ECLI:LV:ADAT:2018:1128.A420214616.11.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420214616
AA43-0840-18/25

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 28.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Inga Juhņeviča-Knoka,
tiesneses Indra Meldere un Linda Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „RTS BALTIC" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 21.aprīļa lēmuma NR.30.2?22.9/2865 un 2016.gada 28.aprīļa lēmuma Nr.30.2?22.13/3052 atcelšanu, sakarā ar AS „RTS BALTIC" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 30.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 10.marta līdz 22.decembrim (audita termiņā neieskaitot laika posmu no 2015.gada 29.maija līdz 2.jūnijam un no 4.jūnija līdz 21.septembrim) veica AS „RTS BALTIC" (turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) auditu par 2014.gada oktobri–decembri.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2015.gada 22.decembra lēmumu Nr.30.2-23.13/10666 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.1) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 3493,89 *euro*, soda nauda 1048,17 *euro*, nokavējuma nauda 85,6 *euro*, IIN 5161,59 *euro*, soda nauda 1548,48 *euro,* nokavējuma nauda 195,05 *euro*, VSAOI 8191,76 *euro*, soda nauda 2457,55 *euro*, nokavējuma nauda 218,38 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 136 154,3 *euro* un aprēķināta soda nauda 40 846,29 *euro* apmērā.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam Nr.1, pieteicēja to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram. Ar dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 21.aprīļa lēmumu Nr.30.2?22.8/2865 (turpmāk – lēmums Nr.1) sākotnējais lēmums Nr.1 atstāts negrozīts. Dienests nav atzinis pieteicējas 2014.gada oktobrī – decembrī deklarētos darījumus ar AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (iepriekš AS RTS Transports Baltic), jo darījumi ar tiem nav faktiski notikuši, bet noformēti tikai dokumenti, lai attiecīgo darījumu rezultātā gūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā, par ko pieteicēja nevarēja nezināt, kā arī dienests secināja, ka starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām, ar kurām AS „PAGASTIŅI" bija noslēgusi līgumus par pakalpojumu sniegšanu, ir konstatējama darba tiesisko attiecību esība, fiziskām personām izmaksātais ienākums uzskatāms par pieteicējas darba ņēmēju ienākumiem, kas apliekams ar IIN un VSAOI.

[2] Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 19.maija līdz 22.decembrim (audita termiņā neieskaitot laika posmu no 2015.gada 27.jūnija līdz 16.septembrim) veica pieteicējai PVN, IIN un VSAOI auditu par 2015.gada janvāri–martu.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2015.gada 22.decembra lēmumu Nr.30.2-23.13/10667 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.2) nolemts pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināt PVN 12 020,1 *euro*, soda naudu 3606,03 *euro* un nokavējuma naudu 174,29 *euro*, IIN 21 137,31 *euro*, soda naudu 828,37 *euro* un nokavējuma naudu 6341,2 *euro*, VSAOI 35 004,59 *euro*, soda naudu 10 501,42 *euro* un nokavējuma naudu 1010,34 *euro*, kā arī samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par 51 746,55 *euro* un saistībā ar to aprēķināt soda naudu 15 523,98 *euro.*

Ar dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 28.aprīļa lēmumu Nr.30.2?22.13/3052 (turpmāk – lēmums Nr.2) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Dienests nav atzinis pieteicējas 2015.gada 2015.gada janvārī–martā deklarētos darījumus ar AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", jo darījumi ar tiem nav faktiski notikuši, bet noformēti tikai

dokumenti, lai attiecīgo darījumu rezultātā gūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā, par ko pieteicēja nevarēja nezināt, kā arī dienests secināja, ka starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām, ar kurām AS „PAGASTIŅI" bija noslēgusi līgumus par pakalpojumu sniegšanu, ir konstatējama darba tiesisko attiecību esība, fiziskām personām izmaksātais ienākums uzskatāms par pieteicējas darba ņēmēju ienākumiem, kas apliekams ar IIN un VSAOI.

[3] Nepiekrītot lēmumam Nr.1 un lēmumam Nr.2, pieteicēja tos pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot tos atcelt.

Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 19.jūlija lēmumu administratīvās lietas apvienotas vienā tiesvedībā.

Pieteicējas pieteikumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Attiecībā par lēmumu Nr.1 pieteicēja norāda, ka dienests nepamatoti atsaucies uz AS „PAGASTIŅI" darījumu partneriem veiktajiem auditiem, jo pēc tās rīcībā esošās informācijas visi lēmumi par audita rezultātiem ir apstrīdēti un nav stājušies spēkā, kā arī pieteicēja šajās audita procedūrās nav piedalījusies. Auditā nav vērtēts jautājums par to, kāda veida pakalpojumus AS „PAGASTIŅI" sniegusi, izmantojot pašnodarbināto personu pakalpojumus. Nevienā no audita sadaļas „Nodokļu auditā konstatēto pārkāpumu apraksti" punktiem nav aprakstīts, kā izpaudusies pieteicējas prettiesiskā rīcība un nav detalizēti norādīts, kā izpaužas darījumu neesība – lēmumā ir ietvertas tikai vispārīgas standartfrāzes, bet nav norādīti konkrēti fakti vai pierādījumi, ka pakalpojumi nav saņemti.

[3.2] Nepamatots ir dienesta secinājums, ka pieteicējai nav sniegti telpu un darba vietu nomas pakalpojumi. Dienests šādu secinājumu ir balstījis uz cita uzņēmuma audita rezultātiem. Nav nozīmes īpašuma tiesību esībai kā priekšnoteikumam, lai uzņēmumam rastos tiesības uz iespēju iznomāt telpas.

Būtisks ir fakts, ka AS „PAGASTIŅI" bija iespēja un tiesības rīkoties ar nekustamo īpašumu, pamatojoties uz noslēgtajām vienošanām, nevis īpašuma tiesību korroborācijas fakts zemesgrāmatā. Telpu izmantošana un noma ir pārbaudāms fakts, kas apstiprinājies arī audita laikā, jo telpas tiek izmantotas un lietotas uz nomas līguma pamata. Dienestam nav tiesības prasīt, lai uzņēmums slēdz darījumus tikai tādā veidā un formā, kas varētu palielināt maksājamos nodokļus budžetā, proti, nodokļu maksātājam ir tiesības pašam izlemt, kādā veidā un ar ko slēgt darījumus, kā organizēt ienākumu gūšanu un likumīgā veidā arī risināt jautājumus par tādu uzņēmējdarbības struktūras veidošanu, kuras rezultātā būtu iespējams arī samazināt budžetā maksājamo nodokļu summu. Dienests nevar piespiest nodokļu maksātāju uzņēmējdarbību organizēt tā, lai būtu maksimāls nodokļu slogs. Konkrētajā gadījumā nav notikusi dokumentu formāla noformēšana – visi darījumi ir reāli notikuši un pārbaudāmi.

[3.3] Nepamatots ir arī dienesta secinājums, ka nav noticis franšīzes līgumā norādītais darījums. Pieteicējas pārstāvis /pers. F/ ir sniedzis detalizētu informāciju par franšīzes līgumu un tajā ietvertajiem pakalpojumiem. Tas, ka dienestu neapmierina noslēgtā līguma forma, nenozīmē, ka darījums nav noticis. Dienestam nav tiesību izvērtēt, vai, noslēdzot līgumu, darījuma puses ir izvēlējušās juridiski pareizo formu, proti, pat ja līgums neatbilstu franšīzes līguma definīcijai, pakalpojums tik un tā ir sniegts. Dienesta amatpersonām audita laikā tika piedāvāta iespēja iepazīties ar pakalpojumiem, kas tiek nodrošināti franšīzes līguma ietvaros, t.i., pieslēgties datubāzēm un programmām, lai redzētu, kā šīs sistēmas darbojas reālajā dzīvē. Šī informācija ir uzskatāma par komercnoslēpumu un nekādi dokumenti saistībā ar franšīzes būtību netiek izpausti nevienai trešajai personai. Konkrētajā gadījumā ir gan dokumenti, kas apliecina franšīzes esamību, gan arī dabā esoša sistēma, kuras darbību var pārbaudīt.

[3.4] Dienesta atsaukšanās uz AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" auditā izdarītajiem secinājumiem nevar kalpot par pamatojumu citam administratīvajam aktam, jo tas nav stājies spēkā un ir apstrīdēts arī tiesā.

Dienests ir saņēmis informāciju no citu valstu nodokļu administrācijām, kurā tiek apliecināta darījumu esība – netiek noliegts fakts, ka veikti pasūtījumi un veikta arī samaksa. Dienesta galvenais iebildums ir nevis pasūtījumu neesība, bet gan tas, ka pēc dienesta amatpersonu domām pasūtījums bija jāveic citām personām vai no citiem e-pastiem, jo, piemēram, dienests norāda, ka e-pasts rts.lv var būt gan AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", gan AS „RTS BALTIC". Uz šādiem pamatiem balstīts administratīvais akts ir uzskatāms par patvaļīgu un apzināti kaitniecisku.

[3.5] Dienesta izdarītie secinājumi, ka AS „PAGASTIŅI" darbu izpildītāji (pašnodarbinātās personas) ir uzskatāmi par pieteicējas darbiniekiem, ir nepamatots. Šīm personām ir bijušas līgumattiecības ar AS „PAGASTIŅI", tādējādi, ja dienests uzskata, ka šīs personas ir bijuši algoti darbinieki, tad jebkāda veida sankcijas ir iespējamas tikai un vienīgi pret AS „PAGASTIŅI", nevis pieteicēju, jo tieši ar AS „PAGASTIŅI" ir noslēgti līgumi pašnodarbinātajām personām. Audita lēmums tiešā veidā skar visas pašnodarbinātās personas, taču šīs personas nav tikušas pieaicinātas administratīvajā procesā un nav tajā piedalījušās.

Dienestam neviens normatīvais akts nepiešķir tiesības kontrolēt darba tiesiskās attiecības un izlemt jautājumu par darba līguma tiesisko attiecību esību, jo tā ir Valsts darba inspekcijas kompetence. Dienests ir ignorējis pašnodarbināto personu paskaidrojumus par to, ka darbu izpildē izmantota AS „PAGASTIŅI" tehnika, aprīkojums u.tml., kas tieši pierāda, ka uzņēmuma līguma attiecības pastāv starp AS „PAGASTIŅI" un pašnodarbinātajām personām.

[3.6] Pieteikumā par lēmumu Nr.2 pieteicējas argumenti sakrīt ar pieteikumā par lēmumu Nr.1 minētajiem argumentiem. Papildus pieteicēja norādījusi, ka audita lēmums pieteicējai par periodu no 2014.gada oktobra līdz decembrim nav stājies spēkā, tādējādi atsaukšanās uz audita secinājumiem, kas nav stājušies spēkā, nevar kalpot par pamatojumu citam administratīvajam aktam.

Dienests nav analizējis un vērtējis uzņēmuma pārstāvja /pers. F/ sniegtos paskaidrojumus par darījumiem ar AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" un to ekonomisko pamatojumu. Dienesta kompetencē neietilpst uzņēmuma biznesa izvērtēšana, proti, tam nav tiesības izlemt, kā un kādā veidā uzņēmumam gūt peļņu un izvērtēt jautājumu par to, vai katrs

konkrētais darījums ir bijis veiksmīgs vai nē.

Tāpat nepamatots ir dienests secinājumus, ka starp fiziskām personām (saimnieciskās darbības veicējiem) un pieteicēju ir konstatējamas darba devēja un darba ņēmēju attiecības. Tie ir AS „PAGASTIŅI" darbu izpildītāji (pašnodarbinātas personas), kuru paskaidrojumus dienests ir ignorējis.

[4] Administratīvā rajona tiesas ar 2018.gada 30.janvāra spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumus. Tiesa spriedumu pamatoja ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa, atsaucoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, norādīja, ka priekšnodoklis atskaitāms, ja abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti ar PVN apliekamo personu reģistrā, ja ir izrakstīts un saņemts atbilstošs nodokļa rēķins, ja ir saņemtas nodokļa rēķinā norādītās preces un pakalpojumi no nodokļa rēķinā norādītās apliekamās personas, un ja šīs preces un pakalpojumi izmantoti nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Turklāt nodokļa rēķinam iepriekš minētā likuma izpratnē ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

Augstākā tiesa līdzšinējā judikatūrā ir norādījusi, ka, pirmkārt, jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2009.gada 23.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-53/2009 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu, 2013.gada 1.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-428/2013 7.punktu)*. Arī atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, darījumam ir jābūt faktiski notikušam. Lai kādu darbību vērtētu par saimniecisku darbību, ir jāņem vērā saimnieciskās realitātes princips. It īpaši tas ir pamata kritērijs, lai piemērotu PVN sistēmu *(sk., piemēram, 1997.gada 20.februāra sprieduma lietā Nr.C-260/95 „Commisioners of Customs and Excise pret DFD.S A/S" 23.punktu, 2007.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.C-73/06 „Planzer Luxcinhourg" 43.punktu*).

[4.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „c" un „f" apakšpunkts noteic, ka saistītās personas ir divas vai vairākas fiziskās vai juridiskās personas vai ar līgumu saistīta šādu personu grupa, vai šādu personu vai grupas pārstāvji, ja: 1) vairāk nekā 50 procenti no pamatkapitāla vai komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības daļu vērtības katrā no šīm divām vai vairākām komercsabiedrībām vai kooperatīvajām sabiedrībām pieder vai ar līgumu vai citādi ir nodrošināta izšķiroša ietekme šajās divās vai vairākās komercsabiedrībās vai kooperatīvajās sabiedrībās (ir balsu vairākums) vienai un tai pašai personai un šīs personas radiniekiem līdz trešajai pakāpei vai šīs personas laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei (*„c" apakšpunkts*); 2) vienai un tai pašai personai vai vienām un tām pašām personām ir balsu vairākums šo komercsabiedrību vai kooperatīvo sabiedrību valdēs (izpildinstitūcijās) (*„f" apakšpunkts*).

