systems" spējām piegādāt preces un nodrošināt garantijas saistības.

Salīdzinot preču iepirkuma un realizācijas cenas, secināms, ka OU Abrotsa precēm piemērotais uzcenojums 0,1 līdz 0,2 % ļauj apšaubīt uzņēmuma spēju segt savas patstāvīgās izmaksas no šādas darbības.

[8.6.3] Saskaņā ar vienošanos par savstarpēju parāda dzēšanu galvinieks OU Abrotsa ir parādā kreditoram /pers. A/ 2 675 081,68 *euro* (*lietas 13. sējuma 178. lapa*). Tiesa norādīja, ka līgumā ir noteikti samaksas termiņi, tiesības aprēķināt un piedzīt soda naudas par to kavējumiem, izbeigt līgumu, ja termiņi kavēti vairāk par divām reizēm. Taču vienošanās ar fizisku personu par savstarpēju parādu saistību dzēšanu ievērojamā apjomā noformēšana un norēķinu savlaicīga neveikšana, norāda, ka OU Abrotsa un pieteicēja veica saskaņotas darbības ar nolūku samazināt nodokļu maksājumus budžetā.

[8.6.4] OU Abrotsa darījuma partnera SIA „EL Systems" deklarētais pamatdarbības veids ir grīdu un sienu apdare un plaša patēriņa preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība, sabiedrība reģistrējusi divas struktūrvienības Granīta ielā 32 k-4, Aconē, Salaspils pagastā, Salaspils novadā un Ganību Dambī 27, Rīgā (*lietas 13. sējuma 137.-138. lapa*). SIA „EL Systems" deklarējusi vienu darba ņēmēju amatpersonu E. Lapiņu (*lietas 13. sējuma 132.-135. lapa*). VID konstatējis, ka SIA „EL Systems" nav iesniegusi 2014. gada pārskatu, tādējādi netieši apliecinot materiāltehnisko resursu neesību un saimnieciskās darbības neveikšanu šajā taksācijas periodā.

SIA „EL Systems" amatpersona E. Lapiņš 2015. gada 17. novembrī VID sniedzis informāciju, ka OU Abrotsa piegādātās preces – metāla izstrādājumi, sadzīves ķīmija, montāžas materiāli, kartona kastes u.c., iepirka no SIA „Aish Art", kuru pārstāvēja /pers. S/, SIA „Alien 5", kuru pārstāvēja /pers. T/ un SIA „Galant", kuru pārstāvēja /pers. U/. Darījumu partneri atrasti ar interneta starpniecību, ņemot vērā citu darījumu partneru ieteikumus. E. Lapiņš esot personīgi iesniedzis SIA „Aish Art", SIA „Alien 5" un SIA „Galant" preču pasūtījumus. Piegādātāji preces transportēja uz SIA „EL Systems" norādīto adresi Ganību dambī 27, Rīgā, kā arī veica preču izkraušanu, izmantojot noliktavā esošo tehniku. SIA „EL Systems" preces nodeva OU Abrotsa (*lietas 10. sējuma 163. lapa*).

Tiesa secināja, ka sniegts vispārīgs preču un darījuma norises apraksts. Paskaidrotais par preču saņemšanu un to izsniegšanu Ganību dambī 27, Rīgā neatbilst OU Abrotsa pārbaudei iesniegtajās SIA „EL Systems" izrakstītajās

pavadzīmēs norādītajam, ka preču izsniegšanas un saņemšanas vieta ir Granīta iela 32/4, Salaspils l.t (*lietas 10. sējuma 107.-147. lapa*).

Tiesa atzina par maz ticamu, ka SIA „EL Systems" varēja piegādāt strīdus preces OU Abrotsa.

[8.7] Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar UAB Irmaja.

[8.7.1] UAB Irmaja pieteicējai izrakstījusi rēķinus par dažādu pakalpojumu sniegšanu, piemēram, klemmju montāžu, vājstrāvu darbiem, par treilerēšanas ceļu izlīdzināšanas darbiem, par zaru savākšanu, par mežu apsaimniekošanas darbiem, par šķeldošanu u.c. Rēķinos kā pakalpojumu sniedzēja pārstāvis norādīts O. Zāģeris. Starp pieteicēju un UAB Irmaja tikuši noslēgti līgumi un parakstīti pieņemšanas-nodošanas akti (*lietas 2. sējuma 184.-245. lapa, 3. sējuma 2.-11. lapa*).

[8.7.2] UAB Irmaja valdes loceklis O. Zāģeris 2015. gada 25. marta paskaidrojumā norādīja, ka UAB Irmaja korespondences saņemšanai īrēja pastkastīti no SIA „E Finanses", ar klientiem tikās viņu ofisos, dokumentus noformēja un uzglabāja pie sevis mājās. UAB Irmaja atrada pieteicēju pēc sludinājuma par celtniecības darbu veikšanu. Sadarbības nosacījumi tika atrunāti tikšanās laikā. Darbu veikšanai tika piesaistīts apakšuzņēmējs SIA „Bostta", darbu procesu un kvalitāti kontrolēja pieteicēja (*lietas 10. sējuma 168.-169. lap*a).

2015. gada 29. oktobra paskaidrojumā O. Zāģeris vispārīgi apliecināja pakalpojumu iegādi no SIA „Bostta", norādot, ka to pārstāvēja valdes loceklis E. Svētiņš. UAB Irmaja pārliecinājās par SIA „Bostta" tiesībspēju, reģistrāciju valsts reģistros un tiesībām veikt saimniecisko darbību, nekonstatējot riskus un/vai iemeslus, lai ar minēto sabiedrību nesadarbotos (*lietas 10. sējuma 170.-171. lap*a).

2017. gada 14. jūnija tiesas sēdē O. Zāģeris uz lūgumu pastāstīt sīkāk par sadarbību ar pieteicēju vispārīgi atbildēja, ka tīrīja līnijas, vāca zarus u.tml. Par darbu veikšanai piesaistīto darbinieku skaitu un nepieciešamo tehniku norādīja, ka sīkāk neko nezinot. Par to, kā atrasta pieteicēja, pretēji paskaidrojumā norādītajam, liecināja, ka ar paziņu starpniecību. Tāpat arī neatcerējās, ar kādu personu kontaktējās no pieteicējas puses, lai gan pieteicēja bijusi galvenais sadarbības partneris.

Tiesa secināja, ka O. Zāģeris formāli apstiprināja darījumu esību, taču nespēja paskaidrot darbu veikšanas faktisko norisi. Saskaņā ar darījumu dokumentiem UAB Irmaja uzņēmās veikt dažādus darbus Latvijā un Vācijā, darbu veikšanai bija nepieciešams darbaspēks un aprīkojums. O. Zāģera vispārīgie paskaidrojumi un liecība nerada pārliecību, ka viņam ir zināms, kā darbi tika veikti. No sniegtās informācijas nav saprotams, kas bija par pamatu piesaistīt SIA „Bostta" kā apakšuzņēmēju un kā viņš pārliecinājās par tās spēju veikt darbus.

[8.7.3] Lietuvas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka UAB Irmaja no 2013. gada 25. janvāra līdz 2015. gada 31. maijam kā saimnieciskās darbības veidu deklarēja celtniecības materiālu mazumtirdzniecību. Sabiedrības īpašnieks no 2013. gada 24. janvāra līdz 2015. gada 24. maijam un amatpersona no 2013. gada 23. janvāra līdz 2015. gada 21. maijam reģistrēts O. Zāģeris. No 2015. gada 25. maija uzņēmuma īpašnieks ir Ukrainas pilsonis /pers. M/. Uzņēmums 2014. gada jūlijā – 2015. gada februārī deklarējis divus darba ņēmējus – O. Zāģeri un /pers. V/. Uzņēmums juridiskajā adresē Tvenkinių g. 8A-54, Šakių k., Domeikavos sen., Kauno r. sav. neatrodas, saimniecisko darbību Lietuvā neveic, nav konstatējami darījumi starp UAB Irmaja un pieteicēju (*lietas 10. sējuma 215.-216. lapa*).

Tiesa atzina par maz ticamu, ka UAB Irmaja faktiski veikusi saimniecisko darbību, jo uzņēmums, kas faktiski darbojas, parasti ir sasniedzams nodokļu administrācijai. Veikto darbu apjoms ir tāds, ka to veikšanai ir nepieciešams darbaspēks un resursi, bet to esība nav konstatējama.

[8.7.4] UAB Irmaja darījumu partnera SIA „Bostta" deklarētais darbības veids ir dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieka darbība. Sabiedrība nav iesniegusi VID 2014. gada pārskatu (*lietas 11. sējuma 126.-136. lapa*).

SIA „Bostta" amatpersona E. Svētiņš 2014. gada 25. novembra, 2015. gada 23. aprīļa un 29. maija paskaidrojumos VID norādīja, ka pasūtīja darbu veikšanu apakšuzņēmējiem. Klemmju montāžu objektos Vācijā veica SIA „AA & JM", objektā Lielbritānijā – SIA „VBS Būvniecība", ar kurām tika noslēgti līgumi un izsniegti rasējumi un instrukcijas. Pats objektos neesot bijis, darbu vadītājs neesot zināms, darbu kvalitāti pārbaudīja UAB Irmaja (*lietas 6. sējuma 52., 120., 125.-126. lapa*).

Tiesa atzina, ka SIA „Bostta" vispārīgie paskaidrojumi nerada pārliecību, ka darbi varētu būt veikti. Sabiedrības amatpersona nav interesējusies par darījumu un darbu veikšanas apstākļiem, nav veikusi nekādus kontroles pasākumus, secīgi - ir maz ticams, ka tā varēja sniegt pakalpojumus UAB Irmaja.

[8.8] Pieteicēja veikusi ierakstus grāmatvedībā par darījumu ar SIA „Kvinto GR" 2015. gada janvārī, kopējā darījuma vērtība 328 828,27 *euro*. Darījumam piemērota PVN nodokļa apgrieztā (*acīmredzot domāta nodokļa īpašā piemērošanas kārtība darījumos ar kokmateriālu piegādi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa 141. pantu*) maksāšana.

SIA „Kvinto GR" 2015. gada 30. janvārī izrakstījusi pieteicējai rēķinu Nr.779 par kokmateriālu atlikumu uzmērīšanu, vērtēšanu un kvalitātes kontroli (*lietas 4. sējuma 69. lapa*). Starp pieteicēju un SIA „Kvinto GR" 2014. gada 15. decembrī noslēgts līgums, SIA „Kvinto GR" apņēmās veikt kokmateriālu uzmērīšanu, vērtēšanu un kvalitātes kontroli (*lietas 4. sējuma 70. lapa*). Līgumam pievienots pieņemšanas-nodošanas akts, kurā konstatēts, ka darbi ir veikti 95 reizes periodā no 2014. gada 16. decembra līdz 30. decembrim (*lietas 4. sējuma 71. lapa*).

SIA „Kvinto GR" amatpersona R. Gnutovs 2016. gada 23. martā VID paskaidroja, ka izvēli sadarboties ar pieteicēju noteica tas, ka abu uzņēmumu vadītāji ir savstarpēji pazīstami, līdz ar to uzticības līmenis pakalpojumu sniegšanas kvalitātē bija pietiekami augsts. Cena pakalpojumiem tika noteikta sarunu rezultātā, savstarpēji vienojoties uzņēmumu amatpersonām. Kokmateriālu fizisko apskati, uzmērīšanu, novērtēšanu un kvalitātes kontroli veica darbinieki R. Gnutovs, izpilddirektors /pers. Z/ (*lietas 10. sējuma 177. lapa*).

2017. gada 14. jūnija tiesas sēdē R. Gnutovs liecināja, ka pakalpojumi sniegti Brenguļos, Dundagā un Baldonē

(pieņemšanas-nodošanas aktā norādīts, ka pakalpojumi sniegti arī Ēdolē, Valdgandē, Dzērbenē, Egļupē, Maltā, Sauleskalnā u.c.). Pakalpojuma ietvaros koki tikuši uzmērīti un noteikts to apjoms. Pakalpojumu sniegšanā izmantota mērlente. Iegūtie dati ierakstīti kladē, kas nodota grāmatvedei. Kladei kāds no pieteicējas braucis pakaļ.

Tiesa konstatēja, ka līgums un rēķins paredzēja ne tikai uzmērīšanu, bet arī vērtēšanu un kvalitātes kontroli. Tiesa secināja, ka nav saprotama pakalpojuma būtība. Lai arī uzmērīšana atbilstoši pieņemšanas-nodošanas aktam veikta daudzās vietās, darījuma summa ir acīmredzami neatbilstoša ekonomiskajai realitātei. Lai arī saskaņā ar paskaidroto pakalpojumu nodrošināšanā piedalījušies divi cilvēki, jāņem vērā, ka pakalpojumu sniegšanas periods bija apmēram divas nedēļas un pakalpojums atbilstoši liecinieka sniegtajai informācijai ietvēra tikai uzmērīšanu, nav saprotama darījuma summas atbilstība pakalpojuma saturam.

SIA „Kvinto GR" birojs reģistrēts Mārtiņmuižā, Mārupes novadā, tajā pašā vietā, kur pieteicējas birojs. Tas nozīmē, ka uzņēmumi, visticamāk, ir saistīti un ir vienojušies par saskaņotu darbību veikšanu.

Tiesai neradās šaubas, ka pieteicējas darījums ar SIA „Kvinto GR" faktiski nav noticis.

[8.9] Tiesa secināja, ka pieteicējas deklarētie darījumi faktiski nav notikuši, bet šo uzņēmumu starpā ir izveidota saskaņota darījumu ķēde – dokumentu par faktiski neesošajiem darījumiem plūsma, kas vērsta uz nodokļu samazināšanu.

Novērtējot analizēto darījumu saturu un to īsto nozīmi, tiesa secināja, ka darījumi noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Tāpat tiesa secināja, ka pieteicēja zināja par to, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos iesaistās, jo par to liecina tik daudzas epizodes, kuras vairs nav izskaidrojamas ar nejaušību.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 14. daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu. Tātad būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Minētais nepieciešams cita starpā tāpēc, lai noskaidrotu darījuma faktisko esību, jo tas vien, ka ir noslēgts līgums un izrakstīts rēķins, nenozīmē, ka darījums ir faktiski noticis, ja lietā esošie pierādījumi norāda uz pretējo. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tāpēc, lai noskaidrotu šā darījuma dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, vai darījums faktiski ir noticis.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantu nodokļu maksātājam, kurš nepiekrīt VID secinājumiem un veiktajam nodokļu aprēķinam, jāiesniedz pierādījumi, kas apstiprina pretējo. Tiesu praksē atzīts, ka pierādījumus par to, ka darījums faktiski nav noticis, jāiesniedz VID, bet tos jāatspēko pieteicējai (*sk. Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 12. punktu*).

