ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420200419
Lietas arhīva Nr. AA43-0177-22/12
ECLI:LV:ADAT:2022:0708.A420200419.12.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 8.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Kaspars Berķis,
tiesneses Ilze Amona un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 29.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.13/2074 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 2.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) auditu par periodu no 2017.gada 1.jūnija līdz 30.novembrim, kā arī dabas resursu nodokļa auditu par periodu no 2017.gada 1.aprīļa līdz 30.septembrim.

Auditā secināts, ka pieteicēja 2017.gada jūnijā–novembrī grāmatvedībā reģistrējusi faktiski nenotikušus preču (būvmateriālu) un pakalpojumu (darbinieku noma) iegādes darījumus no Čehijas uzņēmumiem */Nosaukums B/ s.r.o.*, /Nosaukums C/*.s.r.o.* un Lietuvas uzņēmuma */Nosaukums D/*, tādējādi ir pamats samazināt PVN deklarācijās no Eiropas Savienības dalībvalstīm saņemto preču un pakalpojumu vērtību, vienlaikus samazinot aprēķināto PVN un priekšnodokli. Auditā arī konstatēts, ka vairākos pieteicējas būvobjektos būvdarbus veica pati pieteicēja, nevis tās deklarētie darījumu partneri. Attiecīgi ar dienesta 2019.gada 18.janvāra lēmumu Nr.30.2-23.31.1/1978 pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķinātas VSAOI 12 388,65 *euro*, soda nauda 37 165,95 *euro*, nokavējuma nauda 1018,07 *euro* un IIN soda nauda 22 442,37 *euro*.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, dienesta ģenerāldirektors ar 2019.gada 29.aprīļa lēmumu Nr.30.2-22.13/2074 (turpmāk – Lēmums) audita rezultātā pieņemto lēmumu atstāja negrozītu. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja par 2017.gada jūniju–novembri deklarējusi darījumus ar */Nosaukums B/ s.r.o.*, /Nosaukums C/. *s.r.o.* un */Nosaukums D/* par celtniecības materiālu iegādi un darbaspēka nomu būvdarbu veikšanai pieteicējas pasūtītāju norādītajos objektos. Līgumi ar */Nosaukums B/ s.r.o.* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* vispār nav noslēgti, savukārt ar */Nosaukums D/* noslēgtais līgums ir vispārīgs, tas neidentificē darījumu norises apstākļus. Līgumā nav noteikts tā izpildes termiņš vai konkrētas sankcijas saistību nepildīšanas gadījumā, kā arī nav norādīti abu līgumslēdzēju rekvizīti. Tas kopā ar noformētajos darījumu attaisnojuma dokumentos pieļautajām nekonsekvencēm un pieteicējas nespēju detalizēti aprakstīt darījuma apstākļus liecina par dokumentu formālu noformēšanu.

[2.2] Pieteicēja nav spējusi paskaidrot, kādēļ no */Nosaukums B/ s.r.o.* iegādāts liels daudzums materiālu (špaktele, gruntēšanas materiāli, cimdi), kaut gan pieteicēja minētos materiālus iegādājās arī veikalos SIA ,,DEPO DIY" un SIA ,,Tirdzniecības nams „Kurši"". Tāpat pieteicēja nav paskaidrojusi, kādēļ tai lielā daudzumā ir bijuši nepieciešami tādi materiāli, kas pasūtītāja tāmē nav norādīti. Turklāt saskaņā ar starp pieteicēju un tās pasūtītājiem noslēgto līgumu noteikumiem būvdarbiem nepieciešamos materiālus iegādājās un piegādāja pasūtītāji paši, nevis pieteicēja.

[2.3] Piegādēs izmantotā no pieteicējas valdes locekļa patapinātās automašīnas kravnesība (410 kg) ir ievērojami mazāka nekā atsevišķās pavadzīmēs norādītā kravas masa, turklāt minētais transportlīdzeklis Latvijas Republikas robežu šķērsojis tikai vienu reizi – 2017.gada 15.septembrī. Arī darījumu attaisnojuma dokumentos konstatējamas dažādas pretrunas (piemēram, viens un tas pats transportlīdzeklis vienlaikus veicis preču iekraušanu divās dažādās valstīs), kas liek

apšaubīt preču piegādes darījumu faktisko esību.

[2.4] Kā pārvadātāja minētajās preču piegādēs ir norādīta SIA /Nosaukums E/, kuras juridiskā adrese sakrīt ar pieteicēja valdes locekļa deklarēto dzīvesvietas adresi. Arī piegādēs izmantotā automašīna ir patapināta no pieteicējas valdes locekļa, kas norāda uz uzņēmumu savstarpējo saistību un koordinētām darbībām.

[2.5] */Nosaukums B/ s.r.o.* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* nav reģistrētu tirdzniecības vietu. To ienākumus galvenokārt veido Latvijas uzņēmumu (arī tādu, kuru saimnieciskā darbība pēc dažiem mēnešiem ir apturēta) ar krasi atšķirīgiem darbības veidiem naudas pārskaitījumi, kurus abas sabiedrības tālāk pārskaita dažādām fiziskām un juridiskām personām Eiropā. Tajā pat laikā vietējie naudas pārskaitījumi (komunālie maksājumi, nodokļu maksājumi, darbinieku algas u.tml.) nav konstatējami. Savukārt */Nosaukums D/* gadījumā kopējais 2017.gada apgrozījums pārsniedz 1 000 000 *euro*, taču tai ir deklarēti vien trīs darbinieki ar vidējo darba algu 9,28 *euro*. Minētie apstākļi liecina, ka minētās sabiedrības reālu saimniecisko darbību neveic.