Saskaņā ar Uzņēmumu reģistra datiem: 1) pieteicēja komercreģistrā reģistrēta 2014.gada 1.septembrī. Akciju sabiedrības dibinātāji ir /pers. F/, kuram pieder 64 pamatkapitāla akcijas, un /pers. H/, kuram pieder 36 pamatkapitāla akcijas;

2) /pers. H/ ir (bija) pieteicējas valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2014.gada 1.septembra līdz 2015.gada 13.augustam), kā arī valdes loceklis AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 19.novembra līdz 2014.gada 5.decembrim), AS „PAGASTIŅI" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 21.novembra līdz 2015.gada 29.aprīlim), AS „MAHE PLUS" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 15.septembra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „MAHE" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 16.janvāra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „Mežirbe" (no 2017.gada 3.novembra – AS „RTS BALTIC OU") (pilnvaru termiņš no 2013.gada 14.decembra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „BALTIC FUNDING" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 7.novembra) un AS „HOLDEX" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 21.novembra līdz 2015.gada 17.aprīlim);

3) /pers. F/ ir (bija) valdes loceklis AS „MAHE PLUS" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 15.septembra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „HOLDEX" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 12.novembra līdz 2014.gada 21.novembrim), AS „Mežirbe" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 14.decembra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „MAHE" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 16.janvāra līdz 2015.gada 2.aprīlim), AS „PAGASTIŅI" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 21.novembra līdz 2015.gada 29.aprīlim), AS „BALTIC FUNDING" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 7.novembra līdz 2015. gada 19.augustam), AS „FUNDING AGENCY" (pilnvaru termiņš no 2014.gada 16.janvāra līdz 2015.gada 25.martam) un pieteicējas prokūrists (no 2015.gada 13.augusta), AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (pilnvaru termiņš no 2008.gada 12.novembra līdz 2013.gada 19.novembrim, no 2014.gada 5.decembra līdz 2015.gada 17.aprīlim kā padomes priekšsēdētājs), AS „Mežirbe" (pilnvaru termiņš no 2015.gada 16.jūlija, pirms tam, no 2015.gada 2.aprīļa līdz 17.aprīlim kā padomes priekšsēdētājs), AS „PAGASTIŅI" (pilnvaru termiņš no 2013.gada 21.novembra līdz 2015.gada 29.aprīlim);

4) /pers. J/ (/pers. F/ māte), /pers. K/ un /pers. L/ bija vienlaikus AS „RTS BALTIC", AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", AS „PAGASTIŅI", AS „Mežirbe", AS „MAHE PLUS", AS „MAHE", AS „HOLDEX" padomes locekļi;

5) /pers. M/ (/pers. F/ tēvocis un /pers. J/ brālis) ir AS „LC MĀRUPE" valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2015.gada 13.marta), AS „MAHE PLUS" valdes loceklis (no 2015.gada 2.aprīļa līdz 29.jūlijam, pirms tam, no 2014.gada 15.septembra kā padomes loceklis), AS „MAHE" valdes loceklis (no 2015.gada 2.aprīļa līdz 30.jūlijam, pirms tam, no 2014.gada 16.janvāra kā padomes loceklis), AS „Mežirbe" valdes loceklis (no 2015.gada 2.aprīļa līdz 29.jūlijam, pirms tam, no 2013.gada 14.decembra kā padomes loceklis), AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" valdes loceklis (no 2014.gada 5.decembra līdz 2015.gada 30.jūlijam, pirms tam, no 2013.gada 19.novembra līdz 2014.gada 29.augustam kā padomes loceklis), AS „PAGASTIŅI" padomes loceklis (no 2013.gada 21.novembra līdz 2016.gada 18.janvārim);

6) /pers. N/ ir valdes loceklis AS „HOLDEX” (pilnvaru termiņš no 2014.gada 21.novembra līdz 2015.gada 30.jūlijam), SIA „ELIESE” (no 2013.gada 19.novembra līdz 2015.gada 31.jūlijam), AS „PAGASTIŅI” (no 2015.gada 29.aprīļa).

Novērtējot šos apstākļus, tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka pieteicējas deklarētie darījuma partneri (AS „PAGASTIŅI” un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”), kā arī to tālāk deklarētie darījumu partneri (AS „MAHE PLUS”, AS „BALTIC FUNDING”, AS „Mežirbe”, AS „MAHE”, AS „HOLDEX” (līdz 2014.gada 12.decembrim – AS „RTS HOLDING”), AS „FUNDING AGENCY”, SIA „ELIESE”) ir saistītie uzņēmumi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta „c” un „f” apakšpunkta izpratnē. Turklāt šo uzņēmumu saistību apstiprina arī tas, ka: 1) pieteicējas juridiskā adrese no 2014.gada 1.septembra līdz 2015.gada 20.novembrim bija reģistrēta „Mežirbes”, Mārupes novadā. Šī adrese bija (ir) juridiskā adrese arī AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS” (no 2013.gada 4.februāra līdz 2014.gada 5.decembrim), AS „BALTIC FUNDING” (no 2014.gada 7.novembra līdz 2015.gada 17.novembrim), AS „MAHE PLUS” (no 2014.gada 15.septembra līdz 2016.gada 25.janvārim) un AS „LC MĀRUPE”; 2) saskaņā ar Uzņēmumu reģistra datiem nekustamā īpašuma īpašnieces AS „Mežirbe” 2014.gada 25.augusta piekrišanu reģistrēt pieteicējas juridisko adresi minētajā īpašumā parakstīja AS „Mežirbe” valdes locekļi /pers. F/ un /pers. H/; 3) pārbaudāmajā periodā Tērbatas ielā 14-2, Rīgā, savu juridisko adresi reģistrēja AS „PAGASTIŅI”, AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”, AS „HOLDEX”, AS „MAHE” un SIA „ELIESE”. Turklāt tieši šajā adresē notika dienesta amatpersonu iepazīstināšana ar pieteicējas un tās deklarēto darījumu partneru grāmatvedības dokumentiem, kurus uzrādīja pieteicējas prokūrists /pers. F/.

Kaut arī personu saistība pati par sevi nav pamats secinājumam par darījumu patiesiem mērķiem iespējamās nepamatotas nodokļu samazināšanas īstenošanai, tomēr šī saistība var būt pamats noteiktos apstākļos rasties šaubām par attiecīgo darījumu būtību un mērķiem. Tā kā iepriekš konstatētie apstākļi atvieglo atklātībai nezināmu vienošanos noslēgšanu, kā arī liecina par saskaņotu darbību iespējamību dokumentu noformēšanā par faktiski nenotikušiem darījumiem, dienests pamatoti vērtējis pieteicējas deklarēto darījumu ar AS „PAGASTIŅI” un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS” būtību.

[4.3] Pieteicēja 2014.gada novembra un decembra, kā arī 2015.gada janvāra, februāra un marta PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 117 088,65 *euro* (33 182,1 + 20 245,05 + 20 670,3 + 20 925,45 + 22 065,75) saskaņā ar AS „PAGASTIŅI” vārdā noformētajiem rēķiniem, kuros kā darījumu apraksti norādīta „Franšīze”, „Darba vietas noma”, „Kravu apstrāde” un „Noliktavas pakalpojumi” (*lietas 4.sējuma 72. – 81.lapa, 7.sējuma 4. – 26.lapa*).

Tiesa izvērtēja dienesta secinājuma, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar AS „PAGASTIŅI” faktiski nav notikuši, pamatotību.

[4.3.1] Kā apstiprinājumu darījumiem ar AS „PAGASTIŅI” pieteicēja iesniegusi 2014.gada 28.novembra (6 gab.) un 30.decembra (4 gab.), kā arī 2015.gada 12.janvāra, 30.janvāra (3 gab.), 12.februāra, 27.februāra (3 gab.), 20.marta un 31.marta (3 gab.) rēķinus Nr.P14/11/001, Nr.P14/11/04, Nr.P14/11/05, Nr.P14/11/06, Nr.P14/11/07, Nr.P14/11/08, Nr.P14/12/03, Nr.P14/12/04, Nr.P14/12/05, Nr.P14/12/06, Nr.P15/01/01, Nr.P15/01/03, Nr.P15/01/05, Nr.P15/01/06, Nr.P15/02/02, Nr.P15/02/03, Nr.P15/02/05, Nr.P15/01/11, Nr.P15/03/01, Nr.P15/03/03, Nr.P15/03/04 un Nr.P15/03/07 (*lietas 2.sējuma 114. – 123.lapa, 5.sējuma 203. – 214.lapa*); 2) 2014.gada 15.septembra līgumu Nr.15092014 par komercdarbību franšīzes ietvaros, saskaņā ar kuru AS „PAGASTIŅI” piešķir pieteicējai tiesības tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai par atlīdzību izmantot franšīzes devēja intelektuālo īpašumu *„know-how”* tehnoloģiju, tai skaitā: kravu uzskaites un autotransporta plānošanas sistēmu „TKU”; lietvedības, līgumu un rēķinu sistēmu „RATS”; kombinēto loģistikas sistēmu „RTS”; preču zīmes un logo „RTS” un „RTS BALTIC”; attālinātu piekļuvi datu uzkrāšanas un uzglabāšanas sistēmai „RTS”; domēnus rts.lv un rtsbaltic.lv, meilserveri. Atbilstoši līguma nosacījumiem pieteicēja maksā AS „PAGASTIŅI” atlīdzību par tiesībām izmantot franšīzi 50 000 *euro* apmērā (*lietas 2.sējuma 75.lapa*); 3) 2014.gada 22.septembra līgumus Nr.KR14-1 par kravu apstrādes pakalpojumiem un Nr.N14/1 par noliktavas pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 74.lapa un 5.sējuma 148.lapa*); 4) 2014.gada 1.novembra nomas līgumu Nr.011114/2 par darba vietas nomu (*lietas 2.sējuma 78.lapa*).

[4.3.3] Novērtējot pieteicējas iesniegtos rēķinus, tiesa konstatēja, ka tajos kā darījuma apraksts ir norādīts „Franšīze”, „Darba vietas noma”, „Kravu apstrāde” un „Noliktavas pakalpojumi”. Rēķinos ir atzīme, ka tie sagatavoti elektroniski un ir derīgi bez paraksta, savukārt 2014.gada 28.novembra un 30.decembra rēķinu augšējā labajā stūrī redzams arī paraksts un paraksta atšifrējums – /pers. H/. Rēķini izrakstīti saskaņā ar līgumiem Nr.15092014 (franšīze 10/2014, 11/2014, 12/2014), Nr.011114/2 (darba vietas noma 11/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015 un 03/2015), Nr.KR14-1 (kravu apstrāde 10/2014, 11/2014 un 12/2014), Nr.N14/1 (noliktavas pakalpojumi 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015 un 03/2015) un Nr.30/12/2014 (kravu apstrāde un dokumentu dublikātu izgatavošana 01/2015 (2 gab.), 02/2015 (2 gab.) un 03/2015).

Tātad šajos rēķinos nav norādīta konkrēta pakalpojumus raksturojošā informācija, tādēļ tie vērtējami kopā ar rēķinos minētajiem līgumiem, saskaņā ar kuriem tie izrakstīti. Kaut arī rēķinos ir atsauce uz pieciem līgumiem, tomēr vienu no tiem, proti, līgumu Nr.30/12/2014 pieteicēja tā arī nav iesniegusi. Turklāt rēķinos ir norādīts, ka tie sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta, tātad nav konstatējams to izsniedzējs.

[43.3.4] Novērtējot pieteicējas iesniegto 2014.gada 15.septembra līgumu Nr.15092014 par komercdarbību franšīzes ietvaros, tiesa secināja, ka AS „PAGASTIŅI” nodod franšīzi pieteicējai, savukārt līguma priekšmeta nosacījumos norādīts, ka nodotās preču zīmes nosaukums un logo ir „RTS” un „RTS BALTIC”. Tā kā franšīzes darbība ir uzņēmējdarbības organizēšanas modelis, kad franšīzes devējs par noteiktu samaksu nodod franšīzes ņēmējam tiesības izmantot savu radīto uzņēmējdarbības sistēmu, uzkrāto *„know-how”* (praktisko pieredzi un zināšanas) un uzņēmējdarbības atšķirības zīmi (Komerclikuma 474.pants), noslēgtais līgums neatbilst franšīzes būtībai, jo pieteicēja neizmanto AS „PAGASTIŅI” nosaukumu un biznesa modeli. Lietā nav iesniegti dokumenti, kas norādītu uz to, ka pieteicējas, AS „PAGASTIŅI” vai tās

deklarēto darījumu partneru rīcībā ir visi dokumenti (instrukcijas, atļaujas, licences, tehniskie noteikumi, apraksti u.c.), kas nepieciešami franšīzes izmantošanai atbilstoši franšīzes līgumam un, ka franšīzes līgumā norādīto intelektuālā īpašuma tiesību un preču zīmju īpašnieks ir AS „PAGASTIŅI" vai tās darījumu partneri. Patentu valdes mājaslapā (https://www.lrpv.gov.lv) nav konstatējama informācija par reģistrētām preču zīmēm „RTS" vai „RTS BALTIC", kuru īpašnieks būtu AS „PAGASTIŅI" vai kāds cits sabiedrības tālāk deklarētais darījumu partneris (SIA „ELIESE", AS „HOLDEX", AS „MAHE PLUS", AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" vai AS „BALTIC FUNDING"). Turklāt preču zīme „RTS BALTIC" Patentu valdē vispār nav reģistrēta, savukārt preču zīme „RTS" reģistrēta 1998.gada 20.februārī (īpašnieks BAXTER INTERNATIONAL INC.), bet vēlāk izslēgta no reģistra.