Tiesas ieskatā pieteicēja nav iesniegusi ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu darījumu faktisko esību starp pieteicēju un deklarētajiem darījumu partneriem, lai gan šis apstāklis ir viens no obligātajiem nosacījumiem, lai nodokļu maksātājam ļautu izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Minētais izriet ne vien no Pievienotās vērtības nodokļa likuma, bet arī 2006. gada 28. novembra Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63. panta, kas noteic, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

Tiesai neradās šaubas, ka starp pieteicēju un UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja un SIA „Kvinto GR" ir notikusi tikai dokumentu noformēšana, nevis reāla darījumu veikšana.

[8.10] Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 81. punktu*).

Tiesai neradās šaubas, ka pieteicējas darījumi ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja un SIA „Kvinto GR" izveidoti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

Spriedumā analizētie apstākļi gan par pieteicējas sniegto informāciju, kuru neapstiprina citi lietā esoši pierādījumi, gan norēķinu veikšanu, gan par preču piegādi un izcelsmi norāda, ka pieteicējas amatpersonas vai tās darbinieki nepārprotami bija iesaistīti darījumu noformēšana.

Ikviens saimnieciskās darbības veicējs ir ieinteresēts saņemt preces un pakalpojumu, par ko ir samaksājis, taču apstākļos, kad saimnieciskās darbības veicējs jeb nodokļu maksātājs veic priekšnodokļa atskaitījumus, ir nepietiekami aprobežoties tikai ar rezultātu jeb to, ka pakalpojums tika sniegts un preces piegādātas. Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, nodokļu maksātājam, kas atskaita priekšnodokli, pašam jārūpējas, lai vienlaikus būtu izpildīti visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*zaudēja spēku no 2013. gada 1. janvāra*) 10. panta pirmās daļas 1. punktā minētie priekšnoteikumi (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2006. gada 13. jūnija spriedumu Nr.SKA-230/2006, 2006. gada 24. oktobra spriedumu Nr.SKA-422/2006*). Šā iemesla dēļ pirms priekšnodokļa tiesības izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai minētie priekšnoteikumi pastāv, tostarp, vai preci piegādā (pakalpojumu sniedz) tieši tā ar PVN apliekamā persona, kuras vārdā izrakstīts nodokļa rēķins. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk. Tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 6.-8. punkts, pieejams http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/*).

Izskatāmajā lietā tiesa ir pārbaudījusi pieteicējas darījumus, secinot, ka minētie darījumi faktiski nav notikuši, proti, pieteicēja pavadzīmēs norādītās preces nav saņēmusi. No minētā savukārt izriet secinājums, ka pieteicēja nevar nezināt, ka

preces nav saņēmusi, proti, par darījuma fiktīvo raksturu. Pieteicējas nespēja ticami pamatot darījumu esamību norāda, ka pieteicēja grāmatvedības dokumentos un PVN deklarācijās iekļāvusi ziņas par faktiski nenotikušiem darījumiem, kas liecina par pieteicējas ļaunprātību, nepamatoti izmantojot priekšrocības atskatīt priekšnodokli.

Tā kā pieteicēja zināja, ka tā ir iesaistīta nodokļa samazināšanas plānā, iesaistoties darījumos ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa, UAB Irmaja un SIA „Kvinto GR", Lēmumā pamatoti secināts, ka pieteicējai nav tiesiska pamata atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās PVN summas, jo nav konstatējami visi priekšnoteikumi. VID pamatoti samazināja pieteicējas atskaitāmo priekšnodokli par apstrīdētajiem darījumiem.

Apstākļu kopums liecina, ka pieteicēja nav piegādājusi un nav saņēmusi preces un pakalpojumus no iepriekš minētajiem darījumu partneriem, līdz ar to, akceptējot šādus dokumentāri noformētus dokumentus, ir apzinājusies, ka tā piedalās ar nodokļu izkrāpšanu saistītās darbībās.

[8.11] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 1. punktā noteikts, ka ar nodokli apliekamie darījumi ir saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktā preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā) par atlīdzību. Likuma 1. panta 20. punktā noteikts, ka preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu.

Tātad preču piegāde (tai skaitā preču piegāde ES teritorijā) ir notikusi tad, kad pircējam ir nodotas preces un pārgājušas visas īpašuma tiesības uz šīm precēm, ieskaitot visus riskus attiecībā uz tām, atbilstoši konkrētā līguma nosacījumiem, un preču saņemšana ir apstiprināta preču transporta pavaddokumentos.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 31. panta pirmajai daļai preču piegādes brīdis ir brīdis, kad faktiski tiek veikta preču piegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņēmis preču saņēmējs, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Saskaņā ar šī likuma 43. panta ceturtajā daļā noteikto nodokļa 0 % likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, ja tiek izpildīti abi nosacījumi:

1) preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru;

2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumu Nr.17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķa prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" 19. punktu, lai apliecinātu preču eksportu un nodokļa 0 % likmes piemērošanu, katrā konkrētā gadījumā līdztekus šo noteikumu 16. un 18. punktā minētajiem dokumentiem var izmantot arī citus dokumentus, kuri nepārprotami apliecina eksporta faktu un nodokļa 0 % likmes piemērošanu.

Tādējādi atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtajai daļai preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā nodokļa 0 % likme piemērojama, ja ir izpildīti abi nosacījumi un apliekamā persona apliecina preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz dalībvalsti ar jebkuru transportēšanas dokumentu, kas satur patiesu informāciju par preces piegādi, kā arī preču saņēmēju citā dalībvalstī, kurš ir apliecinājis, ka prece ir saņemta.

[8.12] Pieteicēja 2014. gada jūlijā – 2015. gada februārī deklarējusi preču (ozolkoka, bezzaru līmētas līstes) piegādes Nelkium Trade s.r.o. Pavadzīmēs kā preču piegādes vieta norādīta Kupiškio gatve 7, Šauļi, Lietuva, bet saskaņā ar CMR pieteicēja preces piegādā Berton Investments Limited uz Kupiškio gatve 7, Šauļi, Lietuva par summu 7 866 651,78 *euro*. Tāpat 2014. gada novembrī deklarēta preču piegāde Nelkium Trade s.r.o. uz Pramones gatve 21, Šauļi, Lietuva, bet saskaņā ar CMR pieteicēja preces piegādā UAB Karavele uz Pramones gatve 21, Šauļi, Lietuva par summu 335 714,40 *euro*. Pavaddokumentos kā preču transportētājs norādīts pārvadātājs SIA „Alitrans" (*lietas 15. sējuma 2.-195. lapa*).

[8.12.1] Čehijas nodokļu administrācijas sniegusi informāciju, ka Nelkium Trade s.r.o. mītne ir virtuāla, sabiedrība Čehijā neveic saimniecisko darbību, tai nav ne aprīkojuma, ne darbinieku. Sabiedrības likumiskais pārstāvis ir Latvijas pilsonis, viņa adrese Čehijā nav atrasta. Likumiskais pārstāvis nav redzējis preci, viņu neinteresē tās kvalitāte, nav pierādījumu par preču eksistenci, transportu, maksājumiem. Preču iegāde un piegāde ir tikai formāla bez ekonomiska iemesla. Veiktajai darbībai ir pazīmes par savstarpēji saistītām starptautiska rakstura personām, kas viss noved pie fakta, ka ķēdē nodoklis netiek samaksāts, un ir pazīmes par krāpniecisku darbību (*lietas 10. sējuma 186.-191. lapa*).

R. Nazarovs 2016. gada 18. janvārī VID sniedzis paskaidrojumu, ka viņš ir vienīgais Nelkium Trade s.r.o. darbinieks. Uzņēmuma juridiskā adrese ir Revolučni 1082/8 Praha 1, Čehija, bet faktiski uzņēmums tajā neatrodas. Uzņēmums nodarbojas ar vairumtirdzniecības starpnieku darbību – pārdod dažādas preces. Uzņēmumam nav pamatlīdzekļu un struktūrvienību (noliktavu). Noliktavas ir uzņēmuma klientiem. Sadarbības partnerus uzņēmums uzmeklē caur biznesa kontaktiem, parasti tie paši atrod uzņēmumu pēc esošo klientu rekomendācijām. Galvenie piegādātāji: pieteicēja, SIA „Egro AG", SIA „Vilsons". Galvenie klienti: UAB Karavele, Berton Investments Limited. Pie preču izkraušanas piedalās attiecīgais Čehijas uzņēmuma klients, šoferis, kas atved preci, un R. Nazarovs, ja viņš ir uz vietas. Izkraušanu veic noliktavas darbinieki ar tur esošo tehniku (*lietas 6. sējuma 27.-29. lapa*).

R. Nazarovs 2017. gada 20. septembra tiesas sēdē liecināja, ka Nelkium Trade s.r.o. nodibināja, jo vēlējās strādā Eiropā. Atvēris norēķinu kontus Čehija un Igaunijā. Sākotnēji plānojis nodarboties ar starpniecību. Lielākais sadarbības partneris bijis pieteicēja. Uzņēmumam sākotnēji bijusi noliktava Lietuvā, bet pēc tam tā likvidēta. Pēc noliktavas likvidācijas pieteicēja preces piegādājusi uzreiz Nelkium Trade s.r.o. pircējam. Čehijā bijusi korespondences adrese, kuru nodrošināja firma, kas palīdzēja izveidot uzņēmumu.

Izvērtējot sniegtās liecības un paskaidrojumus, tiesa secināja, ka nav saprotama R. Nazarova izvēle dibināt uzņēmumu Čehijā, veikt darījumus Lietuvā un atvērt bankas kontu Igaunijā, lai gan ar šīm valstīm R. Nazarovam nav nekādas saistības.

Tiesa neguva pārliecību, ka R. Nazarovam, dibinot uzņēmumu, bija biznesa plāns. Uzņēmumam nav nekādu saimnieciskās darbības nodrošināšanai izmantojamu resursu, tas neveic darījums savā reģistrācijas valstī, bet deklarē vienīgi ekonomiski nemotivētus pārrobežu darījumus. Tāpat R. Nazarovs nespēja saturiski izskaidrot neviena darījuma norisi, vien vispārīgi norādīja uz komunikāciju ar V. Straujo un saviem pircējiem, ka darījumos ar pieteicēju organizējis pircēju, lai gan darījumi ilgstošā laikā noformēti pilnīgi vienādi, bez jebkādām izmaiņām, kas norāda, ka nekādas organizatoriskas darbības nav bijis jāveic. Minētais norāda, ka Nelkium Trade s.r.o. faktiski neveica saimniecisko darbību, bet ir izveidots iesaistei pārrobežu nodokļa izkrāpšanas shēmās.

[8.12.2] Nelkium Trade s.r.o. kā no pieteicējas iegādāto preču pircējus norāda Berton Investments Limited un UAB Karavele.

Berton Investments Limited pilnvarotā persona /pers. AA/ 2016. gada 25. janvāra paskaidrojumā norādīja, ka ir pilnvarotā persona. Uzņēmums dibināts Lielbritānijā, tāpēc ka sākotnējais mērķis bija tirgot preci – kokmateriālus, grīdas līstes tieši tur. Prece tiek pirkta no Nelkium Trade s.r.o. Saskaņā ar CMR prece nāk no Latvijas un tiek izkrauta Lietuvā. Juridiskā adrese uzņēmumam ir Lielbritānijā, taču prece tiek saņemta un izsniegta Lietuvā. Pie katras preču izkraušanas piedalās R. Nazarovs. Nopirktā prece tiek realizēta Polijas uzņēmumam West-huba (*lietas 6. sējuma 33. lapa*).

Lielbritānijas nodokļu administrācija sniegusi informāciju, ka Berton Investments Limited saimnieciskās darbības adrese ir 18/2 Royston Mains Street, Edinburgh, EH5 1LB. Minētā adrese ir zināma kā fiktīvo uzņēmumu reģistrācijas adrese ar īpašniekiem, kas ir ārvalstnieki un bieži vien atrodas Austrumeiropā (*lietas 10. sējuma 197.-201. lapa*).

Tiesas ieskatā minētais liecina, ka Nelkium Trade s.r.o. tālākais darījumu partneris atbilst nodokļu krāpšanā iesaistīta uzņēmuma pazīmēm, proti, tas veic tikai starpniecību, tā rīcībā nav pamatlīdzekļu, un sniegtie paskaidrojumi par darījumu norisi ir pretrunīgi un vispārīgi.

Lietuvas nodokļu administrācija par UAB Karavele sniegusi informāciju, ka pēc reģistrācijas adreses Lygybes g. 21-86, Kaunas netiek veikta uzņēmuma saimnieciskā darbība, šajā adresē ir tikai garāža. Nebija iespējams sazināties ar UAB Karavele akcionāru un direktoru /pers. AB/. Saskaņā ar pieejamo informāciju UAB Karavele nekad nav veicis saimniecisko darbību adresē Pramones g. 21, Šauļi, Lietuvā, uzņēmumam nav reģistrētu struktūrvienību (*lietas 10. sējuma 193. lapa*).

Minētais liecina, ka UAB Karavele saimniecisko darbību neveic un tās rekvizīti izmantoti faktiski neesošu darījumu noformēšanā

Tiesa secināja, ka pieteicēja faktiski nepiegādāja preces Nelkium Trade s.r.o..

[8.13] Tiesa norādīja, ja nodokļu maksātājs pretendē uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu, kas ir izņēmums no vispārējā pienākuma samaksāt PVN, tad tam ir jāspēj atspēkot VID izteiktās šaubas un iesniegt pierādījumus par darījumiem, kuriem tā vēlas piemērot 0 % nodokļa likmi. Dokumentu formāla noformēšana pati par sevi nevar apliecināt preču piegādi uz ES dalībvalstīm un to priekšnosacījumu objektīvu esību, kas nepieciešami PVN 0 % likmes piemērošanai. Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav atspēkojusi VID izteiktās šaubas, kuras rada, apstāklis, ka nav konstatējams, ka preces vispār ir bijušas pieteicējas rīcībā, proti, ka tās saņemtas no deklarētajiem darījumu partneriem, kā arī apstākļi, kas liecina, ka piegāžu darījumi nav izsekojami un salīdzināmi.

Tā kā pieteicēja nav apliecinājusi strīdus preču transportēšanu no iekšzemes uz Lietuvu, attiecīgi nav apliecinājusi PVN 0 % likmes piemērošanu strīdus darījumiem, tad piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51. panta pirmā daļa, kas noteic, ka nodokļa 0 % likmi nepiemēro, ja reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši šā likuma 43.,44., 45., 46., 47. un 48. pantam piemērojama nodokļa 0 % likme, nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 % preces, nevar uzrādīt dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 % likmes piemērošanu, tā maksā nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktajai likmei, ievērojot minētā likuma 34. panta pirmo daļu.

Līdz ar to VID pamatoti koriģēja pieteicējas PVN deklarācijas, samazinot sabiedrības ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību un uz ES dalībvalstīm piegādāto preču vērtību.

