Lieta Nr. A420335314
Lietas arhīva Nr. AA43-0027-18/20
ECLI:LV:ADAT:2018:0306.A420335314.3.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018. gada 6. martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Lauma Paegļkalna,
tiesneši Kaspars Berķis un Māris Birzgalis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "Baltic Rubber Trade" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 27. jūnija lēmuma Nr. 22.10/L-16674 atcelšanu, sakarā ar SIA "Baltic Rubber Trade" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 20. janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests audita rezultātā pieteicējai SIA "Baltic Rubber Trade" papildus nomaksai budžetā noteica pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumus (nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu), samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un saistībā ar to noteica soda naudu, kā arī samazināja pirmstaksācijas periodu nesegtos zaudējumus.

Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 27. jūnija lēmumu Nr. 22.10/L-16674.

Lēmums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[1.1] Pieteicēja iegrāmatojusi faktiski nenotikušus preču iegādes darījumus no sabiedrības ar ierobežotu atbildību "ATAN" (turpmāk – SIA "ATAN"), sabiedrības ar ierobežotu atbildību "RD DESIGN" (turpmāk – SIA "RD DESIGN"), SIA "Comcraft" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Wrek-Pas" (turpmāk – SIA "Wrek-Pas"), pakalpojumu iegādes darījumus no SIA "RED STAR" un preču realizācijas darījumus ārvalstu komersantam *Delta Trade Sp. z o.o.*

SIA "ATAN", SIA "RD DESIGN", SIA "Comcraft", SIA "Wrek-Pas" un SIA "RED STAR" raksturo kopīgas pazīmes, kas liecina par to fiktīvo raksturu. Arī attiecībā par *Delta Trade Sp. z o.o.* Polijas nodokļu administrācija norādījusi, ka sabiedrība nav sastopama tās juridiskajā adresē un nodokļu administrācija ir uzsākusi darbības sabiedrības izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

Turklāt uz darījumu faktisko neesību norāda arī šādas neatbilstības starp pieteicēju un minētajām sabiedrībām noformētajos darījumu dokumentos un pieteicējas un minēto sabiedrību amatpersonu paskaidrojumos, kā arī sabiedrību tālāko deklarēto darījumu partneru analīze.

[1.1.1] Starp pieteicēju un SIA "ATAN" noslēgtajā līgumā par lauksaimniecības tehnikā izmantojamo gredzenu un aproču iegādi nav norādīti preču veidi, daudzums un transportēšanas nosacījumi, kas norāda uz minētā līguma fiktīvu noformēšanu.

SIA "ATAN" 2011. gada janvārī un februārī vienīgais deklarētais iegādes darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību "SPAKON" (turpmāk – SIA "SPAKON") atbilst fiktīva uzņēmuma pazīmēm, savukārt tās lejupejošā ķēdē deklarēto darījumu partneru SIA "VIA Resources" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību "AGKM" (turpmāk – SIA "AGKM") attiecīgi pilnvarotā persona un amatpersona darījumu esību ar SIA "SPAKON" noliedza. Tālab SIA "ATAN" rīcībā nevarēja būt preces, ko piegādāt pieteicējai.

[1.1.2] SIA "Comcraft" vārdā noformētajās pavadzīmēs-rēķinos norādītā prece – gumijas gredzeni (*O-rings*) – neatbilst starp pieteicēju un SIA "Comcraft" līgumā norādītajai precei – datoru aprīkojums, komponenti, aparatūra, aksesuāri, piegādātie materiāli, daļas un programmatūra –, kā arī patiesībai neatbilst līgumā norādītā preču pasūtījumu kārtība, izmantojot SIA "Comcraft" e-komercijas sistēmu sabiedrības interneta vietnē. Turklāt SIA "Comcraft" nav izmantojusi līgumā norādītās tiesības aprēķināt līgumsodu par termiņā neveiktiem maksājumiem, kas neatbilst normālai komercpraksei un norāda uz līguma formālu noformēšanu.

SIA "Comcraft" amatpersona /pers. A/ Valsts ieņēmumu dienestam norādīja, ka pieteicējai realizētās preces iegādājies no sabiedrības ar ierobežotu atbildību "ALS MAC" (turpmāk – SIA "ALS MAC"), kuras bijusī amatpersona /pers. B/ savukārt norādīja, ka SIA "ALS MAC" piegādātās preces iegādājās no sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Hasada" (turpmāk – SIA "Hasada") un sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Ledo pluss" (turpmāk – SIA "Ledo pluss"), kas pilnībā

atbilst fiktīvu uzņēmumu pazīmēm, turklāt Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā arī ir informācija, ka tās nevarēja saņemt preces no to tālākajiem lejupejošā darījumu ķēdē deklarētajiem darījumu partneriem. Tālab SIA "Comcraft" rīcībā nevarēja būt preces, ko piegādāt pieteicējai.

[1.1.3] Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA "RD DESIGN" noslēgto līgumu par blīvējuma materiālu iegādi SIA "RD DESIGN" ir tiesīga aprēķināt līgumsodu par termiņā neveiktiem maksājumiem. Tomēr minētā sabiedrība šīs tiesības nav izmantojusi, kas neatbilst normālai komercpraksei un liecina par līguma formālu noformēšanu. SIA "RD DESIGN" vārdā noformētajā 2012. gada 24. februāra pavadzīmē kā preču pārvadātājs norādīta pieteicējas amatpersona /pers. C/, bet pārvadājumos izmantotais transportlīdzeklis – pieteicējai piederošais transportlīdzeklis. Tomēr /pers. C/ pavadzīmē norādītajā datumā tikai plkst. 23.30 ieradās Rīgā no komandējuma Maskavā, tālab nevarēja veikt preču piegādi. Lietā arī gūts apstiprinājums SIA "RD DESIGN" nesasniedzamībai pavadzīmēs norādītajā preču izsniegšanas vietā /adrese A/. Turklāt, lai arī SIA "RD DESIGN" amatpersona /pers. D/ Valsts ieņēmumu dienestam paskaidroja, ka preces no to piegādātājiem pārvadāja pats ar savu auto, minētās sabiedrības īpašumā vai turējumā nemaz nav transportlīdzekļu.

SIA "RD DESIGN" strīdus darījumu periodā vienīgos deklarētos iegādes darījumu partnerus sabiedrību ar ierobežotu atbildību "SHAFT" (turpmāk – SIA "SHAFT") un sabiedrību ar ierobežotu atbildību "CURTAINS" (turpmāk – SIA "CURTAINS") raksturo kopīgas pazīmes, kas liecina par to fiktīvo raksturu, turklāt Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir informācija, ka SIA "CURTAINS" nevarēja saņemt preces no tās vienīgā deklarētā iegādes darījumu partnera. Tālab SIA "RD DESIGN" rīcībā nevarēja būt preces, ko piegādāt pieteicējai.

[1.1.4] Tā kā lietā nav gūts apstiprinājums preču iegādei no SIA "RD DESIGN", pieteicēja no minētās sabiedrības iegādātās preces arī nevarēja realizēt komersantam *Delta Trade Sp. z o.o.*, piemērojot 0 % pievienotās vērtības nodokļa likmi. Turklāt konstatējamas nepilnības starp pieteicēju un *Delta Trade Sp. z o.o.* noslēgtajā līgumā. Tajā kā līguma priekšmets tikai vispārīgi norādīta "prece" un nav norādīta norēķinu kārtība. Auditā nav iesniegti līgumā norādītie preču piegādes pasūtījumi, līdz ar to nav skaidrs, kā pieteicēja zināja, kādas preces un kādā daudzumā piegādāt *Delta Trade Sp. z o.o.* Konstatējamas nesakritības CMR un rēķinos norādītajās preču izsniegšanas adresēs. *Delta Trade Sp. z o.o.* amatpersona /pers. E/ Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumus atstājis bez ievērības. Minētie apstākļi to kopsakarā rada pamatotas šaubas par preču piegādi uz Poliju *Delta Trade Sp. z o.o.*

[1.1.5] Pieteicējas noliktavas plauktu pasūtījumus SIA "Wrek-Pas" parakstījusi tikai pieteicējas amatpersona, savukārt SIA "Wrek-Pas" tos nav parakstījusi. Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA "Wrek-Pas" noslēgtajiem līgumiem preču piegādi nodrošina SIA "Wrek-Pas". Lai arī SIA "Wrek-Pas" vārdā noformētajos rēķinos kā preču pārvadātāja norādīta SIA "Mitrans L", apmaksu par preču piegādi SIA "Mitrans L" veikusi pieteicēja, līdz ar to lietā nav apstiprinājuma, ka SIA "Mitrans L" pārvadājusi tieši no SIA "Wrek-Pas" iegādātās preces. SIA "Wrek-Pas" vārdā noformētajos rēķinos norādītās preču izsniegšanas vietas /adrese B/, īpašnieks un apsaimniekotājs Valsts ieņēmumu dienestam noliedza telpu iznomāšanu SIA "Wrek-Pas".

SIA "Wrek-Pas" deklarētos iegādes darījumu partnerus sabiedrību ar ierobežotu atbildību "ENERGOKOMPLEKTS" (turpmāk – SIA "ENERGOKOMPLEKTS"), sabiedrību ar ierobežotu atbildību "Bestar Projekt" (turpmāk – SIA "Bestar Projekt") un sabiedrību ar ierobežotu atbildību "Kabolo" (turpmāk – SIA "Kabolo") raksturo kopīgas pazīmes, kas liecina par to fiktīvo raksturu, tāpat kā to tālākos lejupejošā darījumu ķēdē deklarētos darījumu partnerus. Līdz ar to nav gūts apstiprinājums, ka SIA "Wrek-Pas" rīcībā bija preces, ko piegādāt pieteicējai.

[1.1.6] Lai arī SIA "RED STAR" remontdarbu tāmē norādītas izmaksas par transportu, minētās sabiedrības īpašumā un turējumā nav reģistrētu transportlīdzekļu. Daļu no SIA "RED STAR" vārdā noformētajā faktūrrēķinā norādītas apmaksas summas pieteicēja pārskaitījusi uz trešās personas sabiedrības ar ierobežotu atbildību "VODAKS" (turpmāk – SIA "VODAKS") kontu, kuras amatpersona /pers. F/ Valsts ieņēmumu dienestam noliedza saimnieciskās darbības un naudas operāciju veikšanu minētās sabiedrības vārdā, norādot, ka sabiedrību un bankas kontus reģistrēja pēc trešās personas lūguma. Turklāt pieteicējas nomāto telpu, kurās it kā veikti remontdarbi, īpašniece akciju sabiedrība "LYTAGRA" (turpmāk – AS "LYTAGRA", iepriekšējais nosaukums – akciju sabiedrība "AGROAPGĀDE") noliedza remontdarbu un labiekārtošanas darbu veikšanu tās iznomātajās telpās.

SIA "RED STAR" amatpersona /pers. G/ Valsts ieņēmumu dienestam paskaidroja, ka pieteicējas pasūtījuma izpildei piesaistīja apakšuzņēmēju sabiedrību ar ierobežotu atbildību "ADEX Style" (turpmāk – SIA "ADEX Style"), tomēr minētā sabiedrība pilnībā atbilst fiktīva uzņēmuma pazīmēm, tālab apšaubāms, ka tā veica remontdarbus.

[1.2] Lietā gūti pierādījumi, kas nav izskaidrojami ar nejaušību, un, vērtējot tos kopsakarā, norāda uz to, ka pieteicēja bija iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā un par to zināja vai tai vajadzēja par to zināt.

[2] Pieteikumā tiesai pieteicēja lūdz atcelt pārsūdzēto lēmumu. Prasījums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] Strīdus darījumos ir izpildītas likumā noteiktās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai – darījumu partneri bija reģistrēti pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un nebija izslēgti no tiem, un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības izmantotas uz darījumu partneru vārdā noformēto rēķinu pamata, kas ir pietiekams pierādījums preču un pakalpojumu izcelsmei.

Savukārt viss pārsūdzētais lēmums pamatots ar likumos nenorādītiem pamatiem priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai. Nav nozīmes argumentam, ka noslēgtie līgumi ir vispārīgi, jo tie satur tikai vienošanos par pieteicējas sadarbību ar citu sabiedrību, bet konkrētas darījuma detaļas ir atspoguļotas noformētajos rēķinos. Likums arī neparedz kā priekšnoteikumu priekšnodokļa atskaitīšanai to, ka rēķinam jābūt pilnībā apmaksātam vai ka maksājuma kavējuma gadījumā obligāti aprēķināms līgumsods. Likumos nav izvirzītas īpašas prasības preču pasūtījumiem, tostarp prasība tos obligāti

parakstīt abām darījuma pusēm. Tas, ka Valsts ieņēmumu dienesta veikto pārbaužu laikā sabiedrības nav sastopamas to juridiskajā adresē un neveic tajā saimniecisko darbību, nenozīmē, ka tā netiek veikta citā laikā vai citur, sabiedrības amatpersonām nav pienākuma nemitīgi atrasties juridiskajā adresē. Pieteicējai nav jāpārbauda darījuma partneru nomas attiecības, arī nekustamo īpašumu īpašnieku sniegtās ziņas Valsts ieņēmumu dienestam vērtējamas kritiski, jo īpašnieki nav ieinteresēti sniegt informāciju par to nomniekiem pienākuma maksāt nodokli par šādām attiecībām dēļ. Pieteicējas darījumu partneri veica starpnieka funkciju, līdz ar to nav nozīmes apsvērumiem, ka tiem nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu. Strīdus darījumu laikā pieteicēja nevarēja zināt, ka darījumu partneri vēlāk tiks izslēgti no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, neiesniegs deklarācijas, tiks likvidēti u. tml. Tas, ka darījumu partneriem nepieder transportlīdzekļi, nenozīmē, ka preču pārvadāšana netika veikta – to veica pati pieteicēja vai preču pārvadāšanas firma, tāpat nav izslēgts, ka sabiedrības saimnieciskajā darbībā izmanto transportlīdzekļus, kas nav reģistrēti to īpašumā. Likums nenotiec ierobežojumu samaksu par darījumu veikt tikai uz Valsts ieņēmumu dienestā deklarētiem kontiem. Tas, ka darījumu partneru amatpersonām, kuras ir trešo valstu pilsoņi, nav izsniegtas termiņuzturēšanās vai darba atļaujas, nenozīmē, ka tās nevarēja atrasties Latvijā vai citādi veikt darījumus. Sabiedrībai nav ierobežojuma veikt saimniecisko darbību tikai jomā, kurā reģistrēts tās darbības veids.

[2.2] Lietā nav neviena pierādījuma, kas norādītu uz pieteicējas nelabticīgumu priekšnodokļa tiesību izmantošanā.

[2.3] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti pagarināja galīgā lēmuma pieņemšanas termiņu, turklāt pats to pārkāpa par 255 dienām.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 20. janvāra spriedumu pieteikums pilnībā noraidīts.

Spriedums motivēts ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests pieļāvis procesuālu pārkāpumu, nepamatoti pagarinot un pēc tam nokavējot pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas termiņu.

Gadījumā, ja augstāka iestāde savlaicīgi neizdod administratīvo aktu, pieteicējai saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 188. panta piekto daļu ir tiesības, arī nesagaidot augstākas iestādes lēmumu, vērsties tiesā par administratīvā akta atcelšanu (par galīgo uzskatot to redakciju, kādu persona pēdējo ir saņēmusi), turklāt tādā gadījumā ir paredzēts ilgāks pārsūdzības termiņš. Ar sūdzības izskatīšanai noteiktā termiņa nokavēšanu augstāka iestāde tādējādi riskē zaudēt iespēju ārpustiesas kārtībā labot zemākas iestādes pieļautās kļūdas un sniegt pilnīgāku pamatojumu.

Lai arī noteiktā termiņa neievērošana galīgā lēmuma pieņemšanai ir procesuāls pārkāpums, procesuālais pārkāpums jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu, kāda konkrētajā gadījumā nav konstatējama.

Tā kā būtiski procesuāli pārkāpumi lēmuma pieņemšanā nav konstatējami, lēmumā norādītie argumenti vērtējami pēc būtības.

[3.2] No lietā esošajiem pierādījumiem nav iespējams identificēt SIA "ATAN" pieteicējai pārdoto preču izcelsmi. Saskaņā ar SIA "ATAN" amatpersonas /pers. H/ norādīto viņš pieteicējai pārdotās preces iegādājies no SIA "SPAKON", kas atbilst fiktīvas sabiedrības pazīmēm un kuras amatpersona /pers. I/ (*/pers. I/*) Valsts ieņēmumu dienestam noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu SIA "SPAKON" vārdā un darījumus ar SIA "ATAN".

Tā kā SIA "ATAN" nevarēja piegādāt preces pieteicējai, pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā piedalās ar pievienotās vērtības nodokli saistītā krāpšanas shēmā.