[2.6] Pieteicēja apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu, jo labticīga dokumentu noformēšana par neesošām preču un pakalpojumu piegādēm ir grūti iedomājama. Visu iesaistīto sabiedrību darbības ir savstarpēji koordinētas, ko apliecina lietā esošie identiski noformētie darījumu attaisnojuma dokumenti ar tajos pieļautajām kļūdām, kā arī */Nosaukums B/ s.r.o.* gadījumā vairākkārtēja PVN deklarāciju precizēšana, nenorādot attiecīgos darījumus sākotnēji iesniegtajās deklarācijās.

[2.7] Pieteicēja attiecībā uz pašas darbiniekiem norādījusi būvniecības nozares specifikai netipiski maz nostrādāto darba stundu (20–40 stundas mēnesī) ar vidējo darba algu 97,83 *euro* mēnesī. Darījumu ar pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem faktiskā neesība liecina par naudas plūsmu, no kuras ir iespējams veikt lielāku samaksu nodarbinātajiem nekā uzrādīts grāmatvedības uzskaitē. Līdz ar to kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem secināts, ka pieteicēja pilnībā neuzskaitīja darbinieku darba laiku un ienākumus, tādējādi pilnībā neaprēķinot budžetā maksājamās VSAOI un IIN.

[3] Pieteicēja Lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā, norādot, ka visas iesaistītās sabiedrības ir reģistrētas attiecīgo valstu PVN maksātāju reģistros, līdz ar to pieteicējai nebija pamata izvairīties no darījumu slēgšanas ar tām. Pieteicēja nevar pārbaudīt preču izcelsmi, piegādātāja uzņēmumā nodarbināto skaitu, tā sadarbību ar ārvalsts nodokļu administrāciju, turklāt neviens normatīvais tiesību akts arī neuzliek pieteicējai šādu pienākumu. Ir jānošķir darījuma faktiska neesība no gadījuma, kad persona pakalpojumus patiešām saņēmusi no konkrētā darījuma partnera, kaut arī pēdējais būtu rīkojies prettiesiski, nedeklarējot darījumus un nesamaksājot par tiem nodokli. Arī pie kļūdaini noformētiem darījumu partneru rēķiniem pieteicēja nevar būt vainojama.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 2.jūnija spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Izvērtējot lietā sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar pieteicējas iesniegtajiem darījumu attaisnojošiem dokumentiem un citiem audita ietvaros iegūtajiem pierādījumiem, tiesa atzina, ka dienests ir izdarījis pamatotus secinājumus par to, ka apstrīdētie darījumi ar PVN deklarācijās uzrādītajiem darījumu partneriem – */Nosaukums B/ s.r.o.*, /Nosaukums C/. *s.r.o.* un */Nosaukums D/* – nav faktiski notikuši, proti, darījuma priekšmets (preču piegāde, pakalpojumu sniegšana) pušu starpā faktiski vispār nav ticis īstenots, un attiecīgi pieteicēja par to nevarēja nezināt.

Dienesta darījumu apšaubīšanai vērā ņemtie apstākļi atbilst administratīvo tiesu praksē vērtējamiem apstākļiem priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, audita ietvaros iegūto pierādījumu vērtējums ir detalizēts un balstīts loģiskos un savstarpēji saderīgos secinājumos. Pieteicēja pieteikumā ir ietvērusi līdzīgus argumentus kā apstrīdēšanas iesniegumā, kurus dienests Lēmumā ir vērtējis. Attiecīgi pieteicēja, vēršoties tiesā, nav sniegusi papildu argumentus vai pierādījumus, kas atspēkotu dienesta secināto (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*). Tiesu judikatūrā ir atzīts, ka pieteicējai nav pietiekami atsaukties vienīgi uz formālo datu par darījuma partneri pārbaudi. Tai ir jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu. Tas nenozīmē, ka tādējādi tiek radīts nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-223/2016 8.punktu*).

[4.2] Noformētos darījumus starp pusēm primāri apliecina darījumu apliecinošie dokumenti, tādējādi dienests pamatoti sākotnēji pievērsies pieteicējas deklarēto darījumu apliecinošo dokumentu pārbaudei.

Dienests noformētajos dokumentos ir konstatējis virkni trūkumu: līgumu neesība ar */Nosaukums B/ s.r.o.* un /Nosaukums C/. *s.r.o.*; līguma ar */Nosaukums D/* vispārīgais raksturs; ar visiem darījumu partneriem ir noformēti identiski dokumenti un attiecīgi pieļautas kļūdas; rēķinos nav ietverta informācija par pakalpojumu sniegšanas periodu; konstatējamas vairākas savstarpējās neatbilstības starp rēķiniem un CMR; ziņojumos nav norādīts to sastādīšanas datums, savukārt */Nosaukums B/ s.r.o.* ziņojumos nekorekti norādīts sabiedrības nosaukums. No Lēmuma neizriet, ka dokumentos konstatētie trūkumi paši par sevi ir bijuši par pamatu strīdus darījumu apstrīdēšanai, taču dienests pamatoti tos atzinis par tādiem, kas liedz pilnvērtīgi izsekot darījumu faktiskajai norisei, un vērtējis kopsakarā ar pārējiem lietā iegūtajiem pierādījumiem par strīdus darījumu norisi.