[8.14] Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. panta pirmo un otro daļu uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedībai ir jānodrošina ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem.

Saskaņā ar šā likuma 7. panta pirmās daļas 10. punktu grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību un kurā cita starpā ietverts saimnieciskā darījuma apraksts, pamatojums un mērītāji (daudzumi, summas), bet tiesību aktos noteiktajos gadījumos – arī cita informācija par saimniecisko darījumu.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125. panta pirmās daļas 8. punktu par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu papīra vai elektroniskā formā, kurā cita starpa norādīts preces vai pakalpojuma nosaukums, daudzums un mērvienība.

Tiesa no minētajām normām secināja, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ir jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par katra konkrēta darījuma apstākļiem. Ja nodokļa rēķinā atspoguļots faktiski nenoticis darījums, tad šāds rēķins neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 7. pantā un Pievienotās vērtības nodokļa likumā paredzētajiem nodokļa rēķina noformēšanas noteikumiem.

[8.15] Pieteicēja izrakstīja trīs rēķinus par SIA „Duntex D" sniegtiem pakalpojumiem.

Starp pieteicēju un SIA „Duntex D" 2014. gada 20. jūnijā noslēgts līgums par klemmju montāžas darbiem montāžai Vācijā, Gewerbering Furstdobl, 94127 Neuburg am Inn; Gewerbestrasse, 01983 Grossrachen am Laug. Saskaņā ar līgumu jāsagatavo 100 000 klemmes, cena par vienu klemmi ir 0,60 *euro*, darbu veikšanas periods no 2014. gada 20. jūnija līdz 14. jūlijam. 2014. gada 24. novembrī noslēgts līgums par klemmju sagatavošanas darbiem objektā Garvinack, Apvienotajā Karalistē, Truro, TR4 9DL. Saskaņā ar līgumu jāsagatavo 150 000 klemmes, cena par vienu klemmi ir 0,55 *euro*. Darbu veikšanas periods no 2014. gada 1. decembra līdz 2015. gada 31. janvārim (*lietas 4. sējuma 61.-68. lapa, 6. sējuma 35. lapa*).

V. Straujais 2014. gada 8. oktobra paskaidrojumā norādīja, ka priekšlikumu par darījumiem izteica SIA „Duntex D", pieteicēja veica klemmju sagatavošanas darbus, piesaistot apakšuzņēmēju UAB Irmaja (*lietas 6. sējuma 45. lap*a). V. Straujais 2017. gada 20. septembra tiesas sēdē liecināja, ka SIA „Duntex D" tika piegādātas līstes .

SIA „Duntex D" valdes loceklis A. Veļķers VID 2014. gada 11. augustā un 6. novembrī sniedza paskaidrojumu, kurā norādīts, ka SIA „Duntex D" nodarbojas ar saules ģeneratoru būvniecību Vācijā un Apvienotajā Karalistē. Apakšuzņēmējiem, kas veica alumīnija detaļu un klemmju komplektēšanu, nebija speciālas darbu pieņemšanas vai nodošanas. Pārliecināties, ka personas, kas veic darbus, ir speciālisti, neesot varējis, jo Latvijā neesot šādu speciālistu (*lietas 6. sējuma 36.-40. lapa*).

Tiesa secināja, ka SIA „Duntex D" nepārliecinājās par darījuma partnera spējām sniegt pakalpojumus, A. Veļķers sniea vispārēju informāciju par pakalpojumu sniegšanu ārvalstīs.

[8.16] Pieteicēja izrakstījusi pavadzīmes par piegādātajām precēm SIA „SK Standart". Starp pieteicēju un SIA „SK Standart" 2014. gada 20. martā noslēgts līgums par kokmateriālu līstu piegādi (*lietas 4. sējuma 43.-60. lapa*).

SIA „SK Satandart" valdes loceklis Konstantīns Suharevs 2015. gada 25. novembrī VID sniedza paskaidrojumu, ka SIA „SK Standart" nodibinājis 2014. gada februārī, jo vēlējies tirgot koka izstrādājumus. Bijis pazīstams ar pieteicējas valdes locekli Valtu, viņa uzvārdu neatcerējās (*lietas 6. sējuma 148.-149. lapa*).

Tiesa konstatēja, ka līgums starp pieteicēju un SIA „SK Standart" noslēgts neilgi pēc SIA „SK Standart" izveidošanas. Ar līgumu pieteicēja apņēmusies pārdot un pieteicēja (*acīmredzot domāta pircēja SIA „SK Standart"*) savas saimnieciskās darbības un ražošanas nodrošināšanai apņēmusies pirkt dažāda izmēra kokmateriālu līstes saskaņā ar pasūtījumu. Līgums paredz, ka prece tiek pirkta pieteicējas noliktavā „Zālītes", Brenguļu pagastā, Brenguļu novadā. Piegādes vieta līgumā nav noteikta, bet ir norādīts, ka pieteicēja ir atbildīga par uzkraušanu transportēšanai. Līgums noslēgts uz gadu un tiek automātiski pagarināts uz katru nākamo gadu, ja kāda no līguma pusēm nav izteikusi vēlmi to neturpināt. Par preces cenām un samaksas kārtību puses apņēmušās vienoties pirms attiecīgās piegādes izdarīšanas.

K. Suharevs 2017. gada 14. jūnija tiesas sēdē norādīja, ka galvenie sadarbības partneri bijuši pieteicēja un Nelkium Trade s.r.o. Uz jautājumu par to, kā atrasts preču pircējs, konkrētu atbildi nesniedza. Liecināja, ka nomājis biroja telpas Mārupes pagasta Mārtiņmuižā, noliktavas telpas nav bijušas.

Tiesa secināja, ka ir noslēgts sadarbības līgums, kādu parasti slēdz uzņēmumi, kuri iecerējuši ilgstoši sadarboties kādā jomā. Vienlaikus nav saprotams līgumā noteiktais, ka SIA „SK Standart" preces pērk savas saimnieciskās darbības un ražošanas nodrošināšanai, lai gan no sniegtajiem paskaidrojumiem un liecības izriet, ka preces iepirktas tālāk pārdošanai Nelkium Trade s.r.o. Lietā nav ziņu, ka SIA „SK Standart" pati veica ražošanas vai būvniecības darbus, kuros izmantoja iepirkto preci. Tas netieši liecina par līguma formālu sastādīšanu, nevis atbilstību faktiskajiem apstākļiem. No pavadzīmēm izriet, ka pieteicēja preces SIA „SK Standart" pārdevusi bez pārvietošanas. Tas nozīmē, ka preces pēc to piegādes SIA „SK Standart" faktiski palikušas pieteicējas telpās. Sniedzot liecību K. Suharevs norādīja, ka preču transportēšanai vienmēr izmantojis SIA „Alitrans" pakalpojumus. No K. Suhareva 2015. gada 25. novembra paskaidrojuma izriet, ka viņš bijis SIA „Alitrans" darbinieks.

Tādējādi preces pie pieteicējas palikušas līdz brīdim, kad pieteicēja ar saviem resursiem preces iekrāvusi SIA „Alitrans" automašīnās tālākai piegādei. SIA „SK Standart", izmantojot pieteicējas un arī citos pieteicējas apstrīdētajos darījumos iesaistītā uzņēmuma SIA „Alitrans" transportu, preces piegādājusi Nelkium Trade s.r.o, kam cita starpā ir bijuši darījumi ar pieteicēju, kas tikuši apstrīdēti.

Tiesa atzina – no minētajiem apstākļiem nav gūstama pārliecība, ka darījumi ir faktiski notikuši.

[8.17] Pieteicēja izrakstījusi pavadzīmes par preču – ozolkoka bezzaru līmētas līstes piegādēm SIA „Egro AG" (*lietas 4. sējuma 2.-42. lapa*). Kā preču izsniegšanas un saņemšanas vietas adrese norādīta „Zālītes", Brenguļu pagasts, Beverīnas novads ar atsauci „bez pārvietošanas", vienlaikus ietverot atsauci uz starptautiskajiem tirdzniecības noteikumiem FCA Incoterms 2010. Pavadzīmes saskaņā ar parakstu atšifrējumiem pieteicējas vārdā parakstīja tās darbinieks /pers. C/, bet SIA „Egro AG" vārdā – tās amatpersona A. Asrijancs.

A. Asrijancs 2016. gada 14. aprīļa paskaidrojumā norādīja, ka SIA „Egro AG" preces pasūtījis, sazinoties ar pieteicēju. Līstu izmēru, kāds nav ticis pasūtīts iepriekš, saskaņoja, tiekoties ar V. Straujo un /pers. C/. Preču kvalitātes sertifikāti izsniegti netika. Preces iegādātas bez pārvietošanas, jo tās uzreiz tikušas nosūtītas pircējam (*lietas 6. sējuma 176.-177. lapa*).

V. Straujais 2015. gada 17. jūlija paskaidrojumā norādīja, ka SIA „Egro AG" amatpersona ir personīgi pazīstama, pārrunas notikušas ar A. Asrijancu Rīgā. Pasūtījumi veikti mutiski. Pieteicēja sagataves iegādājās no dažādiem piegādātājiem, ražošanas procesā izmanto kokapstrādes darbgaldus. Preču iekraušanu un izkraušanu veic pieteicējas darbinieki, kas atrodas minētajā struktūrvienībā, izmantoja arī autoiekrāvēju. /pers. C/ personīgi piedalījies preču izsniegšanā SIA „Egro AG", preces pirktas bez transportēšanas (*lietas 6. sējuma 167. lapa*).

Tiesa secināja, ka minētās sabiedrības strīdus darījumu noformēšanas laikā bijušas savstarpēji saistītas personas, informētas viena par otras darbību, kā arī šo darbību savstarpēji saskaņojušas. Minēto apliecina gan amatpersonu personiskā pazīšanās, gan tas, ka pieteicēja ražošanas procesu nodrošinājusi ar iekārtām, kas iznomātas no SIA „Egro AG" (*lietas 3. sējuma 222.-228. lapa*). Sabiedrībām ir reģistrētas struktūrvienības vienās un tajās pašās adresēs, proti, „Mārtiņmuiža", Vētrās, Mārupes novadā (birojs abām sabiedrībām), „Lilastes Priedes", Lilastē, Carnikavas novadā (pieteicējai koklaukums un SIA „Egro AG" noliktava) (*lietas 11. sējuma 261.-262. lapa*). VID konstatēja, ka pieteicējai un SIA „Egro AG" ir viens grāmatvedību apkalpojošs uzņēmums SIA „Dacrydium".

Kaut arī vispārīgi tiek apstiprināta sadarbība, tomēr tiesas ieskatā ir apšaubāma darījumu veikšana, jo sniegtais saimnieciskās darbības raksturojums ir vispārīgs. Ja darījumi būtu faktiski notikuši, tad sniegtā informācija būtu detalizēta un salīdzināma ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem.

[8.18] Spriedumā analizētie apstākļi ir izmantojami, lai gūtu pilnīgu, objektīvu, vispusīgu priekšstatu par konkrētajiem darījumiem ar SIA „Duntex D", SIA „SK Standart" un SIA „Egro AG". Katrs no lietā esošajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi, iespējams, vēl varētu būt apšaubāms, taču, vērtējot tos un konkrēto situāciju kopumā, nav iespējama visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tiesa uzskatīja, ka konkrētajā gadījumā VID ir ieguvis pietiekami daudz pierādījumu, kas norāda uz fiktīvu dokumentu noformēšanu un pieteicējas ļaunprātīgajām darbībām, izrakstot pavadzīmes vai rēķinus Nelkium Trade s.r.o., SIA „Duntex D", SIA „SK Standart" un SIA „Egro AG".

[8.19] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146. panta pirmā daļa noteic, ka atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmā daļa nosaka, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Likuma 32. panta otrā daļa paredz, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu. Atbilstoši 32. panta piektajai daļai par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 % no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 % no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 % apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Likuma 29. panta otrā daļa nosaka, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05% par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Atbilstoši šā likuma $32.^4$ panta pirmajai daļai par atkārtoto nodokļu pārkāpumu šā likuma 32. panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo. Savukārt likuma $32.^4$ panta otrā daļa noteic, ka atkārtotais nodokļu pārkāpums ir nodokļu pārkāpums, kas atbilst šādām pazīmēm:

1) iepriekšējais nodokļu pārkāpums ir konstatēts nodokļu revīzijas (audita) laikā, kas ir pabeigta, un šis nodokļu pārkāpums ir izdarīts ne vēlāk kā triju gadu laikā no atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas brīža;

2) lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šā likuma 32. pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams vai tas ir pārsūdzēts tiesā;

3) atkārtoto nodokļu pārkāpumu nodokļu administrācija administratīvajā aktā ir pamatojusi ar to pašu likuma normu vai ar šo normu saistītu normatīvo aktu, vai, ja likumā un normatīvajos aktos ir izdarīti grozījumi, ar normām, kas ir analoģiskas iepriekšējā nodokļu pārkāpuma pamatošanai administratīvajā aktā minētajām normām.

Tiesa atzina, ka pieteicēja ir izdarījusi atkārtotu pārkāpumu, tādējādi VID pamatoti aprēķināto soda naudu divkāršoja un nepiemēroja likuma 32. panta septīto daļu.

VID pamatoti papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 3 834 342 *euro*, nokavējuma naudu 16 429,52 *euro*, soda naudu 2 300 605,22 *euro*, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 1 323 490,30 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 794 094,18 *euro*, kā arī atteica atmaksāt deklarēto PVN pārmaksu (par 2014. gada oktobri – 2015. gada februāri) 1 098 393,91 *euro* apmērā.

[8.20] Pieteicēja norādījusi, ka lēmumu, ar kuru pagarināti procesuālie termiņi, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajai daļai un $3.^1$ daļai bija tiesīgs pieņemt tikai VID ģenerāldirektors. Tādējādi ir nepamatoti ir pārsniegts audita termiņš. Tiesa noraidīja minēto argumentu kā nepamatotu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu, atbilstoši šā panta $3.^1$ daļai. Šā panta $3.^1$ daļa paredz, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm.

Tātad lēmums par audita rezultātiem vispārīgi jāpieņem 90 dienu laikā (vai arī 120 vai 150 dienu laikā, ja VID ģenerāldirektors pagarina audita termiņu). Vienlaikus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta $3.^1$ daļas otrais teikums

noteic, ka nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu:

1) no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai;

2) par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā;

3) kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts.