[3.3] Par darījumiem ar SIA "RD DESIGN" pieteicējas amatpersona /pers. C/ un SIA "RD DESIGN" amatpersona /pers. D/ sniedza pretrunīgus paskaidrojumus. Turklāt /pers. D/ skaidrojums neapstiprinās ar pierādījumiem lietā. SIA "RD DESIGN" strīdus darījumu periodā deklarēja divus darījumu partnerus SIA "CURTAINS" un SIA "SHAFT", kuras un tās lejupejošās deklarētās darījumu partneres raksturo pazīmes, kas norāda, ka tās nevarēja piegādāt SIA "RD DESIGN" preces no to ražotājiem ārvalstīs.

Apstākļos, kad SIA "RD DESIGN" nevarēja piegādāt preces pieteicējai un kad saskaņā ar /pers. D/ liecināto pieteicējas amatpersona /pers. C/ bija pazīstams ar SIA "RD DESIGN" preču piegādātājiem, atzīstams, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā piedalās ar pievienotās vērtības nodokli saistītā krāpšanas shēmā.

[3.4] Pieteicēja norādījusi, ka no SIA "RD DESIGN" iegādātās preces pārdevusi Polijas komersantam *Delta Trade Sp. z o.o.* No Polijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka *Delta Trade Sp. z o.o* nav sasniedzama juridiskajā adresē, tās pēdējā pievienotās vērtības nodokļa deklarācija iesniegta par 2012. gada jūniju, pēdējais pārskats par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā iesniegts 2012. gada maijā. Ievērojot *Delta Trade Sp. z o.o* raksturojošās pazīmes, to, ka tiesai neizdevās iegūt minētās sabiedrības amatpersonas /pers. E/ paskaidrojumu par darījumiem tiesas sēdē, un to, ka pieteicējas rīcībā nevarēja būt no SIA "RD DESIGN" iegādātās preces, pieteicējas apstrīdētos darījumus ar *Delta Trade Sp. z o.o* nav pamata atzīt par faktiski notikušiem.

[3.5] No lietā esošajiem pierādījumiem nav iespējams identificēt SIA "Comcraft" pieteicējai pārdoto preču izcelsmi. SIA "Comcraft" strīdus darījumu periodā kā iegādes darījumu partneri deklarējusi SIA "ALS MAC", kura un tās tālākās darījuma partneres – SIA "Hasada" un SIA "Ledo pluss", kā arī to lejupejošās darījumu partneres atbilst fiktīvu sabiedrību pazīmēm. Tātad SIA "Comcraft" rīcībā nevarēja būt preces, kuras piegādāt pieteicējai, turklāt tā nemaz nesadarbojās ar preču ražotājiem, tālab nevarēja piedāvāt zemākas cenas nekā ražotāji, kas bija pieteicējas amatpersonas /pers. C/ norādītais iemesls sadarbībai ar SIA "Comcraft".

Šādos apstākļos pieteicēja nevarēja nezināt, ka, deklarējot darījumus ar SIA "Comcraft", tā iesaistās ar pievienotās vērtības nodokli saistītā krāpšanas shēmā.

[3.6] Nav identificējama SIA "Wrek-Pas" vārdā noformētajos rēķinos norādītā preču izsniegšanas vieta /adrese B/.

SIA "Wrek-Pas" amatpersonas /pers. J/ paskaidrojumi par preču piegādi uz adresi /adrese B/, ir pretrunā ar teritorijas īpašnieka Rīgas ražošanas komercfirmas sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Rīmehs" (turpmāk – SIA "Rīmehs") dienestam sniegto informāciju, ka tā nekad nebija iznomājusi minēto nekustamo īpašumu SIA "Wrek-Pas". SIA "Wrek-Pas" darījumu partneres SIA "ENERGOKOMPLEKTS", SIA "Bestar Projekt" un SIA "Kabolo", kā arī to lejupejošie darījumu partneri atbilst fiktīvu sabiedrību pazīmēm. Tātad SIA "Wrek-Pas" rīcībā nevarēja būt plauktu, ko piegādāt pieteicējai.

Ievērojot to, ka nav identificējama ne preču izcelsmes, ne preču saņemšanas vieta, kaut arī pieteicējas amatpersona it kā vienojās ar preču pārvadātāju par preču transportēšanu, pieteicēja nevarēja nezināt, ka tās darījumi ar SIA "Wrek-Pas" faktiski nav notikuši.

[3.7] SIA "RED STAR" amatpersonas /pers. G/ sniegtā informācija Valsts ieņēmumu dienestam par strīdus apstākļiem ir vai nu pretrunīga, vai arī nav ticama. Viņš norādīja, ka SIA "RED STAR" pati darbus nav veikusi, faktiski to veica tās apakšuzņēmēja SIA "ADEX Style", kura atbilst fiktīvas sabiedrības pazīmēm un kuras amatpersona /pers. K/ dienestam paskaidroja, ka par sabiedrības amatpersonu kļuva par atlīdzību pēc trešās personas lūguma un par tās saimniecisko darbību neko nezina. Tālab nav identificējams, kas faktiski veica strīdus remontdarbus. Arī SIA "VODAKS", uz kuras kontu lūgts pārskaitīt atlikušo summu par remontdarbiem, amatpersona /pers. F/ par sabiedrības amatpersonu par atlīdzību kļuvis pēc trešās personas lūguma, saimniecisko darbību tās vārdā nav veicis un visus nepieciešamos dokumentus parakstījis pēc trešās personas lūguma. Turklāt telpu /adrese C/, īpašniece AS "LYTAGRA" dienestam norādīja, ka remontdarbus telpās drīkstēja veikt tikai ar AS "LYTAGRA" piekrišanu, kādu tā pieteicējai nav devusi. Remontdarbi strīdus periodā nav veikti. Nav piešķirama ticamība pieteicējas amatpersonas /pers. C/ apgalvotajam, ka informācijas pieprasījuma brīdī AS "LYTAGRA" rīcībā nebija dokumentu par strīdus remontdarbiem, jo tā ziņas par vēl senākiem notikumiem 2009. gadā Valsts ieņēmumu dienestam sniedza.

Apkopojot minēto, pieteicējas darījums ar SIA "RED STAR" faktiski nav noticis, un pieteicēja nevarēja par to nezināt.

[3.8] Tā kā Valsts ieņēmumu dienests koriģēja pieteicējas izmaksas saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem, pārsūdzētais lēmums arī daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumiem ir pamatots.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 20. janvāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, to pamatojot ar pieteikumā norādītajiem apsvērumiem.

Tiesas spriedumā faktiski atreferēts pārsūdzētajā lēmumā norādītais un tiesas nopratināto liecinieku uzklausītais. Spriedums, tāpat kā lēmums, pamatots ar likumā nenorādītiem pamatiem priekšnodokļa tiesību ierobežošanai, turklāt ir pretrunā ar jaunāko administratīvo tiesu praksi nodokļu lietās. Pieteicējas iesniegtie pierādījumi un pretargumenti nav ņemti vērā. Pieteicējas nelabticība, proti, piedalīšanās ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu saistītās darbībās nav pierādīta ar reāliem pierādījumiem. Vienīgais iespējamais krāpšanās veids – naudas izņemšana no pieteicējas darījumu partneru kontiem un atdošana atpakaļ pieteicējai – nemaz nav pārbaudīts, jo darījumu partneru kontu izrakstu lietā nav.

[5] Paskaidrojumos par apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests to uzskata par nepamatotu, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā un pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem apsvērumiem. Papildus norāda, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojums nav noziedzīga nodarījuma – krāpšanas – konstatēšana, kā to apelācijas sūdzībā argumentē pieteicēja.

[6] Papildu paskaidrojumos par apelācijas sūdzību pieteicēja norāda, ka apelācijas instances tiesa acīmredzami aktīvi vāc pierādījumus, kas varētu būt par pamatu pieteikuma noraidīšanai. Tostarp apgabaltiesa ir izprasījusi pieteicējas un tās darījumu partneru kontu izrakstus, vienlaikus neizsaucot uz tiesu liecinieku statusā personas, kas varētu sniegt objektīvu skaidrojumu par tajos redzamo naudas plūsmu, kā arī nepamatoti noraidījusi pieteicējas lūgumu nopratināt AS "LYTAGRA" iepriekšējo amatpersonu, kas sabiedrību pārstāvēja strīdus remontdarbu laikā, un lūgumu pieprasīt papildu informāciju no minētās sabiedrības.

[7] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma $112.^{1}$ panta trešo daļu liecinieka /pers. E/ liecību uzklausīšanai notika tiesas sēde.

Motīvu daļa

[8] Aplūkojot konkrētās lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus kopsakarā ar apelācijas sūdzībā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka kopumā pirmās instances tiesa pareizi novērtējusi strīdus apstākļus. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas motīviem tiktāl, ciktāl tie atreferēti šajā spriedumā.

[9] Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka, vērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas pamatotību, pārbaudāms konkrētais deklarētais darījums. Turklāt pārbaudes ietvaros iegūstama un attiecīgi arī visaptveroši izvērtējama informācija gan par pieteicēju, gan par apstrīdēto darījumu partneri.

Priekšnodokli var atskaitīt vienīgi par reāli notikušu darījumu. Tas izriet no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas

sistēmas, kur pievienotās vērtības nodokļa objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību). Priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa. Rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodokli nevar atskaitīt un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (*sk. Augstākās tiesas 2012. gada 10. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-69/2012 9. punktu*).

Vienlaikus vērā ņemams, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesība kā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas sistēmas sastāvdaļa nav ierobežojama par darījumiem, ko nodokļa maksātājs pēc būtības veic savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tas arī nozīmē, ka darījumu partnera ļaunprātīga rīcība vai krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā nevar ietekmēt tās personas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kura saņēmusi preci (vai pakalpojumu) un rīkojusies godprātīgi (*sk. Augstākās tiesas 2014. gada 11. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-48/2014 8. punktu*). Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas norādēm 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. Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81. punktu*). Arī Augstākā tiesa ir atzinusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā (*sk. Augstākās tiesas 2014. gada 11. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-48/2014 11. punktu*).

Turklāt "zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas 2016. gada 9. maija sprieduma lietā Nr. SKA-974/2016 8. punktu*).

I

[10] Valsts ieņēmumu dienests apstrīdējis pieteicējas gumijas gredzenu (*O-rings*) iegādes darījumus no SIA "ATAN", SIA "RD DESIGN" un SIA "Comcraft".

Vispirms norādāms, ka minētās pieteicējas darījumu partneres vieno kopīgas pazīmes, kas raksturo tās kā fiktīvas sabiedrības, kādas tiek izmantotas nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai. Tās izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistra. SIA "RD DESIGN" nav iesniegusi nevienu gada pārskatu, SIA "Comcraft" nav iesniegusi pārskatu par 2012. gadu, kad deklarēti darījumi ar pieteicēju, tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu attiecīgajā pārskata gadā. Sabiedrībām nav reģistrētu transportlīdzekļu.

Turklāt strīdus darījumi ar pieteicēju – gumijas gredzenu piegāde –neatbilst sabiedrību deklarētajam darbības veidam (SIA "RD DESIGN" – datorprogrammēšana, SIA "Comcraft" – grīdas un sienu apdare; datoru, to perifēro iekārtu un programmatūras vairumtirdzniecība). Minētajam apstāklim pašam par sevi nav izšķirošas nozīmes, jo komersants nenoliedzami nav saistīts ar deklarēto darbības veidu. Tomēr šis fakts ir vērtējams kopsakarā ar apstākli, ka pieteicējas amatpersona /pers. C/ nespēja sniegt ticamu skaidrojumu, kādēļ gumijas gredzenu piegādei izvēlētas tieši minētās sabiedrības un kā pieteicēja pārliecinājās par piegādājamās preces kvalitāti un darījumu partneru spēju izpildīt saistības pieteicēju interesējošā kvalitātē.

[11] Starp pieteicēju un SIA "ATAN" 2010. gada 22. janvārī noslēgts līgums par gredzenu un aproču lauksaimniecības tehnikai iegādi (*lietas 2. sējuma 23.-24. lapa*). Auditā apšaubīts, ka pieteicēja no SIA "ATAN" ir saņēmusi gumijas gredzenus (*O-rings*) saskaņā ar SIA "ATAN" vārdā izrakstīto 2011. gada 7. februāra pavadzīmi (*turpat, 24. lapas otrais atvērums*).

Atbilstoši līgumam prece tiek pārdota atsevišķās partijās, pārdodamās preces daudzumu, sortimentu, vietu un laiku pusēm saskaņojot pirms katras konkrētās preču partijas pārdošanas (1.2. un 2.1. punkts).

Pretēji līgumā norādītajam lietas materiālos nav pierādījumu par to, ka konkrētais pasūtījums (preču veids, daudzums, preces saņemšanas vieta, laiks) būtu saskaņots.

Tāpat lietas materiālos nav gūstams apstiprinājums līgumā noteiktās prasības izpildei par to, ka pārdevējs apliecina, ka viņa pārdodamā prece ir sertificēta (1.3. punkts). Atbilstoši pieteicējas amatpersonas /pers. C/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam prece bijusi ražotāja sertificēta, taču ne tās katra partija un vienība, jo numurēt un sertificēt katru preces vienību nav iespējams (*lietas 1. sējuma 230. lapa*). Vienlaikus pieteicējas amatpersona nav precizējusi, kā pieteicēja par to pārliecinājusies.

[12] Apgabaltiesai, tostarp ņemot vērā to, ka pieteicēja jau kopš 2004. gada nodarbojusies ar gumijas tehnisko izstrādājumu vairumtirdzniecību un pati bijusi oficiālais pārstāvis vairākiem ārvalstu gumijas gredzenu ražotājiem, kā to paskaidrojumos pirmās instances tiesas sēdē norādīja pats /pers. C/, nav saprotams, kālab uzsākta sadarbība ar SIA "ATAN".

Atbilstoši /pers. C/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam sadarbība ar SIA "ATAN" sākusies ar SIA "ATAN" amatpersonas /pers. H/ piedāvājumu pieteicējai iegādāties no SIA "ATAN" gumijas gredzenus. /pers. H/ iesniedzis pieteicējai preču sarakstus, /pers. C/ izvērtējis interesējošās preces un noteicis cenas, kas pieteicēju apmierina

(*lietas 3. sējuma 173. lapa*).

SIA "ATAN" amatpersona /pers. H/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādījis, ka SIA "ATAN" galvenokārt nodarbojās ar datortehnikas vairumtirdzniecību. Visu saimniecisko darbību veicis pats /pers. H/. Atradis internetā pieteicēju un piedāvājis tai gumijas gredzenus (*lietas 3. sējuma 220.-222. lapa ar tulkojumu 46.-48. lapā*). Liecībās pirmās instances tiesai /pers. H/ papildus norādīja, ka viņam bijusi iespēja nopirkt gumijas izstrādājumus lauksaimniecības ražošanai, tālab atradis pieteicēju. Aizbraucis uz pieteicējas biroju, kur izteicis priekšlikumu. Pieteicēja apskatījusies piedāvājumu, un puses parakstījušas līgumu (*lietas 3. sējuma 173. lapa ar tulkojumu 180.-182. lapā*).

Tātad, paturot prātā, ka pieteicēja bija no SIA "ATAN" iepirktajām precēm analogu izstrādājumu ražotāju oficiālais pārstāvis Latvijā, kuram atbilstoši /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesai nav izdevies piekļūt bankrotējušo uzņēmumu noliktavu atlikumiem, jo ir jābūt kontaktiem "uz vietas", ir noskaidrojams, vai SIA "ATAN" bija piekļuve pieteicēju interesējošai precei par konkurētspējīgām cenām. Citiem vārdiem, ir noskaidrojama pieteicējai piegādātās preces izcelsme.

[13] Atbilstoši SIA "ATAN" amatpersonas /pers. H/ skaidrotajam par preces izcelsmi tā iegādāta no SIA "SPAKON" (*lietas 3. sējuma 222. lapa ar tulkojumu 49. lapā, liecības pirmās instances tiesas sēdē lietas 3. sējuma 173. lapā ar tulkojumu 180.-182. lapā*). Līdz ar to apgabaltiesai nav pamata pieņemt, ka /pers. H/ pašam bija piekļuve ārvalstīs reģistrētiem gumijas gredzenu ražotājiem. Šāda informācija neapstiprinās arī ar lietā esošajām SIA "ATAN" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām, kurās 2011. gada februārī fiksēta viena iegāde Eiropas Savienībā, bet tā notikusi jau pēc tam, kad bija izpildītas pret pieteicēju uzņemtās saistības (*lietas 6. sējuma 69. lapa*).