[4.3] Attiecībā uz līgumu nozīmi savstarpējās darījumu attiecībās tiesa papildus norādīja turpmāko. Vispārīgi neapšaubot pušu līguma slēgšanas brīvību, tiesa konstatēja, ka pieteicēja attiecībā uz savstarpējo tiesisko attiecību noformēšanu ir bijusi pavirša iepretim noformētajiem dokumentiem ar objektu pasūtītājiem. No pieteicējas paskaidrotā izriet, ka par labu apakšuzņēmumu piesaistei kalpoja arī atbildības sadale par darbu izpildi, kas pēc būtības netiek nodrošināts, ja starp pusēm nav noslēgts rakstveida līgums, kurā paredzēts sasvstarpējo tiesību un pienākumu sadalījums, kā arī atbildību

par darbu savlaicīgu vai kvalitatīvu izpildi. Bez šādas vienošanās pieteicēja nevar būt pārliecināta, ka darbi tiks izpildīti kvalitatīvi un noteiktajā termiņā. Parakstot līgumus ar saviem pasūtītājiem, pieteicēja ir uzņēmusies nozīmīgus darba pienākumus un saistības, līdz ar to vieglprātība vai paviršība attiecībā uz turpmāko darbu izpildi un organizāciju ir grūti izskaidrojama.

Savukārt preču piegādes gadījumā, ja nav noslēgts līgums, lielāku nozīmi iegūst tieši praktiskais preču pasūtīšanas process, taču pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu atsevišķu pasūtījumu veikšanu. Maz ticams, ka intensīvas sadarbības un plaša preču sortimenta apstākļos, pieteicējas rīcībā nebūtu saglabājušās nekādas rakstveida liecības par konkrētu pasūtījumu veikšanu. Minēto iemeslu dēļ arī apšaubāms viens no pieteicējas skaidrojumiem, ka preču pasūtīšana ir notikusi vienīgi telefoniski.

[4.4] Pieteicējai ir jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā pieteicēja, ņemot vērā parasto lietu kārtību un pieteicējas komercdarbības specifiku, izvēlējusies darījumu partnerus un kā noritējuši paši darījumi, lai dienests un tiesa par to varētu gūt skaidru priekšstatu.

Pieteicējas auditā un tiesvedības procesā sniegtie paskaidrojumi attiecībā uz strīdus darījumu partneru piesaistes nepieciešamību un savstarpējām sadarbības attiecībām nav skaidri.

Attiecībā uz strīdus darījumu partneru sniegtajiem pakalpojumiem konstatējams, ka rēķinos tie definēti kā „darbinieku noma". Tas neatbilst pieteicējas audita un tiesvedības laikā raksturotajai pakalpojuma būtībai, kas vairāk atbilst apakšuzņēmuma kā patstāvīga darba izpildītāja piesaistei. Nav arī konstatējams, ka pieteicēja būtu rīkojusies kā personāla nomnieks saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]pantā ietvertajām prasībām (aprēķinājusi nodokli par iznomātā personāla ienākumu un attiecīgi veikusi tā iemaksu valsts budžetā). Tādējādi no noformētajiem darījumu apliecinošajiem dokumentiem nav gūstams skaidrs un patiess priekšstats par savstarpējām tiesiskajām attiecībām ar strīdus darījuma partneriem.

Turklāt atbilstoši lietā esošajām deklarācijām pieteicēja strīdus periodā mēnesī deklarējusi vidēji 21 darba ņēmēju ar vidējo darba algu 97,83 *euro*. Saskaņā ar lietā esošajiem dokumentiem par darbinieku darba laika uzskaiti un darba algas aprēķinu darbiniekiem vidēji mēnesī uzskaitītas no 20 līdz 40 darba stundām, no kā izriet, ka pieteicējas pašas rīcībā bija neizmantots darbaspēka resurss, ko piesaistīt pakalpojumu izpildē. Minētais savukārt ir pretrunā ar pieteicējas valdes locekļa /pers. A/ tiesas sēdē skaidroto, ka darbiniekus atrast bija grūti.

Savukārt attiecībā uz preču piegādi ir apšaubāma to nepieciešamība rēķinos norādītajā apjomā. Proti, atbilstoši lietā esošajiem līgumiem un pieteicējas pasūtītāju paskaidrojumiem pieteicējai darījumos ar SIA /Nosaukums F/, SIA /Nosaukums G/ un SIA /Nosaukums H/ nebija nepieciešams pašai nodrošināt celtniecības materiālus. Savukārt attiecībā uz SIA /Nosaukums I/ līguma izpildi dienests konstatējis, ka */Nosaukums B/ s.r.o.* vārdā noformētajos rēķinos norādītais materiālu (špaktele, gruntēšanas materiāls) daudzums ir daudz lielāks nekā SIA /Nosaukums I/ darbu izmaksu tāmēs norādīts (*sk. audita lēmuma 5.pielikumu*). Tiesa piekrita, ka pieteicējai nav aizliegts iegādātos materiālus izmantot arī citos objektos, tomēr tam būtu jābūt izsekojamam no noformētajiem dokumentiem, kā arī pieteicēja nav minējusi konkrētus objektus vai iespējamo materiālu uzglabāšanas vietu. Tāpat pieteicēja audita ietvaros nav objektīvi un ticami izskaidrojusi, kāpēc materiālus (t.sk. špaktele, ādas cimdi u.c.) neiegādājās pie Latvijas celtniecības materiālu tirgotājiem, kas atbilstoši lietā esošajiem pieteicējas grāmatvedības uzskaites dokumentiem vērtējama kā ierasta pieteicējas prakse, turklāt nav saistīta ar ievērojamām papildu transporta izmaksām.