[4.3.5] Novērtējot pieteicējas iesniegtos 2014.gada 22.septembra līgumus Nr.KR14-1 un Nr.N14/1 par kravu apstrādes un noliktavas pakalpojumiem, tiesa secināja, ka tie noformēti pēc vienas formas un to nosacījumi ir identiski, proti, līgumu 2.punkts nosaka izpildītājam sniegt pakalpojumus, kurus tas saņem darba uzdevumu veidā no pasūtītāja, veikt darbus kvalitatīvi, noteiktajos termiņos, atbilstoši pasūtītāja prasībām, savukārt pasūtītājam – veikt apmaksu 30 dienu laikā par kvalitatīvi veikto darbu, saskaņā ar abpusēji parakstītiem aktiem. Taču līgumos nav noteiktas kvalitātes prasības, konkrētu darbu izpildes termiņi un pasūtītāja prasības (ir noteikts tikai līguma darbības laiks).

Tātad līgumi satur vispārīga rakstura informāciju par veicamajiem darbiem, tajos nav norādes uz to gala rezultātu. Lai gan līgumos ir norādīta mēneša atlīdzība, tomēr nav konstatējams, kā tā noteikta. Līgumos nav norādīts, kādi konkrēti tehniskie līdzekļi tiks izmantoti kravu apstrādes un noliktavas pakalpojumu veikšanai, nav atrunātas darbaspēka izmaksas. No līgumu nosacījumiem nav iespējams arī noteikt, kā nolīgtie darbi tiks pieņemti, kādos termiņos, kādā apjomā, jo darbu pieņemšanas-nodošanas kārtība līgumos nav atrunāta. Turklāt pieteicēja nav iesniegusi dokumentus (pieņemšanas-nodošanas aktus), kuri ļautu identificēt sniegto pakalpojumu apjomu un konstatēt pasūtīto darbu izpildi.

Tā kā līgumos norādītie pakalpojumi ir vispārīgi, bet tajos ir noteikts, ka pakalpojumi sniedzami saskaņā ar pasūtījumiem, tad pakalpojumu pasūtījumi uzskatāmi par būtisku konkrēto pakalpojumu piegādes darījumu sastāvdaļu. Tomēr pieteicēja tā arī nav iesniegusi darba uzdevumus par kravu apstrādes un noliktavas pakalpojumiem, kas liecina par pasūtījumu neesību vispār. Savukārt būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana līgumā rada pamatotas šaubas par to formēšanu faktiski notikušu darījumu ietvaros un papildus liecina par darījumu simulatīvo raksturu. Turklāt šajā gadījumā vērā ņemams arī tas apstāklis, ka strīdus rēķinos ir norādīta atsauce uz līgumu, kuru pieteicēja nav iesniegusi.

[4.3.6] Līdzīgi vērtējams arī pieteicējas iesniegtais 2014.gada 1.novembra nomas līgums Nr.011114/2, kas satur vispārīga rakstura informāciju par vienu darba vietu, kas aprīkota ar darba galdu, krēslu, datoru, telefonu un citiem biroja darbam nepieciešamiem priekšmetiem, tomēr tajā nav norādīta ne konkrēta vieta loģistikas centrā „Mežirbes", kurā šī darba vieta atradīsies, ne laiks, kādā šī vieta tiks izmantota, ne arī pamatojums darba vietas nomas maksas noteikšanai 100 *euro* mēnesī. Turklāt nav identificējama darba vietas „Mežirbes", Mārupes novadā, saistība ar AS „PAGASTIŅI", jo šajā adresē nav reģistrēta AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības vieta.

Pieteicējas pilnvarotā persona /pers. F/ 2015.gada 10.februāra e-pastā, atbildot uz dienesta jautājumiem, kas šajā darba vietā strādā un kas tajā tiek darīts, paskaidroja, ka darba vieta nomāta valdes loceklim /pers. H/ (*lietas 7.sējuma 95.lapa*). Savukārt atbilstoši Zemesgrāmatas informācijai nekustamā īpašuma (zemes gabala 2,56 ha un divām jaunbūvēm) „Mežirbes", Mārupes novadā, īpašniece ir AS „Mežirbe". Lietā ir AS „Mežirbe" amatpersonu /pers. H/ un /pers. F/ 2014.gada 25.augusta piekrišana pieteicējas juridiskās adreses reģistrācijai adresē „Mežirbes", Mārupes novadā.

Tādējādi apstākļos, kad /pers. H/ pārstāv gan pieteicēju, gan AS „Mežirbe", gan arī AS „PAGASTIŅI", kā arī to, ka „Mežirbes" Mārupes novadā, kā juridisko adresi reģistrēja pieteicēja (arī AS „MAHE PLUS" un AS „BALTIC FUNDING", kurās /pers. H/ reģistrēts kā amatpersona), darba vietas nomai kā atsevišķam pakalpojumam nav ekonomiskā pamatojuma. Turklāt darba vietas nomas pakalpojuma esību apšauba arī konkrētajā lietā konstatētais 2014.gada 24.oktobra nekustamā īpašuma pirkuma līgums un 2014.gada 29.decembra pavadzīme (*lietas 5.sējuma 145.lapa*), no kuriem secināms, ka nekustamā īpašuma īpašniece AS „Mežirbe" (pārstāv amatpersonas /pers. H/ un /pers. F/) pārdod saistītam uzņēmumam AS „MAHE PLUS" (pārstāv amatpersonas /pers. H/ un /pers. F/) nekustamo īpašumu – zemes gabalu un jaunbūves „Mežirbes", Mārupes novadā, un veica avansa maksājumus, taču Zemesgrāmatā izmaiņas vai ierakstu par noformēto līgumu neveica. Minēto pirkuma līgumu starp AS „Mežirbe" un AS „MAHE PLUS" atcēla ar 2015.gada 19.marta noformēto atcēlējlīgumu (*lietas 5.sējuma 150.lapa*).

Vienlaikus lietā konstatējams arī 2014.gada 1.novembra līgums, kas noslēgts starp AS „MAHE PLUS" (kā iznomātājs, kuru pārstāv amatpersonas /pers. H/ un /pers. F/) un AS „PAGASTIŅI" (kā nomnieks, kuru pārstāv amatpersonas /pers. H/ un /pers. F/) par loģistikas centra ēkas-noliktavas un tam pieguļošā zemes gabala 2,56 ha nomu AS „PAGASTIŅI" uzņēmējdarbības nodrošināšanai, t.sk., kā noliktavu. Līgums noteic, ka nomas priekšmets izmantojams tikai līgumā noteiktajiem mērķiem un izmantošana citām vajadzībām ar iznomātāju saskaņojama rakstiski (*lietas 5.sējuma 141.lapa*).

Tātad AS „PAGASTIŅI" par darba vietas nomu bija nepieciešama rakstiska saskaņošana ar AS „MAHE PLUS", savukārt nav konstatējama AS „MAHE PLUS" saistība ar nekustamo īpašumu „Mežirbes" Mārupes novads, jo atcelts pirkuma līgums. Turklāt starp nekustamā īpašuma īpašnieku AS „Mežirbe" un AS „MAHE PLUS" nav iesniegts dokumentārs apliecinājums par AS MAHE PLUS" atļauju veikt darbības ar nekustamo īpašumu.

Turklāt visus (četrus) iepriekš minētos līgumus atbilstoši paraksta atšifrējumiem AS „PAGASTIŅI" vārdā ir parakstījusi pilnvarotā persona – /pers. M/. Tomēr lietā šāda pilnvara nav iesniegta, tātad nav konstatējamas /pers. M/ pārstāvības un paraksta tiesības.

[4.3.7] Ņemot vērā iepriekš minēto apstākļu kopumu, tiesa secināja, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti ne tikai neļauj izprast tajos norādīto darījumu būtību (saturu) un identificēt tos, bet liecina par šo darījumu faktisko neesību un tajos

minēto uzņēmumu tiešu saistību un iespējām veikt saskaņotas darbības simulatīvu darījumu noformēšanā.

[4.4] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tie ir jāņem vērā, veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. – 43.punktu*).

Tādējādi dienests arī pamatoti turpinājis pieteicējas deklarēto darījumu ar AS „PAGASTIŅI" visaptverošu novērtējumu.

[4.4.1] Pieteicējas amatpersonas /pers. H/ 2015.gada 5.februāra paskaidrojumā norādīts, ka sabiedrība saimnieciskodarbību veica franšīzes ietvaros, izmantoja AS „PAGASTIŅI" kravu uzskaites un plānošanas datubāzes un programmas, īpaši izstrādātus sadarbības līgumus u.tml. labumus, kas būtiski uzlaboja tās konkurētspēju, jo bez franšīzes līguma plaša uzņēmējdarbība faktiski nebija iespējama un pašu spēkiem tās attīstība notiktu vairāku desmitu gadu garumā. Saimnieciskās darbības nodrošināšanai pieteicēja iepirka ārpakalpojumus (autopārvadājumu, prāmja pārvadājumu, noliktavas, grāmatvedības, datu ievades un apstrādes, muitas dokumentu noformēšanas pakalpojumus). Tāpat pieteicējas amatpersona arī paskaidroja, ka katrai kravai piešķīra unikālu kravas numuru, katram reisam – unikālu ekspedīcijas numuru, kurus uzrādīja grāmatvedības dokumentos, ieņēmumus un izdevumus grupēja pa reisiem, katram reisam dokumentus kārtoja atsevišķās mapēs, kas marķētas ar reisa numuru. Tomēr paskaidrojumā nav minēts, kādus tehniskos līdzekļus AS „PAGASTIŅI" ir izmantojusi pakalpojumu veikšanai, kas liek apšaubīt saimnieciskās darbības veikšanu (*lietas 5.sējuma 175.lapa*).

2015.gada 11.augusta paskaidrojumā /pers. H/ norādījis, ka AS „PAGASTIŅI" nodrošināja noliktavas pakalpojumus (kravu pieņemšanu, izsniegšanu, šķirošanu, grupēšanu, pārkraušanu un uzglabāšanu), kravu apstrādes pakalpojumus (klientu atrašanu, pasūtījumu pieņemšanu, datu ievadi, kravas loģistikas plānošanu un realizācijas izpildi, dokumentu noformēšanu), noslēgtie līgumi ļāva pieteicējai būtiski samazināt pakalpojuma izmaksas, uzlabot pakalpojuma kvalitāti un mazināt riskus saistībā ar pakalpojuma sniegšanu, pakalpojumu nodrošināja AS „PAGASTIŅI" vadītājs /pers. F/, krāvēji un noliktavas darbinieki /pers. S/, /pers. T/, /pers. U/, /pers. V/, /pers. Z/, kravu apstrādes veicēji /pers. A0/, /pers. AA/, /pers. AB/, /pers. AC/, /pers. AD/, /pers. AE/, /pers. AF/. AS „PAGASTIŅI" vadību veica /pers. F/, savukārt kontroles saglabāšanā un sniegto pakalpojumu kvalitātes, risku un izmaksu uzraudzībā AS „PAGASTIŅI" valdes locekļa pienākumus ar tiesībām pārstāvēt kopā ar /pers. F/, veica /pers. H/ pats. Ar visiem pakalpojumu sniedzējiem /pers. H/ bija personīgi pazīstams. Vienlaikus viņš paskaidroja, ka RTS franšīze noteica apgādes pakalpojumu iegādi no ārpakalpojumu sniedzējiem maksimāli efektīvas un neatkarīgas darbības nodrošināšanai, pašizmaksas samazināšanai un kvalitātes uzlabošanai. Tāpat /pers. H/ paskaidro, ka maksu par katru veiksmīgi piegādāto kravu noteica pusēm vienojoties, taču sākotnēji atsevišķi aprēķināto franšīzes maksu no 2015.gada iekļāva kravu apstrādes maksā (*lietas 5.sējuma 186.lapa*).

2015.gada 22.oktobrī dienests uz to brīdi jau pieteicējas bijušajai amatpersonai /pers. H/ nosūtīja vēstuli Nr.23.13/156461 ar lūgumu 2015.gada 3.novembrī ierasties sniegt paskaidrojumu. 2015.gada 3.novembrī ar dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmas (turpmāk – EDS) starpniecību /pers. H/ informējis, ka nevar ierasties dienestā sniegt paskaidrojumu, jo pilda valdes locekļa pienākumus Igaunijas uzņēmumā un lūdz nosūtīt visus interesējošos jautājumus uz e-pastu /elektroniskā pasta adrese/ (*lietas 5.sējuma 176. – 178.lapa*). 2015.gada 5.novembrī /pers. H/ nosūtīts atkārtots lūgums ierasties dienestā, norādot, ka viņš vienlaikus bijis vairāku savstarpēji saistītu darījumu partneru amatpersona un dienestam ir tiesības izvēlēties paskaidrojuma saņemšanas veidu (*lietas 2.sējuma 22.lapa*). Tomēr /pers. H/ arī otro uzaicinājumu ierasties dienestā atstāja bez ievērības. Savukārt 2015.gada 10.novembrī no e-pasta adreses /elektroniskā pasta adrese/ dienests saņēma /pers. F/ vārdā noformētu vēstuli, kurā norādīts, ka /pers. H/ nav saņēmis dienesta jautājumus un lūdz tos atsūtīt uz e-pastu /elektroniskā pasta adrese/ (*lietas 1.sējuma 197.lapa*).