SIA "SPAKON" amatpersona /pers. L/ ir Latvijas nerezidents, par kura uzturēšanos Latvijā darījumu slēgšanas periodā pastāv pamatotas šaubas. Vienlaikus jāpiekrīt, ka minētais apstāklis pats par sevi nav izšķirošs, lai atzītu, ka darījums nav noticis. Būtiski apgabaltiesas ieskatā ir tas, ka no SIA "ATAN" amatpersonas /pers. H/ sniegtajām ziņām par darījuma norisi, tostarp pirmās instances tiesas sēdē liecinātā, nav gūstams priekšstats par to, kā /pers. H/ atrada konkrēto piegādātāju, ar kuru personu un kā tika panākta vienošanās arī par gredzenu piegādi, jo sākotnēji atbilstoši /pers. H/ liecinātajam SIA "SPAKON" bija piegādājis datortehniku; kā notika dokumentu aprite; kā /pers. H/ pārliecinājās par piegādātās preces kvalitāti un preces sertifikāciju, kā to paredz ar pieteicēju noslēgtais līgums. Citiem vārdiem, /pers. H/ norādes par to, ka viņš pavaicāja SIA "SPAKON", vai to rīcībā ir šāda prece, un saņēma atbildi, ka SIA "SPAKON" ir tāda iespēja to piegādāt, ir nepietiekami, lai gūtu detalizētu priekšstatu par darījuma norisi.

[14] Vērtējot SIA "SPAKON" spēju piegādāt pieteicēju interesējošo preci, kurai tostarp, kā noskaidrots, bija jābūt atbilstoši sertificētai, paturams prātā, ka šo sabiedrību pilnībā raksturo fiktīva uzņēmuma pazīmes: tā nav iesniegusi 2011. gada pārskatu; izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu pārbaudei; tās darbība, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, izbeigta; 2016. gadā sabiedrība likvidēta. Nekustamā īpašuma /adrese D/, kurā reģistrēta sabiedrības juridiskā adrese, īpašniece Valsts ieņēmumu dienestam norādījusi, ka SIA "SPAKON" juridiskajā adresē faktisku saimniecisko darbību nekad nav veikusi (*lietas 4. sējuma 204. lapa*). Arī iepriekšējā sabiedrības amatpersona laika periodā no 2010. gada 12. novembra līdz 2011. gada 6. janvārim /pers. I/ Valsts ieņēmumu dienestam paskaidroja, ka viņa pārstāvības laikā sabiedrība saimniecisko darbību neveica, tostarp netika veikti darījumi ar SIA "ATAN" un SIA "VIA Resources" (tās deklarēto piegādātāju), kā arī neviena persona netika pilnvarota veikt saimniecisko darbību sabiedrības vārdā (*lietas 3. sējuma 218.-219. lapa*). Savukārt par SIA "SPAKON" amatpersonas laika periodā no 2011. gada 6. janvāra līdz 2015. gada 28. janvārim Ukrainas pilsoņa /pers. L/, kas strīdus darījuma periodā reģistrēts arī kā vienīgais sabiedrības darbinieks, atrašanos Latvijā pastāv pamatotas šaubas.

[15] SIA "SPAKON" 2011. gada pirmajā pusgadā deklarējusi divus piegādes darījuma partnerus – SIA "AGKM" (februārī, martā un aprīlī) un SIA "VIA Resources" (janvārī). Minētās sabiedrības ir izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. SIA "AGKM" amatpersona /pers. M/ Valsts ieņēmumu dienestam noliedzis darījumu veikšanu ar SIA "SPAKON", turklāt atbilstoši /pers. M/ paskaidrojumiem viņš arī nav nevienu pilnvarojis rīkoties SIA "AGKM" vārdā un parakstīt dokumentus sabiedrības vārdā, sabiedrības dokumentus /pers. M/ nevienam nav ne nodevis, ne arī ļāvis izmantot (*lietas 2. sējuma 106. lapa*).

Arī SIA "VIA Resources" dalībnieks strīdus darījumu periodā /pers. N/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādījis, ka nekādus darījumus ar SIA "SPAKON" 2011. gada janvārī sabiedrība nav veikusi un SIA "VIA Resources" nekādas līgumiskas attiecības ar SIA "SPAKON" nepastāv (*lietas 3. sējuma 32. lapa ar tulkojumu 61.-62. lapā*).

SIA "VIA Resources" jau 2011. gada 5. janvārī (pirms šajā lietā apstrīdētā pieteicējas darījuma ar SIA "ATAN") izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. SIA "AGKM" – izslēgta 2011. gada 9. jūlijā.

Turklāt paturams prātā, ka SIA "SPAKON" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2011. gada pirmo pusgadu pēdējais ar SIA "VIA Resources" noslēgtais darījums datēts ar 4. janvāri. Nākamais deklarētais darījums par iegādi veikts tikai 14. februārī no SIA "AGKM" (*lietas 2. sējuma 156. lapa*).

Tā kā lietas materiālos nav pierādījumu par to, kā notika preces saskaņošana, cik savlaicīgi pirms darījuma noslēgšanas par konkrēto piegādi panākta vienošanās, un tā kā darījuma norisi nekonkretizē arī pieteicēja amatpersona /pers. C/ un SIA "ATAN" valdes loceklis /pers. H/, tad nav iespējams pārliecināties par to, vai kāds no šiem darījumiem būtu attiecināms uz pieteicējas deklarēto iegādi no SIA "ATAN", kas deklarēta kā notikusi 7. februārī.

Ņemams vērā arī Valsts ieņēmumu dienesta konstatētais, ka ne SIA "VIA Resources", ne SIA "AGKM" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2011. gadu nav sniegušas, attiecīgi arī Valsts ieņēmumu dienestam nav uzrādījušas darījumus ar SIA "SPAKON".

Tādējādi pieteicējas kā no SIA "SPAKON" iegādātas preces izcelsme nav izsekojama, jo nav iespējams pārliecināties par to, kas preci ir piegādājis SIA "SPAKON".

[16] Apgabaltiesa ņem vērā, ka pieteicēja ir norēķinājusies attaisnojuma dokumentā norādītajā termiņā par preci pilnā apmērā (*lietas 5. sējuma 130. lapa*). Taču minētais apstāklis pats par sevi nav izšķirošs, lai darījumu atzītu par faktiski notikušu, ja pārējie pierādījumi kopsakarā norāda uz to, ka piegādātāju ķēdes rīcībā nebija preces, ko pieteicējai piegādāt. Ņemot vērā, ka norēķiniem izmantotais SIA "ATAN" norēķinu konts atvērts Čehijas bankā, apgabaltiesai arī nav iespējams pārliecināties par to, vai SIA "ATAN" ir norēķinājusies ar saviem piegādātājiem. Šāda prakse ir pieļaujama, taču minētais apstāklis kopsakarā ar šajā lietā noskaidrotajām SIA "ATAN" un tās deklarēto darījumu partneru raksturojošajām pazīmēm un neatspēkotām šaubām par preces izcelsmi norāda uz to, ka samaksa ir veikta, lai padarītu ticamu faktiski nenotikušu darījumu.

[17] Vērtējot konkrētā apstrīdētā darījuma norisi un tā ticamību, apgabaltiesa nepiešķir nozīmi pieteicējas apsvērumiem par to, ka iepriekš pieteicējai veiktajā auditā netika konstatēti pārkāpumi darījumos ar SIA "ATAN".

Atbilstoši tiesai sniegtajām ziņām pieteicējai tika veikts audits par periodu no 2008. gada 1. septembra līdz 2010. gada 30. jūnijam. Periodā no 2010. gada janvāra līdz oktobrim, tātad arī posmā, kas ieteicas tostarp iepriekš auditētajā periodā, pieteicēja ir deklarējusi darījumus ar SIA "ATAN" (*lietas 5. sējuma 160., 164., 169., 174., 179., 184., 189., 194., 199. un 204. lapa*). Taču apstāklim, ka iepriekš auditā nav apstrīdēti darījumi ar SIA "ATAN", nav izšķirošas nozīmes. Izskatāmajā lietā vērtējams pārsūdzētā lēmuma tiesiskums. Savukārt tas vien, ka darījumu ar kādu no partneriem faktiskā esība iepriekš nav apšaubīta, nerada paļāvību, ka sadarbība ar konkrēto darījumu partneri nevarētu tikt pārskatīta citā audita periodā. Turklāt ņemams vērā arī apstāklis, ka periodā, kad pieteicēja deklarējusi darījumus ar SIA "ATAN", tās tālākais deklarētais darījumu partneris nebija SIA "SPAKON". Savukārt SIA "ATAN" tobrīd deklarēto darījumu partneru SIA "Sir Džuzepe", sabiedrības ar ierobežotu atbildību "AKROTOPS" un SIA "R2K" (*lietas 6. sējuma 3., 7., 13., 18., 28., 33., 38., 43. un 48. lapa*) spēja piegādāt preci šajā lietā nav vērtēta.

[18] Starp SIA "RD DESIGN" un pieteicēju 2011. gada 26. jūlijā noslēgts līgums par preču iegādi (*lietas 2. sējuma 38. lapa un 37. lapas otrais atvērums*). Atbilstoši pavadzīmēm pieteicēja 2011. gada augustā, novembrī, decembrī un 2012. gada janvārī, februārī un martā ir iegādājusies dažādus gumijas gredzenus (*O-rings*) (*turpat, 35.-37. un 48. lapa*).

Ar SIA "RD DESIGN" noslēgtais līgums ietver līdzīgus noteikumus, kādi atrunāti pieteicējas darījumā ar SIA "ATAN". Arī atbilstoši līgumam ar SIA "RD DESIGN" prece tiek pārdota atsevišķās partijās, pārdodamās preces daudzumu, sortimentu, vietu un laiku pusēm saskaņojot pirms katras konkrētās preču partijas pārdošanas (1.2. un 2.1. punkts). Taču līdzīgi kā darījumā ar SIA "ATAN" arī pretēji līgumā ar SIA "RD DESIGN" norādītajam lietas materiālos nav pierādījumu par to, ka konkrētais pasūtījums (preču veids, daudzums, preces saņemšanas vieta, laiks) būtu saskaņots. Tāpat lietas materiālos nav gūstams apstiprinājums līgumā noteiktās prasības izpildei par to, ka pārdevējs apliecina, ka viņa pārdodamā prece ir sertificēta (1.3. punkts). Kā jau apgabaltiesa to norādīja attiecībā par darījumu ar SIA "ATAN", pieteicējas amatpersona nav precizējusi, kā pieteicēja pārliecinājusies par to, ka prece bijusi ražotāja sertificēta.

[19] Atbilstoši /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesai ar SIA "RD DESIGN" sadarbība sākusies, jo tā no pieteicējas pirka detaļas mašīnām. Attiecīgi SIA "RD DESIGN" piedāvāja pieteicējai blīvējumus. /pers. C/ kontaktējies ar /pers. D/. /pers. C/ arī pats braucis pēc preces uz Lāčplēša ielu, kur SIA "RD DESIGN" nomāja telpas no baptistu draudzes.

[20] Vērtējot ar SIA "RD DESIGN" deklarētā darījuma ticamību, Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka SIA "RD DESIGN" no 2011. gada 28. aprīļa līdz 2012. gada 27. aprīlim nomāja telpas ar pieteicēju parakstītajos darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajā preču saņemšanas vietā /adrese A/ (*lietas 2. sējuma 226. lapa*). Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests arī bija noskaidrojis, ka telpu iznomātāja Latvijas Baptistu draudžu savienība 2012. gada 3. februārī bija brīdinājusi SIA "RD DESIGN" par telpu nomas līguma pirmstermiņa izbeigšanu, jo tā nav veikusi telpu nomas ikmēneša maksājumus (*turpat, 230. lapas otrais atvērums*). 2012. gada 9. februārī telpas tika apsekotas, konstatējot, ka telpas ir atbrīvotas un SIA "RD DESIGN" tajās vairs neatrodas (*turpat, 231. lapa*).

Paturot prātā, ka pieteicēja deklarējusi darījumus tostarp arī 2012. gada 24. februārī un 29. martā, acīmredzami attaisnojuma dokumentos norādītās ziņas par preču izsniegšanas vietu nav patiesas (*turpat, 48. lapa*).

[21] Pieteicējas amatpersona /pers. C/ paskaidrojumos pirmās instances tiesas sēdē norādīja, ka pēdējos trīs vai četros darījumos prece tika saņemta tieši no /pers. D/ automašīnas. Apgabaltiesa piekrīt, ka minētais fakts, ka SIA "RD DESIGN" lietošanā vairs nebija nepieciešamo noliktavas telpu un ka preču nodošana notika, no viena transportlīdzekļa pārkraujot tās citā, pats par sevi nenozīmē, ka darījums nav noticis. Pieteicējai nav jāzina un tā arī varēja nezināt par to, ka attaisnojuma dokumentos norādītā preču izsniegšanas vieta tās piegādātājas lietošanā vairs neatrodas.

Būtiski ir noskaidrot, vai SIA "RD DESIGN" rīcībā vispār bija prece, ko piegādāt pieteicējai.

[22] /pers. D/ un /pers. C/ parakstījuši notariālu aktu (*lietas 1. sējuma 199.-200. lapa*), apliecinot deklarēto darījumu esību. Apliecinājumā arī aprakstīts preces iepakojums (prece iepakota polietilēna maisiņos, kas salikti vidēja lieluma kartona kastēs, kopumā septiņas vai astoņas kastes, kuras katras svars 12-13 kg).

Minētais preces iepakojuma apraksts nav netipisks un pats par sevi nepierāda, ka ir notikusi preces nodošana no /pers. D/ /pers. C/. Turklāt ir konstatējamas pretrunas. Kā tika minēts iepriekš, atbilstoši /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesai preču nodošana, pārkraujot preci uz ielas no vienas mašīnas otrā, notika pēdējos trīs vai četros darījumos. Savukārt notariālajā aktā norādīts, ka preci /pers. D/ piedāvājis pārkraut uz ielas, kam /pers. C/ piekritis jau otrajā darījuma reizē.

Izvērstāks skaidrojums par abpusējo sadarbību atrodams /pers. D/ liecībās pirmās instances tiesai 2015. gada 29. janvāra tiesas sēdē (*lietas 3. sējuma 125. lapa*). Taču arī tajās atrodamas pretrunas ar citiem lietā noskaidrotajiem faktiem. Kā tika noskaidrots no /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesai, sadarbība uzsākusies, jo SIA "RD DESIGN" no pieteicējas pirkusi detaļas (*sk. sprieduma 19. punktu*). Savukārt no /pers. D/ liecībām redzams, ka viņš ar /pers. C/ iepazinies kādā izstādē vai arī ar paziņu starpniecību.

Turklāt līdzīgi kā darījumā ar SIA "ATAN" nav konstatējama pieteicējas interese (*sk. apgabaltiesas apsvērumus par minēto sprieduma 12. punktā*) sadarbības uzsākšanai ar sabiedrību, par kuras piekļuvi pieteicēju interesējošam tirgum pastāv pamatotas šaubas. Šādu apgabaltiesas secinājumu pamato turpmāk minētie apsvērumi.

Atbilstoši /pers. D/ liecinātajam 2015. gada 29. janvāra tiesas sēdē sākotnēji viņš meklējis piegādātājus Polijā, bet bijis risks, ka prece nebūs īsta. Pēc tam preci atradis internetā, piegādātājs darbojies Latvijā, bet viņiem bijis kontakts ar vācu un poļu uzņēmumiem. Piegādātājam bijuši sertifikāti, kas apliecina preces īstumu.

Taču, kā tika noskaidrots, lietā nav neviena pierādījuma, ka sertifikāti patiesi bijuši un tikuši iesniegti vai vismaz uzrādīti pieteicējai.

Vēl vairāk, ir konstatējamas pretrunas /pers. D/ liecībās par to, kas bija patiesie preču piegādātāji. Nevienā rakstveidā sniegtajā paskaidrojumā, kas elektroniski nosūtīts, atbildot uz Valsts ieņēmumu dienesta pieprasījumu par darījumiem ar pieteicēju audita ietvaros, /pers. D/ nav minējis nevienu konkrētu piegādātāju, aprobežojoties ar norādi, ka gredzenus piegādāja partneris, kura kontaktpersonu /pers. D/ atceras pēc vārda (*lietas 2. sējuma 107. un 247. lapa*). Vērtējot šo paskaidrojumu ticamību, paturams prātā, ka tās sniegtas elektroniski un tās nesatur noteiktā kārtībā izveidotu elektronisko parakstu. Taču skaidrību par piegādātājiem nevieš ne /pers. D/ sniegtās ziņas, kas nostiprinātas notariālajā aktā, ne arī liecības tiesai.

[23] Šaubas par darījuma esību nekliedē arī /pers. D/ liecības pirmās instances tiesai par to, kā notikusi informācijas par nepieciešamajām precēm un pašu preču aprite. Saskaņā ar 2015. gada 29. janvāra pirmās instances tiesas sēdes protokolā atreferētajās liecībās norādīto preci no piegādātāja paņēmis /pers. D/ vai arī piegādātāji paši to piegādājuši. Prece saņemta uzreiz no automašīnas, noliktavas piegādātājam nebija. Preci izvēlējies pēc pieteicējas norādēm. /pers. C/ norādījis, kāda prece pēc nedēļas būs nepieciešama, /pers. D/ pierakstījis detaļas un zvanījis piegādātājiem. Reizēm prece glabājās pie /pers. D/, ja pieteicēja visu preces daudzumu uzreiz nepaņēma.