[4.5] Paskaidrojumos konstatējamas arī pretrunas attiecībā uz strīdus darījuma partneru atrašanu un savstarpējās sadarbības organizāciju.

Audita sākumsarunā pieteicējas valdes loceklis paskaidroja, ka ar */Nosaukums B/ s.r.o.* ir noslēgti divi līgumi, savukārt vēlāk audita laikā un tiesvedības procesā norādīja, ka līgumi netika slēgti, jo tas objektīvi nebija nepieciešamas. Tajā pašā laikā attiecībā uz */Nosaukums D/* audita ietvaros tika norādīts, ka līgums netika noslēgts, taču auditam līgums (lai arī vispārīga rakstura) tika iesniegts kā savstarpējo darījumu apliecinošs dokuments.

Paskaidrojumos konstatējamas arī pretrunas attiecībā par sadarbības partneru atrašanu un sadarbības uzsākšanu. Proti, audita ietvaros pieteicēja skaidroja, ka */Nosaukums B/ s.r.o.* atrasta Polijas sludinājumu portālā un ar tās amatpersonu /pers. B/ /pers. A/ ticies Varšavā, Polijā, turpretim tiesas sēdē /pers. A/ norādīja, ka sabiedrība atrasta Lietuvas sludinājumu portālā un viņš esot ticies ar sabiedrības pārstāvi /pers. E/, Lietuvā. /pers. A/ tiesas sēdē skaidroja, ka ar */Nosaukums D/* pārstāvi *Mariju* ticies Lietuvā, taču audita ietvaros informācija par šādu sabiedrības pārstāvi un darījumu norises gaitu nav izskanējusi. Audita ietvaros pieteicēja skaidroja, ka /Nosaukums C/. *s.r.o*. kontaktus ieteicis */Nosaukums B/ s.r.o.* valdes loceklis /pers. B/ un /pers. A/ ar tās amatpersonu ticies Varšavā, Polijā, taču tiesas sēdē /pers. A/ norādīja, ka sabiedrība atrasta Latvijas sludinājuma portālā un ar tās pārstāvi *Aleksandru* tikušies Rīgas centra kafejnīcā.

Konstatējamas arī pretrunas attiecībā uz sadarbības jomu. Lai gan atbilstoši noformētajiem rēķiniem */Nosaukums B/ s.r.o.* veica ne tikai preču piegādi, bet arī regulāri laikā no 2017.gada jūnija līdz novembrim atbilstoši rēķinos norādītajam sniedza „darbinieku nomas" pakalpojumus, tiesas sēdē pieteicējas valdes loceklis par to neko neminēja. Tāpat pieteicējas valdes loceklis tiesas sēdē norādīja, ka alumīnija profilus piegādāja */Nosaukums B/ s.r.o.*, lai gan atbilstoši noformētajiem dokumentiem tie uzrādīti kā piegādāti no */Nosaukums D/*, kā arī konstatējamas pretrunas attiecībā uz */Nosaukums D/* nodrošināto darbinieku skaitu (rēķinā norādīti 4 darbinieki, savukārt tiesas sēdē valdes loceklis runāja par 15 darbiniekiem). Audita sākumsarunā pieteicējas valdes loceklis norādīja, ka no /Nosaukums C/. *s.r.o*. iegādāti materiāli, kas neatbilst lietā esošajam rēķinam, savukārt tiesvedības laikā sniegtajos paskaidrojumos konstatējamas pretrunas attiecībā uz darbinieku skaitu (rēķinā norādīti 5 darbinieki, savukārt tiesas sēdēs valdes loceklis runāja par 10–12 darbiniekiem).

Tāpat konstatējamas pretrunas attiecībā uz preču pasūtījumu veikšanu. Audita sākumsarunā, raksturojot preču

pasūtīšanas procesu no */Nosaukums B/ s.r.o.,* pieteicējas amatpersona norādīja, ka veikti elektroniski pasūtījumi, savukārt vēlāk audita procesā norādīja, ka preces pasūtītas telefoniski. Kā jau norādīts iepriekš, ņemot vērā preču daudzumu un klāstu, tiesa apšaubīja, ka preces būtu iespējams pasūtīt vienīgi telefoniski, turklāt dienests konstatēja, ka pieteicējas norādītais */Nosaukums B/ s.r.o.* tālruņa numurs neeksistē.

Šādas savstarpējas pretrunas nav vērtējamas kā maznozīmīgas. Faktiski notikušu darījumu apstākļos nevajadzētu būt grūtībām atcerēties galvenos savstarpējās sadarbības uzsākšanas un organizēšanas aspektus.

[4.6] Šīs lietas kontekstā grūti izskaidrojama arī pieteicējas vienaldzība pret sadarbības partnera kvalifikāciju un objektos nodarbinātajiem darbiniekiem. Pieteicējai kā reģistrētam būvkomersantam ir zināmas prasības būvdarbu vadīšanā un uzraudzībā, kā arī objektā nodarbināto darba kontrolē un darba drošības nodrošināšanā.