Novērtējot /pers. H/ sniegtos paskaidrojumus, tiesa secināja, ka tajos nav norādīts ne par faktiskajiem pakalpojumu apjomiem, ne arī par izmantotajiem materiāltehniskajiem līdzekļiem. Turklāt maz ticams, ka faktiski notikušu darījumu ietvaros piegādātājs ar izpildītāju nebūtu saskaņojis savas vēlmes attiecībā uz pakalpojumu izpildi (proti, darbu apjomu, kvalitāti, sasniedzamos rezultātus u.tml.). No līgumu nosacījumiem izriet, ka AS „PAGASTIŅI" darbu izpildei izmantos savu darbaspēku, savu vai iznomāto inventāru un tehniku, bet pieteicējas amatpersona nenorādīja, kādā veidā ir pārliecinājusies par darījuma partnera nodrošinājumu ar darbaspēku un materiāltehniskiem resursiem. Lai gan /pers. H/ paskaidrojumā minēja noliktavas un kravu apstrādes darbinieku vārdus, uzvārdus, bet tie nav identificējami kā AS „PAGASTIŅI" darba ņēmēji. Saskaņā ar 2014.gada 15.septembra līguma Nr.15092014 nosacījumiem *„know-how"* tehnoloģija ietver sevī kravu uzskaites un autotransporta plānošanas sistēmas „TKU", lietvedības, līgumu un rēķinu sistēmas „RATS"; kombinēto loģistikas sistēmas „RTS"; preču zīmes un logo „RTS" un „RTS BALTIC" izmantošanu. Tomēr /pers. H/ (būdams vienlaikus arī AS „PAGASTIŅI" amatpersona), paskaidrojot, ka ir izmantota AS „PAGASTIŅI" *„know-how"* tehnoloģija kravu uzskaitē, plānošanā, attiecībās ar klientiem, nenorādīja, kādā veidā minētā tehnoloģija ir iegūta AS „PAGASTIŅI" rīcībā, no kā un kad, jo viņam, kā abu uzņēmumu amatpersonai, faktiski notikuša darījuma apstākļos bija par to jāzina.

Turklāt /pers. H/ vēlākā rīcība (2015.gada oktobris, novembris) un lietā konstatētie apstākļi (2015.gada 10.novembra e-pasts no adreses /elektroniskā pasta adrese/) liecina ne tikai par viņa izvairīšanos no paskaidrojumu par strīdus darījumiem sniegšanas klātienē dienestā, kas netieši norāda uz /pers. H/ nevēlēšanos sniegt dienestam informāciju vai arī nespēju dienesta amatpersonu klātbūtnē sniegt objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumiem, bet liecina arī par to, ka /pers. F/ kontrolē pieteicējas otrā akcionāra dienestam sniegto informāciju.

[4.4.2] Pieteicējas pilnvarotā persona un līdzīpašnieks /pers. F/ 2015.gada 10.februāra e-pastā paskaidroja, ka franšīze ir *„know-how"* tehnoloģijas, kas nepieciešamas pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai (ar norādi – skatīt

franšīzes līgumu) un, ka pēc ekonomiskās būtības franšīzes tehnoloģijas kalpo pieteicējai ražojamā, klientiem sniedzamā pakalpojumu nodrošināšanai (*lietas 7.sējuma 95.lapa*). Savukārt AS „PAGASTIŅI" amatpersonas /pers. N/ vārdā noformētajā 2015.gada 11.augusta paskaidrojumā ir apliecināta noliktavas un kravu apstrādes pakalpojumu sniegšana pieteicējai. Tāpat tajā norādīts, ka noliktavas pakalpojumos ietvēra kravas uzkraušanas un izkraušanas pakalpojumus, stāvlaukuma un piebraucamā laukuma izmantošanu transporta vajadzībām, noliktavas un biroja telpu izmantošanu, kravu uzglabāšanu un apsardzi loģistikas centrā „Mežirbes", Mārupes novadā. Savukārt kravu apstrādes pakalpojumus sniedza franšīzes RTS ietvaros, kas ietvēra pasūtījumu pieņemšanu, datu ievadi un apstrādi, dokumentu noformēšanu, komunikāciju ar klientiem, kravu uzkraušanas un izkraušanas organizēšanu, izmantojot precīzu „*know-how"* tehnoloģiju un uzņēmuma lietošanā esošās sistēmas kravu uzskaitei un plānošanai. Darbu rezultativitātes palielināšanai un pašizmaksas samazināšanai daļu no nepieciešamajiem pakalpojumiem iepirka kā ārpakalpojumus.

Novērtējot iepriekš minētos /pers. H/, /pers. N/ un /pers. F/ paskaidrojumos sniegto vispārīga rakstura informāciju, tiesa par pareizu atzina dienesta secinājumu, ka tā pamatota tikai ar strīdus dokumentos norādīto un rada pamatotas šaubas par deklarēto pakalpojumu faktisko esību. Ir pašsaprotami, ka reāla darījuma gadījumā tā dalībnieki sniedz detalizētāku darījuma norises apstākļu izklāstu ar niansētākām norādēm un faktu izklāstu (objektīvu un detalizētu pamatojumu sadarbības organizēšanai dokumentos norādītajā kārtībā, kā tika panākta vienošanās par darījumu nosacījumiem, kā notika to saskaņošana u.tml. darbības, kam neapšaubāmi bija jānotiek pirms attiecīgo pakalpojumu saņemšanas pakalpojumu cenas noteikšanā, kādus tehniskos līdzekļus AS „PAGASTIŅI" izmantoja pakalpojumu veikšanai, pakalpojuma apjomu, kvalitāti, sasniedzamos rezultātus u.tml.), kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams. Tāpat paskaidrojumi nesatur loģisku izskaidrojumu darījumu ekonomiskajam pamatojumam. Turklāt /pers. H/ paskaidrojumā sniegta pretrunīga informācija par kravu pārvadājumiem, jo AS „PAGASTIŅI" rēķinos nav norādīta informācija pa kravu reisiem, to unikālajiem numuriem, kā arī, ka noliktavas pakalpojumi ietver arī biroja telpu izmantošanu „Mežirbes", Mārupes novadā, kas ir pretrunā ar līgumā nolīgto un rēķinos norādīto par atsevišķas darba vietas nomu. No līgumu nosacījumiem izriet, ka AS „PAGASTIŅI" darbu izpildei izmantos savu darbaspēku, savu vai iznomāto inventāru un tehniku, bet pieteicējas amatpersonas vārdā sniegtajā paskaidrojumā nav norādīts, kādā veidā sabiedrība pārliecinājās par darījuma partnera nodrošinājumu ar darbaspēku un materiāltehniskiem resursiem. Lai gan /pers. H/ paskaidrojumā minēti noliktavas un kravu apstrādes darbinieku vārdi, uzvārdi, bet tie nav identificējami kā AS „Pagastiņi" darba ņēmēji.

Savukārt /pers. H/ un /pers. F/ (būdami vienlaikus pieteicējas un AS „PAGASTIŅI" amatpersonas), paskaidrojot, ka izmantoja AS „PAGASTIŅI" *„know-how"* tehnoloģijas, nenorādīja, kādā veidā minētā tehnoloģija ir iegūta AS „PAGASTIŅI" rīcībā, no kā un kad, jo tiem, kā abu uzņēmumu amatpersonām, faktiski notikuša darījuma apstākļos bija par to jāzina. Tātad konkrētajā lietā iztrūkst pašas pieteicējas konkrēta paskaidrojuma par darījumu norisi ar AS „PAGASTIŅI", amatpersonas nesniedz objektīvu, pamatotu skaidrojumu par noformēto darījumu norisi un apstākļiem, kas ļautu piešķirt tiem ticamību, gluži pretēji – papildus apliecina darījuma mākslīgo raksturu. Tāpat arī apstākļi, ka pieteicējas akcionāri (/pers. H/ un /pers. F/) vienlaikus veic AS „PAGASTIŅI" amatpersonu funkcijas, dokumentus no AS „PAGASTIŅI" puses parakstīja padomes loceklis /pers. M/, kuram ir radniecības attiecības ar /pers. F/, norāda uz personu saskaņoto darbību, kuras nolūks darījumus noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas valsts budžetā un iegūtu fiskālas priekšrocības uz PVN atmaksu no budžeta.

[4.4.3] Par pieteicējas deklarēto darījumu faktisko neesību liecina arī tas, ka nav konstatējama AS „PAGASTIŅI" faktiskā saimnieciskās darbības vieta, jo atbilstoši SIA „Regus Management Latvia" 2015.gada 2.jūlija skaidrojumam (*lietas 6.sējuma 7.lapa*), AS „PAGASTIŅI" juridisko adresi izmantoja tikai vēstuļu saņemšanai un organizēšanai, citas saimnieciskās darbības vietas sabiedrība nav reģistrējusi. AS „PAGASTIŅI" nav iesniegusi gada pārskatu par 2014.gadu, tātad nav konstatējama materiāltehnisko līdzekļu esība uz 2015.gada sākumu (strīdus darījumi uzrādīti kā veikti 2015.gada janvārī, februārī un martā), kurus izmantot strīdus pakalpojumu sniegšanā (datu ievadei un apstrādei, izmantoto tehniku kravu iekraušanā un izkraušanā, franšīzes līgumā norādīto sistēmas esība, nomātās darba vietas aprīkojuma esība, u.tml.). 2014.gada oktobrī AS „PAGASTIŅI" nav deklarējusi preču/pakalpojumu realizāciju, bet novembra un decembra PVN deklarācijās sabiedrība deklarējusi realizācijas darījumus tikai ar pieteicēju par kopējo darījumu vērtību 254 215 *euro* un PVN 53 385,15 *euro*, kas, savukārt, nesakrīt ar pieteicējas 2014.gada novembra un decembra PVN deklarāciju priekšnodoklī ar AS „PAGASTIŅI" deklarēto darījumu vērtību 254 415 *euro* un PVN 53 427,15 *euro*. Savukārt 2015.gada janvāra, februāra un marta PVN deklarācijās kā apliekamus realizācijas darījumus deklarējusi tikai ar pieteicēju (*lietas 4.sējuma 3. – 6.lapa, 5.sējuma 30. – 35.lapa*). AS „PAGASTIŅI" pamatdarbības veids ir sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana, nekustamā īpašuma pārvaldīšana par atlīdzību vai uz līguma pamata, dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, bet noslēgtajos līgumos norādītajam loģistikas centram nav saistības ar komercsabiedrības saimniecisko darbību, jo nekustamais īpašums ar tajā esošajām ēkām un pieguļošo zemi nav reģistrēts īpašumā, kā arī norādītajā adresē „Mežirbes", Mārupes novadā, nav reģistrēta komercsabiedrības juridiskā vai struktūrvienības adrese.

[4.4.4] AS „PAGASTIŅI" īpašumā strīda periodā bija reģistrēti transportlīdzekļi (divi kravas seglu vilcēji, viens vieglais plašlietojuma, viena puspiekabe transporta platforma, viena puspiekabe transporta kravas kaste, motorlaiva un ūdensmotocikls), taču, izvērtējot transportlīdzekļu reģistrācijas datus, tiesa konstatēja, ka minētajiem transportlīdzekļiem veikta īpašnieku pārreģistrācija saistīto uzņēmumu AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", SIA „ELIESE", AS „MAHE", AS „FUNDING AGENCY", Igaunijas uzņēmuma *RTS Autoveod OU* un /pers. H/ starpā, kas liecina tikai par pārreģistrācijas darbībām transportlīdzekļu reģistrācijas datos, taču faktiski transportlīdzekļi bija /pers. H/ un /pers. F/ rīcībā. Turklāt minētie transportlīdzekļi AS „PAGASTIŅI" īpašumā bija reģistrēti no 2014.gada novembra līdz 2015.gada aprīlim, tātad faktiski tikai strīdus darījumu periodā, kas liecina par saskaņotām darbībām simulatīvu darījumu noformēšanā (*lietas*

9.sējuma 55. – 58.lapa). Šo secinājumu pēc būtības apstiprinājis pats /pers. H/, kurš 2015.gada 16.jūlija paskaidrojumā norādījis, ka neatceras, vai AS „PAGASTIŅI" 2014.gadā piederēja transportlīdzekļi un kādām saimnieciskajām vajadzībām tos izmantoja (*lietas 2.sējuma 26.lapa*).

[4.4.5] Darba devēja ziņojumos par 2014.gada novembri AS „PAGASTIŅI" deklarēja vienu darba ņēmēju – amatpersonu /pers. F/, savukārt 2015.gada janvārī, februārī un martā – divus darba ņēmējus (amatpersonu /pers. F/ un būvuzraugu /pers. AI/) un tiem aprēķināto darba algu (*lietas 4.sējuma 7. un 8.lapa, 7.sējuma 27. – 29.lapa*). Tātad AS „PAGASTIŅI" rīcībā nebija darbaspēka resursu pakalpojumu nodrošināšanā.

[4.4.6] AS „PAGASTIŅI" nav reaģējusi uz vairākkārtīgiem dienesta aicinājumiem (*lietas 2.sējuma 9., 11., 53., 59., 61., 64., 67. un 69.lapa*) ar lūgumu iesniegt noformētos darījumu dokumentus, grāmatvedības reģistrus, samaksas dokumentus un paskaidrojumus par laika posmā no 2014.gada oktobra līdz 2015.gada martam deklarētajiem darījumiem ar pieteicēju. AS „PAGASTIŅI" aicinājumus atstāja bez ievērības, darījumu apliecinošos dokumentus un paskaidrojumus neiesniedza. Tātad uzņēmuma amatpersonas nav sasniedzamas tiesiskajās attiecībās ar valsti, kas dienestam, realizējot tiesības nodokļu administrēšanā, ne tikai liedz iegūt nepieciešamo informāciju, bet kārtējo reizi apliecina, ka AS „PAGASTIŅI" saimniecisko darbību faktiski neveic.