Vispirms atzīmējams jau iepriekš konstatētais, ka saskaņā ar SIA "RD DESIGN" nomāto telpu /adrese A/, īpašnieces Latvijas Baptistu draudžu savienības paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam SIA "RD DESIGN" 2012. gada 9. februārī telpas jau bija atbrīvotas, tātad nav saprotams, kur /pers. D/ fiziski glabāja pieteicējai tālāk pārdoto preci (piemēram, 2012. gada 24. februāra un 29. marta darījumos), jo, kā norādīja /pers. D/, piegādātājiem pašiem noliktavas nebija.

Vienlaikus, kā redzams no /pers. D/ liecībām 2015. gada 30. oktobra pirmās instances tiesas sēdē, viņš birojā preces neglabāja, jo tā nebija noliktava (*lietas 4. sējuma 84. lapa*). Tātad viņa paša liecībās ir konstatējamas pretrunas par būtiskiem darījuma norises apstākļiem (proti, par to, vai preces vispār tika kādā brīdī glabātas tās noliktavā). Turklāt minētajam pretrunā ir arī pieteicējas valdes locekļa /pers. C/ mutvārdos pirmās instances tiesas sēdē norādītais, ka sākotnēji prece tika paņemta no SIA "RD DESIGN" nomātajām telpām, jo tikai pēdējos trīs vai četros darījumos prece paņemta tieši no automašīnas.

Šīs pretrunas un šaubas par darījuma faktisko norisi vēl vairāk pastiprinās, /pers. D/ liecības vērtējot kontekstā ar paša pārstāvētās sabiedrības pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām.

[24] Kā redzams no SIA "RD DESIGN" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām taksācijas periodos, kad gumijas gredzeni deklarēti kā piegādāti pieteicējai no SIA "RD DESIGN", datumos, kad notikuši darījumi ar pieteicēju, tā uzrāda kā darījuma partnerus SIA "SHAFT" un SIA "CURTAINS" (*lietas 6. sējuma 116., 120., 124. un 128. lapa*). Te gan atzīmējams, ka atsevišķos datumos, kad SIA "RD DESIGN" deklarējusi piegādes pieteicējai (2011. gada 21. decembris un 2012. gada 29. marts), tā tajā pašā datumā neuzrāda iegādes. Tālab vispirms jau nav izsekojams, kurš no iepriekš deklarētajiem iegādes darījumiem būtu veikts nolūkā tālāk preci piegādāt pieteicējai.

Šīs neskaidrības par to, kurš tieši no deklarētajiem darījuma partneriem veica piegādes, lai varētu preci tālāk pārdot pieteicējai, nekliedē arī /pers. D/ liecības pirmās instances tiesai. /pers. D/ neatcerējās nevienu darījuma partneri. No /pers. D/ sniegtajām ziņām par darījuma norisi arī ir redzams, ka viņš jauc faktus, atbildot uz tiesas jautājumu par piegādātāju amatpersonām, min pieteicējas valdes locekli /pers. C/, /pers. D/ atbildes nav izsekojamas, jo nav saprotams, par kuru no darījuma partneriem (pieteicēju vai piegādātāju) /pers. D/ stāsta. Piemēram, no /pers. D/ liecībām par to, ka dokumentus

bija parakstījušas paraksttiesīgās personas, ka /pers. D/ pārliecinājies par valdes locekļu pilnvarojumu, nav gūstams priekšstats par to, vai šīs atbildes ir attiecināmas uz pieteicēju vai uz piegādātājiem.

Turklāt, atgriežoties pie neizsekojamiem ierakstiem pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, minētais liecina tostarp par to, ka arī tāpēc, lai nodrošinātu 2012. gada 29. marta darījuma izpildi SIA "RD DESIGN", ja tā patiesi iegādājās gumijas gredzenus, tai bija nepieciešama telpa, kur tos glabāt. Taču, kā tika noskaidrots, pavadzīmē norādītajā preces saņemšanas adresē SIA "RD DESIGN" tobrīd vairs neatradās. Šādos apstākļos nav arī skaidrs, kādēļ pieteicējas amatpersonai /pers. C/ un /pers. D/ bija jātiekas pie biroja /adrese A/, kā to mutvārdu paskaidrojumos pirmās instances tiesai norādīja /pers. C/, ja tobrīd prece Lāčplēša ielā vairs neglabājās.

[25] Tāpat, vērtējot to, vai SIA "RD DESIGN" rīcībā vispār varēja būt prece, ko tālāk piegādāt pieteicējai, ņemams vērā, ka pašu SIA "RD DESIGN", kā arī SIA "SHAFT" un SIA "CURTAINS" raksturo fiktīvu sabiedrību pazīmes.

Tās īsi pēc deklarēto darījumu veikšanas izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Pati SIA "RD DESIGN" izslēgta 2012. gada 22. augustā. Ar SIA "CURTAINS" pēdējais darījums deklarēts 2011. gada 13. decembrī (*lietas 6. sējuma 116. un 139. lapa*), tā izslēgta jau 14. decembrī. Vienīgā SIA "CURTAINS" deklarētā darījuma partnere SIA "THREAD" nav sniegusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un no reģistra izslēgta 2012. gada 3. janvārī; tās pamatdarbības veids (juridiskie pakalpojumi) nav saistīts ar strīdus darījumiem, un tās amatpersona ir Baltkrievijas pilsone. SIA "RD DESIGN" kā darījuma partneri SIA "SHAFT" deklarējusi vēl 2012. gada aprīlī (*lietas 6. sējuma 132. lapa*). Savukārt pati SIA "SHAFT" deklarācijā par 2011. gada pirmo pusgadu ar standartlikmi apliekamajos darījumos un par iekšzemē iegādātajām precēm uzrādījusi nulli (*lietas 6. sējuma 134. lapa*), bet deklarāciju par 2012. gada pirmo pusgadu nav iesniegusi. Tālab 2012. gada 13. jūnijā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

Neviena no šīm sabiedrībām nav sniegusi gada pārskatus.

Turklāt SIA "CURTAINS" un SIA "SHAFT" sākotnēji reģistrēts viens un tas pats valdes loceklis /pers. O/, kurš liecībās pirmās instances tiesai norādīja, ka bijis valdes loceklis vairāk nekā 100 uzņēmumos. Viņš minētās sabiedrības neatcerējās, bet pieļāva, ka ir tās dibinājis ar mērķi tās tālāk pārdot (*lietas 3. sējuma 173. lapas otrais atvērums*). Tā kā viņš nebija amatpersona darījumu ķēdes nolūkā piegādāt preci pieteicējai īstenošanas laikā, par darījumiem saistībā ar gumijas gredzenu pārdošanu viņš nevar sniegt informāciju. Savukārt SIA "SHAFT" uz uzaicinājumu sniegt paskaidrojumus audita laikā neatsaucās. Nekustamā īpašuma, kurā norādīta SIA "SHAFT" juridiskā adrese darījumu slēgšanas laikā, īpašniece šādu komersantu nezina un noliedza, ka īpašumā būtu atļāvusi reģistrēt šo sabiedrību (*lietas 4. sējuma 209. lapa ar tulkojumu 3. sējuma 50. lapā*). Arī nekustamā īpašuma /adrese E/, kur reģistrēta SIA "CURTAINS" juridiskā adrese, īpašnieks uz Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumu sniegt informāciju par SIA "CURTAINS" atbildi nesniedza (*lietas 4. sējuma 222. lapa*).

Kā iepriekš tika noskaidrots, atbilstoši /pers. D/ liecībām preču transportēšanu veica SIA "RD DESIGN" darījumu partneri. Taču ne SIA "SHAFT", ne SIA "CURTAINS" nav transportlīdzekļu, lai nodrošinātu preču piegādāšanu SIA "RD DESIGN". Transportlīdzekļu nav arī SIA "CURTAINS" deklarētajai piegādātājai SIA "THREAD".

[26] Konkrēto darījumu ticamības novērtēšanā vēl viena būtiska to raksturojoša pazīme ir ievērojamās parādsaistības par preci. Kā paskaidroja pats pieteicējas pārstāvis /pers. C/, viņš SIA "RD DESIGN" palika parādā aptuveni 11 000 Ls.

Aplūkojot lietas materiālos esošo pieteicējas norēķinu konta izrakstu (*lietas 5. sējuma 130. lapa*), konstatējams, ka pieteicēja SIA "RD DESIGN pārskaitījusi 900 Ls un 236 947,87 *euro* (jeb 166 527,91 Ls). Tātad kopumā 167 427,91 Ls. Savukārt kopējā maksājamā summa saskaņā ar izrakstītajām pavadzīmēm bija 178 728,06 Ls. Tātad /pers. C/ paskaidrojumi tiktāl atbilst no rakstveida pierādījumiem izrietošajām ziņām.

Turklāt, kā redzams no konta izraksta, pieteicēja ne tikai palikusi parādā tās piegādātājai, bet arī samaksu par precēm veikusi ļoti vēlu. Piemēram, par 2011. gada 2. augusta piegādi pieteicēja norēķinājusies 3. oktobrī. Savukārt par 11. novembra piegādi norēķins veikts pa daļām, turklāt pilnībā norēķinoties par precēm tikai 2012. gada 27. martā.

Apgabaltiesa gan ņem vērā, ka darījuma attaisnojuma dokumentos nav norādīts samaksas termiņš. Šādos apstākļos nav saprotama nepieciešamība līgumā noteikt līgumsodu par samaksas kavējumu. Proti, no saprātīga uzņēmēja būtu sagaidāms, ka tas turpmākajās pavadzīmēs norādītu samaksas termiņu, lai ne tikai noteiktu paredzamu termiņu, kurā būtu sagaidāma nauda, bet arī varētu papildus aprēķināt un iekasēt līgumā iepriekš paredzēto līgumsodu.

Vēl vairāk, šāda novēlota samaksa rada pamatotas šaubas par to, no kādiem resursiem SIA "RD DESIGN" varēja ne tikai iegādāties pirmās pieteicēju interesējošās preces, bet arī turpināt piegādes. Kā redzams no lietas materiāliem, pirmās divas piegādes kopsummā par vairāk nekā 80 tūkstošiem latu veiktas augustā, savukārt faktiski nauda saņemta tikai oktobrī un decembrī, savukārt jau novembrī veikta nākamā piegāde ievērojamā apmērā (aptuveni 25 tūkstoši latu).

Turklāt no norēķinu konta izraksta konstatējams, ka viens maksājums, kas veikts latos, pārskaitīts uz SIA "RD DESIGN" norēķinu kontu (AS "Citadele banka"), kas nav atrodams nevienā no attaisnojuma dokumentiem. Lietā arī nav neviena dokumenta, kas pamatotu to, kādēļ pieteicēja veica pārskaitījumu uz rēķinā neminētu kontu, tostarp norādītu to, kā pieteicēja uzzināja par šādu attaisnojuma dokumentos neminētu kontu.

Visbeidzot minētā kontekstā arī atzīmējams, ka nav ticams, ka reāls uzņēmējs neinteresētos par ievērojamo parāda summu. Kā pirmās instances tiesai paskaidroja /pers. C/, SIA "RD DESIGN" pāris brīdinājuma vēstules uzrakstīja, bet parāds palika. No vienas puses, summa neesot bijusi liela (5-7 % no apgrozījuma), bet, no otras puses, pieteicējai neesot bijusi lieka nauda. Un, tā kā nebija liela spiediena, nauda netika atmaksāta.

Vispirms šāds skaidrojums nav ticams, nav arī konstatējama saprātīga uzņēmēja pasīva nevēlēšanās piedzīt no

maksātspējīgas (kā to norāda pats pieteicējas pārstāvis) darījuma partneres parāda summu, ja darījumi patiesi notikuši, vēl vairāk, faktiski nesaņemot samaksu par precēm, turpināt preču piegādi (pēdējā piegāde 2012. gada martā, kad pieteicēja vēl pilnībā nav norēķinājusies par 2011. gada novembra precēm).

[27] 2012. gada jūlijā, augustā, septembrī un novembrī pieteicēja deklarējusi gumijas preču gredzenu iegādi no SIA "Comcraft" (*lietas 2. sējuma 14.-15. lapa*).

Vispirms norādāms, ka SIA "Comcraft" izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, gada pārskatu par 2012. gadu nav sniegusi.

[28] Pieteicēja iesniegusi pārbaudei pašas valdes locekļa /pers. C/ un tās darījumu partneres SIA "Comcraft" amatpersonas /pers. A/ notāra klātbūtnē parakstītu apliecinājumu par darījumu esību (*lietas 2. sējuma 5.-6. lapa*).

Notariālajā aktā /pers. C/ paskaidro, ka pirms līguma noslēgšanas /pers. C/ bija sagatavojis sarakstu ar gumijas riņķveida blīvējumu nosaukumiem un cenām. /pers. A/ mutiski apliecinājis, ka var piegādāt sarakstā esošos gredzenus par pieteicējas piedāvātajām cenām.

Tiktāl /pers. C/ paskaidrojumi atbilst lietas materiālos atrodamajam 2012. gada 3. jūlija pieteicējas pasūtījumam, kurā uzskaitīti pieteicēju interesējošie gumijas gredzeni, ar norādi, ka pieteicēja vēlas iegādāties par tādām cenām, kā norādīts pasūtījumā (*lietas 1. sējuma 6. lapas otrais atvērums*).

Taču minētais neatbilst auditam iesniegtajam starp SIA "Comcraft" un pieteicēju 2012. gada 9. jūlijā noslēgtajam līgumam, kura priekšmets ir datoru aprīkojuma, datoru komponentu, aparatūras, aksesuāru, materiālu, daļu un programmatūras, kas norādīta pārdevēja e-komercijas sistēmā, iegāde (*lietas 2. sējuma 7.-13. lapa*). Vispirms apstākļos, kad 3. jūlijā ir saņemts pasūtījums ar precīzi identificētām pieteicēju interesējošām vienībām, nav saprotams, kālab līguma priekšmetā netika precīzi atrunāts pieteicēju interesējošais preču veids. Minētā apstākļa dēļ arī nav pamatojuma nepieciešamībai līgumā ietvert šādus punktus, ka visai informācijai par precēm (tostarp vizuālai, aprakstam un specifikācijām) jābūt attēlotai pārdevēja e-komercijas sistēmā, ka pircējs apstiprina un garantē, ka pirms līguma parakstīšanas ir iepazinies ar informāciju par precēm, to cenām, kas atrodamas pārdevēja e-komercijas sistēmā (3.1. punkts), ka pasūtījumi veicami pārdevēja e-komercijas sistēmā (4.1. punkts). Līguma saturs un struktūra, tostarp tas, ka līgums sagatavots angļu un latviešu valodā, vedina domāt, ka ir atrasts un mākslīgi konkrētajam darījumam pielāgots ar šo piegādi nesaistīts darījuma dokuments.

Te atzīmējams, ka no lietas materiāliem neizriet, ka šāda e-komercijas sistēma vispār būtu ieviesta un izmantota šā darījuma nodrošināšanai. Arī /pers. C/ paskaidrojumos audita laikā norādīja, ka SIA "Comcraft" amatpersona sarakstu ar piedāvāto preci nosūtīja pa e-pastu, no šī saraksta /pers. C/ izvēlējies savam uzņēmumam realizācijai nepieciešamo preci (*lietas 1. sējuma 228. lapas otrais atvērums*). Tātad nav saprotama nepieciešamība pēc šādas prasības līgumā.

Attiecībā par /pers. C/ minēto e-pasta saraksti lietas materiālos ir atrodamas izdrukas par saraksti starp /vards.uzvards/@comcraft.lv un elspo@elspo.lv. Sarakste notikusi augustā. 16. augustā plkst. 15.35 persona, kas parakstījusies kā /pers. A/, nosūtījusi sarakstu, uz kuru šajā pašā datumā plkst. 16.26 /pers. C/ atbildējis, ka nedēļas laikā norādīs, kādas preces pieteicējai būs nepieciešamas. 21. augustā no /pers. C/ nosūtīts e-pasts ar norādi, ka pielikumā ir preču saraksts. Secīgi 29. augustā panākta vienošanās, ka piegādātājam ir visa prece, kuru pieteicēja var paņemt (*lietas 3. sējuma 28.-31. lapa ar tulkojumu 55.-60. lapā*).

Kaut arī šādi varētu notikt informācijas par nepieciešamajām precēm aprite, šī sarakste pati par sevi nepierāda, ka preces patiesi iegādātas no SIA "Comcraft". Par darījuma faktisko esību, tostarp to, ka prece iegādāta tieši no attaisnojuma dokumentā uzrādītās sabiedrības, var pārliecināties, tikai pārbaudot to, vai konkrētā partnera rīcībā vispār šāda prece varēja būt, ko apgabaltiesa analizēs turpmākajos punktos.