Saskaņā ar pasūtītājiem noslēgtajiem līgumiem pieteicēja bija atbildīga par kvalitatīvu un savlaicīgu darbu izpildi, turklāt līgumā ar SIA /Nosaukums F/ īpaši uzsvērta nepieciešamība piesaistīt kvalificētu darba spēku un to iepriekš saskaņot ar ģenerāluzņēmēju. Tādejādi pieteicējas interesēs būtu atrast uzticamu sadarbības partneri ar atbilstoši kvalificētu darbaspēku, taču lietā nekas neliecina par atbilstošu rīcību no pieteicējas puses. Turklāt vērā ņemams, ka pieteicēja pēc dienesta pieprasījuma nav iesniegusi virkni dokumentus attiecībā uz SIA /Nosaukums F/ objektos nodarbinātajiem, tostarp darbinieku sarakstus, kurus vēlāk audita laikā iesniedza SIA /Nosaukums F/ un no kuriem izriet, ka objektos bija nodarbināti pieteicējas darbinieki. Kā pamatoti norādīts Lēmumā, tas liecina par izvairīšanos no informācijas sniegšanas, kas varētu atklāt faktiskos darbu veicējus.

Kā izriet no ar pasūtītājiem noslēgtajiem līgumiem, pieteicēja bija atbildīga arī par darbinieku uzskaiti, instruktāžu un darba drošību, tādējādi pieteicējas paskaidrotais, ka tā nekontrolēja darbinieku atrašanos būvobjektā, ir pretrunā ar uzņemtajām saistībām, kā arī apšaubāms no praktiskā ikdienas darba organizācijas viedokļa. Noteikta darba izpildes termiņa apstākļos grūti iedomājama situācija, ka pieteicējai nebūtu svarīga regulāra darbu izpildes un kvalitātes kontrole. Tiesa piekrita, ka normatīvie akti neuzliek par pienākumu pieteicējai zināt sadarbības partnera darbinieku organizācijas nianses, tostarp attiecībā uz ieceļošanu un sadzīves apstākļiem Latvijā, taču faktiskas darba organizācijas un komunikācijas apstākļos pilnīgas informācijas vakuums ir apšaubāms. Turklāt, kā izriet no pasūtītāju skaidrotā, vismaz darījumos ar SIA /Nosaukums F/, SIA /Nosaukums G/ un SIA /Nosaukums H/ bija iesniedzami darbinieku saraksti, tādējādi pieteicējas rīcībā bija jābūt vismaz minimālām ziņām par objektos nodarbinātajiem.

Minētais kopsakarā ar iepriekš konstatēto attiecībā uz pakalpojuma nepieciešamību un citām konstatētajām neatbilstībām rada pamatu apšaubīt pieteicējas paskaidrotā attiecībā uz objektos nodarbinātajiem patiesumu.

Lai gan no atsevišķiem pasūtītāju un audita ietvaros iegūtajiem pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem izriet, ka objektos bija nodarbināti arī ārvalstu darbinieki, no tiem neizriet, vai tie bija citu uzņēmumu darbinieki vai pašas pieteicējas piesaistīti darbinieki.

[4.7] Atbilstoši tiesas sēdē paskaidrotajam darbu vadītājs objektos bija /pers. C/, kurš fiziski apskatīja un pieņēma darbus, taču lietā saistībā ar to nav gūstami citi pierādījumi.

Tiesa konstatēja, ka /pers. C/ strīdus periodā ir bijis deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs – 2017.gada jūnijā ar 22 nostrādātām darba stundām, jūlijā un augustā ar 80 stundām, septembrī ar 72 stundām, oktobrī un novembrī –ar 0 stundām. Apšaubāms, ka ar šādām darba stundām /pers. C/ varēja pilnvērtīgi veikt darba vadītāja pienākumus.

Atbilstoši audita laikā iegūtajam /pers. C/ 2018.gada 18.aprīļa paskaidrojumam viņš apstiprināja, ka periodā no 2017.gada līdz 2018.gadam strādājis pie pieteicējas, taču nevis kā darbu vadītājs, kā norādīja /pers. A/, bet kā būvstrādnieks (skārdnieks). Tādējādi /pers. C/ audita laikā neapstiprināja /pers. A/ norādīto. Arī no lietā esošajiem citu darbinieku paskaidrojumiem neizriet, ka kādā no tiem /pers. C/ būtu minēts kā darbu vadītājs.

[4.8] Attiecībā uz preču piegādi tiesa konstatēja, ka lietā esošajos dokumentos kā pārvadātājs ir norādīta SIA /Nosaukums E/ ar automašīnu *Nissan* ar valsts reģistrācijas Nr./reģistrācijas numurs/, autovadītājs /pers. D/ (sabiedrības amatpersona no 2014.gada 20.janvāra).

Atbilstoši lietā esošajiem dokumentiem pieteicēja ar SIA /Nosaukums E/ 2017.gada 1.jūnijā noslēgusi līgumu par būvobjektu sagādes pakalpojumu sniegšanu. Saskaņā ar līguma noteikumiem pakalpojums tiek sniegts ar savu darbaspēku un mehānismiem (*1.1.punkts*), norēķini par izpildītajiem darbiem tiek veikti saskaņā ar uzņēmēja piestādīto un abpusēji saskaņoto rēķinu (*2.2.punkts*). Vienlaikus šajā datumā ir noformēts arī /pers. A/ piederošās automašīnas *Nissan* ar valsts reģistrācijas Nr./reģistrācijas numurs/ patapinājuma līgums sagādes pakalpojumu sniegšanai. Audita ietvaros SIA /Nosaukums E/ rakstveidā sniegtā paskaidrojumā apstiprināja pakalpojumu sniegšanu, norādot preču iekraušanas adreses Lietuvā, Polijā un Čehijā, kā arī iesniedzot iepriekš minētos līgumus. Vienlaikus citi audita ietvaros iegūtie pierādījumi liek apšaubīt preču faktisku piegādi no ārvalstīm.