Pārbaudot lietas materiālus, tiesa konstatēja turpmāko:

1) ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2015. gada 27. janvāra lēmumu nolemts uzsākt pieteicējas PVN auditu no 2015. gada 2. marta un auditu pabeigt 90 dienu laikā;

2) ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2015. gada 27. janvāra (*acīmredzot domāts 25. marta*) lēmumu nolemts pieteicējas nodokļu auditu pabeigt 90 dienās no audita uzsākšanas dienas un noteikts papildus auditējamais periods;

3) ar VID ģenerāldirektora 2015. gada 19. maija lēmumu nolemts pagarināt nodokļu audita un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu līdz 60 dienām un neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2015. gada 13. maija līdz pieprasītās informācijas saņemšanai no Lietuvas nodokļu administrācijas;

4) ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2016. gada 2. marta lēmumu nolemts neieskaitīt nodokļa audita termiņā laika posmu no 2015. gada 13. maija līdz 2016. gada 24. februārim, jo pieprasīta papildu informācija no Lietuvas un Lielbritānijas nodokļu administrācijām (*lietas 6. sējuma 4.,5.,6. un 8. lapa*).

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka VID, pieņemot lēmumu, ar kuru audita termiņā neieskaita konkrētu laika posmu sakarā ar kādu no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.[1] panta trešajā daļā paredzētajiem apstākļiem, nepagarina audita termiņu (*sk. Augstākās tiesas 2011. gada 4. aprīļa sprieduma (acīmredzot domāts lēmuma) Nr.SKA-515/2011 9. punktu*). Audita lēmuma pieņemšanas termiņa pagarināšana un konkrēta laikposma neieskaitīšana audita termiņā ir divi dažādi procesuāli lēmumi.

Zemāka ranga amatpersona nepārkāpj kompetenci, pieņemot lēmumu par konkrēta laika perioda neieskaitīšanu nodokļu audita termiņā (*sk. Augstākās tiesas 2012. gada 17. maija rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-434/12 8. punktu, 2014. gada 30. jūnija rīcības sēdes lēmumu Nr.SKA-197/2014*).

Tā kā lēmumu par laika posma neieskaitīšanu audita periodā nebija jāpieņem VID ģenerāldirektoram, secināms, ka tas pieņemts, nepārkāpjot noteikto kompetenci. Tiesa nekonstatēja procesuālus pārkāpumus VID rīcībā un pārkāpumus audita veikšanas termiņā.

[9] Par Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 16. marta spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas, neatkārtojot pieteikumā ietvertos argumentus, pamatota šādi.

[9.1] Vērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, tiesa neņēma vērā būtiskus apstākļus: pieteicējai rēķini bija jāapmaksā tikai pēc preču un pakalpojumu saņemšanas, tas izslēdza nepieciešamību izrādīt īpašu interesi par darījumu partneriem. Tiešie un tālākie darījumu parteri deklarēja apstrīdētos darījumus un gan iestādē, gan tiesā apstiprināja darījumu veikšanu un skaidroja to norisi tiktāl, ciktāl tas bija iespējams, neredzot darījumu dokumentus un sniedzot liecību vairākus gadus pēc strīdus darījumiem. Starp pieteicēju un darījumu partneriem noslēgti vispārīgi līgumi par sadarbību, visas darījuma būtiskās sastāvdaļas atrunātas atbilstoši normatīvajiem aktiem noformētos preču rēķinos. VID nav apstrīdējis lielāko daļu realizācijas darījumu. VID nav ieguvis pierādījumus tam, ka darījumu partneri reālu saimniecisko darbību neveica.

Atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai spriedumā izdarītie secinājumi par darījumu ķēdē ietilpstošo darījumu partneru darbību, neesot pierādījumiem, ka pieteicēja par to zināja vai tai vajadzēja zināt, nevar būt pamats liegt atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar UAB Kelsata, UAB Delva, UAB Tarulas, UAB Irmaja, OU Abrotsa, SIA „Kvinto GR". Tiesas secinājums, ka notikusi tikai dokumentu noformēšana un ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaisti fiktīvu darījumu ķēdēs, balstīts uz tiesas šaubām par darījumu norisi, nevis uz pierādījumiem.

[9.2] Atsaucoties uz Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, pieteicēja norāda, ka tiesa nepareizi iztulkoja Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas par PVN 0 % likmes piemērošanu un nepamatoti secināja, ka darījumiem ar Nelkium Trade s.r.o. piemērojama PVN standartlikme. Lietā esošie pierādījumi apliecina, ka strīdus darījumi ir notikuši un ir izpildīti priekšnoteikumi PVN 0 % likmes piemērošanai.

[9.3] SIA „Duntex D", SIA „SK Standart", SIA „Egro AG" deklarēja darījumus ar pieteicēju un to amatpersonas paskaidrojumos un liecībās apliecināja darījumu veikšanu un raksturoja to norisi. Tiesa secinājumu, ka darījumi ir fiktīvi, balstīja uz atsevišķiem no šiem paskaidrojumiem un liecībām izrietošiem apstākļiem, turklāt jāņem vērā, ka liecības sniegtas divus trīs gadus pēc darījumu veikšanas un neredzot darījumu dokumentiem. Tiesa nav vērtējusi pierādījumus, kas apliecina, ka pieteicēja no iegādātajām sagatavēm spēja saražot līstes, kas tālāk realizētas SIA „SK Standart", SIA „Egro AG", kā arī Nelkium Trade s.r.o.

[9.4] Pieteicēja uzskata, ka tiesa nepareizi iztulkoja Pievienotās vērtības nodokļa normas, pārkāpa objektīvās izmeklēšanas principu. Spriedums balstīts uz tiesas šaubām un pieņēmumiem, nevis lietā esošajiem pierādījumiem. Pieteicējas ieskatā tiesa nav objektīvi, vispusīgi un pilnīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus.

[10] VID rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka apelācijas sūdzība nav pamatota. Priekšnodokļa tiesību izmantošanai un arī PVN 0 % likmes piemērošanai nav pietiekami izpildīt tikai formālās likuma prasības, darījumiem jābūt faktiski notikušiem. Lietā iegūtie pierādījumi, piemēram, darījumu partneru amatpersonu vispārīgie paskaidrojumi, liecina, ka darījumi faktiski nav notikuši.

III

[11] VID Nodokļu kontroles pārvalde pieteicējai veica PVN auditu par periodu 2015. gada marts – jūlijs un UIN auditu par 2014. gadu. Audita rezultātā VID Nodokļu kontroles pārvalde ar 2016. gada 2. septembra lēmumu Nr.30.2-23.15/44684 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.3) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 2 8241 83,26 *euro*, soda naudu 1 694 509,94 *euro* un nokavējuma naudu 172 873,84 *euro*; noteica budžetā atmaksājamā PVN samazinājumu 323 936,16 *euro* un aprēķināja soda naudu 194 361,68 *euro*; aprēķināja UIN 4 321 846 *euro*, saistībā ar to soda naudu 2 593 107,60 *euro* un nokavējuma naudu 172 873,84 *euro*.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektors ar 2017. gada 27. janvāra lēmumu Nr.30.2-22.8/552 (turpmāk – Lēmums Nr.3) sākotnējo lēmumu Nr.3 atstāja negrozītu, tostarp daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto UIN un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu.

Lēmums Nr.3 daļā par UIN cita starp pamatots šādi.

[11.1] Atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Tādēļ arī uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā attiecībā uz PVN.

[11.2] VID veica pieteicējai trīs nodokļu auditus, aptverot laika periodu no 2014. gada janvāra līdz decembrim. Administratīvie procesi iestādē noslēdzās ar VID ģenerāldirektora 2015. gada 27. novembra lēmumu Nr.22.8-1/687, VID ģenerāldirektora 2016. gada 18. februāra lēmumu Nr.22.8-1/1222 (Lēmums Nr.1) un VID ģenerāldirektora 2016. gada 29. septembra lēmumu Nr.30.2-22.7/6398 (Lēmums Nr.2).

Šajos lēmumos konstatēts, ka pieteicēja 2014. gadā grāmatvedībā reģistrēja faktiski nenotikušus dažādu preču un pakalpojumu iegādes un piegādes darījumus ar SIA „Ciekkor" (janvārī – martā), SIA „Revaldus" (martā), OU Abrotsa (janvārī – decembrī), UAB Delva (janvārī – decembrī), UAB Kelsata (janvārī – decembrī), UAB Tarulas (janvārī – decembrī), UAB Irmaja (februārī – decembrī), Nelkium Trade s.r.o. (janvārī – decembrī), SIA „Kalveks" (janvārī – martā, maijā, jūnijā), SIA „Egro AG" (februārī – decembrī), SIA „Duntex D" (martā, jūlijā, decembrī), SIA „SK Standart" (jūlijā – decembrī). Pieteicēja zināja, ka tā piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem.

[11.3] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmo daļu un 22. panta otro daļu, Gada pārskatu likuma 4. panta otro un trešo daļu, 21. pantu, 22. panta pirmo daļu, 25. panta pirmās daļas 4. punktu un 25. panta pirmās daļas 8. punktu koriģējamas pieteicējas uzrādītās 2014. gadā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas un neto apgrozījums. Tā rezultāta palielināma pieteicējas uzrādītā peļņa par 28 761 794 *euro* un secīgi apliekamā ienākuma apmērs, aprēķinot pieteicējai papildus nomaksai UIN, kā arī soda naudu un nokavējuma naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro un trešo daļu, 32. panta pirmo, piekto un sesto daļu.

[12] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma Nr.3 atcelšanu. Pamatojoties uz minēto pieteikumu ierosināta administratīvā lieta Nr.420171317.

Daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto UIN un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2014. gadu pieteicēja piekrita Lēmumā Nr.3 norādītajam, ka uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā attiecībā uz PVN. Vienlaikus pieteicēja norādīja, ka Lēmums Nr.3 pieņemts, pamatojoties uz VID lēmumiem, kas pieņemti citos pieteicējai veiktajos auditos, taču pieteicēja šos lēmumus pilnībā vai kādā daļā ir pārsūdzējusi Administratīvajā rajona tiesā, tālab lēmumos norādītos apgalvojumus nevar pieņemt kā pamatotus, pierādītus un neapstrīdamus. Pierādījumi tam, ka VID apstrīdētie darījumi faktiski ir notikuši, atrodami šo lietu materiālos.

[13] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 3. aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikums par Lēmuma Nr.3 atcelšanu pilnībā noraidīts.

Spriedums daļā par VID noteiktajiem UIN maksājumiem motivēts šādi.

[13.1] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3. panta pirmo daļu attiecībā uz rezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums.

Ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par PVN ir tiesisks, tad tas ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par UIN (*Augstās tiesas 2007. gada 3. maija sprieduma lietā Nr.SKA-135/2007 11.3. apakšpunkts*). Šis secinājums attiecas uz tiem gadījumiem, ja tiek atzīts, ka pats darījums nav noticis; ja nav skaidrs, kas ir saņemts un vai ir saņemts (*Augstākās tiesas 2007. gada 7. jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-234/2007 11.1 .apakšpunkts*). Ja darījums faktiski nav noticis, tad ražošanas izmaksas nevar atzīt un attiecīgi ir aprēķināms UIN (*Augstākās tiesas 2012. gada 16. janvāra spriedums (acīmredzot domāts lēmums) lietā Nr.SKA-134/2012*).

Gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti. Abos gadījumos būtiska nozīme

ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā.

[13.2] Tiesa konstatēja, ka VID veica šādus pieteicējas nodokļu auditus:

1) par 2013. gada oktobri – 2014. gada janvāri. Audita rezultātā 2015. gada 29. maijā sastādīts audita pārskats Nr.23.15/240. Ar VID ģenerāldirektora 2015. gada 27. novembra lēmumu Nr.22.8-1/687 atstāts negrozīts lēmums par audita rezultātiem. Pēc pieteicējas pieteikuma par minēto lēmumu ierosināta administratīvā lieta A420358815;

2) par 2014.gada februāri – jūliju (*acīmredzot domāts jūniju*). Audita rezultātā 2015. gada 3. jūlijā sastādīts audita pārskats Nr.23.15/265. Ar VID ģenerāldirektora 2016. gada 18. februāra lēmumu Nr.22.8-1/121 (Lēmums Nr.1) atstāts negrozīts lēmums par audita rezultātiem. Pēc pieteicējas pieteikuma par minēto lēmumu ierosināta administratīvā lieta A420174416;

3) par 2014. gada jūliju – 2015. gada februāri. Audita rezultātā 2016. gada 6. maijā pieņemts lēmums par nodokļu audita rezultātiem. Ar VID 2016. gada 29. septembra lēmumu Nr.30.2-22.7/6398 (Lēmums Nr.2) atstāts negrozīts lēmums par audita rezultātiem. Pēc pieteicējas pieteikuma par minēto lēmumu ierosināta administratīvā lieta A420324116.

Minētajos auditos VID konstatēja, ka pieteicēja 2014. gadā grāmatvedībā reģistrēja faktiski nenotikušus darījumus:

1) ar SIA „Ciekkor" par bezzaru līmēta oša, ozola un oša sagatavju iegādi 2014. gada janvārī 649 802,64 *euro*, februārī – martā 665 963,46 *euro*, kopsummā 1 315 766,10 *euro* (bez PVN) vērtībā;

2) SIA „Revaldus" par alumīnija detaļu komplektēšanas darbiem 2014. gada martā 50 925 *euro* (bez PVN) vērtībā;

3) ar OU Abrotsa par rezerves daļu, Vesrenamer bitumena saistvielu, ģeorežģa, ģeotekstila, videokameras, darba galda, iekrāvēja MERLO, šķērszāģēšanas zāģa, Golden Grey Murales flīžu, apaļkoka brusotāja, metālu sienas paneļu rāmja, šķeldotāja Bruks, vertikālā lentzāģa, divgalvu lentzāģa, divgalvu horizontālā lentzāģa, dīzeļiekrāvēja Nissan u.c. dažādu preču iegādi 2014. gada janvārī 241 329,27 *euro*, februārī – jūnijā 1 263 890,08 *euro*, jūlijā – decembrī 1 834 401,48 *euro*, kopsummā 3 339 620,83 *euro* (bez PVN) vērtībā;

4) ar UAB Delva par dažādu rezerves daļu, riepu iegādi, bunkura grīdas asfalta ieklāšanu utt. 825 430,09 *euro* (*acīmredzot domāta 2014. gada janvārī deklarēto darījumu vērtība*), februārī – jūnijā 5 192 076,78 *euro*, jūlijā – decembrī 6 202 809,32 *euro*, kopsummā 12 220 316,19 *euro* (bez PVN) vērtībā;

4) ar UAB Kelsata par līmēta oša un ozola sagatavju, palešu virsmu un palešu kāju iegādi 2014. gada janvārī 585 551,99 *euro*, februārī – jūnijā 7 095 874,65 *euro*, jūlijā – decembrī 7 181 363,87 *euro*, kopsummā 14 862 790,51 *euro* (bez PVN) vērtībā;