[4.4.7] Ņemot vērā minēto apstākļu kopumu, tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka izskatāmajā lietā AS „PAGASTIŅI" nav identificējama kā pastāvīga, organizatoriski neatkarīga saimnieciskā vienība, jo sabiedrībai nav darba ņēmēju, AS „PAGASTIŅI" un tās deklarētos darījumu partnerus pārstāv vienas un tās pašas, kā arī saistītās personas, nav zināma saimnieciskās darbības veikšanas vieta, sabiedrība nav deklarējusi materiālo un nemateriālo vērtību, krājumu esību. Tādējādi lietā esošā informācija par AS „PAGASTIŅI" nenorāda uz pieteicējas objektīvo pamatojumu darījumu partnera izvēlei. Turklāt, ņemot vērā uzņēmumu saistību, par AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības neesību pieteicēja nevarēja nezināt.

[4.5] Augstākā tiesa 2010.gada 5.jūlija spriedumā norādījusi, ka ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces. Jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz darījumiem ar tiešo darījumu partneri, gan pierādījumi, kas attiecas uz tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem. Turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā (*sk. Augstākās tiesas 2010.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-343/2010 8.punktu*). Lai varētu secināt, ka darījumu partneris ir tāds, kam nav bijis nolūka veikt reālu saimniecisko darbību (arī starpniecības jomā), bet gan, piemēram, nolūks izkrāpt no budžeta PVN, dienestam jāveic papildu pārbaudes, tostarp, jāizseko PVN deklarācijām un darījumiem, kas tajās fiksēti, lai noskaidrotu, kāds ir šo darījumu raksturs, vai pastāv darījumu ķēde un cik dalībnieku tajā piedalās, vai ir saskatāma PVN izkrāpšanas shēma (*sk. Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.A420506611 14.punktu un Augstākās tiesas 2014.gada 11.septembra lēmumu lietā Nr.SKA-522/2014*).

Tādējādi dienests ir pamatoti vērtējis pieteicējas deklarētā darījumu partnera AS „PAGASTIŅI" iespējas saņemt pakalpojumus no deklarētajiem darījumu partneriem. Pretējā gadījumā netiktu nodrošināta likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 2.punktā paredzētā nodokļu administrācijas pienākuma izpilde, proti, kontrolēt nodokļu, nodevu, kā arī citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību.

[4.6] 2014.gada novembra un decembra PVN deklarācijās AS „PAGASTIŅI" deklarēja darījumus ar AS „MAHE PLUS".

[4.6.1] Darījumi deklarēti, pamatojoties uz 2014.gada 28.novembrī un 30.decembrī AS „MAHE PLUS" vārdā noformētajiem rēķiniem, kuros kā darījumu apraksts norādīta: „Celtniecības un noliktavas tehnikas noma" un „Loģistikas centra noma" (*lietas 4.sējuma 4. un 5., 2.sējuma 134. – 139.lapa*). Tomēr no AS „MAHE PLUS" Nordea bankas konta izraksta par laika periodu no 2014.gada septembra līdz decembrim, tiesa konstatēja, ka AS „PAGASTIŅI" rēķinu apmaksu nav veikusi (*lietas 2.sējuma 160. – 164.lapa*).

Tāpat lietā nav iesniegts līgums par AS „MAHE PLUS" darba vietas iznomāšanu AS „PAGASTIŅI", līdz ar to nav identificējama AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētajos rēķinos, kuros pakalpojuma saņēmēja ir pieteicēja, norādīto pakalpojumu „Darba vietas noma" izcelsme. Turklāt lietā konstatējami 2014.gada 28.novembrī un 30.decembrī AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētie rēķini, kuros kā darījumu apraksts norādīta: „Darba vietas noma", bet pakalpojuma pircējs AS „MAHE PLUS" (*lietas 2.sējuma 134. un 137.lapa*). Saskaņā ar šiem rēķiniem darba vietas iznomātājs ir nevis AS „MAHE PLUS", bet gan AS „PAGASTIŅI", kas darba vietu vienlaicīgi nomājusi gan pieteicējai, gan arī AS „MAHE PLUS", turklāt šo rēķinu, kas noformēti vienā dienā ar pieteicējai izrakstītajiem, pamatojums ir identisks, attiecīgi 11/2014 un 12/2014 (*lietas 2.sējuma 115., 120., 134. un 137.lapa*).

[4.6.2] Lietā iesniegts AS „MAHE PLUS" 2014.gada 31.oktobrī ar AS „PAGASTIŅI" noformētais līgums Nr.14-10-01, saskaņā ar kuru AS „MAHE PLUS" nodod nomā AS „PAGASTIŅI" celtniecības un noliktavas tehniku, nomas priekšmetu kopējā vērtība 34 600 *euro*. Savukārt līgumam pievienotajā pielikumā Nr.1 ir uzrādīta dažāda tehnika (kopā 16 vienības). Uzrādīto līgumu un tā pielikumu no AS „PAGASTIŅI" un no AS „MAHE PLUS" puses parakstījuši šo komercsabiedrību valdes locekļi /pers. F/ un /pers. H/ (*lietas 2.sējuma 84. un 85.lapa*).

Tomēr, novērtējot šo līgumu un tā pielikumā norādīto tehniku, tiesa atzina, ka nav iespējams secināt, ka tā ir izmantota AS „PAGASTIŅI" darbu veikšanai pēc pieteicējas pasūtījuma, jo starp AS „PAGASTIŅI" un pieteicēju noformētajos dokumentos (līgumos un rēķinos) nav norādīti, kādi konkrēti tehniskie līdzekļi ir izmantoti noliktavas un kravu apstrādes pakalpojumu nodrošināšanai.

[4.6.3] Vienlaikus lietā ir vērtējams, vai AS „MAHE PLUS" rīcībā bija noliktavas tehnika, ko iznomāt AS

„PAGASTIŅI". 2014.gada oktobrī AS „MAHE PLUS" ir deklarējusi iegādes darījumus no AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX") atbilstoši 2014.gada 31.oktobrī noformētajiem rēķiniem (*lietas 4.sējuma 9. un 10.lapa*). AS „MAHE PLUS" auditā iesniegti AS „RTS HOLDING" vārdā 2014.gada 31.oktobrī noformētie rēķini par celtniecības un noliktavas tehnikas (16 vienības) iegādi, kā arī starp pusēm noformētie pieņemšanas-nodošanas akti, kuros uzrādītais pamatlīdzekļu (noliktavas un celtniecības tehnikas) nodošanas datums sakrīt ar rēķinu izrakstīšanas datumu (2014.gada 31.oktobris). Minētajos dokumentos kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta adrese „Mežirbes", Mārupes novadā (*lietas 2.sējuma 140. – 155.lapa, 9.sējuma 47. – 54.lapa*). Rēķinos norādīts, ka tie sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta, tātad nav konstatējams to izsniedzējs. Savukārt pieņemšanas-nodošanas aktus no AS „RTS HOLDING" puses parakstījis valdes loceklis /pers. F/, savukārt no AS „MAHE PLUS" puses – valdes locekļi /pers. F/ un /pers. H/.

AS „RTS HOLDING" vārdā 2014.gada 31.oktobrī noformētajos dokumentos (rēķinos, pieņemšanas-nodošanas aktos) kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta adrese „Mežirbes", Mārupes novadā, bet norādītajā adresē prece nevarēja uzrasties pati no sevis, tā bija no kaut kurienes jāatved. Konkrētajā gadījumā nav konstatējama preču pārvietošana. Turklāt minētajai adresei nav saistības ar AS „RTS HOLDING" saimnieciskās darbības vietu (kā juridiskā adrese tā bija reģistrēta līdz 2014.gada 1.septembrim, bet nebija reģistrēta kā sabiedrības struktūrvienības adrese). Tā kā noformētajos darījumos nav identificējama preču izsniegšanas vieta, tad nevar konstatēt preču izsniegšanas faktu tālākai nogādei norādītajam saņēmējam (AS „MAHE PLUS"). Turklāt AS „HOLDEX" (līdz 2014.gada 12.decembrim AS „RTS HOLDING") nav iesniegusi dienestā 2014.gada pārskatu, tādējādi neapliecinot saimnieciskās darbības, t.sk. preču piegādes darījumu ar AS „MAHE PLUS" veikšanu norādītajā periodā.

Apstāklis, ka AS „MAHE PLUS" deklarētie iegādes darījumi no AS „RTS HOLDING" ir simulatīvi (notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana), ir secināts dienesta veiktajā AS „MAHE PLUS" auditā (*lietas 3.sējuma 16. – 21.lapa*), kura lēmums ir gan apstrīdēts, gan arī pārsūdzēts (administratīvā lieta Nr.A420141516).

Tiesa atzina, ka dienests pamatoti apstrīdējis AS „HOLDEX" preču (noliktavas un celtniecības tehnikas) piegādes faktu rēķinos norādītajam preču saņēmējam AS „MAHE PLUS". Līdz ar to AS „MAHE PLUS" rīcībā nebija minētā tehnika, lai to iznomātu AS „PAGASTIŅI". Šo secinājumu pēc būtības apstiprina jau iepriekš minētais AS „MAHE PLUS" Nordea bankas konta izraksts par laika posmu no 2014.gada septembra līdz decembrim (AS „PAGASTIŅI" nav veikusi AS „MAHE PLUS" rēķinu apmaksu). Tātad secīgi arī AS „PAGASTIŅI" rīcībā nebija noliktavas iekārtu, lai tās tālāk iznomātu pieteicējai. Konstatēto apstākļu kopums liecina par to, ka noformēto celtniecības un noliktavu tehnikas atsavināšanas darījumu un minētās tehnikas nodošanu nomā (apakšnomā) mērķis bijis, izmantojot vairāku uzņēmumu (saistītu personu) savstarpēju vienošanos, radīt mākslīgu ķēdi, lai attiecīgo darījumu rezultātā gūtu fiskālas priekšrocības (priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības).

[4.6.4] Lietas materiālos atrodas starp AS „MAHE PLUS" (iznomātājs) un AS „PAGASTIŅI" (nomnieks) 2014.gada 1.novembrī noformētais līgums Nr.2014/11/01 par loģistikas centra (ēka-noliktavas ar platību 3007,5 m^2 un tai pieguļošā zemes gabala 2,56 ha) nodošanu AS „PAGASTIŅI" atlīdzības lietošanā (*lietas 2.sējuma 82. un 83.lapa*).

Vērtējot to, vai AS „MAHE PLUS" bija tiesības rīkoties ar minēto īpašumu, tiesa konstatēja, ka AS „MAHE PLUS" dibinātājs ir AS „RTS TRANSPORTS BALTIC", kurā par valdes locekli reģistrēts /pers. H/. Kā pamatdarbības veidu AS „MAHE PLUS" ir reģistrējusi automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšanu un ekspluatācijas līzingu, kas neatbilst noslēgto darījumu būtībai. AS „MAHE PLUS" nav iesniegusi dienestā ziņojumu par VSAOI no darba ņēmēju darba ienākumiem, IIN un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu par 2014.gada oktobri un novembri, tādējādi nedeklarējot darba ņēmēju esību minētajā periodā. 2014.gada decembrī ir deklarēts viens darba ņēmējs – valdes loceklis /pers. H/ (*lietas 4.sējuma 17.lapa*).

[4.6.5] 2014.gada novembrī un decembrī AS „MAHE PLUS" deklarēja darījumu ar AS „Mežirbe" saskaņā ar priekšapmaksas rēķiniem un 2014.gada 24.oktobra pirkuma līguma Nr.24112014/1 par nekustamo īpašumu „Mežirbes" (*lietas 4.sējuma 11. – 14., 2.sējuma 79. un 80., 128. – 133.lapa*).

Saskaņā ar ierakstu priekšapmaksas rēķinos, tie ir sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta, savukārt atbilstoši paraksta atšifrējumiem AS „MAHE PLUS" un AS „Mežirbe" 2014.gada 24.oktobra nekustamā īpašuma pirkuma līgumu parakstījuši šo akciju sabiedrību valdes locekļi /pers. H/ un /pers. F/. Šajā līgumā noteikts, ka AS „Mežirbe" atsavina nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā (kadastra numurs 8076 012 0249), kas sastāv no zemes gabala 2,56 ha platībā un jaunbūvēm, par 600 000 *euro* plus PVN 126 000 *euro* (līguma 1.1., 2.1., 3.1.apakšpunkts). Atbilstoši līguma nosacījumiem īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu tiek reģistrētas tikai pēc pilnīgas pirkuma maksas saņemšanas (līguma 3.3.apakšpunkts), savukārt pārdevējs (AS „Mežirbe") apņemas neveikt darbības, kas saistītas ar nekustamā īpašuma atsavināšanu, apgrūtināšanu ar lietu tiesībām, saistībām, hipotēkām un īpašnieka tiesību aprobežojumiem par labu citām personām. Vienlaikus konstatējams, ka līgumā nav atrunāts termiņš, kurā samaksa ir veicama pilnā apmērā (sk. līguma 3.4. un 3.2.apakšpunktu).

Savukārt atbilstoši Zemesgrāmatu datubāzes informācijai nekustamais īpašums „Mežirbes", Mārupes novadā, pieder: 1) no 2010.gada 15.jūnija AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " (no 2014.gada 8.decembra – AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS") (2010.gada 15.jūnija pirkuma līgums Nr.15062010, darījuma vērtība 102 000 *euro*); 2) no 2014.gada 24.februāra 9/10 daļas īpašniekam AS „Mežirbe" (2014.gada 24.februāra nekustamā īpašuma pirkuma līgums Nr.24022014, darījuma vērtība 135 000 *euro*); 3) no 2014.gada 11.marta 1/10 daļas īpašniekam AS „Mežirbe" (2014.gada 11.marta nekustamā īpašuma pirkuma līgums Nr.11032014, darījuma vērtība 15 000 *euro*); 4) no 2015.gada 20.marta AS „LC MĀRUPE" (2015.gada 20.marta nekustamā īpašuma pirkuma līgums Nr.20032015/1, darījuma vērtība 600 000 *euro*). Tātad atbilstoši

Zemesgrāmatas datiem nekustamais īpašums „Mežirbes", Mārupes novadā nav un nebija reģistrēts AS „MAHE PLUS" īpašumā. Līdz ar to komercsabiedrībai nebija arī tiesības rīkoties ar to, t.sk. nodot atlīdzības lietošanā AS „PAGASTIŅI" atbilstoši 2014.gada 1.novembra līgumam Nr.2014/11/01. Pamatojoties uz 2015.gada 20.marta līgumu, īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā, tiek noformētas AS „LC MĀRUPE", kuras valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2015.gada 13.marta) ir /pers. M/ (/pers. F/ tēvocis).