Atbilstoši noformētajām CMR preces ar minēto automašīnu piegādātas no dažādām adresēm Polijā, Lietuvā, Čehijā, taču strīdus periodā automašīnas robežšķērsošanas fakts ir fiksēts tikai vienu reizi 2017.gada 15.septembrī. Turklāt saskaņā ar VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" datiem automašīnas kravnesība ir 410 kg (pilna masa 2050 kg – pašmasa 1640 kg), taču atbilstoši atsevišķām */Nosaukums B/ s.r.o.* vārdā noformētajām CMR pārvadātais preču kopējais svars krietni to pārsniedza, piemēram, CMR Nr.241827 preču kopējais svars ir 8400 kg, CMR Nr.241829 – 1816 kg, CMR Nr.241847 – 8024 kg. No pieteicējas un SIA /Nosaukums E/ puses ir izskanējis, ka pārvadājumos dažkārt izmantotas arī piekabes, taču tas neatspoguļojas rēķinos un CMR ietvertajā informācijā. Pieteicēja ir viena no minēto dokumentu parakstītājām, līdz ar to tai bija iespēja pārliecināties par dokumentos ietvertās informācijas atbilstību faktiskajai piegādes gaitai. Pieteicēja ne audita laikā, ne tiesvedības laikā minētos dienesta konstatētos apstākļus nav spējusi ticami izskaidrot.

Lai gan no līguma un /pers. A/ tiesas sēdē paskaidrotā izriet, ka par piegādes pakalpojumu sniegšanu tika noformēti

rēķini, ne pieteicēja, ne SIA /Nosaukums E/ auditā tos nav iesniegusi. Arī tiesvedības laikā pieteicēja pēc tiesas lūguma attiecīgos dokumentus nav iesniegusi, norādot, ka tie, iespējams, atrodas /pers. D/ rīcībā. Rēķins ir grāmatvedības attaisnojuma dokuments, līdz ar to apšaubāms, ka faktiski notikuša darījuma gadījumā tas neatrastos pie pieteicējas un nebūtu iegrāmatots.

Papildus ņemams vērā, ka SIA /Nosaukums E/ dienestam iesniegtajās mikrouzņēmuma nodokļa deklarācijās par 2017.gada 2. un 3.ceturksni darījumus ar pieteicēju nav deklarējusi, tās iesniegtas bez skaitliskām vērtībām, līdz ar to neliecina par SIA /Nosaukums E/ veikto saimniecisko darbību strīdus periodā.

Kā izriet no /pers. A/ paskaidrotā, viņiem ar /pers. D/ ir labas attiecības (par ko liecina arī SIA /Nosaukums E/ juridiskās adreses deklarēšana /pers. A/ dzīvesvietā un personīgās automašīnas patapināšana), līdz ar to arī pieteicējas interesēs būtu līdzdarboties pierādījumu iegūšanā lietā.

Turklāt dienests ir konstatējis, ka 2017.gada 20.oktobrī */Nosaukums B/ s.r.o.* vārdā noformētajam rēķinam Nr.TTl 72010-2LV pievienotas divas CMR, proti, 2017.gada 2.novembra CMR Nr.244324 un CMR Nr.241850, atbilstoši kurām pārvadātājs vienlaicīgi atradies un iekrāvis kravu Polijā un Čehijā. Līdzīga situācija konstatēta attiecībā uz 2017.gada 6.novembrī noformēto CMR Nr.241849 un 2017.gada 7.novembrī noformēto CMR Nr.244339. Savukārt noformētajā līgumā ar SIA /Nosaukums E/ dienests konstatējis, ka ir norādīts neaktuāls bankas norēķinu konts, kas ir slēgts 2013.gada 28.jūnijā. Vispārīgi nav izslēgts, ka noformētajos dokumentos var rasties objektīvi izskaidrojamas neuzmanības vai paviršības kļūdas, taču kopsakarā ar iepriekš konstatēto tā nav vērtējama kā nejaušība un norāda uz dokumentu formālu noformēšanu.

[4.9] Tā kā pieteicēja nespēja sniegt sīkāku informāciju par strīdus darījumu partneriem, dienests pamatoti vērtējis sev pieejamo informāciju par tiem.

No Čehijas nodokļu administrācijas dienests ir ieguvis informāciju par */Nosaukums B/ s.r.o.*, ka tā atrodas virtuālajā adresē, deklarē augstu starpuzņēmumu apgrozījumu un nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, turklāt dienests konstatējis, ka CMR norādītās preču iekraušanas vietas ir būvmateriālu veikali un bāzes, kas nav identificējamas kā */Nosaukums B/ s.r.o*. saimnieciskās darbības veikšanas vietas.

Atbilstoši dienesta citu kontroles pasākumu laikā iegūtajai informācijai arī */Nosaukums D/* nesadarbojas ar Lietuvas nodokļu administrāciju un neiesniedz dokumentus pārbaudei. Atbilstoši publiski pieejamai informācijai tai strīdus periodā ir liels apgrozījums, taču deklarēti tikai 3–5 darbinieki ar niecīgu atalgojumu. Atbilstoši dienesta konstatētajam CMR norādītā preču iekraušanas vietas ir būvmateriālu veikals, kas nav identificējams kā */Nosaukums D/* saimnieciskās darbības veikšanas vieta.