5) ar UAB Tarulas par koksnes granulu, koksnes atgriezumu, skaidu, malkas līdz 1 m, kamīnmalkas, kokskaidu brikešu, kokskaidu granulu, palešu sagatavju, koka lietotu būvkonstrukciju, koka dībeļu, virpota bērza, priedes koksnes plākšņu, līmētu bērzu detaļu, metāla kniežu, metāla eņģu, mēbeļu sagatavju, CELCURE C4, līmētu oša un ozola sagatavju, rievotu naglu, līmētu bērzu detaļu utt. iegādi 462 277,74 *euro* (*acīmredzot domāta 2014. gada janvārī deklarēto darījumu vērtība*), februārī – jūnijā 3 072 732,80 *euro*, jūlijā – decembrī 4 997 933,43 *euro*, kopsummā 8 532 943,97 *euro* (bez PVN) vērtībā;

6) ar UAB Irmaja par vājstrāvu darbiem, laukumu sagatavošanu, šķeldošanu, klemju montāžu, meža apsaimniekošanas, treilēšanas zaru savākšanas darbiem 2014. gada februārī – jūnijā 107 350 *euro*, jūlijā – decembrī 227 610 *euro*, kopsummā 334 960 *euro* (bez PVN) vērtībā;

7) ar Nelkium Trade s.r.o. par oša un ozolkoka līstu, akumulatoru bateriju un Golden Grey Murales flīžu realizāciju (darījumiem piemērota PVN 0 % likme) 2014. gada janvārī 801 659,56 *euro*, februārī – jūnijā 4 559 554 *euro*, jūlijā – decembrī 5 682 736,98 *euro*, kopsummā 11 043 950,54 *euro* vērtībā;

8) ar SIA „Kalveks" par ozolkoka līstu realizāciju 2014. gada janvārī 81 427,32 *euro*, februārī, martā, maijā un jūnijā 935 225,46 *euro*, kopsummā 1 016 652,78 *euro* (bez PVN) vērtībā;

9) ar SIA „Egro AG" par ozolkoka līstu realizāciju 2014. gada februārī – jūnijā 1 642 811,04 *euro*, jūlijā – decembrī 1 804 586,58 *euro*, kopsummā 3 447 397,62 *euro* (bez PVN) vērtībā;

10) ar SIA „Duntex D" par sniegtiem alumīnija detaļu komplektēšanas pakalpojumiem 2014. gada martā 52 500 *euro*, jūlijā un decembrī 95 750 *euro*, kopsummā 148 250 *euro* (bez PVN) vērtībā;

11) ar SIA „SK Standart" par ozolkoka līstu realizāciju 2014. gada jūlijā – decembrī 996 962,70 *euro* (bez PVN) vērtībā.

[13.3] Tiesa, atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 185. panta pirmo daļu un šā panta ceturtās daļas 1. punktu norādīja, ja personai ar administratīvo aktu noteikts pienākums samaksāt nodokli, administratīvā akta darbība līdz ar pieteikuma iesniegšanu par šā akta atcelšanu netiek apturēta.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 185. panta piekto daļu šā panta ceturtajā daļā norādītajos gadījumos, izņemot 8. punktā minēto gadījumu vai citus likumā noteiktos gadījumus, pieteicējs, kamēr lietas izskatīšana pēc būtības nav pabeigta, var lūgt tiesu, motivējot lūgumu, apturēt administratīvā akta vai faktiskās rīcības darbību. Tas nozīmē, ka pieteicējai, vēršoties tiesā bija tiesības lūgt apturēt pārsūdzēto lēmumu darbību. No Tiesu informācijas sistēmā pieejamajiem datiem konstatējams, ka pieteicēja šādu lūgumu nav iesniegusi, un līdz ar to tiesa nav lēmusi par pārsūdzēto lēmumu darbības apturēšanu.

Tas, ka VID apstrīdētie darījumi nav notikuši, konstatēts ar spēkā esošiem administratīvajiem aktiem, kuru darbība līdz ar pieteikuma iesniegšanu tiesā nav apturēta un kurus tiesa nav atcēlusi. Izskatāmajā lietā nav konstatējami jauni apstākļi vai argumenti attiecībā uz šo periodu.

Viena no administratīvā akta pazīmēm ir tiesiskas sekas. Tiesiskas sekas nozīmē, ka spēkā esošs administratīvais akts

ir saistošs visām personām, uz kurām tas attiecas. Tas nozīmē arī to, ka spēkā esošs administratīvais akts var būt pamats jauna administratīvā akta izdošanai (*Augstākās tiesas 2014. gada 21. marta sprieduma Nr.SKA-51/2014 8. punkts*). Līdz ar to VID konstatētais par darījumu faktisko neesību ir attiecināms arī uz UIN par 2014. gadu.

Neskatoties uz noritošajiem tiesas procesiem, pieteicējai ir jāpilda lēmumi par audita rezultātiem 2014. gadā, neatkarīgi no tā, vai pieteicēja tos uzskata par tiesiskiem vai prettiesiskiem, jo to darbība nav apturēta. Tas nozīmē arī to, ka VID pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2014. gada UIN nodokļa deklarācijā, jo pieteicēja nebija tiesīga norādīt darījumus, kurus VID atzinis par faktiski nenotikušiem. Ja pēc izskatāmās lietas pabeigšanas ar spēkā stājušos tiesas spriedumu vai iestādes lēmumu tiktu atcelts vai grozīts kāds VID lēmums par darījumiem 2014. gadā, pieteicējai būs tiesības iesniegt pieteikumu sakarā ar jaunatklātiem apstākļiem, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 353. panta 4. punktu.

[14] Par Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 3. aprīļa spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību un daļā par UIN maksājumiem apelācijas sūdzība pamatota šādi.

Pieteicējas ieskatā tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 103. panta otro daļu, 107. panta ceturto daļu, 150. panta ceturto daļu, 154. panta pirmo daļu, jo atteicās izvērtēt pēc būtības Lēmumu Nr.3 daļā par UIN, proti, nevērtēja lēmumā minētos apstākļus un VID uzrādītos pierādījumus par šiem apstākļiem, lai pārbaudītu VID aprēķināto UIN maksājumu pamatotību. Tā vietā tiesa atsaucās uz VID lēmumiem, bet pieteicēja tos ir pārsūdzējusi, līdz ar to tiesas secinājums par šo lēmumu tiesiskumu ir pārsteidzīgs.

[15] VID rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka VID konstatētais par 2014. gadā deklarēto darījumu faktisko neesību attiecināms arī uz UIN par 2014. gadu. Tiesa pareizi novērtēja lietas faktiskos apstākļus un pareizi piemēroja materiālo un procesuālo tiesību normas un tiesu praksi.

IV

[16] Administratīvā apgabaltiesa, ņemot vērā Administratīvā procesa likuma 193. pantā noteikto par prasījumu un administratīvo lietu apvienošanu, šā likuma 194. pantā noteikto par prasījumu un administratīvo lietu sadalīšanu, kā arī vadoties no Augstākās tiesas judikatūras jautājumā par apstākļu izvērtējumu PVN un UIN aprēķinos, pieņēma šādus lēmumus.

Ar apgabaltiesas 2018. gada 22. novembra lēmumu administratīvajā lietā Nr.420171317 atsevišķā tiesvedībā izdalīts pieteicējas pieteikums daļā par Lēmuma Nr.3 atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto UIN un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2014. gadu (*sk. lietas 17. sējuma 2.-3. lapu*). Izdalītajai lietai piešķirts Nr.A43165818.

Ar apgabaltiesas 2018. gada 29. novembra lēmumu administratīvās lietas Nr.A420324116 (Lēmuma Nr.2 atcelšana) un Nr.A43165818 (Lēmuma Nr.3 atcelšana daļā par UIN) apvienotas vienā tiesvedībā, piešķirot apvienotajai lietai Nr.A420324116 (*lietas 16. sējuma 234.-235. lapa*).

Ar apgabaltiesas 2019. gada 3. janvāra lēmumu administratīvā lieta Nr.A420324116 un lieta Nr.A420174416 (Lēmuma Nr.1 atcelšana pārsūdzētajā daļā) apvienotas vienā tiesvedībā, piešķirot apvienotajai lietai Nr.A420324116 (*lietas 18. sējuma 14.-15. lapa*).

Ar apgabaltiesas 2019. gada 12. marta lēmumu no izskatāmās administratīvās lietas Nr.A420324116 atsevišķā tiesvedībā izdalīts pieteicējas pieteikums daļā par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā par papildus aprēķināto UIN par 2013. gadu un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu, un par noteikto 2013. gada zaudējumu summas samazinājumu pieteicējai (*lietas 36. sējuma 35.-36. lapa*). Izdalītajai administratīvajai lietai piešķirts Nr.A43079519.

[17] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Tiesas sēdēs, kas noteiktas procesuālo darbību veikšanai, kā liecinieki tika nopratināti A. Veļķers (SIA „Duntex D bijusī amatpersona), E. Svētiņš (SIA „Bostta" bijusī amatpersona) un M. Melnacis (SIA „Bonax" bijusī amatpersona).

Motīvu daļa

[18] Pārbaudījusi lietas materiālus to kopsakarībā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzības nav pamatotas un pieteikumi ir noraidāmi.

[19] Ievērojot to, ka vienā tiesvedībā ir apvienotas vairākās administratīvās lietas (*sk. šā sprieduma [16] punktu*), apgabaltiesa secina, ka izskatāmajā lietā pārbaudāms, vai VID pamatoti:

1) papildus aprēķināja PVN, soda naudu, nokavējuma naudu, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN un aprēķināja soda naudu par 2014. gada februāri – jūniju (Lēmums Nr.1);

2) papildus aprēķināja PVN, nokavējuma naudu un soda naudu, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN un saistībā ar to aprēķināja soda naudu, kā arī atteica atmaksāt deklarēto PVN pārmaksu par 2014. gada oktobri – 2015. gada februāri (Lēmums Nr.2);

3) papildus aprēķināja UIN, saistībā ar to soda naudu un nokavējuma naudu par 2014. gadu (Lēmums Nr.3).

Izskatāmajā lietā pieteicējas prasījums ir par minēto lēmumu atcelšanu daļā attiecībā uz papildu noteiktajiem nodokļu maksājumiem budžetā (PVN par periodu 2014. gada februāris – 2015. gada februāris, UIN par 2014. gadu), kā arī par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta PVN pārmaksa par 2014. gada oktobri – 2015. gada februāri, kas atteikta ar Lēmumu Nr.2.

[20] Ņemot vērā tiesisko regulējumu pieteicējas darījumu laikā, apgabaltiesa norāda turpmāko.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*šeit un turpmāk normas redakcijā, kas bija spēkā pieteicējas darījumu veikšanas laikā*) 4. pants definē, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību (tai skaitā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, lauksaimnieciska darbība).

Šā likuma 5. panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli apliekamie darījumi ir saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikti darījumi: preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību (1. punkts); pakalpojumu sniegšana par atlīdzību (2. punkts); preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību (3. punkts).

Likuma 1. panta 20. punkts preču piegādi definē kā darījumu, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu. Atbilstoši likuma 31. panta pirmajai daļai preču piegādes brīdis ir brīdis, kad faktiski tiek veikta preču piegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņēmis preču saņēmējs, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Likuma 1. panta 14. punkts pakalpojumu sniegšanu definē kā darījumu, kas nav preču piegāde; par pakalpojumu sniegšanu uzskata arī: a) nemateriālā īpašuma (nemateriālo vērtību un tiesību) pārdošanu (nodošanu), b) saistības atturēties no kādas darbības vai rīcības vai pieļaut kādu darbību vai rīcību, c) lietu nomu, d) būvdarbu veikšanu. Likuma 32. panta pirmā un otrā daļa noteic, ka pakalpojuma sniegšana ir notikusi, kad pakalpojums sniegts pakalpojuma saņēmējam, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Pakalpojuma saņemšana ir notikusi, ja pakalpojums ir saņemts.

[21] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. pants reglamentē vispārīgos noteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai. 92. panta pirmās daļas 1. punkts noteic, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. 92. panta ceturtā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Kā jau to pamatoti norādīja Administratīvā rajona tiesa, atsaucoties uz Augstākās tiesas judikatūru, ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*zaudēja spēku 2013. gada 1. janvārī*) un Pievienotās vērtības nodokļa likuma normās, kā arī likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. pantā noteikto, priekšnodokli var atskaitīt, pamatojoties uz nodokļa rēķinu, kas noformēts par faktiski notikušu darījumu jeb darījumu, kas ir noticis gan pēc ekonomiskā, gan juridiskā rakstura, un noticis tā, kā tas atspoguļots nodokļa rēķinā (*Augstākās tiesas 2013. gada 7. maija sprieduma Nr.SKA-14/2013 8. punkts, 2014. gada 27. jūnija sprieduma Nr.SKA-122/2014 6. punkts, 2017. gada 31. maija sprieduma Nr.SKA-211/2017 15. punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa ir uzsvērusi, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu pastāvēšana ir atkarīga no nosacījuma, ka attiecīgie darījumi ir faktiski notikuši (*sk. 2018. gada 27. jūnija sprieduma apvienotajā lietā C-459/17 un C-460/17 40. punktu*).

Pieteicēja argumentē, ka no lietā esošo pierādījumu kopuma ir gūstams apstiprinājums pieteicējas darījumu esībai, bet VID un pirmās instances tiesa veikušas kļūdainu faktisko uz tiesisko apstākļu vērtējumu.

[22] Atbilstoši likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 2. panta 1. punktam un 18. panta pirmās daļas 2. un 10. punktam VID uzdevums un pienākums ir kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, veikt nodokļu revīzijas (auditus). Līdz ar to, ja VID, savas kompetences ietvaros veicot nodokļu auditu (pārbaudi), konstatē apstākļus, kas norāda, ka nodokļu maksātāja grāmatvedībā iekļautais (noformētais) darījums faktiski nav noticis, vai nav noticis tā, kā tas ir atspoguļots grāmatvedībā, VID ir pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu. VID kā nodokļu administrācijas pienākums ir iegūt konkrētus pierādījumus un norādīt uz apstākļiem, kas pamato nodokļu administrācijas secinājumus par nodokļu normatīvo aktu prasību neievērošanu vai pārkāpumu.

Galvenais dokuments jeb pamatdokuments, kas apliecina darījuma esību un secīgi arī nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, ir nodokļa rēķins.

Lietā nepastāv strīds par to, ka ir izpildījušās formālās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai pieteicējas darījumos par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, kā arī attiecībā uz preču un pakalpojumu iegādi no citiem komersantiem. Proti, pieteicēja un tās darījumu partneri darījumu veikšanas brīdī bija ar PVN apliekamas personas un ir izrakstīti nodokļu rēķini par precēm un pakalpojumiem. Papildus konstatējams, ka pieteicējas darījumu partneri savās PVN deklarācijās ir iekļāvuši ziņas par darījumiem ar pieteicēju.