[4.6.6] 2015.gada 6.jūlijā dienestā saņemta Mārupes novada būvvaldes 2015.gada 3.jūlija vēstule Nr.13-7/077/15 ar informāciju par nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novadā, apbūvi (*lietas 2.sējuma 45. – 48.lapa*). Saskaņā ar šo informāciju Mārupes novada būvvalde 2013.gada 10.janvārī izsniegusi būvatļauju Nr.004/13 „Loģistikas centra jaunbūve īpašumā „Mežirbes"", kurā reģistrēts būvētājs (pasūtītājs) un būvuzņēmējs AS „RTS TRANSPORTS BALTIC ". 2014.gada 7.aprīlī veikta būvatļaujas pārreģistrācija un mainīts būvētājs (pasūtītājs) – AS „Mežirbe" un būvuzņēmējs SIA „ELIESE". Līdzīgi 2015.gada 15.jūnijā veikta vēl viena būvatļaujas pārreģistrācija un kā būvētājs (pasūtītājs) reģistrēta AS „LC MĀRUPE" un būvuzņēmējs AS „PAGASTIŅI". Būvuzraugs un darba aizsardzības koordinators būvatļaujā (t.sk. pēc pārreģistrācijas) ir /pers. AI/, būvdarbu vadītājs /pers. AJ/. Tāpat šajā informācijā norādīts, ka objekts „Loģistikas centra jaunbūve īpašumā „Mežirbes"" nav nodots ekspluatācijā. Objekta būvniecība tiek veikta pa kārtām. 2014.gada martā AS „Mežirbe" Mārupes novada būvvaldē iesniedza dokumentus objekta 1.kārtas (noliktavas) nodošanai ekspluatācijā. Tā kā nebija līdz galam pabeigti būvniecības darbi (fasāde bez apdares un noliktavas priekšlaukums bez asfaltbetona seguma), objekts netika pieņemts ekspluatācijā. Taču, tā kā bija noformēti visi nepieciešamie dokumenti (apliecinājumi no institūcijām, inventarizācijas lieta u.c), tika atļauts ekspluatēt pašu noliktavu ar nosacījumu, ka līdz 2015.gada septembrim tiks nodots ekspluatācijā viss komplekss.

Tātad arī no Mārupes novada būvvaldes sniegtās informācijas nav konstatējama AS „MAHE PLUS" dalība nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novadā, apbūvē.

[4.6.7] 2015.gada 27.janvārī AS „MAHE PLUS" amatpersona /pers. F/ dienestam paskaidroja, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgums noslēgts ar mērķi iegādāties loģistikas centru, kas sastāv no apbūves gabala. Jaunbūvēm ir aktuāla būvatļauja, kura derīga līdz 2016.gada 31.martam. Zeme un jaunbūves ir nedalāms nekustamais īpašums. Juridiski šis īpašums ir nelietots nekustamais īpašums. Faktiski loģistikas centrs tika pieņemts AS „MAHE PLUS" valdījumā ar 1.novembri un jau tiek iznomāts. Paskaidrojumam pievienota A4 formāta lapa, kurā ar roku veikta nekustamajā īpašumā izvietoto ēku shēma (*lietas 1.sējuma 198. un 199.lapa*).

2015.gada 5.februārī dienesta EDS saņemts AS „MAHE PLUS" amatpersonas /pers. F/ vārdā noformēts paskaidrojums, kurā papildus 2015.gada 27.janvāra paskaidrojumā minētajai informācijai norādīts, ka nekustamais īpašums jau tiekot iznomāts, kas veido pamatu ar PVN apliekamu darījumu veikšanai. Pēc pilnīgas nekustamā īpašuma apmaksas plānots to iekļaut uzņēmuma pamatlīdzekļu sastāvā (*lietas 1.sējuma 200. un 201.lapa*).

2015.gada 16.jūlijā paskaidrojumu sniedza AS „Mežirbe" valdes loceklis (no 2013.gada 14.decembra līdz 2015.gada 2.aprīlim) /pers. H/, kurā norādīja vispārīgu informāciju par AS „Mežirbe" saimniecisko darbību. Par darījumiem ar AS „MAHE PLUS" viņš sniedza atbildi, ka notikusi nekustamā īpašuma pārdošana. Atbilstoši paskaidrojumam AS „Mežirbe" grāmatvedības uzskaiti veica SIA „SORTED" (*lietas 2.sējuma 23. – 28.lapa*).

Tādējādi arī pamatots ir dienesta secinājums, ka no AS „MAHE PLUS" amatpersonas /pers. F/ un AS „Mežirbe" amatpersonas /pers. H/ paskaidrojumiem nav izsekojams AS „MAHE PLUS" saskaņā ar AS „Mežirbe" vārdā noformētajiem priekšapmaksas rēķiniem deklarētais nekustamā īpašuma iegādes darījums, jo lietā nav konstatējami šī darījuma noslēdzošie apstākļi, t.i., nekustamā īpašuma tiesību reģistrācija Zemesgrāmatā.

[4.6.8] 2015.gada 26.jūnijā dienests ievietoja EDS vēstuli Nr.23.22./95739 ar lūgumu AS „Mežirbe" iesniegt dokumentu kopijas (attaisnojuma dokumentus, pamatlīdzekļu uzskaites kartiņas) un paskaidrojumu par nekustamā īpašuma iegādes un atsavināšanas darījumu. Savukārt 2015.gada 29.jūnijā AS „Mežirbe" EDS sniedza atbildi, norādot, ka sabiedrība sniegs atbildi uz dienesta informācijas pieprasījumu 30 dienu laikā. Tomēr atbildi uz pieprasījumu AS „Mežirbe" tā arī nesniedza (*lietas 2.sējuma 71. un 72.lapa*). Tātad sabiedrība izvairījās no informācijas sniegšanas.

[4.6.9] 2015.gada 25.martā dienestā elektroniski (no e-pasta adreses: /elektroniskā pasta adrese/) saņemts AS „MAHE PLUS" amatpersonas /pers. F/ vārdā noformēts paskaidrojums, kurā norādīts, ka AS „MAHE PLUS", ilgstoši nespējot norēķināties par nekustamo īpašumu, 19.martā noslēdza atcēlējlīgumu īpašuma iegādei. Atcēlējlīguma rezultātā par marta mēnesi veidosies maksājums budžetā aptuveni 92 000 *euro*, papildus tekošajiem ikmēneša PVN darījumiem, līdz ar to AS „MAHE PLUS" lūdz decembrī izveidojušos PVN pārmaksu ieskaitīt uz nākamajiem taksācijas periodiem, nevis atmaksāt nodokļu maksātajam. Paskaidrojumam pievienots AS „MAHE PLUS" 2015.gada 19.marta atcēlējlīgums Nr.19032015. No līguma secināms, ka AS „MAHE PLUS" nevar pilnībā samaksāt AS „Mežirbe" 2014.gada 24.oktobra nekustamā īpašuma pirkuma līgumā Nr.24112014/1 noteikto pirkuma maksu, līdz ar to pārdevējs (AS „Mežirbe") un pircējs (AS „MAHE PLUS") atceļ 2014.gada 24.oktobrī starp pusēm noslēgto nekustamā īpašuma pirkuma līgumu Nr.24112014/1 ar atcēlējlīguma noslēgšanas brīdi. Tādējādi puses viena otru atbrīvo no visām iepriekš līgumā minētajām saistībām un pienākumiem, tā it kā šis līgums vispār nebūtu noslēgts. Pirkuma maksas daļu 526 000 *euro* apmērā, kuru AS „MAHE PLUS" ir samaksājusi, AS „Mežirbe" apņemas atlīdzināt AS „MAHE PLUS" līdz 2015.gada 31.martam. Atbilstoši paraksta atšifrējumiem līgumu AS „Mežirbe", kā arī AS „MAHE PLUS" vārdā parakstīja /pers. H/ un /pers. F/ (*lietas 1.sējuma 203.lapa, 2.sējuma 81.lapa*).

Dienests no Nodokļu informācijas sistēmas datiem konstatējis, ka AS „MAHE PLUS" tikai 2015.gada 10.jūnijā iesniedza precizēto 2014.gada decembra PVN deklarāciju, izslēdzot no tās pieprasījumu veikt PVN pārmaksas atmaksu uz kontu. Turklāt PVN deklarāciju par 2015.gada martu, kurā priekšnodoklī deklarēts AS „Mežirbe" vārdā noformētais

2015.gada 19.marta kredītrēķins Nr.19032015, AS „MAHE PLUS" iesniedza ar 68 dienu kavējumu, tas ir 2015.gada 27.jūnijā, bet deklarācijā noteikto PVN budžetā neiemaksāja. Savukārt AS „Mežirbe" 2015.gada marta PVN deklarācijas priekšnodoklī deklarējusi darījumu ar AS „MAHE PLUS" (2015.gada 19.marta kredītrēķins Nr.19032015) 600 000 *euro* vērtībā un PVN 126 000 *euro*, kā arī realizācijā uzrādīja darījuma vērtību 600 000 *euro* un PVN no tās 126 000 *euro*, deklarējot darījumu ar AS „LC MĀRUPE" (*lietas 4.sējuma 24.lapa*).

Tādējādi tiesa par atbilstošu atzina dienesta secinājumu, ka AS „PAGASTIŅI" deklarētā darījumu partnera AS „MAHE PLUS" rīcība (PVN deklarāciju precizēšana un savlaicīga neiesniegšana) liecina par nodomu negodprātīgi saņemt PVN pārmaksas atmaksu no valsts budžeta.

[4.6.10] 2015.gada 17.jūnijā dienestā elektroniski saņemta SIA „EIROEKSPERTS" vēstule Nr.N-122 ar pievienotajām dokumentu kopijām. Saskaņā ar tajā norādīto informāciju SIA „EIROEKSPERTS" atbilstoši 2014.gada 12.novembra uzņēmumu līgumam Nr.L1254/ER/2014 ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS") veikusi nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novadā, vērtējumu ar mērķi noteikt zemes, apbūves gabala tirgus vērtību kredīta nodrošinājumam un vērtības apzināšanai. SIA „EIROEKSPERTS" sertificēts vērtētājs nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novadā, apskati dabā veicis 2014.gada 24.novembrī, īpašumu izrādījis /pers. F/. SIA „EIROEKSPERTS" noformēto rēķinu par vērtējumu apmaksāja AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS". Atbilstoši novērtējumam, nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novads, vērtējumu tirgus vērtība 2014.gada 24.novembrī ir 599 000 *euro*, piespiedu pārdošanas vērtība 420 000 *euro*, nekustamā īpašuma tirgus vērtība pēc objekta nodošanas ekspluatācijā ir 1 118 000 *euro*, aprēķinātās vērtības ir spēkā pie nosacījuma, ka īpašuma tiesības uz apbūvi ir nostiprinātas zemesgrāmatā un zeme un apbūve pieder vienam īpašniekam (*lietas 2.sējuma 56., 86. – 92. un 156.lapa*).

Tādējādi tiesa konstatēja, ka laikā, kad AS „MAHE PLUS" bija noslēgts līgums ar AS „Mežirbe" par nekustamā īpašuma iegādi, šī nekustamā īpašuma novērtējumu pasūtīja un apmaksāja cita komercsabiedrība – AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS").

[4.6.11] AS „Mežirbe" Uzņēmumu reģistrā reģistrēta 2013.gada 14.decembrī un tās dibinātāja ir AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" (no 2014.gada 8.decembra – AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS"). AS „Mežirbe" nav reģistrēta kā VSAOI, IIN un riska nodevas maksātāja un dienestā iesniedza tikai PVN deklarācijas, t.sk. par laika posmu no 2014.gada februāra līdz augustam saimniecisko darbību nedeklarēja. AS „Mežirbe" nav iesniegusi dienestā 2013. un 2014.gada pārskatus. Sabiedrības valdes locekļi (pilnvaru termiņš no 2013.gada 14.decembra līdz 2015.gada 2.aprīlim) bija /pers. H/ un /pers. F/, juridiskā adrese (no 2014.gada 2.septembra Tērbatas iela 14-2, Rīgā (virtuālais birojs)).

Savukārt AS „LC MĀRUPE" Uzņēmumu reģistrā reģistrēta 2015.gada 13.martā, bet ar PVN apliekamo personu reģistrā tā reģistrēta 2015.gada 19.martā, proti, vienu dienu pirms noformēts darījums par nekustamā īpašuma atsavināšanu. AS „LC MĀRUPE" dibinātājs ir pieteicēja (valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2014.gada 1.septembra līdz 2015.gada 13.augustam) /pers. H/). AS „LC MĀRUPE" 2015.gada marta PVN deklarācijā veica priekšnodokļa atskaitījumus saskaņā ar AS „Mežirbe" vārdā noformēto 2015.gada 20.marta rēķinu Nr.20032015/1, taču 2015.gada 20.jūlijā, t.i., divas nedēļas pirms AS „LC MĀRUPE" nodokļu audita uzsākšanas koriģēja 2015.gada marta PVN deklarāciju, izslēdzot no deklarācijas darījumu ar AS „Mežirbe".