Papildus, vērtējot no Čehijas nodokļu administrācijas iegūtos */Nosaukums B/ s.r.o.* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* bankas konta pārskatus par strīdus periodu, dienests konstatējis, ka to ienākumus galvenokārt veido pārskaitījumi no Latvijas uzņēmumiem, tostarp pieteicējas. Uz abu sabiedrību bankas norēķinu kontu naudas līdzekļus pārskaita Latvijas uzņēmumi, kuru darbības veidi ir ļoti dažādi un atšķirīgi pēc būtības. Abas sabiedrības pārskaita naudas līdzekļus uz dažādām Eiropas Savienības dalībvalstīm, taču vietējie (Čehijas) pārskaitījumi, kas liecinātu par sabiedrību reālu saimniecisko darbību, piemēram, komunālie maksājumi, nodokļu maksājumi, darba algas maksājumi darbiniekiem, nav konstatējami. Uz 2017.gada 30.novembri abu sabiedrību bankas norēķinu konta atlikums ir 0 *euro*. Papildus */Nosaukums B/ s.r.o.* bankas norēķinu kontā konstatēti ienākošie un izejošie maksājumi no */Nosaukums D/*, kas norāda uz zināmumu sabiedrību saistību un šajā lietā konstatēto apstākļu kontekstā nav vērtējams kā nejaušība.

Dienestam audita ietvaros nav izdevies sazināties ar strīdus darījuma partneriem, tostarp izmantojot pieteicējas norādīto kontaktinformāciju. Tas nav izdevies arī pašai pieteicējai. Minētie apstākļi kopsakarā ar to, ka pati pieteicēja nav spējusi sniegt skaidru un ticamu informāciju par strīdus darījumu attiecību nodibināšanu un norisi, kā arī audita laikā nav spējusi sazināties un iegūt informāciju no saviem darījumu partneriem, neliecina par */Nosaukums B/ s.r.o.*, */Nosaukums D/* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* reālas saimnieciskās darbības esību.

Pieteicēja pamatoti norādījusi, ka tā nevar būt atbildīga par sava darījuma partnera rīcību, un no pieteicējas šāda atbildība arī netiek prasīta. Vienlaikus dienesta konstatētie apstākļi to savstarpējā kopsakarā ar citiem šajā lietā konstatētajiem apstākļiem ļauj izsecināt, vai strīdus darījuma partneri objektīvi varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces.

[4.10] Noformētajos darījumu dokumentos konstatētie trūkumi, pieteicējas un tās amatpersonas vispārīgie un pretrunīgie paskaidrojumi par noformēto darījumu nepieciešamību, savstarpējām sadarbības attiecībām un darījumu faktisko norisi kopsakarā ar strīdus darījumu partnerus raksturojošo informāciju liecina, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar */Nosaukums B/ s.r.o.*, */Nosaukums D/* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* faktiski nav notikuši. Proti, lietā konstatēto apstākļu kopums liecina par simulatīviem (māksīga rakstura) darījumiem, lai radītu šķietamību par pakalpojumu un preču iegādi no strīdus darījumu partneriem un iegūtu fiskālās priekšrocības, samazinot budžetā maksājamos nodokļus (PVN, VSAOI, IIN). Par faktiski nenotikušiem darījumiem ar strīdus darījumu partneriem pieteicēja nevarēja nezināt, jo formālo dokumentu noformēšanā ir nepieciešama tieša pieteicējas un tās amatpersonas iesaiste.

Pie šādiem apstākļiem dienests pamatoti secināja, ka */Nosaukums B/ s.r.o.*, */Nosaukums D/* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* vārdā noformētie rēķini nevar tikt izmantoti priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanai saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 5.punktu. Attiecīgi dienests pamatoti koriģēja pieteicējas PVN deklarācijas par 2017.gada jūniju–novembri, strīdus darījumu apmērā samazinot no Eiropas Savienības dalībvalstīm saņemto preču un pakalpojumu vērtību un aprēķināto PVN.

[4.11] Savukārt, tā kā netiek apšaubīta pieteicējas pakalpojumu sniegšana SIA /Nosaukums I/, SIA /Nosaukums F/,

SIA /Nosaukums G/ un SIA /Nosaukums H/, dienests pamatoti secinājis, ka faktiski nenotikušu darījumu gadījumā šos pakalpojumus organizēja un veica pati pieteicēja vai citas tās aicinātas un lietā neidentificējamas personas, tādējādi pieteicēja grāmatvedības reģistros un dienestam iesniegtajos pārskatos pilnībā nav uzskaitījusi nodarbināto darbinieku darba laiku, darba algu un attiecīgi pilnībā nav aprēķinājusi budžetā maksājamos nodokļus (VSAOI un IIN). Šādā gadījumā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestā daļa piešķir nodokļu administrācijai vispārīgas tiesības, veicot nodokļu revīziju (auditu), uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, savukārt nodarbinātības jomā darba devēja atbildību par nepilnīgu nodokļa aprēķināšanu un ieturēšanu konkretizē likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]pants un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[2]pants.

Dienests pieteicējas neidentificēto darbinieku nostrādāto laiku ir noteicis, vadoties no */Nosaukums B/ s.r.o.*, */Nosaukums D/* un /Nosaukums C/. *s.r.o.* vārdā noformētajos ziņojumos norādītā pakalpojuma izpildei patērētā laika (*sk. audita lēmuma 7.pielikumu*). Tas ir reizināts ar minimālo stundas tarifa likmi attiecīgajā mēnesī, tādējādi iegūstot algotā darbā gūto ienākumu, kas apliekams ar IIN un VSAOI. Attiecīgi uz veikto aprēķinu pamata pieteicējai noteiktas papildu budžetā maksājamās VSAOI, nokavējuma nauda un soda sankcijas saistībā ar pieļauto pārkāpumu. Pieteicēja pret piemēroto aprēķina metodi un veiktajiem aprēķiniem iebildumus nav izteikusi, kā arī tiesa tajos kļūdas nesaskatīja.