Izskatāmajā lietā VID pieteicējai veikto auditu rezultātā no iegūto pierādījumu kopuma ir konstatējis, ka pieteicējas grāmatvedībā ir iekļauti (noformēti) grāmatvedības attaisnojuma dokumenti, tostarp nodokļu rēķini, par faktiski nenotikušiem darījumiem. Līdz ar to tiesai ir jānoskaidro, vai preces un pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār ir piegādāti.

[23] Minētais ir tikpat svarīgi arī atbrīvojuma no PVN likmes piemērošanai preču piegādei Eiropas Savienības

teritorijā. Pirmās instances tiesa pareizi norādīja, ka preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā nodokļa 0 % likme piemērojama, ja ir izpildīti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtās daļas normā minētie abi nosacījumi un apliekamā persona apliecina preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz dalībvalsti ar jebkuru transportēšanas dokumentu, kurā ir informācija par preču nosūtītāju vai preču transportētāju, kā arī preču saņēmēju citā dalībvalstī, kurš ir apliecinājis, ka prece ir saņemta.

No Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka preču piegādes atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (*sk. 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 42. punktu, 2010. gada 16. decembra sprieduma lietā C?430/09 29. punktu un tajā minēto judikatūru*). Piegādātājam ir jāveic visi pasākumi, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļu nemaksāšanu (*sk. 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 65., 66. punktu*).

Tādējādi ir svarīgi, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā un ir pārliecinājies, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļu nemaksāšanu.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51. panta pirmo daļu PVN 0 % likmi nepiemēro, ja reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši šā likuma 43. pantam piemērojama PVN 0 % likme, nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina PVN 0 % likmes piemērošanu.

Ievērojot minēto, preču izvešanas no Latvijas Republikas fakta pierādīšanas pienākums gulstas uz pieteicēju kā uz preču pārdevēju.

[24] Pieteicēja apelācijas sūdzībās uzsvērusi Augstākās tiesas atziņas, kas balstītas Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, attiecībā uz VID kā nodokļu administrācijas pienākumu pierādīt, ka pieteicējas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana ir bijusi ļaunprātīga, ka pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt, ka piedalās krāpnieciskās darbībās, kas vērstas uz darījumu noformēšanu ļaunprātīgai PVN sistēmas izmantošanai. Pieteicējas ieskatā ne VID, ne pirmās instances tiesa konstatētajos lietas apstākļos nav pierādījusi, ka pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos ļaunprātīgā PVN sistēmas izmantošanā.

Atbildot uz minēto argumentu apgabaltiesa norāda turpmāko.

Administratīvā rajona tiesa spriedumā jau ir norādījusi uz Augstākās tiesas praksē atzīto, ka, lai nodokļa maksātājam 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 (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 12. punktu*).

Kā jau norādīts – tiesai ir jānoskaidro, vai pieteicējas darījumu gadījumos prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār ir piegādāts.

Augstākā tiesa ir secinājusi, ka minētais ir būtiski, jo atkarībā no tā, vai prece vai pakalpojums ir vai nav piegādāts, mainās to apstākļu apjoms, kas tiesai ir jānoskaidro un jānovērtē. Proti, ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona), tad atbilde uz to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir acīmredzama, līdz ar to tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2018. gada 16. maija sprieduma Nr.SKA-44/2018 5. punktu, 2019. gada 1. marta rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-350/2019 3. punktu*).

Tādējādi apstākļos, kad dokumenti noformēti par nenotikušiem darījumiem, nav pamata secinājumam, ka nodokļu maksātājs nezināja, ka veic ar nodokļu izkrāpšanu saistītas darbības. Proti, labticīga darījuma dokumentu noformēšana par neesošu darījumu ir grūti iedomājama, un tādēļ detalizēta nodokļu maksātāja (pieteicējas) ļaunticības pamatošana šādos gadījumos nav nepieciešama (*sk. Augstākās tiesas 2015. gada 17. jūnija sprieduma Nr.SKA-356/2015 7. punktu*).

[25] VID, pārbaudot pieteicējas darījumu esību, ir pievērsies arī tādu apstākļu noskaidrošanai, kas saistīti ar pieteicējas darījumu partneru tālākiem darījumu partneriem un preču, kas saskaņā ar dokumentiem tikušas piegādātās pieteicējai un kuras pieteicēja realizējusi tālāk, izcelsmi.

Atbilstoši administratīvo tiesu praksē atzītajam, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2010. gada 5. jūlija sprieduma Nr.SKA-343/2010 8. punktu*).

Minētais nozīmē, ka jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz tiešajiem darījumiem, gan tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem. Turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā.

Vienlaikus apgabaltiesa uzsver, ka minētais nenozīmē, ka apstākļu, kas attiecas uz darījumu partneru tālākiem darījumiem, pārbaude būtu uzlikta nodokļu maksātājam. VID konkrētajā gadījumā nav norādījis, ka pieteicējai bija jāpārbauda vai jāiedziļinās darījumu partneru saimnieciskajā darbībā un nodokļu nomaksā. Šādu pārbaudi veica pati nodokļu administrācija, ņemot vērā tās rīcībā esošus un papildus iegūtus pierādījumus, kas raksturo lietā aplūkotos

nodokļu maksātājus, to saimniecisko darbību, kā arī lietā apstrīdētos darījumus.

[26] Apgabaltiesa, apkopojot VID un pirmās instances tiesas konstatēto, norāda šādus apstākļus.

[26.1] Atbilstoši Lēmumā Nr.1 konstatētajam, pieteicēja 2014. gada februāra – jūnija PVN deklarācijās deklarēja:

1) *preču iegādes* darījumus ar SIA „Ciekkor", Lietuvas komersantiem UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva un Igaunijas komersantu OU Abrotsa;

2) *pakalpojumu iegādes* darījumus ar SIA „Revaldus" un Lietuvas komersantu UAB Irmaja;

3) *preču piegādi* (*realizāciju*) SIA „Kalveks" un SIA „Egro AG",

4) *preču piegādi* Čehijas komersantam Nelkium Trade s.r.o. (piemērojot PVN 0 % likmi);

5) *pakalpojuma sniegšanu* SIA „Duntex D".

[26.2] Atbilstoši Lēmumā Nr.2 konstatētajam pieteicēja 2014. gada jūlija – 2015. gada februāra PVN deklarācijās deklarēja:

1) *preču iegādes* darījumus ar UAB Tarulas, UAB Kelsata, UAB Delva, OU Abrotsa;

2) *pakalpojumu iegādes* darījumus UAB Irmaja;

3) *pakalpojumu iegādi* no SIA „Kvinto GR" (piemērojot īpašo nodokļa režīmu);

4) *preču piegādi* SIA „SK Standart" un SIA „Egro AG",

5) *preču piegādi* Čehijas komersantam Nelkium Trade s.r.o. (piemērojot PVN 0 % likmi);

6) *pakalpojuma sniegšanu* SIA „Duntex D".

[26.3] VID, pārbaudot pieteicējas darījumu esību, cita starp konstatēja šādas darījumu ķēdes attiecībā uz preču un pakalpojumu piegādēm pieteicējai:

1. Darījumos ar UAB Irmaja

SIA „AA & JM" vai SIA „VBS Būvniecība, vai SIA „IZ Media", vai SIA „ADS ART", vai SIA „Grafity" vai SIA „Orkons" ? SIA „Bostta" ? UAB Irmaja ? SIA „Ormus"

SIA „Mandres" ? SIA „Danpo" ? SIA „Bostta" ? UAB Irmaja ? SIA „Ormus"

2. Darījumos ar UAB Tarulas

SIA „Slanec" vai SIA „Booking service Rīga", vai SIA „Ozarx" vai SIA „Outrage" ? SIA „Spandex" ? UAB Tarulas ? SIA „Ormus".

3. Darījumos ar UAB Kelsata

SIA „Klertis" vai SIA „Fashion Limited", vai SIA „Galant", vai SIA „Pulma", vai SIA „M&Forma" ? SIA „Bonax" ? UAB Kelsata ? SIA „Ormus";

4. Darījumos ar UAB Delva

SIA „Tramandia" vai SIA „Ola-Ola", vai SIA „Level Group" vai SIA „IH Company" ? SIA „JZ Capital" ? UAB Delva ? SIA „Ormus".

5. Darījumos ar SIA „ Revaldus"

SIA „Pulma" vai Viking Renewable BG EooD ? SIA „Revaldus ? SIA „Ormus"

6. Darījumos ar SIA Ciekkor"

SIA „Kvintāls" ? SIA „Ciekkor" ? SIA „Ormus"

7. Darījumos ar OU Abrotsa

SIA „MoCo" vai SIA „Aish Art", vai SIA „Galant", vai SIA „Fashion Limited", vai SIA „Alien5" ? SIA „EL Systems" ? OU Abrotsa ? SIA „Orrmus".

[26.4] Saskaņā ar darījumu ķēdēs noformētajiem dokumentiem pieteicēja šo darījumu ietvaros saņēmusi dažādas preces: kokmateriālus, tostarp, koka līstu sagataves, koksnes atgriezumi, skaidas, dažādas iekārtas, tehnikas rezerves daļas un būvmateriālus, kā arī dažādus pakalpojumus, saistītus ar apsardzes un drošības (ugunsdrošības) sistēmu remontu un regulēšanu, detaļu un konstrukciju komplektēšanu.

Pieteicējas tiešo darījumu partneru amatpersonas dienestam un tiesai ir apliecinājušas, ka darījumi ir notikuši, taču, izanalizējot šo darījumu tālākās ķēdes, secināms, ka pieteicēja strīdus preču un pakalpojumu iegāde noformēta ar starpniekiem, kuri savukārt tos iegādājušies (noformējuši darījumus) no citiem starpniekiem, kuri savukārt savās PVN deklarācijās par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem uzrādījuši darījumus par mazām summām, neatšifrējot pa darījumu partneriem.

Tādējādi nav iespējams noskaidrot faktisko preču izcelsmi un faktiskos pakalpojumu sniedzējus. Turklāt pilnīgi visu darījumu ķēžu sākumposmā ir komercsabiedrības, kurās kā dalībnieki un amatpersonas reģistrēti trešo valstu pilsoņi, par kuru legālu uzturēšanos Latvijā ziņas nav iegūtas. Turklāt VID papildu iegūtās ziņas par minētajiem komersantiem (tiem darbaspēka un materiāltehniskās bāzes, deklarētie darbības veidi neatbilst strīdus darījumiem, VID netiek iesniegti gada pārskati un deklarācijas, netiek deklarēti norēķinu konti u.c.) kopumā liecina, ka reālu saimniecisko darbību strīdus darījumu periodā tās nav veikušas un uzskatāmas par fiktīvām komercsabiedrībām. No minētā secināms, ka ķēdes sākumposmā konstatētās sabiedrības nevarēja piegādāt strīdus preces un sniegt strīdus pakalpojumus tālākajām darījumu ķēdēs iesaistītajām komercsabiedrībām.

[26.5] Apgabaltiesa nepiešķir ticamību amatpersonu paskaidrotajam par darījumu esību darījumu ķēdē.

Apgabaltiesa uzskata, ka SIA „Bostta" (amatpersona E. Svētiņš), SIA „Spandex" (amatpersona R. Lucis) SIA „Bonax" (amatpersona M. Melnacis) SIA „JZ Capital" (amatpersona J. Zariņš) SIA „EL Systems" (amatpersona E. Lapiņš) nav veikušas reālu saimniecisko darbību, bet to amatpersonas tikai attiecīgo sabiedrību vārdā parakstījušas dokumentus

par nenotikušiem darījumiem. Apgabaltiesa secinājumu pamato ar turpmāko.

[26.6] Papildus jau VID sniegtajos paskaidrojumos minētajam, kā arī pirmās instances tiesas iegūtajām personu liecībām, apgabaltiesa ieguva šādus pierādījumus.

Liecības sniedza E. Svētiņš (*lietas 36. sējums 157.-159. lapa*), norādot, ka bija SIA „Bostta" amatpersona un vienīgais darbinieks, pirms SIA „Bostta" dibināšanas ar komercdarbību nav nodarbojies, bijis tikai darbinieks. Nodarbojies ar būvmateriāliem, sadarbojies pamatā tikai ar UAB Irmaja, ar ko bijuši noslēgti līgumi, saziņa notikusi telefoniski, dokumenti pamatā tikuši parakstīti elektroniski. No Polijas tikuši ievesti materiāli, prece uzreiz tikusi nogādāta pasūtītājam (ar loģistiku, ar nomātiem transportlīdzekļiem), preci pats neredzēja. Liecinieks strādājis mājās pie datora, ofisa nebija, bijusi tikai ofisa adrese un pastkastīte. Pēc lietas materiālos esošo dokumentu uzrādīšanas liecinieks norādīja, ka esot bijusi arī klemmju piegāde uz Poliju (vēlāk precizēja, ka uz Vāciju), taču neatceras, kas tās piegādāja, iespējams, tika atvestas no Polijas noliktavas. Klemmes tikušas sagatavotas uz vietas montāžai Vācijā ar atrastas firmas starpniecību. Esot tikai visu organizējis, darbojies kā starpnieks. Tāpat esot arī organizējis cirsmu tīrīšanu, koku un šķeldas izvešanu. Norādīja, ka sadarbojies ar citām starpniecības firmām. Starpniecības darījumos varējis nopelnīt 1%, iespējams arī 3-5 %

Liecības sniedza M. Melnacis (*lietas 36. sējums 169.-170. lapa*), norādot, ka 2013. - 2015. gadā bijis SIA „Bonax" īpašnieks, sabiedrība nodarbojusies ar celtniecības materiāliem, celtniecību, kokmateriāliem. Uzņēmumā pats nav darbojies, to darījuši citi cilvēki, kuri nevarējuši paši uz sava vārda atvērt uzņēmumu un ar kuriem ticis sarunāts, ka uzņēmums būs uz liecinieka vārda. Norādīja, ka neatceras to cilvēku vārdus, kas faktiski darbojās SIA „Bonax". Liecinieks atalgojumā saņēmis nelielu summu. Pēc lietas materiālos esošo dokumentu uzrādīšanas M. Melnacis norādīja, ka viņam tikuši vesti dokumenti, viņš tos parakstījis un uzrādītajiem dokumentiem ir viņa paraksts.

Kā liecinieki Administratīvajā apgabaltiesā administratīvajā lietā Nr.A420358815 (*tiesas sēdes protokols lietas 35. sējuma 148.-150. lapa un audioieraksts*) tika nopratināti: R. Lucis (SIA „Spandex" amatpersona) J. Zariņš (SIA „JZ Capital" amatpersona) E. Lapiņš (SIA „EL Systems" amatpersona).