[29] Darījuma dokumentu ticamības novērtēšanas kontekstā arī atzīmējams, ka pieteicēja bija iesniegusi pasūtījumu, saskaņā ar kuru vēlējās iegādāties gumijas gredzenus no SIA "Comcraft" par pieteicējas norādītajām cenām, kas attiecīgi pamatoja secīgā līguma noslēgšanu. Šādos apstākļos nav saprotams, kālab pavadzīmēs norādītajai vienai un tai pašai preču vienībai atšķiras cena. Piemēram, pieteicēja preču pasūtījumā ir norādījusi, ka vēlas iegādāties preci ar šādu specifikāciju: O-ringa NBR 29x8 par iepirkuma cenu 0,64 *euro*, kas atbilst 0,45 Ls. 2012. gada 31. augustā pieteicēja ir iegādājusies 2000 šādas preces par vienu vienības cenu, kas atbilst pasūtījumā norādītajai – 0,45 Ls (*lietas 2. sējuma 14. lapas otrais atvērums*). Savukārt nepilnu mēnesi vēlāk – 28. septembrī – pieteicēja šo pašu preci, turklāt mazākā apmērā – 500 gab. – ir iegādājusies par 0,15 Ls (*lietas 2. sējuma 15. lapa*). Arī prece O-ring Viton 63x5, kas saskaņā ar pasūtījumu iegādājama par 15,35 *euro* par vienību, saskaņā ar 28. septembra pavadzīmi iegādāta par pasūtījumā norādītajai atbilstošu cenu 10,79 Ls, savukārt 29. novembrī par 10,57 Ls (*lietas 2. sējuma 15. lapas abas puses*). Kā redzams no attaisnojuma dokumentiem, atšķirība iegādāto vienību skaitā ir tikai 10 gab.

[30] Neskaidrības par darījuma patieso norisi neizgaismo arī darījumā iesaistīto sabiedrību amatpersonu paskaidrojumi.

Vispirms apgabaltiesa nesaskata pamatojumu pieteicējas amatpersonas /pers. C/ paskaidrojumos pirmās instances tiesai norādītajam, ka SIA "Comcraft" piegādāja specifiskākus gumijas gredzenus. Salīdzinot SIA "Comcraft" attaisnojuma dokumentos un pieteicējas pasūtījumā uzskaitītos gredzenus ar citu sabiedrību pavadzīmēs norādītajiem, apgabaltiesa atšķirības nekonstatē. Arī iepriekšējie šajā lietā aplūkotie darījuma partneri piegādāja analogām pazīmēm atbilstošus gumijas

gredzenus.

Pieteicējas pārstāvis /pers. C/ paskaidrojumos pirmās instances tiesai norādīja, ka pats SIA "Comcraft" pārstāvis /pers. A/ vērsās pie viņa ar piedāvājumu iegādāties gumijas gredzenus. Vērtējot SIA "Comcraft" spēju piegādāt šo preci, paturamas prātā pašas pieteicējas zināšanas un pieredze tirgū.

SIA "Comcraft" amatpersona /pers. A/ paskaidrojumos iestādei norādīja, ka piegādājis pieteicējai izolācijas gredzenus, kurus iegādājies no SIA "ALS MAC", kas atrodas Lāčplēša ielā. /pers. A/ piedāvājis produkcijas sarakstu, cenas un daudzumus, pieteicēja izvēlējās no saraksta (*lietas 4. sējuma 210.-211. lapa ar tulkojumu 3. sējuma 52.-54. lapā*).

Taču, kā iepriekš tika noskaidrots, preču sarakstu ar konkrētām cenām piedāvāja pati pieteicēja. Pasūtījums tika sagatavots vēl pirms līguma noslēgšanas. Tālab nav saprotams, par kādām cenām pusēm vēl bija nepieciešams vienoties, kālab bija pieteicējai iesniedzams saraksts tostarp ar cenām. Turklāt pretrunā lietā esošajam pieteicējas pasūtījumam, kurā pati pieteicēja norāda, ka ir gatava iegādāties preces par pasūtījumā norādīto cenu, ir /pers. A/ liecinātais pirmās instances tiesai, ka tieši viņš ir nosūtījis piedāvājumu pieteicējai, pieteicēju apmierinājusi cena, tālab noslēguši līgumu (*lietas 3. sējuma 173. lapa ar tulkojumu 182.-184. lapā*).

[31] /pers. A/ iepriekš iestādei norādīto, ka preces iegādātas no SIA "ALS MAC", apstiprināja arī pirmās instances tiesā. Taču viņš nespēja atcerēties nevienu konkrētu personu, kas piegādātāju pārstāvēja.

Tas, ka SIA "Comcraft" periodā, kad veiktas piegādes pieteicējai, uzrādījis kā piegādātāju SIA "ALS MAC", apstiprinās ar pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām (*lietas 6. sējuma 142., 147., 152., 157. un 162. lapa*).

Aplūkojot ziņas par SIA "ALS MAC", konstatējams, ka tā līdzīgi kā citas pieteicējas lejupejošā ķēdē iesaistītās darījumu partneres atbilst fiktīvas sabiedrības pazīmēm: izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa reģistra, nav sniegusi gada pārskatus. Nekustamā īpašuma, kurā SIA "ALS MAC" deklarējusi juridisko adresi, īpašnieku pilnvarotā persona norādījusi, ka SIA "ALS MAC" konkrētajā adresē neveic nekādu saimniecisko darbību un nomas līgumu nav slēgusi (*lietas 4. sējuma 201. lapa*).

[32] Darījumu veikšanas laikā SIA "ALS MAC" amatpersona bija /pers. B/, kuru, kā apgabaltiesa jau minēja, /pers. A/ neatcerējās.

/pers. B/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam apstiprināja, ka piegādājis preces (gumijas blīves, mobilos tālruņus) SIA "Comcraft", kuru atradis internetā (*lietas 4. sējuma 191. lapa*). Minētais paskaidrojums ir pretrunā /pers. A/ pirmās instances tiesai liecinātajam, ka viņš sadarbības partneri atradis internetā. /pers. B/ preces iegādājies no SIA "Ledo Pluss" un SIA "Hasada". Preces no noliktavas paņēmis /pers. A/. Minētais atbilst /pers. A/ liecinātajam, ka pēc preces ar nomātu transportu devies uz SIA "ALS MAC" biroju Lāčplēša ielā. /pers. A/ gan liecībās nav precizējis, ar kādu transportu devies pēc preces un no kādas personas transports iznomāts. Paskaidrojumos iestādei /pers. A/ norādījis, ka prece piegādāta ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību "ELBOR GRUPA" (turpmāk – SIA "ELBOR GRUPA") transportu.

Tātad secīgi noskaidrojams, vai SIA "Ledo Pluss" un SIA "Hasada" varēja būt prece, ko piegādāt SIA "ALS MAC", lai tā tālāk augšupejošā darījumu ķēdē to pārdotu pieteicējai. Tāpat pārbaudāms, vai SIA "ELBOR GRUPA" ir nodrošinājusi transportu.

[33] SIA "ALS MAC" 2012. gada jūlijā un augustā kā piegādātāju deklarējusi SIA "Hasada" (*lietas 6. sējuma 172. un 176. lapa*). Pēdējā iegāde deklarēta 13. augustā. SIA "Hasada" no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra izslēgta 14. augustā. Pēdējo gada pārskatu tā sniegusi par 2009. gadu. Sabiedrības amatpersona darījumu slēgšanas laikā – Tadžikistānes pilsone, par kuras atrašanos Latvijā darījumu īstenošanas laikā pastāv pamatotas šaubas. SIA "Hasada" deklarējusi juridisko adresi /adrese F/. Tajā pašā adresē, kurā tās augšupejošais partneris SIA "ALS MAC". Taču līdzīgi kā attiecībā par SIA "ALS MAC" arī par SIA "Hasada" nekustamā īpašuma īpašnieks noliedzis, ka šī sabiedrība minētajā adresē veiktu saimniecisko darbību un ar to būtu slēgts nomas līgums (*lietas 4. sējuma 200. lapa*).

SIA "ALS MAC" 2012. gada septembrī un novembrī kā piegādātāju deklarējusi SIA "Ledo Pluss" (*lietas 6. sējuma 180. un 184. lapa*). SIA "Ledo Pluss" 2013. gada 27. jūnijā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, arī SIA "Ledo Pluss" pēdējais gada pārskats iesniegts par 2009. gadu. Sabiedrības amatpersona darījumu slēgšanas laikā – Baltkrievijas pilsone. Arī par šīs amatpersonas atrašanos Latvijā darījumu īstenošanas laikā nav ziņu lietā.

SIA "Hasada" un SIA "Ledo Pluss" nav atsaukušās uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumus par darījumiem ar SIA "ALS MAC" (*lietas 4. sējuma 216.-219. lapa*).

Papildus norādāms, ka /pers. B/ paskaidrojumos nav identificēta neviena personu, ar kuru notikusi sadarbība, aprobežojoties tikai ar deklarēto uzņēmumu nosaukumiem. Līdz ar to pastāv objektīvas šaubas par šo darījumu īstumu.

[34] SIA "Comcraft" pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās periodā, kad veikti darījumi ar pieteicēju, nav deklarējusi kā piegādātāju SIA "ELBOR GRUPA". Taču tā ir uzrādījusi atsevišķus darījumus, kas nepārsniedz 1000 Ls.

SIA "ELBOR GRUPA" paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam apliecināja, ka ir iznomājusi transportlīdzekļus SIA "Comcraft". Darījumi notikuši 2012. gada 9. novembrī un 3. decembrī (*lietas 4. sējuma 179. lapa*). Par pakalpojumu minētajos datumos izrakstīti rēķini. Taču tajos nav identificēts iznomātais transportlīdzeklis. Darījums identificēts kā pakalpojumi (*lietas 4. sējuma 180.-181. lapa*). Transportlīdzeklis *Fiat Ducato* ar valsts reģ. Nr. /reģistrācijas numurs A/ ir norādīts pieņemšanas un nodošanas aktos (*lietas 4. sējuma 182.-185. lapa*). Kā redzams no rēķiniem un transportlīdzekļu pieņemšanas nodošanas aktiem, transportlīdzeklis ir paņemts un nodots tajā pašā datumā, attiecīgi 2012. gada 9. novembrī

un 3. decembrī. Tātad citos datumos šis transportlīdzeklis nav bijis SIA "Comcraft" rīcībā.

Savukārt pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA "Comcraft" notikuši 2012. gada 26. jūlijā, 31. augustā, 28. septembrī un 29. novembrī. Tātad datumos, kad nav saskatāma SIA "Comcraft" no SIA "ELBOR GRUPA" nomātā transportlīdzekļa izmantošanas attiecināmība uz pieteicējas deklarētājiem darījumiem. Citiem vārdiem, pat ja SIA "Comcraft" kādu preci ar SIA "ELBOR GRUPA" transportlīdzekli transportēja no SIA "ALS MAC" uz SIA "Comcraft" telpām, nav konstatējams, ka tas veikts nolūkā izpildīt darījumus ar pieteicēju. Vispirms jau tāpēc, ka piegādes (izņemot darījumu 29. novembrī) ir notikušas pirms transportlīdzeklis tika iznomāts.

Taču arī attiecībā par darījumu, kas deklarēts 29. novembrī, nav pamata uzskatīt, ka transportlīdzekļa noma notikusi nolūkā izpildīt darījumu ar pieteicēju. SIA "Comcraft" 2012. gada novembrī ir deklarējusi tikai trīs iegādes no SIA "ALS MAC", tās visas veiktas 9. novembrī. Savukārt piegādes novembrī deklarētas ievērojami vairāk. Paturams prātā, ka SIA "Comcraft" ir deklarējusi arī preču iegādes no Eiropas Savienības dalībvalstīm (*lietas 6. sējuma 162.-164. lapa*). Taču iegādes un piegādes darījumi nav izsekojami, proti, nav iespējams izsecināt, uz kuru no piegādes darījumiem attiecas kura piegāde. Līdz ar to nav iespējams arī atzīt, ka 9. novembrī veiktā iegāde no SIA "ALS MAC" īstenota nolūkā izpildīt SIA "Comcraft" saistības pret pieteicēju, kas izriet no 29. novembra attaisnojuma dokumenta. No /pers. A/ liecībām un paskaidrojumiem neizriet, ka viņš būtu glabājis ilgstoši pieteicējai piegādājamās preces. Arī apgabaltiesa nesaskata saprātīgu uzņēmēja interesi glabāt preci 20 dienas, nevis iespējami īsākā laikā pēc preces saņemšanas to nodot tālāk pircējam.

[35] Apgabaltiesa darījumu faktiskās esības novērtēšanā nepiešķir nozīmi SIA "ALS MAC" darba ņēmējas /pers. P/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam. Vispirms norādāms, ka /pers. P/ kaut arī apstiprināja, ka viņu darbā pieņēmis /pers. B/, kā arī aprakstīja darba vietu /adrese G/, kas reģistrēta kā SIA "ALS MAC" struktūrvienība, norādīja, ka darba vietā nav strādājusi pastāvīgi. Turklāt /pers. P/ nav sagatavojusi darījuma dokumentus, viņai nav zināma ne SIA "Comcraft", ne SIA "ALS MAC" deklarētie piegādātāji SIA "Hasada" un SIA "Ledo Pluss" (*lietas 4. sējuma 194.-195. lapa*).

[36] Visbeidzot apgabaltiesa tostarp ņem vērā to, ka pieteicēja ir veikusi naudas pārskaitījumus SIA "Comcraft", taču ļoti ierobežotā apmērā. Pieteicēja 2012. gada 26. jūlija pavadzīmi (32 217,96 Ls) daļēji divās daļās (katrā maksājumā pa 14 000 Ls) apmaksājusi 7. un 23. augustā (*lietas 5. sējuma 15. un 130. lapa*). Atlikusī starpība nav segta, arī par pārējām pavadzīmēm norēķini nav veikti. Kopējais pieteicējas parāds pret SIA "Comcraft" ir 73 768,03 Ls. SIA "Comcraft" nekādas darbības attiecībā uz parādu atgūšanu nav veikusi, turpinājusi preču piegādes pieteicējai, neatkarīgi no tā, ka samaksa nav veikta. Atbilstoši līgumam preces apmaksājamas 90 dienu laikā no preču saņemšanas brīža (līguma 81. punkts), par nepienācīgu finansiālo saistību izpildi noteikts līgums sods 0,01 % apmērā (līguma 8.4 punkts), kas nekad nav piemērots.

Paturams prātā, ka pieteicējas amatpersona /pers. C/ paskaidrojumos pirmās instances tiesai norādīja, ka viņam ir tikai viens parāds, kāds vispār pieteicējai ir, un tās ir nenokārtotās saistības pret SIA "RD DESIGN". Attiecībā par SIA "Comcraft" /pers. C/ nenorādīja, ka pieteicēja būtu palikusi parādā. Par sadarbības pārtraukšanu minēja vienīgi to, ka tika samazināta uzņēmuma darbība, nebija līdzekļu, lai veidotu preču uzkrājumus.

Arī /pers. A/ liecībās pirmās instances tiesai nenorādīja, ka pieteicēja būtu palikusi parādā. Liecības par apmaksu aprobežojās ar to, ka pieteicēja maksāja pa daļām. Tā kā pieteicējai vajadzēja pārdot preci tālāk, tad /pers. A/ ar /pers. C/ vienojās par to, ka iespēju robežās viss tiks pārdots.

Ņemot vērā ievērojamo parādu summu, ir apšaubāms, ka sadarbības partneri neatminētos parādsaistības un /pers. A/ neveiktu saprātīgas darbības nolūkā atgūt parādu, ja vien darījums būtu patiesi noticis.

Apgabaltiesa arī negūst pārliecību par to, ka SIA "Comcraft" ir norēķinājusies ar piegādātājiem. No sabiedrības norēķinu konta izraksta ir redzams, ka SIA "Comcraft" ir veikusi bezskaidras naudas pārvedumus SIA "ALS MAC" (*lietas 5. sējuma 11., 15., 22.-24., 26.-28., 30.-31., 34., 36. lapa*). Taču, kā jau tika noskaidrots, nav izsekojama sasaiste starp iegādes un tālākās piegādes darījumiem, jo nav saprotams, uz kuru no piegādēm kura iegāde attiecas. Un, tā kā SIA "Comcraft" piegādes darījumi bija ievērojamā skaitā, tostarp vairumā darījuma partnerei, kas nav pieteicēja, nav pamata uzskatīt, ka arī SIA "ALS MAC" ir veikta pilna samaksa par precēm, kas tālāk tika pārdotas pieteicējai.

[37] Apkopojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti apšaubījis preču iegādi no pieteicējas deklarētajām darījumu partnerēm: SIA "ATAN", SIA "RD DESIGN" un SIA "Comcraft". Pieteicēja to nav atspēkojusi. Arī pieteicējas iesniegtie pierādījumi par preču transportēšanu ar automašīnu *Lexus GS 450H* paši par sevi šos darījumus nepadara par ticamiem. Tālab apgabaltiesa šiem pierādījumiem (ceļazīmēm) nevelta lielāku uzmanību.