Līdz ar to tiesa Lēmumu atzina par tiesisku un pamatotu, savukārt pieteicēja pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu.

[5] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka tiesa nav izvērtējusi pieteikumā norādītos argumentus par darījumiem ar katru sabiedrību un Lēmuma pamatotību. Pirmās instances tiesa spriedumā nav norādījusi, kādēļ tā uzskata pieteicējas argumentus par nepamatotiem un nepietiekošiem pieteikuma apmierināšanai. Līdz ar to ir pamats secināt, ka tiesvedība bija formāla un tiesai nebija mērķa noskaidrot patiesību šajā lietā. Jau pieteikumā tika norādīts, ka visi Lēmumā norādītie darījumi ir notikuši, taču pieteicēja nav atbildīga par savu darījumu partneru iespējamiem pārkāpumiem. Arī lietas izskatīšanas gaitā /pers. C/ un /pers. D/ ir snieguši liecības, no kurām nepārprotami var izdarīt secinājumus, ka Lēmumā norādītie darījumi ar pieteicēju un tās sadarbības partneriem ir notikuši.

Tiesa, noraidot pieteikumu, faktiski kā vienīgo argumentu ir norādījusi, ka lietā sniegtie paskaidrojumi un liecības tās ieskatā ir vispārīgas un pretrunīgas, taču šāds tiesas viedoklis nav pamatots ar citiem pierādījumiem. Pirmās instances tiesas spriedumā norādītais faktu novērtējums ir tiesas subjektīvais viedoklis, kas nav apliecināts ar citiem lietā esošiem pierādījumiem. Tiesvedības gaitā tika iesniegti pierādījumi, kas nepārprotami apstiprina pieteicējas darījumus, tomēr, neskatoties uz to, pirmās instances tiesa taisīja spriedumu, kura motivācija neatbilst lietas faktiskajiem apstākļiem un tiesvedības gaitā pierādītiem faktiem.

[6] Dienests sniegtajos paskaidrojumos norāda, ka pirmās instances tiesa, izskatot lietu pēc būtības, ir vispusīgi izvērtējusi un izanalizējusi konkrētās lietas materiālus. Pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir balstīti uz objektīvu pierādījumu izvērtēšanu un atbilst gan normatīvo aktu prasībām, gan pastāvošajai tiesu praksei.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, kā arī izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu kopsakarā ar lietas dalībnieku sniegtajiem argumentiem, apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvā rajona tiesa spriedumā ir izvērtējusi visus lietas izspriešanai būtiskos apstākļus. Pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Ievērojot minēto, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti izvērstāku argumentu izklāstu nenorāda.

[8] Attiecībā par apelācijas sūdzības argumentiem Administratīvā apgabaltiesa papildus norāda, ka nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka pirmās instances tiesas secinājumi balstīti subjektīvos pieņēmumos. Izvērtējot pirmās instances tiesas veikto pierādījumu pārbaudi, apgabaltiesa atzīst, ka tiesa ir rūpīgi vērtējusi lietā apstrīdētos darījumus un par šiem darījumiem iesniegtos pierādījumus, tostarp pieteicējas un darījumos iesaistīto sabiedrību amatpersonu un darbinieku paskaidrojumus un liecības.

Par pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīto, ka /pers. C/ un /pers. D/ sniegtās liecības nepārprotami apstiprina strīdus darījumu faktu, apgabaltiesa norāda, ka tas vien, ka darījumā iesaistīto komercsabiedrību amatpersonas vai darbinieki sniedz apstiprinošus paskaidrojumus vai liecības, pats par sevi nenozīmē, ka darījumi ir faktiski notikuši. Šie pierādījumi ir rūpīgi un kritiski izvērtējami kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, kā to konkrētajā gadījumā ir darījusi pirmās instances tiesa. No sprieduma redzams, ka pirmās instances tiesa ir skrupulozi izvērtējusi minēto personu sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar citiem pierādījumiem, piemēram, lietā iesniegto attaisnojuma dokumentu saturu vai lietā iepriekš sniegtajiem personu paskaidrojumiem. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām tiesa spriedumā ir arī pamatojusi, kādēļ tās ieskatā /pers. C/ un /pers. D/ sniegtās ziņas pašas par sevi neapstiprina strīdus darījumu faktu. Apstāklis, ka pieteicēja nepiekrīt tiesa veiktajam faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumam, kā arī lietas iznākumam, nenozīmē, ka tiesa būtu pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā un nonākusi pie nepareiziem secinājumiem.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pamatoti secinājusi, ka lietā konstatēto apstākļu kopums ļauj

pārliecinoši secināt, ka pieteicēja ir apzināti iegrāmatojusi nepatiesu informāciju saturošus dokumentus par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši vai nav notikuši ar tajos norādītajiem darījuma partneriem. Šāda pieteicējas rīcība, kas ir vērsta uz PVN izkrāpšanu un konkrētajā gadījumā arī uz izvairīšanos no IIN un VSAOI samaksas, ir vērtējama, kā acīmredzami ļaunprātīga.

Izvērtējusi pieteicējas apelācijas sūdzībā ietvertos argumentus, apgabaltiesa nekonstatē tādus apstākļus, kas ļautu pēc būtības apšaubīt pirmās instances tiesas spriedumā izdarītos secinājumus.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 29.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.13/2074 atcelšanu.

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

Tiesnesis referents K.Berķis

Tiesneses I.Amona

V.Zommere