[4.6.12] Saskaņā ar 2014.gada 1.novembra līgumu Nr.2014/11/01 AS „MAHE PLUS" nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā, nodod nomā AS „PAGASTIŅI". Atbilstoši līguma nosacījumiem AS „PAGASTIŅI" par lietošanā pieņemto loģistikas centra ēku – noliktavu 3007,5 m^2 un pieguļošo zemes gabalu 2,56 ha – apņemas maksāt nomas maksu mēnesī 20 000 *euro* (bez PVN). AS „MAHE PLUS" vārdā noformētajos 2014.gada 28.novembra un 20.decembra rēķinos Nr.2811/06 un Nr.3012/03 par loģistikas centra nomu 2014.gada novembrī un decembrī, katrā rēķinā ir norādīta darījuma vērtība 20 000 *euro* + PVN 4200 *euro* (*lietas 2.sējuma 136. un 138.lapa*). Tomēr no AS „MAHE PLUS" veiktā nodokļa audita laikā konstatēts, ka AS „PAGASTIŅI" samaksu par nekustamā īpašuma nomu nav veikusi (*lietas 2.sējuma 160. – 164.lapa*).

Tādējādi tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka lietā nav gūti pierādījumi, ka AS „PAGASTIŅI" ieguvusi tiesības rīkoties ar nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā, t.sk. noslēgt 2014.gada 22.septembra līgumu Nr.KR14/1 ar pieteicēju par nekustamo īpašuma un pieguļošās teritorijas izmantošanu noliktavas pakalpojumu sniegšanai pieteicējai. Attiecīgi lietā nav arī pierādījumu, ka AS „PAGASTIŅI" ir ieguvusi savā rīcībā minētājā īpašumā esošo darba vietas aprīkojumu, lai to nodotu apakšnomā pieteicējai.

[4.6.13] Tāpat vērā ņemamas neatbilstības noformētajos darījumu dokumentos, proti, līgums par AS „Mežirbe" nekustamā īpašuma „Mežirbes", Mārupes novadā, pārdošanu AS „MAHE PLUS" noformēts 2014.gada 24.oktobrī, AS „Mežirbe" priekšapmaksas rēķini ir izrakstīti 2014.gada 26.novembrī, 3. un 5.decembrī (*lietas 2.sējuma 128. – 133.lapa*), bet AS „MAHE PLUS" līgumu par minētā īpašuma nodošanu atlīdzības lietošanā AS „PAGASTIŅI" ir noformējusi 2014.gada 1.novembrī (neiegūstot tiesības uz minēto īpašumu). Savukārt līgums par AS „PAGASTIŅI" loģistikas centra izmantošanu noliktavas pakalpojumu sniegšanai pieteicējai noformēts jau 2014.gada 22.septembrī. Minētie apstākļi kārtējo reizi liecina par to, ka ir veikta tikai dokumentu noformēšana par neesošiem nekustamā īpašuma atsavināšanas un iznomāšanas darījumiem.

[4.6.14] Tas apstāklis, ka AS „MAHE PLUS" deklarētie darījumi ar AS „Mežirbe" ir simulatīvi (notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana), secināts dienesta veiktajā AS „MAHE PLUS" auditā (*lietas 3.sējuma 21. – 27.lapa*), kura lēmums ir gan apstrīdēts, gan arī pārsūdzēts (administratīvā lieta Nr.A420141516).

Tādējādi tiesa atzina, ka dienests pamatoti, novērtējot kopsakarā informāciju par AS „PAGASTIŅI", AS „MAHE PLUS", AS „Mežirbe" un AS „LV Mārupe" veiktās darbības ar nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā (PVN

pārmaksas atmaksas pieprasījums, nekustamā īpašuma iegādes darījuma atcelšana un šī darījuma savlaicīga nedeklarēšana, nekustamā īpašuma atsavināšana citai juridiskai (saistītai) personai, iznomāšanas (īpašuma izmantošanas) darījumu noformēšana (AS „MAHE PLUS" ? AS „PAGASTIŅI" ? pieteicēja), neiegūstot tiesības uz strīdus īpašumu), kā arī ņemot vērā neatbilstības noformētajos darījumu dokumentos, nonācis pie secinājuma, ka šo uzņēmumu amatpersonas bija ieinteresētas darījumus noformēt tādā veidā, lai trešā persona nevar gūt patiesu priekšstatu par darījumu būtību. Noformēto darījumu dokumentu mērķis bijis, izmantojot vairāku uzņēmumu (saistītu personu) savstarpēju sadarbību, radīt mākslīgu ķēdi, lai izvairītos no nodokļu nomaksas.

[4.7] AS „PAGASTIŅI" 2014.gada decembrī ir deklarējusi darījumu ar AS „BALTIC FUNDING".

[4.7.1] Darījums deklarēts, nenorādot ne attaisnojuma dokumenta numuru, ne arī datumu (*lietas 4.sējuma 5. un 6.lapa)*. Savukārt no lietas materiāliem nav konstatējama šī darījuma saistība ar AS „PAGASTIŅI" pakalpojumu realizāciju pieteicējai, proti, tas nenorāda uz AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētajos rēķinos norādīto pakalpojumu („Franšīze", „Darba vietas noma", „Kravu apstrāde" un „Noliktavas pakalpojumi") izcelsmi.

[4.7.2] Par AS „PAGASTIŅI" darījumiem ar AS „BALTIC FUNDING" iesniegti: 1) 2014.gada 30.decembrī noformētie rēķini Nr.P-30/12/2014 un PT-30/12/2014 attiecīgi par automašīnu un tehnikas nomu; 2) 2014.gada 1.decembra nomas līgums Nr.14-12-02, kura pielikumā Nr.1 ir norādīti iznomātie transportlīdzekļi (5 vienības); 3) 2014.gada 1.decembra nomas līgums Nr.14-12-01, kura pielikumā Nr.1 ir norādīta iznomāta tehnika (kopā 12 vienības); 4) nomas priekšmetu (12 vienības) pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 2.sējuma 93. – 95., 125. un 126.lapa*).

Tomēr, novērtējot šos dokumentus, kurus (izņemot rēķinus, kuros norāde, ka tie sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta) arī no abām pusēm ir parakstījuši šo sabiedrību amatpersonas /pers. F/ un /pers. H/, nav iespējams noteikt mērķi, kādam šie transportlīdzekļi, traktortehnika un pašgājēji-iekrāvēji ir izmantoti, kā arī to, kādā veidā tie ir saistīti ar AS „PAGASTIŅI" saimniecisko darbību (ar nodokli apliekamajiem darījumiem).

[4.7.3] Pieteicējas valdes loceklis /pers. H/ 2015.gada 5.februāra paskaidrojumā no AS „PAGASTIŅI" saņemtos pakalpojumus definēja kā *„know-how"* tehnoloģijas izmantošana kravu uzskaitē, plānošanā, attiecībās ar klientiem (franšīze), kravu pieņemšana, izsniegšana, pārkraušana, šķirošana, grupēšana un uzglabāšana (noliktavas pakalpojumi) un klienta atrašana, pasūtījuma pieņemšana, datu ievade datubāzē, kravas loģistikas plānošana, dokumentu noformēšana, realizācijas izpilde (kravu apstrāde).

Novērtējot šo informāciju kopsakarā ar apstākli, ka pieteicēja ir vienīgais uzņēmums, kuram realizāciju AS „PAGASTIŅI" ir deklarējusi 2014.gada novembra un decembra PVN deklarācijās (apliekamajos darījumos), nav iespējams noteikt no AS „BALTIC FUNDING" it kā nomāto transportlīdzekļu un traktortehnikas izmantošanu AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētajos dokumentos norādīto pakalpojumu („Franšīze", „Darba vietas noma", „Kravu apstrāde" un „Noliktavas pakalpojumi") veikšanai. Tādējādi tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka lietā nav iespējams konstatēt, ka AS „BALTIC FUNDING" vārdā noformētajos dokumentos minēto tehniku AS „PAGASTIŅI" ir izmantojusi pakalpojumu sniegšanai pieteicējai.

Turklāt tas, ka AS „BALTIC FUNDING" noformētā transportlīdzekļu noma AS „PAGASTIŅI" ir simulatīva (notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana), ir secināts dienesta veiktajā AS „BALTIC FUNDING" auditā (*lietas 6.sējuma 185. – 208.lapa*; administratīvā lieta Nr.A420185016).

[4.7.4] Lietas materiālos atrodas arī AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētie rēķini (2014.gada 28.novembra Nr.P14/11/02 un 30.decembra P14/12/01), kas ir izrakstīti AS „BALTIC FUNDING" un kuros kā darījuma apraksts ir norādīts „Darba vietas noma saskaņā ar līgumu Nr.14-11-01", katrā rēķinā ir norādīta darījuma vērtība 100 *euro* un PVN 21 *euro* (*lietas 2.sējuma 124. un 127.lapa*). Savukārt, novērtējot rēķinos minēto 2014.gada 7.novembra līgumu Nr.14-11-01 (*lietas 9.sējuma 46.lapa*), tiesa konstatēja, ka nomnieks pieņem nomas lietošanā vienu darba vietu, kas ir aprīkota ar darba galdu, krēslu, datoru, telefonu un citiem biroja darbam nepieciešamiem priekšmetiem, atrodas „Mežirbēs", Mārupes novadā.

Tomēr tiesa jau iepriekš konstatēja, ka nekustamajam īpašumam „Mežirbes", Mārupes novadā, nav saistība ar AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības vietu un komercsabiedrība nav ieguvusi tiesības rīkoties ar šo īpašumu, t.sk. ar minētajā īpašumā esošo darba vietas aprīkojumu, lai to nodotu apakšnomā citiem uzņēmumiem. Tādējādi tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka lietā konstatēto apstākļu kopums liecina, ka AS „PAGASTIŅI" un AS „BALTIC FUNDING" dalība savstarpēji noformētajos darījumos bija formāla, kas raksturojas ar mākslīgi noformētiem dokumentiem par faktiski neveiktiem darījumiem. Savukārt apstāklis, ka iesniegtos dokumentus no AS „PAGASTIŅI" un AS „BALTIC FUNDING" pusēm parakstījuši /pers. F/ un /pers. H/, kārtējo reizi norāda uz personu saskaņoto darbību, kuras nolūks darījumus noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas valsts budžetā un iegūt fiskālas priekšrocības uz PVN atmaksu no tā.

[4.8] AS „PAGASTIŅI" 2014.gada novembrī un decembrī deklarējusi darījumus ar SIA „ELIESE", AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX") un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (*lietas 4.sējuma 3. – 6.lapa*).

[4.8.1] Dienests vairākkārt ir nosūtījis pieprasījumus ar lūgumu iesniegt noformētos darījumu dokumentus un grāmatvedības reģistrus cita starp par darījumiem ar saistītiem uzņēmumiem SIA „ELIESE", AS „RTS HOLDING" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", tomēr AS „PAGASTIŅI" amatpersona šos pieprasījumus atstāja bez ievērības (*lietas 2.sējuma 7. – 14.lapa*). Tā vietā dienests saņēmis divas AS „PAGASTIŅI" amatpersonu atbildes vēstules, kurās norādīts, ka pieprasītā informācija netiks sniegta, jo dienests nav sniedzis juridiski korektu un pamatotu iemeslu informācijas pieprasīšanai (*lietas 2.sējuma 6. un 15.lapa*). Tātad uzņēmuma amatpersonas atteicās sadarboties ar dienestu un izskaidrot deklarēto darījumu būtību.

SIA „ELIESE" valdes loceklis (pilnvaru tiesības no 2013.gada 19.novembra līdz 2015.gada 31.jūlijam) /pers. N/, kurš no 2015.gada 29.aprīļa ir arī AS „PAGASTIŅI" valdes loceklis, uz dienesta 2015.gada 22.oktobra pieprasījumu (vēstule Nr.23.13/156470) ar pasta starpniecību ir nosūtījis paskaidrojumu, tomēr tajā ir norādīta tikai vispārīga informācija par uzņēmuma darbības veidiem (kravu pārvadājumi, celtniecības pakalpojumi, noliktavu pakalpojumi, ar kravu loģistiku saistītie pakalpojumi), savukārt nav norādīta konkrēta informācija par darījumu partneriem un darījumu norisi (*lietas 2.sējuma 29. – 32.lapa*). Tātad arī no uzņēmuma amatpersonas paskaidrojuma nav iespējams identificēt darījumus.

Savukārt kā AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX") valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2014.gada 22.novembra līdz 2015.gada 30.jūlijam) /pers. N/ nav sniedzis dienestā paskaidrojumu par komercsabiedrības vārdā noformētajiem darījumiem.

[4.8.2] Vērā ņemams apstāklis, ka gan SIA „ELIESE", gan arī AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX") 2014.gada oktobra, novembra un decembra PVN deklarācijās deklarējušas iegādes/realizācijas darījumus ar vieniem un tiem pašiem saistītiem uzņēmumiem, turklāt par ievērojamu vērtību. Konkrēti, SIA „ELIESE" deklarējusi preču/pakalpojumu iegādi par summu 1 340 843,17 *euro* un PVN 281 577,07 *euro*, t.sk. no saistīta uzņēmuma (AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX")) par summu 1 200 000 *euro* un PVN 252 000 *euro*, realizācijā uzrādīja kopējo darījumu vērtību 1 355 113,38 *euro* un PVN 284 573,78 *euro*, deklarējot darījumus ar saistītiem uzņēmumiem (pieteicēju, AS „PAGASTIŅI", AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", AS „Mežirbe", AS „MAHE" un AS „HOLDEX"). Lai gan darījumi ir deklarēti par ievērojamu vērtību, tomēr SIA „ELIESE" PVN maksājumi budžetā deklarētajā periodā nepārsniedz 1120 *euro* (*lietas 4.sējuma 31. – 36.lapa*).