[38] Viss minēto apstākļu kopums savstarpējā kopsakarā raksturo šī darījuma par gumijas izstrādājumu iegādi patieso dabu un attiecīgi arī pašas pieteicējas iesaisti mākslīgi izveidotā priekšnodokļa samazināšanas plānā. Fiktīvo pazīmju kopums ir tāds, ka pie citāda secinājuma nav iespējams nonākt. Šeit ir arī būtiski atzīmēt, ka pieteicēja bija viena no lielākā ražotāja (kā to paskaidrojumos apstiprina arī /pers. C/) pārstāvis. Šādos apstākļos nav gūstams saprātīgs izskaidrojums pieteicējai iesaistīties darījumos ar fiktīvām sabiedrībām, kā vien interese par ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu.

II

[39] Pieteicēja no SIA "RD DESIGN" iegādātos gumijas gredzenus pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās uzrādījusi kā piegādātus tālāk Polijā reģistrētam uzņēmumam *Delta Trade Sp. z.o.o.*

Tā kā ir apšaubīta preču iegāde no SIA "RD DESIGN", Valsts ieņēmumu dienests atzinis, ka nav notikusi arī to realizācija pieteicējai. Paturot prātā, ka pieteicēja nodarbojas ar šādu izstrādājumu iegādi, ar to vien, ka nav noticis darījums ar SIA "RD DESIGN", nav pietiekami aprobežoties ar šo secinājumu, bet pēc būtības ir pārbaudāms arī realizācijas darījums. Arī Valsts ieņēmumu dienests ir vērtējis darījumu ar *Delta Trade Sp. z.o.o.*

[40] Prece *Delta Trade Sp. z.o.o*. piegādāta 2011. gada oktobrī, decembrī un periodā no 2012. gada janvāra līdz aprīlim, pamatojoties uz 2011. gada 26. jūlijā parakstīto pirkuma līgumu un pieteicējas izrakstītajām pavadzīmēm (*lietas 2. sējuma 27. lapas otrais atvērums, 28.-29. lapa, 33. lapas otrais atvērums, 34., 41.-43., 44.-46. un 48. lapa*).

Saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta no Polijas nodokļu administrācijas iegūtajām ziņām *Delta Trade Sp. z.o.o*. ir deklarējusi iegādi Eiropas Savienībā no pieteicējas 2011. gada decembrī un no 2012. gada janvāra līdz aprīlim. Taču sabiedrība nav sasniedzama reģistrācijas adresē. Nosūtītā korespondence saņemta atpakaļ bez atbildes. Tādēļ nav iespējams apstiprināt norēķinu pareizību par iegādi Eiropas Savienībā (*lietas 2. sējuma 119.-120. lapa ar tulkojumu 121. lapā*).

[41] Saskaņā ar līgumu preču piegāde tiek veikta atsevišķās partijās pēc pircēja pilnvarotās personas iepriekšējiem rakstiskiem preču piegādes pieteikumiem, kuros pircējs norāda piegādājamo preču sortimentu, daudzumu, vēlamos preču piegādes termiņus, veikala nosaukumu (līguma 1. pielikuma 1.1. punkts). Taču lietā nav neviena rakstveida pieteikuma.

Atbilstoši *Delta Trade Sp. z.o.o*. amatpersonas /pers. E/ liecībām apgabaltiesai viņš sūtījis pieteicējai e-pastu, bieži klātienē norādījis interesējošās preces (*lietas 4. sējuma 250. lapa*). Minētais neatbilst līgumā noteiktajam, ka preču piegāde tiek veikta saskaņā ar rakstiskiem preču piegādes pieteikumiem. Turklāt no darījuma attaisnojuma dokumentiem nav saprotams, kurā brīdī un kā puses vienojās tieši par gumijas gredzenu pārdošanu. Savukārt, ja šāda vienošanās tika panākta pirms līguma slēgšanas, nav skaidrs, kālab līguma priekšmets ir neidentificētu preču pārdošana (līguma 1.1. punkts).

Turklāt pretrunas ir arī darījuma partneru amatpersonu paskaidrojumos par darījuma attiecību sākumu. Atbilstoši pieteicējas valdes locekļa /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesai līdz sadarbībai par gumijas gredzenu piegādi *Delta Trade Sp. z.o.o*. viņi nonāca, jo apmēram divus gadus pirms līguma par gumijas gredzenu pārdošanu /pers. E/ no pieteicējas pirka lielu daudzumu degvielas šļūteņu. Toreiz gan /pers. E/ bija cits uzņēmums. /pers. C/ /pers. D/ piedāvāja gumijas gredzenus, kurus tālāk /pers. C/ pārdošanai piedāvāja /pers. E/. Savukārt saskaņā ar /pers. E/ liecināto apgabaltiesai viņš piegādātāju atrada internetā, meklējot, kas piedāvā gumijas izstrādājumus. Tādā veidā atrada, ka Latvijā viens liels uzņēmums nodarbojas ar gumijas izstrādājumiem, piedāvāja labu cenu.

[42] Tāpat darījuma faktiskai norisei neatbilst attaisnojuma dokumentos norādītais par preču transportēšanu un nodošanu no pārdevējas pircējai.

Proti, saskaņā ar līgumu preču piegāde notiek pircēja noliktavā, kas atrodas ul. Szkolna 8, Suvalkos, Polijā (līguma 2.1. punkts, 1. pielikuma 4.1. punkts). Turklāt pircējs pieņem preces pārdevēja pārstāvja klātbūtnē, pircējam veicot preču kvalitātes pārbaudi (1. pielikuma 4.1. punkts). Pārdevēja un pircēja pilnvarotie pārstāvji, kas ir tiesīgi pārdevēja vārdā atdot un pircēja vārdā pieņemt preces, parakstot pavadzīmi, tiek norādīti līguma 2. pielikumā "Pušu pilnvaroto personu saraksts un to parakstu paraugi". 2. pielikumā pārdevēja pārstāvji nav minēti, ir norādīts tikai pircēja pārstāvis /pers. E/.

Visas pavadzīmes pārdevējas, proti, pieteicējas, vārdā ir parakstījusi /pers. R/. Lietā nav pierādījumu par to, ka viņa būtu devusies uz pircējas noliktavu Polijā, lai /pers. E/ klātbūtnē nodotu preci. Tieši pretēji. No /pers. C/ paskaidrojumiem pirmās instances tiesas sēdē un /pers. E/ liecībām apgabaltiesai redzams, ka preci uz Poliju no pieteicējas noliktavas transportēja pats /pers. E/. Minēto faktu darījuma partneri apliecinājuši arī notāra klātbūtnē (*lietas 2. sējuma 26. lapa*). Tādējādi attaisnojuma dokumentos (līgumā un pavadzīmē) norādītās prasības preces piegādei un nodošanai neatbilst tam, kā tas faktiski notika.

Turklāt no /pers. C/ paskaidrojumiem un /pers. E/ liecībām nav gūstams saprātīgs izskaidrojums tam, kādēļ pretēji līgumam prece uz Poliju bija jāpiegādā pašai pircējai. Vēlreiz uzsverams, ka preces saskaņā ar līgumu piegādājamas uz pircēja noliktavu un par preču piegādi tiek izrakstīts rēķins. Ne līgumā, ne arī pavadzīmēs nav norādīts, ka papildus būtu sedzami izdevumi par transportēšanu. Pretēji /pers. E/ liecībām apgabaltiesai par to, ka viņam bija lētāk pašam vest preci ar savu transportu, nekā, ja to veic pieteicēja, jo pieteicēja izrakstīja par transportēšanu divreiz lielāku rēķinu, lietā šādu pierādījumu (rēķinu, papildu pozīciju par transportēšanu pavadzīmēs) nav. Attiecīgi nav ticams un arī nav pamatots ar pierādījumiem /pers. E/ liecinātais, ka viņam bija izdevīgāk nopirkt transportlīdzekli, nekā maksāt par transportēšanu pieteicējai.

Tāpat nav rodams no saprātīga komersanta sagaidāms ekonomiskais pamatojums nomāt noliktavu Suvalkos, uz kurieni vest no pieteicējas iegādāto preci, tad speciāli uz turieni doties, lai preci tālāk nodotu klientiem no Varšavas, kā to liecībās apgabaltiesai izklāstīja /pers. E/. Paturot prātā, ka pats /pers. E/ (atbilstoši viņa liecībām) deklarējis dzīvesvietu Varšavā un ka transportlīdzeklis, ar ko veikti pārvadājumi, pieder viņam pašam, šāda liecība nav ticama.

[43] Atbilstoši līgumam pārdevējs pārdod pircējam preces ar atlikto maksājumu, kas ir ne ilgāks par 30 kalendārajām dienām (1.2. punkts). Līguma 6.1. punktā ir atsauce uz 3.1.5. apakšpunktā noteikto termiņu, taču līgumā šāda apakšpunkta nav. Tas, ka līgumā ir zināmas neprecizitātes, pats par sevi darījumu nepadara par fiktīvu. Paturams prātā, ka saskaņā ar

iepriekš citēto līguma 1.2. punktu par preci apmaksa veicama 30 kalendāro dienu laikā. Tādējādi prezumējams, ka 6.1. punktā noteiktais līgumsoda apmērs 0,2 % apmērā no nesamaksātās summas par katru nokavēto dienu saistāms ar līguma 1.2. punktā noteikto termiņu. Vienlaikus darījuma faktiskā norise, tostarp maksājumu neregularitāte un to apgrūtinātā izsekojamība, jo maksājuma detaļās nav atšifrēta apmaksātā pavadzīme, kopsakarā ar iepriekš noskaidroto rada pamatu secinājumam, ka ir noformēti faktiski nenotikušiem darījumiem atbilstoši dokumenti.

Vispirms attiecībā par darījuma samaksu konstatējams, ka *Delta Trade Sp. z.o.o*. pieteicējai pārskaitītā summa (202 592,39 *euro*) pilnībā neatbilst kopējai darījuma vērtībai, kāda būtu maksājama saskaņā ar pavadzīmēs norādīto darījuma vērtību *euro* (205 135,33 *euro*).

Tāpat, pārbaudot pieteicējas norēķinu kontā saņemtos *Delta Trade Sp. z.o.o*. maksājumus, tie nav izsekojami un nav saprotams, uz kuru no rēķiniem tie attiecas (*lietas 5. sējuma 130. lapa*). Par 2011. gada 3. oktobra rēķinu veikta samaksa 3. un 4. oktobrī. Taču tas nav pilnībā apmaksāts (starpība 29 984,33 *euro*). Secīgi 16. un 21. decembrī veikts pārskaitījums par 13. decembra rēķinu, rēķins apmaksāts pilnā apmērā. 21. decembrī veikts vēl viens maksājums 1300 *euro* apmērā, neatšifrējot apmaksājamo pavadzīmi. Paturot prātā starpību starp apmaksājamo 2011. gada 3. oktobra pavadzīmi un faktiski samaksāto, atzīstams, ka parāds pret pieteicēju arī 21. decembrī nav nosegts. Turklāt, turpinot piegādi arī pēc samaksas nesaņemšanas, pieteicēja arī nākamajos rēķinos nav ietvērusi nesamaksāto parāda daļu un nav aprēķinājusi saskaņā ar līgumu pienākošos līgumsodu. Nākamie maksājumi veikti 2012. gada 19. un 27. martā, kā arī 2. un 4. aprīlī. Taču arī šajos maksājumos nav identificēta apmaksājamā pavadzīme. Ņemams vērā, ka 26. janvārī izrakstīta jauna pavadzīme par 12 454,61 *euro* un 21. februārī – par 24 843,97 *euro*. Tobrīd parādsaistības pret pieteicēju par nenosegto 2011. gada 3. oktobra pavadzīmi bija palikušas 28 684,33 *euro*. Savukārt 2012. gada 19. un 27. martā, saņemot attiecīgi 15 900 *euro* un 19 455 *euro* (kopsummā 35 355 *euro*), *Delta Trade Sp. z.o.o*. vēl joprojām ar pieteicēju nebija norēķinājusies, turklāt parādsaistības tikai pieauga (30 627,91 *euro*), kas nekavēja pieteicēju turpināt piegādāt preces *Delta Trade Sp. z.o.o*. Turklāt pieteicēja, arī neņemot vērā kopējo parādsaistību pieaugumu, neaprēķināja līgumsodu. Pēdējie rēķini izrakstīti 20. martā par 17 220,06 *euro* un 10. aprīlī – par 21 959,97 *euro*. Taču pēdējie maksājumi saņemti 2. un 4. aprīlī (19 655 *euro* un 45 000 *euro*), proti, vēl pirms vispār bija izrakstīts 10. aprīļa rēķins. Veicot maksājumu 4. aprīlī, *Delta Trade Sp. z.o.o*. faktiski ir pārmaksājusi pret pieteicēju esošās saistības (starpība 16 807 *euro*), vienlaikus, kā minēts iepriekš, pieteicēja nebija papildus aprēķinājusi līgumsodu, tāpat kā nebija izrakstījusi rēķinu par avansa maksājumu par nākamo darījumu. To, kādēļ *Delta Trade Sp. z.o.o*. ir veikusi pieteicējai apmaksu lielākā apmērā, nekā saskaņā ar rēķinu tai bija jāveic, liecībās apgabaltiesai nespēja izskaidrot arī /pers. E/. /pers. E/ skaidrojums aprobežojās ar norādi, ka maksāja tad, kad bija nauda. Tad arī viņš maksāja uzreiz, citreiz iemaksāja vairāk, kādreiz iemaksāja mazāk. Taču, ņemot vērā šo skaidrojumu, nav saprotams, kas pamatoja lielākas samaksas veikšanu un kā tas tika atspoguļots *Delta Trade Sp. z.o.o*. grāmatvedībā, jo nauda no konta izskaitīta bez tiesiska pamata.

[44] Minētais apstākļu kopums viennozīmīgi norāda uz to, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir noformēti fiktīvi dokumenti.

Apgabaltiesai arī nav pamata uzskatīt, ka pieteicēja būtu maldināta par preču patieso saņēmēju un būtu iesaistīta krāpnieciskās darbībās bez tās ziņas. Pieteicēja ir preču nosūtītāja, tālab tai bija vislabāk jāzina persona, ar kuru tā iesaistās darījuma attiecībās, kā arī jāzina, vai preces no tās noliktavas ir paņemtas un kas pamato norēķinu kontā saņemto maksājumu. Fiktīvo pazīmju kopums ir tāds, ka nav iespējams nonākt pie citāda secinājuma, kā vien tā, ka pieteicējai vajadzēja apzināties, ka tā iesaistās ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu saistītā darījumā.

III

[45] Auditā tostarp apstrīdēta preču iegāde no SIA "Wrek-Pas".

Pieteicēja 2012. gada 5. oktobrī un 9. novembrī noslēgusi līgumus ar SIA "Wrek-Pas", saskaņā ar kuriem piegādātājs pēc pircēja pasūtījuma apņemas pārdot pircējam, bet pircējs apņemas pieņemt noliktavas plauktu sistēmas sastāvdaļas (*lietas 1. sējuma 249. lapas otrais atvērums un 250. lapa, 2. sējuma 3. lapas otrais atvērums un 4. lapa*). Pirms tam 2012. gada 2. oktobrī un 5. novembrī pieteicēja SIA "Wrek-Pas" izrakstījusi noliktavas plauktu pasūtījumus (*lietas 1. sējuma 247. lapas otrais atvērums un 249. lapa*). 2. oktobra pasūtījums nav parakstīts. Pamatojoties uz pasūtījumiem un secīgi noslēgtajiem līgumiem, SIA "Wrek-Pas" pieteicējai izrakstījusi četras pavadzīmes – 9. oktobrī un 15. oktobrī, attiecīgi pa divām pavadzīmēm attiecīgajā datumā (*lietas 1. sējuma 248. lapa, 250. lapas otrais atvērums un 2. sējuma 2. lapa*).

[46] SIA "Wrek-Pas" 2013. gada 12. martā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, pēdējo gada pārskatu iesniegusi par 2011. gadu. Pavadzīmēs norādītās preču izsniegšanas adreses /adrese B/, apsaimniekotāja SIA "Rīmehs" Valsts ieņēmumu dienestam norādījusi, ka minētajā adresē SIA "Wrek-Pas" nekad nav ticis iznomāts nekustamais īpašums, biroja, noliktavas vai kādas citas telpas vai teritorija (*lietas 4. sējuma 197. lapa*).

Sabiedrības valdes locekle /pers. J/, kas SIA "Wrek-Pas" vārdā parakstījusi darījumu attaisnojuma dokumentus, uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumu audita laikā neatsaucās (*lietas 4. sējuma 212. lapa*). Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajā /pers. J/ paskaidrojumā, kas sniegts pirms pieteicējai veiktā audita, viņa apstiprinājusi saimnieciskās darbības veikšanu sabiebrības vārdā. Atbilstoši /pers. J/ paskaidrojumiem uzņēmums nodarbojās ar

būvniecības palīgdarbiem un būvmateriālu pārdošanu, sabiedrība sniedza starpniecības pakalpojumus. Kaut arī uzņēmumā bija nodarbināti četri darba ņēmēji, tomēr darbu veikšanai pārsvarā tika piesaistīti apakšuzņēmēji (*lietas 3. sējuma 227. lapa*).