R. Lucis liecināja, ka bija SIA „Spandex" valdes loceklis, vienīgais darbinieks, no 2013. gada novembra līdz apmēram 2015.gada jūnijam. Uzņēmumu nodibināja 22 gadu vecumā uzreiz pēc studijām Rīgas Stradiņa universitātē, kur studējis mazā un vidējā biznesa vadību. Pamatā nodarbojies ar kokmateriālu pirkšanu un pārdošanu. Meklējis internetā vairumtirgotājus. Arī SIA „Outrage" atradis ar interneta starpniecību, komunicējis ar pilnvaroto personu /pers. AC/ - ārzemnieku, tautību nezina. Ar /pers. AC/ ticies Brenguļos, Jaunzālītēs, kur liecinieks īrēja noliktavas telpas apmēram 600 m^2 platībā no SIA „Ormus". Telpas atradis internetā, iepazinies ar SIA „Ormus" valdes locekli V. Straujo, noslēdzis beztermiņa līgumu. Liecinieku uzmeklējusi UAB Tarulas amatpersona A. Villers, kurš pasūtījis preci. Liecinieks telefoniski vai e-pastā uzrakstījis SIA „Outrage" ko un kur vajag piegādāt, viņi apstiprinājuši. Birojs lieciniekam nebija, bieži darbojies noliktavā, dažreiz no mājām. Pavadzīmes un rēķinus rakstījis pats datorā. Uz elektroniski atsūtītas pavadzīmes liecinieks „uzlika savu interesi" un sūtīja tālāk UAB Tarulas, kura iedeva piegādes adresi. Pie preces atvešanas satikās, parakstīja papīrus. Piegādes visbiežāk bijušas Brenguļos, bija vēl kaut kādas adreses, bet tās vairs neatceras. Liecinieks braucis uz Brenguļiem no Rīgas katru dienu. Tajā laikā lieciniekam nebija savas mašīnas, parasti to aizņēmies. Pie preču nodošanas vienmēr bijis klāt Andris (Villers). Transportu organizējuši piegādātāji, arī izkrāvuši piegādātāji. No SIA „Outrage" pie preču izkraušanas lielākoties bijis klāt /pers. AC/. Par precēm UAB Tarulas norēķinājās ar pēcapmaksu, bija kavēšanās, palika lieciniekam parādā, līdz ar to liecinieks bija parādā piegādātājam, bet, uzņēmumu likvidējot, visi savstarpējie norēķini tikuši veikti.

J. Zariņš liecināja, ka 2013.gadā dibināja SIA „JZ Capital", reāli sācis strādāt 2014. gadā, jo saticis cilvēku, ar kuru nolēma sadarboties, iepērkot un pārdodot preces. Tas bijis UAB Delva priekšnieks Sergejs vai Siarhejs, uzvārdu un tautību neatceras, runājis krievu valodā, viņš lieciniekam darījis zināmu, kādas preces viņam interesē, vai liecinieks varētu viņam tās piegādāt. J. Zariņš vēl nebija atradis piegādātāju, bet riskējis un teicis, ka varēs piegādāt. Internetā meklēja, kur preces var nopirkt, piemēram, kokmateriālu paletes, skrūves, akmens grodi.. UAB Delva priekšnieks teicis, ka būs jākontaktējas ar Simonu (Žodziņu), jo viņa Latvijā ir uz vietas. S. Žodziņa iesniegusi lieciniekam preču sarakstus e-pastā, pa telefonu, internetā, arī dažreiz uz lapas uzrakstījusi, uz vietas tiekoties nosaukusi, kas nepieciešams, un aptuveno cenu diapazonu. Liecinieks preces meklēja un iepirka no citiem uzņēmumiem Latvijā - SIA „Leve Group", SIA „IH Company", SIA „Ola-Ola". Pēc tiesas uzdotā jautājuma liecinieks atcerējās piegādātāju SIA „Tramandia", taču ne tās amatpersonu, ne kontaktpersonu nosaukt nevarēja. Visos uzņēmumos, ar kuriem sadarbojies, bijuši ārzemnieki. Kontaktējies pārsvarā elektroniski, ar uzņēmumu īpašniekiem vienu vai divas reizes arī saticies, bet ne ar visiem. Norunājis ko un cik vajag, uz kurieni jāpiegādā. SIA „JZ Capital" bija struktūrvienības – viena noliktava arī Rīgā, uz kurieni piegādātāji ar savu transportu piegādājuši preces Simona pārbaudījusi piegādātas preces, to kvalitāti. Viņš sagatavoja savu pavadzīmi un Simona to parakstīja. Preces noliktavā pamatā neglabāja. Pie preču saņemšanas un nodošanas klāt bija liecinieks, Simona un vēl kaut kādi cilvēki, iespējams, bija viņas klienti. Viņi nebija noliktavā, viņi bija klāt netālu, gaidīja kamēr Simona visu nokārtos. Uzņēmumam biroja telpas nebija, juridiskajā adresē bija tikai pastkastīte. Liecinieks nevarēja nosaukt aptuvenu darījumu skaitu un apgrozījumu vienā mēnesī. Ienākumi nebija lieli, jo preču cenai piemērojis ļoti mazu peļņas procentu. Grāmatvedību kārtoja SIA „Jazdan". Strādājis ar UAB Delva aptuveni gadu, norēķini bijuši ar pēcapmaksu, no UAB Delva vairākas reizes nesaņēma samaksu, liecinieks beigās palika parādā saviem piegādātājiem un savu uzņēmumu pārdeva. Pēc tam ar komercdarbību vairs nav nodarbojies.

E. Lapiņš liecināja, ka 2013. gada vidū nodibināja SIA „EL Systems" un nodarbojies ar preču pirkšanu, pārdošanu, pārdevis celtniecības materiālus, kokmateriālus, dažādas saimnieciskas preces. Citu darbinieku bez viņa nebija. Kad saprata, ka darbība nav rentabla, uzņēmumu pārdeva. Lai īslaicīgi uzglabātu preci, nomāja divas noliktavas Rīgā, Ganību

dambī un Salaspilī. Par noliktavu darbu organizēšanu neko nevarēja paskaidrot. Liecinieks braucis un ielaidis piegādātājus noliktavā, kur preci izkrāvuši piegādātāja darbinieki. Piegādātājs bijis SIA „MoCo", ko atrada internetā. Piezvanījis Andris, jautājis, vai var sagādāt konkrētas preces, piekritis sadarboties. Andris braucis ar kravas transportu pakaļ precēm uz liecinieka noliktavu. Pārsvarā darījumi tikuši pārrunāti uz vietas preču apmaiņas laikā. Pasūtījumus veicis pa telefonu vai saglabājis kā piezīmes blociņā. Konkrētas piegādātāja personas nevarēja nosaukt. Pavadzīmes tikušas parakstītas vienlaicīgi ar preču piegādi. SIA „EL Systems" pavadzīmes bija sagatavotas iepriekš, jo zināja, kādas preces tiks piegādātas. Pavadzīmes sagatavoja arī mājās, jo tur bija printeris. Norēķini bija ar pēcapmaksu. Bija gadījumi, kad maksāšana negāja tik raiti, bija domstarpības, bet beigās Andris visu samaksāja uz uzņēmuma pārdošanas brīdi.

[26.7] Par to, ka darījumi tikuši formāli noformēti, cita starp liecina minēto personu nespēja neko plašāk paskaidrot par darījumu norisi. Darījumu apstākļu raksturojums ir vispārīgs, nekonkrēts, balstīts tikai uz darījumu dokumentos esošo informāciju. M. Melnacis vispār noliedza darījumu veikšanu, norādīja, ka to darījušas citas personas.

Amatpersonu paskaidrojumi lietā un liecības tiesas sēdē ir vērtējamas kā vienveidīgas un līdzīgas. No tām izriet, ka amatpersonas nav bijušas iesaistītas ne preču transportēšanā, ne pārkraušanā, ne preču kvalitātes pārbaudē, amatpersonu saimnieciskā darbība aprobežojusies ar starpniecību, kas bijusi pircēja pasūtījuma pārsūtīšana, pavadzīmju izrakstīšana dzīvesvietā vai transportlīdzeklī un dokumentu parakstīšana. Par darījumiem nav veikti arī norēķini.

Minētie apstākļi to kopumā neliecina par normālai komercpraksei atbilstošu saimniecisko darbību, bet liecina par vienotas shēmas pastāvēšanu fiktīvu darījumu noformēšanā.

Par to netieši papildus liecina arī tas, ka visas minētās komercsabiedrības komercreģistrā reģistrētas 2013. gadā, salīdzinoši īsi pirms darījumu veikšanas ar pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem. Šo komercsabiedrību amatpersonas bija to vienīgie darbinieki, lielākoties jauni cilvēki, vidējais vecums 22-24 gadi, kuri ar komercdarbību iepriekš nav nodarbojušies, turklāt deklarētā komercdarbība nav bijusi pamatnodarbošanās. Neraugoties uz to, īsā laika periodā šo komercsabiedrību apgrozījums vienā mēnesī pārsniedza pusmiljonu eiro, lai gan pierādījumi par faktisku šādas naudas plūsmu nav iegūti. Juridiskajās adresēs komercsabiedrības reāli neatradās, tās reģistrētas tikai korespondences saņemšanai.

Apgabaltiesa ņem vērā arī apstākli, ka SIA „Foundex", SIA „VZ Factory", SIA „EL Systems", SIA „JZ Capital" un SIA „Bonax" grāmatvedību kārtoja viens uzņēmums SIA „Jazdan".

Būtisks arī amatpersonu paskaidrojumos norādītais, ka preces tika piegādātas uz uzņēmumu struktūrvienībām (noliktavām), kuras formāli atradās pieteicējas saimnieciskās darbībās vietās Brenguļu pagastā, Salaspils lauku teritorijā un Lilastē, lai gan faktiski preču uzglabāšana tajās nenotika. Apgabaltiesa secina, ka attiecīgo nomas līgumu slēgšanai un struktūrvienību reģistrēšanai VID ir pilnīgi mākslīgs raksturs, lai radītu reālas saimnieciskās darbības iespaidu.

[27] Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa, ievērojot administratīvo tiesu praksē nostiprinātās atziņas PVN jomā, pamatoti veica apstākļu pārbaudi VID konstatētajās darījumu ķēdēs, lai noskaidrotu, vai pieteicējas iegrāmatotie darījumi ir notikuši.

Izvērtējusi Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi konstatēja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pamatoti secināja, ka Lēmums Nr.1 un Lēmums Nr.2, ar kuriem pieteicējai liegtas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus, piemērot PVN 0 % likmi un nodokļa īpašo piemērošanas kārtību, atteikts atmaksāt pārmaksāto PVN, kā arī aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda, ir tiesiski un pamatoti.

Tā kā pirmās instances tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir pareiza un pilnībā pietiekama, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā veiktajam lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

Apgabaltiesa vienlaikus norāda, ka Administratīvās rajona tiesas spriedumu motivācijā ir konstatējamas atsevišķas pārrakstīšanās kļūdas un neprecizitātes, taču minētie apstākļi nav pamats uzskatam, ka tiesas spriedumi ir nepareizi.

Papildus, atbildot arī uz apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa norāda turpmāko.

[28] Pretēji pieteicējas apgalvojumam, ka ir būtiski darījumu partneru apliecinājumi par darījumu esību, apgabaltiesa tam nepiekrīt. Kā jau to pareizi norādīja arī pirmās instances tiesa, ne darījuma dokumentu esība, ne šādi apliecinājumi paši par sevi nav pietiekami, ja citu būtisku apstākļu kopums norāda uz to, ka darījumi nav notikuši.

Apgabaltiesā liecību sniedza SIA „Duntex D" bijusī amatpersona A. Veļķers (*lietas 16. sējums 220.-222. lapa*), kurš tāpat kā citās liecības uz paskaidrojumos apliecināja darījumu ar pieteicēju esību, taču viņa sniegtās liecības ir pretrunīgas. Proti, atbilstoši noformētajiem dokumentiem pieteicēja veikusi alumīnija detaļu komplektēšanu (*sk. šā sprieduma [3.17] punktu*). Liecinieks norādīja, ka pieteicēja piegādājusi klemmes SIA „Duntex D" un ka pieteicēja palīdzējusi organizēt arī darba spēku Vācijā ar, iespējams, starpnieku – Bulgārijas uzņēmumu, palīdzību, taču lietas materiālos tam nav pierādījumu. Apstākļos, kad apgabaltiesa konstatēja, ka nav konstatējama klemmju piegāde pieteicējai, liecinieks norādītais, ka ar pieteicējas sniegto pakalpojumu (klemmju komplektēšana, kas notikusi konkrētā ārvalstī) palīdzību SIA „Duntex D" nodrošinājusi pasūtījumu izpildi pasūtītājiem Vācijā, Anglijā, ir vērtējama kritiski. Turklāt VID ir veicis arī SIA „Duntex D" PVN auditu par periodu 2014. gada marts - jūlijs (*lietas 36. sējums 47.-154. lapa*), kurā cita starpā netika atzīti darījumi ar pieteicēju, kas saistīti ar klemmju piegādi. VID auditā detalizēti analizējis darījumu norisi un cita starp norādījis, ka audita ietvaros netika konstatēta klemmju transportēšana (kas un kad klemmes transportējis) uz konkrētiem objektiem ārvalstī. Līdz ar to darījums uzskatāms par nenotikušu, kas savukārt nozīmē, ka darījumu ķēdē notikusi darījumu noformēšana.

[29] Pieteicēja, pārsūdzot pirmās instances tiesas spriedumu attiecībā uz Lēmuma Nr.3 atstāšanu negrozītu, pamatoti norādījusi uz Augstākās tiesas judikatūrā atzīto, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2. pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7. panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpšanas novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats (*sk. Augstākās tiesas 2013. gada 12. jūnija sprieduma Nr.SKA-21/2013 19. punktu*).

Ir pamatots pieteicējas arguments, ka pirmās instances tiesa formāli atsaukusies uz citu VID audita lietu materiāliem, nevis pati vērtējusi apstākļus attiecībā uz pieteicējai papildus aprēķinātajiem UIN maksājumiem. Līdz ar to pieteicējas apelācijas sūdzība minētajā daļā uzskatāma par pamatotu.

Vienlaikus apgabaltiesa norāda, lai ievērotu Augstākās tiesas judikatūrā pausto atziņu par nepieciešamību UIN aprēķinam vērtēt pēc būtības, vai grāmatvedības reģistros attaisnojuma dokumenti patiesi atspoguļo darījumus, kas notikuši komersanta saimnieciskās darbības ietvaros, apgabaltiesa veica administratīvo lietu apvienošanu. Tā rezultātā apgabaltiesa ir pārbaudījusi VID apstrīdētos pieteicējas darījumus periodā 2014. gada februāris – 2015. gada februāris.

Tā kā lietā ir iegūti pārliecinoši pierādījumi par konkrētu pieteicējas darījumu neesību periodā 2014. gada februāris – 2014. gada decembris, apgabaltiesa uzskata, ka VID argumenti par to, ka konstatēto neesošo darījumu rezultātā ir koriģējams pieteicējas peļņas un zaudējumu aprēķins par 2014. gadu, ir pareizs. VID attiecīgi pamatoti secinājis, ka pieteicējai papildus aprēķināms UIN un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda.