Tā kā šis paskaidrojums sniegts 2012. gada 6. jūnijā (tātad pirms līguma ar pieteicēju noslēgšanas 5. oktobrī), tas tiešā veidā nav attiecināms uz šajā lietā apstrīdēto darījumu ar pieteicēju un neraksturo ne saimniecisko darbību šajā periodā, ne arī darījuma norisi ar pieteicēju. Vienlaikus tas rada šaubas par šo paskaidrojumu ticamību. Kā tika noskaidrots, SIA "Rīmehs" noliedza, ka SIA "Wrek-Pas" jebkad būtu iznomātas telpas. Attiecīgi nav saprotams, kā prece varēja tikt pieņemta un uzglabāta /adrese B/, kā to paskaidrojumos norādījusi /pers. J/ (*lietas 3. sējuma 227. lapas otrais atvērums un 228. lapa*).

[47] Pieteicēja darījuma ticamības pierādīšanai iesniegusi /pers. C/ un /pers. J/ kopīgi notāra klātbūtnē parakstītu apliecinājumu par darījumu esību (*lietas 1. sējuma 203.-204. lapa*).

Atbilstoši notariālajā aktā norādītajam /pers. C/ personīgi /pers. J/ iesniedzis preču pasūtījumus. Pēc dažām dienām /pers. J/ paziņoja, ka ir gatava plauktus piegādāt un atbrauca pie /pers. C/ ar sagatavotu līgumu par preces piegādi. Pieteicēja, pamatojoties uz līguma noteikumiem, veikusi avansa maksājumu, pēc dažām dienām /pers. J/ paziņojusi, ka ir gatava organizēt noliktavas plauktu atvešanu.

Tiktāl notariālajā aktā atreferētie /pers. C/ un /pers. J/ paskaidrojumi nav pretrunā darījuma attaisnojuma dokumentiem, jo atbilstoši lietas materiāliem pirmais pasūtījums sagatavots 2012. gada 2. oktobrī, savukārt līgums noslēgts 5. oktobrī. Attiecīgi arī otrais pasūtījums sagatavots 5. novembrī, bet līgums noslēgts – 9. novembrī. Pieteicēja arī atbilstoši līguma noteikumiem (6.1. un 6.2. punkts) veikusi avansa maksājumus, attiecīgi 9. oktobrī 11 000 Ls par 5. oktobra līgumu un 12. novembrī 8000 Ls – par 9. novembra līgumu. Atbilstoši līguma noteikumiem (6.3. punkts) pieteicēja veikusi arī atlikušās starpības samaksu, attiecīgi 30. oktobrī un 26. novembrī nomaksājot parāda maksu pilnā apmērā (*lietas 5. sējuma 130. lapa*).

Atbilstoši /pers. C/ un /pers. J/ paskaidrojumiem tieši /pers. J/ pati piedāvājusi iegādāties pieteicēju interesējošos plauktus. Viņa bija ieradusies pieteicējas tirdzniecības vietā, kur satikusi /pers. C/, un, redzot, ka liela daļa preces glabājas sakrauta kastēs uz grīdas, piedāvājusi noliktavas plauktus, kurus neilgi pirms tam /pers. J/ piedāvāja nopirkt viņas darījuma partneris (*lietas 1. sējuma 203.-204. lapa, 228. lapa un 3. sējuma 173. lapa*). Tātad arī pieteicējas un tās darījumu partneres sniegtās ziņas par darījuma attiecību nodibināšanu savstarpēji atbilst.

[48] Vienlaikus ņemams vērā, ka savstarpēji saskaņotie paskaidrojumi un atbilstoši noformētie dokumenti nevieš skaidrību par preces izcelsmi.

Arī no /pers. J/ notāra klātbūtnē sniegtajiem paskaidrojumiem nav gūstams priekšstats par to, kur un no kā /pers. J/ preci iegādājās.

Paturams prātā, ka paskaidrojumu sniegšanai Valsts ieņēmumu dienestā /pers. J/ neieradās. Tāpat nebija iespējams nodrošināt /pers. J/ ierašanos liecību sniegšanai tiesā, jo lietas izskatīšanas laikā bija zudis tiesiskais pamats būt deklarētai iepriekš deklarētajā dzīvesvietā, tādējādi ziņas par viņas dzīvesvietu ir anulētas. Arī lietas izskatīšanas laikā apelācijas instancē un arī sprieduma pieņemšanas laikā /pers. J/ nav deklarējusi dzīvesvietu.

Minētais apstāklis pats par sevi nav izšķirošs, lai atzītu, ka /pers. J/ nav veikusi faktisku saimniecisko darbību. Tomēr tas liek kritiski vērtēt darījuma faktisko esību vispirms jau iepriekš konstatēto pašu SIA "Wrek-Pas" raksturojošo fiktīvu pazīmju dēļ. Arī tas, ka /pers. J/ norādītās noliktavas apsaimniekotājs noliedzis SIA "Wrek-Pas" saimniecisko darbību minētajā adresē, liecina ne tikai par to, ka /pers. J/ paskaidrojumi vismaz šajā daļā nav patiesi, bet arī par to, ka, visticamāk, saimnieciskā darbība nav notikusi.

Arī SIA "Wrek-Pas" darba ņēmējas /pers. S/ paskaidrojumi Valsts ieņēmumu dienestam par to, ka viņa bijusi šīs sabiedrības darba ņēmēja, ka veikusi menedžeres pienākumus, sagatavojusi sadarbības līgumus un citus dokumentus, kurus nodevusi /pers. J/, neapliecina SIA "Wrek-Pas" faktiskas saimnieciskās darbības esību (*lietas 3. sējuma 6. lapa*).

Ne /pers. J/ paskaidrojumos, kas fiksēti notariālajā aktā, ne /pers. S/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam nav konstatējama neviena sabiedrība, kas būtu nodrošinājusi preču piegādi nolūkā tās tālāk piegādāt pieteicējai.

[49] SIA "Wrek-Pas" 2010. gada oktobrī un novembrī kā piegādātājus deklarējusi SIA "ENERGOKOMPLEKTS", SIA "Bestar Projekt", SIA "KVADRO-VS" un SIA "Kabolo" (*lietas 7. sējuma 15. un 19. lapa*).

SIA "ENERGOKOMPLEKTS" izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra 2013. gada 10. janvārī, tās valdes loceklis deklarēto darījumu laikā /pers. T/ uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu ierasties paskaidrojumu sniegšanai par darījumiem ar SIA "Wrek-Pas" neatsaucās (*lietas 4. sējuma 213. lapa*). Turklāt atbilstoši dzīvokļa /adrese H/, kurā reģistrēta SIA "ENERGOKOMPLEKTS" juridiskā adrese (darījumu slēgšanas laikā), īpašnieces sniegtajām ziņām Uzņēmumu reģistram un Valsts policijai viņa nekad nav piekritusi un devusi atļauju šai sabiedrībai reģistrēt juridisko adresi viņai piederošajā dzīvoklī (*lietas 3. sējuma 6. lapas otrais atvērums*).

SIA "Bestar Projekt" no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra izslēgta 2013. gada 25. janvārī, arī tās valdes loceklis deklarēto darījumu laikā /pers. U/ uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu ierasties paskaidrojumu sniegšanai par darījumiem ar SIA "Wrek-Pas" neatsaucās (*lietas 4. sējuma 214.-215. lapa*). Arī SIA "Bestar Projekt" juridiskā adrese /adrese I/, reģistrēta nekustamajā īpašumā, kuras īpašniekam par šī komersanta saimniecisko darbību minētajā adresē nav nekādu ziņu. Turklāt izmantot īpašumā esošās telpas biroja vajadzībām nav iespējams (*lietas 4. sējuma 199. lapa*).

Atbilstoši SIA "Bestar Projekt" darba ņēmēja /pers. V/ Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajām ziņām viņš tika pieņemts darbā, taču faktiski nekādus darbus nav veicis, nevienu dienu nav strādājis un arī darba algu nav saņēmis (*lietas 4. sējuma 198. lapa*).

Papildus norādāms, ka par SIA "ENERGOKOMPLEKTS" valdes locekli 2012. gada 23. novembrī un SIA "Bestar Projekt" valdes locekli 2013. gada 28. janvārī reģistrēta Baltkrievijas pilsone /pers. Z/, kas 2012. gada 30. novembrī iecelta arī par SIA "Wrek-Pas" valdes locekli.

SIA "KVADRO-VS" no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra izslēgta 2013. gada 5. jūnijā, tā uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu ierasties paskaidrojumu sniegšanai par darījumiem neatsaucās (*lietas 4. sējuma 224. lapa*). Sabiedrība nav sniegusi nevienu gada pārskatu. Tās darbība izbeigta, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, tās pēdējā reģistrētā amatpersona bija Baltkrievijas pilsonis /pers. AA/ (*/pers. AA/*).

SIA "Kabolo" no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra izslēgta 2013. gada 6. jūnijā, lietas materiālos nav SIA "Kabolo" amatpersonas deklarēto darījumu laikā /pers. AB/ paskaidrojumu par darījumu ar SIA "Wrek-Pas". Atbilstoši audita pārskatā norādītajam /pers. AB/ nav ieradies Valsts ieņēmumu dienestā paskaidrojumu sniegšanai (*lietas 1. sējuma 117. lapa*). Valsts ieņēmumu dienests gan nav iesniedzis tiesai pierādījumus par to, ka būtu nosūtījis /pers. AB/ aicinājumu ierasties paskaidrojumu sniegšanai. Vienlaikus apgabaltiesai arī nav pamata uzskatīt, ka iestāde audita pārskatā būtu norādījusi nepatiesu faktu. Turklāt, pat ja šāds pieprasījums nebūtu nosūtīts, tas pats par sevi nav izšķirošs apstāklis, vērtējot, vai šī sabiedrība bija spējīga piegādāt preci SIA "Wrek-Pas", lai tā tālāk to piegādātu pieteicējai. Šeit būtiski atzīmēt, ka SIA "Kabolo" taksācijas periodā – 2012. gada novembrī, kad SIA "Wrek-Pas" to deklarējusi kā piegādātāju, SIA "Kabolo" savukārt nav deklarējusi piegādes SIA "Wrek-Pas" (*lietas 7. sējuma 82. lapa*). Attiecībā par SIA "Kabolo" papildus konstatējams, ka tā nav sniegusi nevienu gada pārskatu, arī SIA "Kabolo" darbība izbeigta, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, un arī tās pēdējā reģistrētā amatpersona bija Baltkrievijas pilsonis /pers. AA/. Turklāt gan SIA "KVADRO-VS", gan SIA "Kabolo" abas kā juridisko adresi uzrādījušas /adrese F/, kuru kā juridisko adresi uzrāda virkne fiktīvu un šobrīd likvidētu komersantu.

Papildus norādāms, ka SIA "ENERGOKOMPLEKTS" un SIA "Bestar Projekt" vienā un tai pašā taksācijas periodā kā piegādātājas deklarējušas vienas un tās pašas darījumu partneres – SIA "Allare Clean" un SIA "VOKVELS" (*lietas 7. sējuma 27. un 33. lapa*). Turklāt SIA "Bestar Projekt" kā piegādātājas uzrādījusi SIA "Kabolo", kas attiecīgi kā piegādātāju deklarējusi sabiedrību ar ierobežotu atbildību "SKkorp", un SIA "KVADRO-VS", kas attiecīgi kā piegādātāju deklarējusi sabiedrību ar ierobežotu atbildību "SUN MEDIA" (*lietas 7. sējuma 37., 48.-50., 75. un 80.-81. lapa*).

Visbeidzot atzīmējams arī tas, ka visas SIA "Wrek-Pas" deklarēto darījumu partneru tālākās lejupejošās darījumu partneres atbilst tādām pašām fiktīvu sabiedrību pazīmēm: izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, nav sniegušas gada pārskatus, to (izņemot sabiedrības ar ierobežotu atbildību "SUN MEDIA") darbība izbeigta, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu.

Ņemot vērā minēto, preces izcelsme nav izsekojama, kālab ir pamatotas šaubas par darījuma faktisko esību.

[50] Atbilstoši /pers. C/ un /pers. J/ notāra klātbūtnē parakstītajiem paskaidrojumiem /pers. J/ preču pārvadāšanai no SIA "Wrek-Pas" pieteicējai piedāvājusi SIA "Mitrans L", par kuras pakalpojumiem maksājusi pieteicēja. Tā kā veikti divi reisi, par piegādi izrakstītas divas pavadzīmes.

Paturams prātā, ka saskaņā ar pirkuma līgumu SIA "Wrek-Pas" piegādā un nodod preci, bet pieteicēja pieņem preci /adrese J/ (5.1. punkts), kas ir pieteicējas noliktava. Šādos apstākļos nav saprotams pamatojums pieteicējai papildus maksāt par preces transportēšanu, jo, kā redzams, saskaņā ar līgumu tas bija piegādātājas SIA "Wrek-Pas" pienākums.

[51] SIA "Mitrans L" izrakstījusi pieteicējai divus rēķinus: 2012. gada 9. oktobrī kā pamatojumu norādot "transporta pakalpojumi", daudzums – 2 un 12. decembrī kā pamatojumu norādot – "transporta pakalpojumi 15.11.2012.", daudzums – 2, un "transporta pakalpojumi 12.12.2012.", daudzums – 2 (*lietas 3. sējuma 2. lapa*).

Kā zināms, darījumi ar SIA "Wrek-Pas" deklarēti 9. oktobrī un 15. oktobrī. Tiktāl rēķinos norādītās ziņas par preču transportēšanu atbilst laikam, kad preces it kā iegādātas no SIA "Wrek-Pas". Tāpat lietas materiālos ir darba lapas, kurā atšifrēta automašīna ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs B/, transportlīdzekļa vadītājs /pers. AC/, kas 9. oktobrī un 15. novembrī veicis preču pārvadāšanu no /adrese B/, uz /adrese J/ (*lietas 3. sējuma 4. lapa*). Taču tas vien, ka ziņas par preču saņemšanas un nogādāšanas laiku atbilst SIA "Wrek-Pas" izrakstītajās pavadzīmēs norādītajam, neapliecina, ka prece ir saņemta no SIA "Wrek-Pas". Kā jau iepriekš tika noskaidrots, SIA "Rīmehs" noliedza, ka SIA "Wrek-Pas" jebkad būtu iznomātas telpas /adrese B/. Šādos apstākļos nav pamata uzskatīt, ka prece būtu paņemta no SIA "Wrek-Pas".

Tas, ka pārvadājuma dokumenti paši par sevi neapstiprina darījuma ar SIA "Wrek-Pas" esību, izriet arī no SIA "Mitrans L" valdes locekles darījumu veikšanas laikā /pers. AD/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam, kuros viņa norāda, ka pārvadājuma pakalpojumi tika sniegti tieši pieteicējai, nevis SIA "Wrek-Pas" (*lietas 2. sējuma 251. lapas otrais atvērums*).

Un, paturot prātā, ka pieteicēja ir veikusi samaksu par SIA "Mitrans L" pakalpojumiem (*lietas 5. sējuma 130. lapa*), kaut arī saskaņā ar līgumu preces piegādi bija jāveic pašai piegādātājai SIA "Wrek-Pas", kopsakarā ar iepriekš minēto ir acīmredzams, ka ir noformēti faktiski nenotikušiem darījumiem atbilstoši dokumenti.

Nav arī izšķirošas nozīmes tam, ka /pers. J/ paskaidrojumos ir spējusi identificēt SIA "Mitrans L" šoferi /pers. AC/ kā personu, kas uz pieteicējas noliktavu nogādājis plauktus. Šeit atzīmējams, ka /pers. J/ paskaidrojumus sniegusi vienlaikus ar

pieteicēju, tālab nav zināms un nav arī iespējams pārbaudīt, kādi sniegtie fakti bija pašas /pers. J/ rīcībā un uz kādiem faktiem viņai ir norādījis /pers. C/.

Visbeidzot arī tas, ka /pers. AC/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam apstiprināja, ka preci iekrāvis /adrese B/ (*lietas 4. sējuma 203. lapa*), nepierāda, ka prece paņemta no SIA "Wrek-Pas". Kā redzams no /pers. AC/ paskaidrojumiem, prece bija izkrauta uz zemes, no zemes tā tika iekrauta transportlīdzeklī. Tātad arī /pers. AC/ nezināja, kas bija patiesais preces pārdevējs. Arī tas, ka preces iekraušanas laikā /adrese B/, viņš ir kontaktējis ar sievieti, pats par sevi nenorāda uz to, ka prece iegādāta no SIA "Wrek-Pas". Kā redzams, viņš nav pārliecinājies ne par to, kāda ir preces izcelsme, ne arī par to, kas ir sieviete, kas preci nodod.

[52] Apkopojot visus pierādījumus kopsakarā, apgabaltiesai nav šaubu par to, ka darījums nav noticis attaisnojuma dokumentos atspoguļotajā veidā.