[30] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka šajā lietā nav aplūkoti VID apstrīdētie pieteicējas darījumi 2014. gada janvārī, tie pārbaudīti cita audita ietvaros un administratīvajā lietā Nr.A420358815, kurā Administratīvā apgabaltiesa ir taisījusi 2018. gada 27. novembra spriedumu, noraidot pieteicējas prasījumu par VID 2015. gada 27. novembra lēmuma Nr.22.8-1/687 atcelšanu.

Apgabaltiesa no minētās administratīvās lietas ieguva papildu dokumentus par VID apstrīdētajiem 2014. gada janvāra darījumiem (*lietas 36. sējums 177.-256. lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka VID atzinis par nenotikušiem turpmāk minētos pieteicējas 2014. gada janvāra darījumus.

[30.1] Pieteicēja PVN deklarācijās par 2014.gada janvāri kā priekšnodokli atskaitīja 50 679,15 *euro*, uzrādot darījumus ar OU Abrotsa par preču piegādi 241 329,27 *euro* vērtībā.

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas darījumus ar OU Abrotsa jau detalizēti analizējusi pirmās instances tiesa, vērtējot darījumus 2014. gada februārī – jūnijā (*sk. šā sprieduma [3.7] un [8.6] punktu*), un attiecībā uz 2014. gada janvāra darījumiem apstākļu vērtējums (amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, papildu informācija par darījumu partneriem) ir analoģisks.

Proti, 2013. gada 20. decembrī starp pieteicēju un OU Abrotsa noslēgts līgums Nr.1848 par dažādu preču pirkšanu pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Līgumā norādīts, ka prece tiek pirkta Granīta iela 32/4, Salaspils l.t.. Par katru pārdošanas reizi tiek noformēta preču pavadzīme.

2014. gada janvārī OU Abrotsa noformējusi pieteicējai sešas pavadzīmes par dažādu preču (kartona loksnes, avārijas gaismekļi, apaļdzelzs, četrpusīgās ēveles daudzzāģis, kūdras substrāts, automašīnu detaļas, traktora piekabe, ģeorežģis.c.) piegādi, norādot, ka preču izsniegšanas un saņemšanas vieta ir Granīta iela 32/4, Salaspils l.t.. Pavadzīmes OU Abrotsa vārdā parakstījusi amatpersona A. Skrebelis, pieteicējas vārdā – valdes loceklis V. Straujais.

OU Abrotsa strīdus periodā kā vienīgo darījumu partneri PVN deklarācijā par 2014.gada janvāri uzrādījusi SIA „EL Systems", kura savukārt deklarēja iegādes darījumus tikai no SIA „MoCo".

Apgabaltiesa, ņemot vērā pirmās instances tiesas veikto apstākļu vērtējumu konkrētajā darījumu ķēdē, secina, ka tādos pašos apstākļos pieteicējas darījumi ar OU Abrotsa 2014. gada janvārī uzskatāmi par nenotikušiem un ir tikuši noformēti tikai dokumenti.

[30.2] Pieteicēja PVN deklarācijās par 2014. gada janvāri atskaitīja priekšnodokli 173 340,32 *euro*, uzrādot darījumus ar UAB Delva par preču piegādi 825 430,09 *euro* vērtībā.

2013. gada 19. decembrī starp pieteicēju un UAB Delva noslēgts līgums Nr.1846 par dažādu preču pirkšanu pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Līgumā norādīts, ka prece tiek pirkta Austuves ielā 1a, Rīgā. Par katru pārdošanas reizi tiek noformēta preču pavadzīme. 2014. gada janvārī UAB Delva noformējusi pieteicējai desmit pavadzīmes par dažādu transportlīdzekļu rezerves daļu (piemēram, bremžu diski, uzgriežņi, vadības bloki, vārsti, bukses, kompresori, dzinēja degvielas filtri u.c.) piegādi. Pavadzīmēs kā pārvadātājs norādīta SIA „Alitrans", preču izsniegšanas vieta – Austuves iela 1a, Rīga, preču saņemšanas vieta - Granīta ielā 32/4, Salaspils l.t.. Pavadzīmes UAB Delva vārdā parakstījusi S. Žodziņa, pieteicējas vārdā – V.Straujais.

UAB Delva strīdus periodā kā vienīgo darījumu partneri PVN deklarācijā par 2014. gada janvāri uzrādījusi SIA „JZ Capital", kura savukārt deklarēja iegādes darījumus tikai no SIA „Tramandia".

Pieteicējas darījumus ar UAB Delva jau detalizēti analizējusi pirmās instances tiesa, vērtējot darījumus no 2014. gada februāra (*sk. šā sprieduma [3.3] un [8.5] punktu*), un attiecībā uz 2014. gada janvāra darījumiem apstākļu vērtējums (amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, papildu informācija par darījumu partneriem) ir analoģisks vai līdzīgs.

Apgabaltiesa, ņemot vērā pirmās instances tiesas veikto apstākļu vērtējumu konkrētajā darījumu ķēdē, secina, ka tādos

pašos apstākļos pieteicējas darījumi ar UAB Delva 2014. gada janvārī uzskatāmi par nenotikušiem un ir tikuši noformēti tikai dokumenti.

[30.3] Pieteicēja PVN deklarācijās par 2014. gada janvāri kā priekšnodokli atskaitīja 97 078,36 *euro*, uzrādot darījumus ar UAB Tarulas par preču piegādi 462 277,74 *euro* vērtībā.

2013. gada 19. decembrī starp pieteicēju un UAB Tarulas noslēgts līgums Nr.1845 par dažādu preču pirkšanu pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Līgumā norādīts, ka preces tiek pirktas dažādās vietās. Par katru pārdošanas reizi tiek noformēta preču pavadzīme.

2014. gada janvārī UAB Tarulas noformējusi 27 pavadzīmes par koksnes atgriezumu, skaidu, malkas līdz 1 m, kokskaidu brikešu, palešu sagatavju, ozola un priežu bezzaru koksnes plākšņu, metāla eņģu un kniežu, koka palešu, palešu apmaļu, mēbeļu detaļu piegādi pieteicējai. Pavadzīmēs nav uzrādīts pārvadātājs, preču izsniegšanas un saņemšanas vieta uzrādītas vienā adresē. Kā preču izsniegšanas un saņemšanas vietas norādītas adreses: Aizupes 1, Baldone; Pļaviņas; „Zālītes", Brenguļu pag.; „Zariņi" Aizkalne; „Druvas", Kurmenes pag.; Naujiene; „Birzlejas", Nītaures pag.; „Pūcītes", Vecsalaca; „Skanstenieki 4", Pļaviņu nov.; „Šķiltas", Lēdurgas pag.; „Saullēkti", Novadnieku pag.; „Māli", Mārciena; „Gulbītis", Gulbenes nov.; „Mētras" Jaunkalsnava; „Sauleskalns", Mārkalnes pag.. Pavadzīmes UAB Tarulas vārdā parakstījis A. Villers, pieteicējas vārdā – V. Straujais vai /pers. C/.

UAB Tarulas kā vienīgo darījumu partneri PVN deklarācijā par 2014. gada janvāri uzrādījusi SIA „Spandex", kura savukārt deklarēja iegādes darījumus tikai no SIA „Outrage".

Pieteicējas darījumus ar UAB Tarulas jau detalizēti analizējusi pirmās instances tiesa, vērtējot darījumus no 2014. gada februāra (*sk. šā sprieduma [3.5] un [8.3] punktu*), un attiecībā uz 2014. gada janvāra darījumiem apstākļu vērtējums (amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, papildu informācija par darījumu partneriem) ir analoģisks vai līdzīgs.

Apgabaltiesa, ņemot vērā pirmās instances tiesas veikto apstākļu vērtējumu konkrētajā darījumu ķēdē, secina, ka tādos pašos apstākļos pieteicējas darījumi ar UAB Tarulas 2014. gada janvārī uzskatāmi par nenotikušiem un ir tikuši noformēti tikai dokumenti.

[30.4] Pieteicēja PVN deklarācijās par 2014. gada janvāri kā priekšnodokli atskaitīja 122 965,85 *euro*, uzrādot darījumus ar UAB Kelsata par preču piegādi 585 551,99 *euro* vērtībā.

2013. gada 20. decembrī starp UAB Kelsata un pieteicēju noslēgts līgums Nr.1847 par dažāda izmēra ozolkoka, oša bezzaru, līmētu sagatavju piegādi. Līgumā norādīts, ka preces tiek pirktas „Lilastes priedes", Lilaste, Carnikavas nov., par piegādi no pārdevēja noliktavas uz pircēja noliktavu atbildīgs pircējs.

2014. gada janvārī UAB Kelsata noformējusi 23 pavadzīmes par līmētu oša sagatavju piegādi pieteicējai. Pavadzīmēs kā pārvadātāja uzrādīta SIA „Alitrans". Kā preču izsniegšanas vieta norādīta „Lilastes priedes", Lilaste, Carnikavas nov., kā saņemšanas vieta „Zālītes", Brenguļu pag., Beverīnas nov. Pavadzīmes UAB „Kelsata" vārdā parakstījis I. Plostnieks, pieteicējas vārdā –/pers. C/

UAB „Kelsata" kā vienīgo darījumu partneri PVN deklarācijā par 2014. gada janvāri uzrādījusi SIA „Bonax", kura savukārt deklarēja iegādes darījumus tikai no SIA „GO Build".

Pieteicējas darījumus ar UAB Kelsata jau detalizēti analizējusi pirmās instances tiesa, vērtējot darījumus no 2014. gada februāra (*sk. šā sprieduma [3.4] un [8.4] punktu*), un attiecībā uz 2014. gada janvāra darījumiem apstākļu vērtējums (amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, papildu informācija par darījumu partneriem) ir analoģisks vai līdzīgs.

Apgabaltiesa, ņemot vērā pirmās instances tiesas veikto apstākļu vērtējumu konkrētajā darījumu ķēdē, secina, ka tādos pašos apstākļos pieteicējas darījumi ar UAB Kelsata 2014. gada janvārī uzskatāmi par nenotikušiem un ir tikuši noformēti tikai dokumenti.

[30.5] Pieteicēja PVN deklarācijā par 2014. gada janvāri atskaitīja PVN 136 458,48 *euro*, uzrādot darījumus ar SIA „Ciekkor" par preču piegādi 649 802,64 *euro* vērtībā.

2013. gada 26. novembrī starp pieteicēju un SIA „Ciekkor" noslēgts līgums Nr.4572 par dažādu preču pirkšanu pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Līgumā norādīts, ka prece tiek pirkta dažādās vietās pēc vienošanās. Par katru pārdošanas reizi tiek noformēta preču pavadzīme).

2014. gada janvārī SIA „Ciekkor" noformējusi pieteicējai pavadzīmes par malkas un dažāda izmēra bezzaru līmētu oša koka sagatavju piegādi. Pavadzīmēs nav uzrādīts pārvadātājs, preču izsniegšanas un saņemšanas vieta uzrādīta vienā adresē „Zālītes", Brenguļu pagasts, Brenguļu novads. Pavadzīmes SIA „Ciekkor" vārdā parakstījusi amatpersona A. Mazūre (pēc laulībām Ostrikova), pieteicējas vārdā – /pers. C/.

Tematiskās pārbaudes laikā 2014. gada aprīlī VID konstatēja, ka SIA „Ciekkor" nav saņēmusi samaksu par piegādāto preci, ne arī veikusi maksājumus par iepirkto preci.

SIA „Ciekkor" strīdus periodā kā vienīgo darījumu partneri PVN deklarācijā par 2014. gada janvāri norādījusi SIA „Ola-Ola".

Pieteicējas darījumus ar SIA „Ciekkor" jau analizējusi pirmās instances tiesa, vērtējot darījumus no 2014. gada februāra (*sk. šā sprieduma [3.8] punktu*), un attiecībā uz 2014. gada janvāra darījumiem apstākļu vērtējums (amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, papildu informācija par darījumu partneriem) ir līdzīgi.

Apgabaltiesa, ņemot vērā pirmās instances tiesas veikto apstākļu vērtējumu, arī konkrētajā darījumu ķēdē secina, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Ciekkor" 2014. gada janvārī uzskatāmi par nenotikušiem un ir tikuši noformēti tikai dokumenti.

[31] Rezumējot minēto, apgabaltiesa norāda, ka lietā konstatētajos apstākļos, kad dokumenti noformēti par nenotikušiem darījumiem, nav pamata secinājumam, ka pieteicēja nezināja, ka veic ar nodokļu izkrāpšanu saistītas darbības.

Līdz ar to paši par sevi pieteicējas grāmatvedībā esošie nodokļu rēķini nav uzskatāmi par dokumentiem, kas sniedz patiesu informāciju par darījumiem.

Tā kā lietā ir iegūti pierādījumi par konkrētu pieteicējas darījumu neesību 2014. gadā, tad VID pamatoti secināja, ka veicamas korekcijas pieteicējas 2014. gada peļņas un zaudējumu aprēķinā. Lēmums Nr.3 pamatots attiecīgi ar Gada pārskatu likuma 4. panta trešās daļas un 22. panta normām, kā arī ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmo daļu, nosakot pieteicējai ar UIN apliekamo ienākumu un nodokli no koriģētā ienākuma. Lēmums Nr.3 daļā par UIN atstājams negrozīts.

[32] Ņemot vērā, ka pieteicējas pārkāpums konstatēts nodokļu jomā, VID pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146. pantā un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. pantā (šā panta pirmā, otrā, piektā un sestā daļa) noteikto par nodokļa maksātāja atbildību izvērtēja pieteicējas atbildību par konstatētajiem pārkāpumiem. Apgabaltiesa nekonstatē PVN un UIN soda naudas apmēra neatbilstību izdarītajam pārkāpumam, arī pieteicēja ne pieteikumā, ne arī apelācijas sūdzībā nav sniegusi iebildumus par soda naudas aprēķina pareizību, līdz ar to pārsūdzētie lēmumi minētajā daļā atstājami negrozīts. Attiecīgi PVN un UIN nokavējuma naudas aprēķins pieteicējai veikts, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta pārsūdzētie lēmumi šajā daļā ir pamatoti.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. pantu, 309. pantu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt maksātnespējīgās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Ormus" pieteikumus par Valsts ieņēmumu dienesta 2016. gada 18. februāra lēmuma Nr.22.8-1/1222 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu un daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un ar to saistīto soda naudu; par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, atmaksājot pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli; 2016. gada 29. septembra lēmuma Nr.30.2-22.7/6398 atcelšanu; 2017. gada 27. janvāra lēmuma Nr.30.2-22.8/552 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2014. gadu.

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

Tiesnese referente S. Gintere

Tiesneses I. Juhņeviča-Knoka

S. Liniņa