Turklāt apgabaltiesai ir pamats atzīt, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par to, ka darījums ir noformēts krāpnieciskā nolūkā. Vispirms jau pieteicēja nav bijusi pietiekami rūpīga darījumu partneres izvēlē. Lietā konstatēto apstākļu kopums (darījumu ķēdes dalībnieku raksturojums un strīdus darījumu norise) savstarpējā kopsakarā un no tiem izrietošais secinājums, ka nav izsekojama preces izcelsme, acīmredzami norāda, ka pieteicēja, noformējot strīdus darījumus un iegrāmatojot tos savos grāmatvedības reģistros, nevarēja nezināt par to, ka ir iesaistījusies darījumā, lai iegūtu nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas priekšrocības. Savukārt nepatiesas informācijas iegrāmatošana savos grāmatvedības reģistros pati par sevi liecina par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļa samazināšanas plānā. Tāpat, kā jau tika noskaidrots, nav konstatējams saprātīgs pamatojums pieteicējas interesei maksāt papildus par preces transportēšanu, ja saskaņā ar līgumu prece pieteicējai jāpiegādā pārdevējam. Šāda rīcība neatbilst normālai komercpraksei, ja vien tās patiesais nolūks nav faktiski nenotikušiem darījumiem atbilstošu dokumentu noformēšana.

IV

[53] Pieteicēja 2011. gada 14. februārī noslēgusi uzņēmuma līgumu ar SIA "RED STAR", saskaņā ar kuru SIA "RED STAR" kā uzņēmēja ar saviem materiāliem, iekārtām un spēkiem izpilda remontdarbus /adrese C/ (1.1. punkts). Veicamie darbi atrunāti līguma pielikumā pievienotajā tāmē. Tie ir biroja un noliktavas telpu remontdarbi: grīdas pārklāja ielikšana, griestu izbūve, krāsošana, preču rampas remonts, betonēšana, vārtu izbūve, gaismas ķermeņu izvietošana u.tml. (*lietas 2. sējuma 65.-67. lapa*).

2011. gada 11. martā parakstīts darbu pieņemšanas un nodošanas akts, vienlaikus SIA "RED STAR" pieteicējai izrakstījusi rēķinu par darbu pabeigšanu (*lietas 2. sējuma 67. lapas otrais atvērums un 68. lapa*).

[54] Atbilstoši pieteicējas valdes locekļa /pers. C/ paskaidrojumiem apgabaltiesai SIA "RED STAR" viņš atradis reklāmas vietnē, jo bija nepieciešams veikt noliktavas remontdarbus. Tas atbilst SIA "RED STAR" valdes locekļa /pers. G/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam minētajam, ka SIA "RED STAR" atrada pati pieteicēja (*lietas 3. sējuma 224. lapas otrais atvērums ar tulkojumu 44. lapā*).

Paturot prātā, ka SIA "RED STAR" nav reģistrēta būvkomersantu reģistrā, darījumu slēgšanas brīdī kopš sabiedrības reģistrācijas bija pagājis tikai pusgads un nav ziņu par tās spēju kvalitatīvi veikt pieteicēju interesējošo pakalpojumu, pārbaudāms, vai prezumpcija par pieteicējas deklarētā darījuma faktisko esību ir pamatota, vai tomēr lietā esošie pierādījumi to atspēko.

[55] SIA "RED STAR" līdzīgi kā citas šajā lietā aplūkotās pieteicējas darījumu partneres izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Turklāt tā izslēgta 2011. gada 19. oktobrī (neilgi pēc darījuma ar pieteicēju), tā arī nav iesniegusi nevienu gada pārskatu.

SIA "RED STAR" valdes loceklis /pers. G/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādīja, ka uzņēmumā bija nodarbinātas tikai divas personas – viņš pats un grāmatvede. Visus darbus veica apakšuzņēmēji, uzņēmumam nebija arī sava transporta. Darījumā ar pieteicēju nepieciešamos būvmateriālus iegādājās apakšuzņēmēja SIA "ADEX Style", kurus pati arī piegādāja objektā (*lietas 3. sējuma 224.-225. lapa ar tulkojumu 43.-44. lapā*).

SIA "ADEX Style" kā piegādātāja uzrādīta arī sabiedrības pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā (*lietas 6. sējuma 98. lapa*), tālab pārbaudāma tās spēja izpildīt pret pieteicēju uzņemtās saistības.

[56] SIA "ADEX Style" izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra 2011. gada 24. jūnijā, pēdējo gada pārskatu iesniegusi par 2010. gadu. Tās amatpersona /pers. K/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādīja, ka par sabiedrības amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūguma, par sabiedrības saimniecisko darbību neko nezina, turklāt nevienu nav pilnvarojis rīkoties sabiedrības vārdā (*lietas 4. sējuma 208. lapa*). Šādos apstākļos nav saprotams, kas faktiski izpildīja darbus pieteicējas objektā.

[57] Šo darījumu raksturo arī tas, ka SIA "RED STAR" amatpersona /pers. G/ pats nezina, cik darbinieki strādāja objektā, faktiski visus darbus kontrolēja un pieņēma pati pieteicēja (*lietas 3. sējuma 225. lapa ar tulkojumu 44. lapā*). Tātad acīmredzami viņš faktiski nav iesaistījies darījuma īstenošanā. Citiem vārdiem, darījumus nav veicis. Vienlaikus /pers. G/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādītajam pretrunā ir pieteicējas valdes locekļa /pers. C/

paskaidrojumos pirmās instances tiesai minētais, ka viņš nav kontaktējies ar personām, kuras sniedza pakalpojumu. Viņiem bijis dots uzdevums, tālab nebija vajadzības. Šādos apstākļos, kad /pers. G/ neko par darījumu faktiski nezina, bet /pers. K/ noliedz saimnieciskās darbības veikšanu, nav gūstams priekšstats par to, kam tad pieteicēja faktiski darbu veikšanu ir uzticējusi. Kritiski vērtējams /pers. C/ paskaidrojumos pirmās instances tiesai minētais, ka viņu neinteresēja, kas darbus veic. Apstākļos, kad darbi tiek veikti īsā termiņā, tie neaptver tikai kosmētiskas izmaiņas (griestu izbūve, preču rampas betonēšana), turklāt tiek veikti citai personai piederošā īpašumā (pieteicējas nomātās telpās), kas rakstiski saskaņojami ar iznomātāju (*lietas 2. sējuma 242. lapa*), šāds /pers. C/ skaidrojums nav ticams. Arī arguments, ka no zaudējumu riska viņu pasargāja tas, ka samaksa par darbu bija veicama pēcapmaksā, nav pietiekams, lai atzītu, ka neinteresēšanās par pakalpojuma sniedzēju atbilst normālai komercpraksei. Pēcapmaksa neizslēdz zaudējumu par nekvalitatīvi izdarītu darbu rašanos, kuru novēršana var vēlāk būt apgrūtināta vai pat neiespējama, ja pakalpojumu sniedzošais vēlāk izrādās maksātnespējīgs. Tostarp paturams prātā, ka ir apšaubāms, ka /pers. C/ objektā neatradās un neredzēja, kas faktiski veic darbus, un nenoskaidroja viņu saistību ar izpildītāju.

[58] Skaidrību par darījuma norisi nevieš un minētās pretrunas nekliedē arī /pers. C/ un /pers. G/ kopīgi notāra klātbūtnē sniegtais apliecinājums par darījumu esību (*lietas 2. sējuma 63.-64. lapa*). Šis apliecinājums aprobežojas ar darījumu apstiprināšanu, bet sīkākas detaļas nesatur un attiecīgi nesniedz priekšstatu par to, kas faktiski veica darbus. Turklāt paturams prātā, ka /pers. G/ liecības tiesai neizdevās iegūt arī pēc piespiedu līdzekļu piemērošanas. Minētais fakts pats par sevi nav izšķirošs, tomēr kopsakarā ar citiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem netieši norāda uz to, ka /pers. G/ nav veicis faktisku uzņēmējdarbību. Pretējā gadījumā nav rodams saprātīgs izskaidrojums tam, kālab personai pēc vairākiem tiesas izsaukumiem būtu pamats izvairīties no ierašanās liecību sniegšanai tiesā.

[59] Pieteicējai saskaņā ar rēķinu bija jāveic maksājums 29 751,66 Ls apmērā. Samaksa par pakalpojumu veicama trīs dienu laikā pēc rēķina saņemšanas (līguma 2.1. punkts). Par kavējumu maksājams līgumsods 0,1 % apmērā no kavētā maksājuma summas par katru nokavēto dienu (līguma 2.2. punkts). Tā kā darbi saskaņā ar aktu pabeigti 2011. gada 11. martā, prezumējams, ka rēķins bija apmaksājams līdz 14. martam.

Taču no pieteicējas norēķinu konta izraksta redzams, ka pirmais maksājums 9900 Ls veikts tikai 18. aprīlī (*lietas 5. sējuma 130. lapa*). 26. aprīlī veikts vēl viens maksājums par 9900 Ls.

Lietas materiālos ir SIA "RED STAR" 2011. gada 11. jūnija vēstule pieteicējai par to, ka atlikusī rēķina summa 9951,66 Ls maksājama SIA "VODAKS" (*lietas 2. sējuma 70. lapa*). Pieteicēja ar SIA "VODAKS'' norēķinājusies 12. jūlijā.

Kā redzams no /pers. G/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam, /pers. G/ ne tikai neatcerējās, vai pieteicēja pilnībā norēķinājās, bet arī par darījumu ar SIA "VODAKS" neko paskaidrot nevarēja, jo tādu neatcerējās, solot, ka precizēs pie grāmatvedes un atbildēs elektroniski (*lietas 3. sējuma 224.-225. lapas otrais atvērums ar tulkojumu 45. lapā*). Šādas papildu ziņas iestādei nav sniegtas. Skaidrojums par to, kālab nauda par pakalpojumu bija pārskaitāma nevis pašai SIA "RED STAR", bet trešajai personai SIA "VODAKS", nav atrodams arī /pers. G/ notariālajā aktā fiksētajām ziņās par darījumu ar pieteicēju.

Savukārt, kā redzams no bijušā valdes locekļa /pers. F/ paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam, viņš par amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūguma, pats saimniecisko darbību nav veicis, nevienu citu personu nav pilnvarojis rīkoties sabiedrības vārdā (*lietas 3. sējuma 15.-17. lapa ar tulkojumu 39.-41. lapā*). Par sabiedrības valdes locekli pēc /pers. F/ kļuvis Lietuvas pilsonis, par kura faktisko darbību Latvijā ziņu nav. Turklāt, ņemot vērā, ka pirms viņa sabiedrības amatpersona ir bijusi fiktīva persona, tostarp to, ka arī pati SIA "VODAKS" atbilst fiktīvas sabiedrības pazīmēm (izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra jau 2011. gada 18. oktobrī, vienīgais gada pārskats iesniegts par 2010. gadu), nav šaubu par to, ka arī nauda par it kā pieteicējas saņemtu pakalpojumu novirzīta sabiedrībai, kas neveic faktisku saimniecisku darbību. Par to citastarp liecina arī SIA "VODAKS" naudas kustība tās norēķinu kontā, kurā faktiski analogas summas saņemtajām tiek novirzītas Latvijas nerezidentiem (*lietas 3. sējuma 238.-265. lapa*).

[60] Pieteicēja norāda, ka bez pamatojuma noraidīts pieteicējas lūgums par papildu pierādījumu iegūšanu no telpu, kurā veikti remontdarbi, īpašnieces AS "LYTAGRA", tostarp par to, kādus darbus pieteicēja veikusi minētajās telpās.

Lietā nav strīda par to, ka pieteicējai bija iznomātas noliktavas un biroja telpas /adrese C/. To pierāda arī lietas materiāli (*lietas 4. sējuma 243. lapa*). Taču apgabaltiesa padziļināti nepievēršas jautājumam par to, vai faktiski remontdarbi pieteicējai iznomātajās telpās ir veikti un vai par to zināja telpu īpašnieks. Arī telpu īpašnieks objektīvi nevarētu identificēt darbus veikušo personu, ja pat to nespēja pats pieteicējas valdes loceklis /pers. C/.

Šajā lietā ir konstatējams, ka darbus nav veikusi attaisnojuma dokumentos norādītā SIA "RED STAR". Tātad arī tad, ja pieteicēja faktiski remontdarbu pakalpojumu vispār ir saņēmusi, lietā nav pierādīts, ka tos ir sniegusi SIA "RED STAR". Savukārt tas pamato secinājumu, ka darījums faktiski nav noticis, jo nav noticis ar attaisnojuma dokumentos norādīto sabiedrību.

Apgabaltiesa citstarp arī norāda, ka tam, ka remontdarbi vispār nav veikti, būtu nozīme, lai bez papildu argumentiem un tālākas vērtēšanas atzītu, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Taču izskatāmajā lietā ir arī citi fakti, kas nepārprotami norāda uz to, ka pieteicēja zināja par to, ka darījums faktiski nav noticis. Vispirms jau ņemams vērā tas, ka pieteicēja par darījumu pakalpojumu sniedzējai samaksāja nepilnā apmērā, turklāt novēloti. Tā kā saskaņā ar uzņēmuma līgumu visi darbi bija veicami ar izpildītāja materiāliem un rīkiem, nesaņemot avansu

un, vēl vairāk, nesaņemot samaksu tam paredzētajā laikā, pieteicējai vajadzēja rasties objektīvām šaubām par darījuma īstumu. Tāpat pieteicēja nav pievērsusi pienācīgu rūpību darījuma partnera izvēlei, kā tas būtu sagaidāms no rūpīga saimnieka un saprātīga komersanta. Kā vairākkārt spriedumā iepriekš jau uzsvērts, pieteicējas valdes loceklim, neatkarīgi no veicamo darbu satura, ņemot vērā, ka darbi veicami citai personai piederošās telpās, nebija svarīgi, kas darbus veic. Proti, pieteicēja ne tikai nepārliecinājās par darījuma partnera spēju nodrošināt pakalpojuma izpildi, to arī neinteresēja personas, kas uzņemtās saistības īstenos. Visbeidzot viens no ne mazāk svarīgiem aspektiem ir /pers. G/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam norādītais, ka darījuma dokumentus, tostarp tāmi, gatavoja pati pieteicēja. Šāda rīcība neatbilst normālai komercpraksei. Ir saprātīgi, ka personas saskaņo darījuma summu, vienojas par tāmes pozīcijām. Taču tāmi objektīvi var sagatavot tikai pats uzņēmējs, darbu izpildītājs, jo tikai viņam vislabāk ir zināmas viņa paša iegādāto un izmantojamo būvizstrādājumu, būvmateriālu un būvdarbiem nepieciešamo instrumentu un mehānismu izmaksas, darbaspēka izmaksas, virsuzdevumi u.tml. Tālab apstākļos, kad tāmi sagatavojusi pati pieteicēja, tā nevarēja nezināt, ka piedalās nodokļu krāpšanā, noformējot faktiski nenotikušiem darījumiem atbilstošus dokumentus.

[61] Rezumējot un ņemot vērā to, ka Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka uz neitralitātes principu nav tiesību atsaukties tādam nodokļu maksātājam, kurš ar nolūku ir piedalījies krāpšanā un apdraudējis kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 5. oktobra sprieduma lietā C-576/15 49. punktu*), pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par šajā lietā apstrīdētajiem darījumiem ir noraidāmas.

[62] Apgabaltiesa arī nesaskata pieteicējas procesuālās līdztiesības pārkāpumu. Pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītie darījumu partneru norēķinu kontu, kas atvērti Latvijas bankās, izraksti lietā ir iegūti. Ir nopratināts /pers. E/, kura liecības pirmās instances tiesai objektīvi neizdevās iegūt un kura uzklausīšanas nodrošināšanai pamatoti nebija piemērojami piespiedu līdzekļi. Taču apgabaltiesa nekonstatēja objektīvu nepieciešamību papildu liecinieku vai atkārtotu jau nopratināto liecinieku liecību uzklausīšanai izskatāmajā lietā, arī pieteicēja nav norādījusi, kādi tieši papildu apstākļi vēl būtu noskaidrojami. Visi pierādījumi ir vērtēti savstarpējā kopsakarā. Turklāt pieteicējas motīvi apelācijas sūdzībā un papildu paskaidrojumos lielā mērā aprobežojas ar Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas atziņām par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, taču pieteicēja nav norādījusi konkrētus faktus un argumentus, kas kliedētu pretrunas ziņās, kas izriet no darījuma dokumentiem un darījumu partneru pārstāvju paskaidrojumiem un liecībām, kā arī atspēkotu Valsts ieņēmumu dienesta secinājumus par to, ka darījumi nav notikuši un pieteicējai par to vajadzēja zināt.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA "Baltic Rubber Trade" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 27. jūnija lēmuma Nr. 22.10/L-16674 atcelšanu.

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

Tiesnese referente L. Paegļkalna

Tiesnesis K. Berķis

Tiesnesis M. Birzgalis