Savukārt AS „RTS HOLDING" (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX") norādītajā periodā ir deklarējusi iegādes darījumus ar SIA „ELIESE" par summu 94 955,51 *euro* un PVN 19 940,65 *euro* (93,01% no PVN kopsummas) un darījumus zem 1430 *euro*. Realizācijā deklarējusi darījumu vērtību 2 012 439,47 *euro* un PVN 422 612,29 *euro*, uzrādot darījumus ar SIA „ELIESE" (darījumu vērtība 1 200 000 *euro* un PVN 252 000 *euro*), AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (darījumu vērtība 578 539,47 *euro* un PVN 121 493,88 *euro*), AS „MAHE PLUS", AS „MAHE" un AS „PAGASTIŅI") (*lietas 4.sējuma 40. – 45.lapa*). Vienlaikus dienests konstatējis, ka PVN iemaksas valsts budžetā par deklarētiem darījumiem AS „HOLDEX" nav veikusi, līdz ar to uz 2015.gada 21.decembri veidojas PVN parāds 602 095,17 *euro* apmērā, t.sk. nokavējuma nauda 86 621,49 *euro*, kas savukārt norāda uz to, ka uzņēmums sistemātiski, ilgstošā laika periodā izvairās no nodokļa nomaksas valsts budžetā.

Turklāt ne SIA „ELIESE", ne arī AS „HOLDEX" 2014.gada pārskatus dienestā nav iesniegušas, tādējādi nav apliecinājušas ne saimnieciskās darbības veikšanu, ne arī materiāltehniskās bāzes esību darījumu veikšanai tik ievērojamā apjomā.

Tādējādi pamatots ir dienesta secinājums, ka iepriekš minēto darījumu deklarēšana (turklāt neiesniedzot noformētos darījumus apliecinošus dokumentus) veikta ar mērķi radīt šķietamību par uzņēmējdarbības esību uzņēmumos, kā arī, izmantojot vairāku uzņēmumu (saistītu personu) apzinātu darbību, radīt mākslīgu ķēdi, lai izvairītos no nodokļu nomaksas.

[4.8.3] Lai gan AS „PAGASTIŅI" iesniegusi AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" vārdā noformētos 2014.gada 14.novembra un 30.decembra rēķinus (*lietas 2.sējuma 108., 111. un 113.lapa*), tajos norādītais darījumu apraksts („Transporta izdevumi saskaņā ar SIA „Klips B" 11.11.2014 rēķinu Nr.KLI2014247", „Videokameras saskaņā ar SIA „BK Latvia" pavadzīmēm Nr.BK-14/02130 un BK-14/02189", „Saskaņā ar pievienotajiem rēķiniem par pakalpojumiem un precēm 2014.gada oktobrī-decembrī" (pievienotajos rēķinos ir norādītas preces un pakalpojumi) nav identificējams ar strīdus pakalpojumu definīciju (pieteicējas amatpersonas paskaidrojuma izpratnē). Savukārt līgumi vai citi dokumenti, kuri raksturotu pakalpojumu būtību un to norisi, lietā nav iesniegti. Vienlaikus vērtējams apstāklis, ka uzrādītajos rēķinos nav norādīta persona, kura ir izsniegusi rēķinu AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" vārdā, tādējādi nav iespējams identificēt par darījumu atbildīgo personu. Tātad minētie rēķini nav uzskatāmi par pierādījumiem darījumu esības apliecināšanai.

[4.9] AS „PAGASTIŅI" 2015.gada janvārī, februārī un martā deklarējusi darījumus ar saistītiem uzņēmumiem (vidēji 73 % apmērā) AS „MAHE PLUS", AS „MAHE", AS „HOLDEX", SIA „ELIESE" un AS „BALTIC FUNDING" lielās vērtībās, darījumus zem 1430 *euro*, darījumus ar AS „Latvenergo", SIA „Cramo", SIA „LAUKU BŪVSERVISS", SIA „Norte", SIA „Intransserviss", SIA „Baltic Shark Group", SIA „SLO Latvia", SIA „Latvia Timber International", pakalpojumu iegādi no Igaunijas uzņēmuma *Epsam OU* un preču iegādi no *RTS Autoveod OU* (*lietas 7.sējuma 30. – 35.lapa*).

[4.9.1] Ņemot vērā lietā konstatētos apstākļus, tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka AS „Latvenergo", SIA „Cramo", SIA „LAUKU BŪVSERVISS", SIA „NORTE", SIA „Intransserviss", SIA „Baltic Shark Group", SIA „SLO Latvia", SIA „Latvia Timber International" nav sniegušas strīdus pakalpojumus. Pirmkārt, AS „PAGASTIŅI" lietā nav iesniegusi apliecinātus dokumentu atvasinājumus par ārpakalpojumu iegādi strīdus dokumentos norādīto pakalpojumu nodrošināšanai). Otrkārt, šo komercsabiedrību deklarētais darbības veids neatbilst strīdus darījumu būtībai, proti, AS „Latvenergo" kā darbības veidu deklarēja elektroenerģijas ražošana, SIA „Cramo" – būvniecības mašīnu un iekārtu iznomāšana un ekspluatācijas līzings, SIA „LAUKU BŪVSERVISS" – dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, SIA „Norte" un SIA „Latvia Timber International" deklarēja zāģēšanu, ēvelēšanu un impregnēšanu, SIA „Intransserviss" un SIA „Baltic Shark Group" deklarēja automobiļu apkopi un remontu, savukārt SIA „SLO Latvia" – elektrisko mājsaimniecības ierīču vairumtirdzniecību. Treškārt, minēto sabiedrību saimnieciskās darbības vieta nav deklarēta „Mežirbes", Mārupes novadā, vai Tērbatas ielā 14-2, Rīgā. Tādējādi arī secināms, ka šīs sabiedrības strīdus pakalpojumus nav sniegušas, savukārt deklarētie darījumi zem 1430 *euro* nav identificējami.

[4.9.2] Novērtējot publiski pieejamo informāciju par deklarēto Igaunijas uzņēmumu *Epsam OU,* konstatējams, ka

minētais uzņēmums kā savu darbības veidu deklarē konsultēšanu komercvadībā un vadībzinībās un saimnieciskās darbības vietu Igaunijā, no kā secināms, ka arī deklarētais Igaunijas uzņēmums *Epsam OU* strīdus pakalpojumus nesniedza, savukārt PVN deklarācijā no *RTS Autoveod OU* ir deklarēta preču iegāde.

[4.9.3] Vienlaikus lietā nav konstatējams, ka AS „MAHE PLUS", AS „MAHE", AS „HOLDEX", SIA „ELIESE" un AS „BALTIC FUNDING" būtu nodrošinājušas strīdus darījumus, jo nav konstatējama šo komercsabiedrību saimnieciskās darbības veikšana, sabiedrības pārstāv un kontrolē /pers. H/, /pers. F/, /pers. N/ un /pers. M/, lietā esošie darījumu dokumenti par nekustamā īpašuma un darba vietas nomu, tehnikas nomu noformēti simulatīvi, savukārt kā darba ņēmēji deklarētas amatpersonas un atsevišķos gadījumos 1 – 5 darba ņēmēji vai darba ņēmēji bez darba algas, tātad nav pietiekošs darbaspēks pakalpojumu sniegšanā (*lietas 5.sējuma 88., 91. – 95.lapa*).

[4.9.4] Novērtējot AS „PAGASTIŅI" vārdā noformētajos dokumentos norādītos pakalpojumus kopsakarā ar lietā konstatēto informāciju par komercsabiedrībām (vienas un tās pašas amatpersonas, nav konstatējama AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības vieta, materiāltehniskie resursi darījumu nodrošināšanā, norēķiniem izmantoti saistīto uzņēmumu aizdevumi, PVN deklarācijā deklarē darījumus tikai ar pieteicēju, u.c.), amatpersonu vispārīgajiem un pretrunīgajiem paskaidrojumiem par darījumu norisi, dokumentu neiesniegšanu darījumu salīdzināšanai un pārbaudei, secināms, ka pieteicējas deklarētais darījumu partneris AS „PAGASTIŅI" nav identificējams kā pakalpojumu sniedzējs un to, ka darījumi noformēti krāpnieciskos nolūkos. Tā kā pieteicējas deklarēto darījumu ar AS „PAGASTIŅI" faktiskie apstākļi nav identificējami, minētajai komercsabiedrībai nav atbilstošu resursu saimnieciskās darbības un konkrēto darījumu veikšanai (nav arī tiesību atsevišķu pakalpojumu sniegšanai), kā arī nav apliecināta iespēja strīdus pakalpojumu sniegšanu nodrošināt ar citu uzņēmumu piesaisti, dienests ir pamatoti secinājis, ka noformēto pakalpojumu saņemšana no AS „PAGASTIŅI" faktiski nav notikusi arī 2015.gada janvārī, februārī un martā un konstatējama tikai dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem.

[4.10] Ņemot vērā visu iepriekš minēto apstākļu kopumu, tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka pieteicējas deklarēto darījumu ar AS „PAGASTIŅI" faktiskie apstākļi nav identificējami, šai komercsabiedrībai nav atbilstošu resursu saimnieciskās darbības un konkrēto darījumu veikšanai (nav arī tiesību atsevišķu pakalpojumu sniegšanai), kā arī nav apliecināta iespēja strīdus pakalpojumu sniegšanu nodrošināt ar citu uzņēmumu (AS „MAHE PLUS", AS „MAHE", SIA „ELIESE", AS „HOLDEX", AS „BALTIC FUNDING" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (iepriekš – AS „ RTS TRANSPORTS BALTIC ") piesaisti. Tādējādi dienests arī pamatoti secinājis, ka noformēto pakalpojumu saņemšana no AS „PAGASTIŅI" faktiski nav notikusi, konstatējama tikai dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem.

[4.11] No izskatāmās lietas materiāliem arī konstatējams, ka pieteicēja 2014.gada oktobra un novembra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 86 221,04 *euro* (32 446,03 + 12 122,12 + 6942,15 + 9545,45 + 17 355,37 + 7809,92) saskaņā ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS") vārdā noformētajiem 2014.gada 30.oktobra un 14.novembra rēķiniem Nr.72701 un Nr.72705, kā arī 14., 21. un 28.novembra bezskaidras maksājuma dokumentiem IZ–00018, IZ–00036, IZ–00037 un IZ–00074 (*lietas 4.sējuma 67. – 77.lapa*).

[4.11.1] Tomēr lietā (atšķirībā no PVN deklarācijā norādītā) iesniegti AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " vārdā noformētie 2014.gada 30.oktobra, 14.novembra, 1.decembra un 30.decembra rēķini Nr.72701, Nr.72705, Nr.72773 un Nr.72775 (*lietas 2.sējuma 98. – 106.lapa*). Turklāt no 2014.gada 1. un 30.decembra rēķiniem Nr.72773 un Nr.72775 tiesa konstatēja, ka to identifikācijas dati (datums, numurs, kopējā darījumu vērtība un PVN) nesakrīt ar dokumentiem, kas ir norādīti novembra PVN deklarācijā (14., 21. un 28.novembra bezskaidras maksājuma dokumenti IZ-00018, IZ-00036, IZ-00037 un IZ-00074), identifikācijas datiem, bet rēķinos nav norādīts, ka būtu veikti avansa maksājumi. Tā kā darījumi ir deklarēti oktobrī un novembrī, tad nav iespējams konstatēt lietā iesniegto rēķinu saistību ar deklarētajiem darījumiem.

Iesniegto rēķinu darījuma aprakstā ir norādītas kuģu biļetes par periodiem: 2014.gada 1. – 30.oktobris, 1. – 14.novembris un 15. – 30.novembris, daudzums un mērvienība – 1 gab., kas ir pārāk plašs un nekonkrēts un neļauj konstatēt darījuma būtību. Savukārt 2014.gada 30.decembra rēķina darījuma aprakstā ir norādītas tikai „kuģu biļetes" un summa 98 336,58 *euro* un PVN 20 650,68 *euro* (daudzums, cena nav norādīta). Tādējādi nav iespējams noteikt darījuma būtību (ir piegādāta prece vai sniegti pakalpojumi) un nav iespējams konstatēt darījuma saistību ar deklarētajiem darījumiem. Tādējādi tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka minētie trūkumi liedz identificēt norādītos darījumus un ir par pamatu to apstrīdēšanai.

[4.11.2] Lietā iesniegts AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " un pieteicējas 2014.gada 1.oktobra līgums Nr.01102014 (*lietas 2.sējuma 97.lapa*). Līgumā noteikts, ka AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " laika posmā no 2014.gada 1.oktobra līdz 31.decembrim atbilstoši pieteicējas kravu piegādes virzieniem un vajadzībām veic kuģu biļešu pasūtīšanu uz sava rēķina šādiem uzņēmumiem: AS Tallink Grupp, *DFDS Seaways AB* un *Stena Line Scandinavia AB* (prāmju līnijas). AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " pēc biļešu iegādes, t.i., pēc rezervācijas apstiprināšanas no prāmju līnijas, pārdod iegādātās biļetes pieteicējai. Prāmju līniju piešķirtās apjoma atlaides ir spēkā arī pieteicējai. Līgumā arī norādīts, ka pieteicēja apmaksā kuģu biļetes pilnā apmērā atbilstoši prāmju līnijas izrakstītajam rēķinam, kā arī par katru pasūtīto kuģa biļeti samaksā AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " komisijas maksu 20 *euro* (neskaitot PVN), samaksa jāveic piecu dienu laikā no rēķina saņemšanas dienas.

Tātad saskaņā ar līguma nosacījumiem AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " veic kuģu biļešu pasūtīšanu prāmju līnijās atbilstoši pieteicējas kravu piegādes virzieniem un vajadzībām, tomēr no līgumā ietvertās informācijas nav saprotams, kā AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " varēja noteikt pieteicējas kravu piegādes virzienus un vajadzības. Vienlaikus konstatējams, ka norēķini starp pusēm nav veikti atbilstoši līguma nosacījumiem. Proti, līgumā ir norādīts, ka AS „RTS

TRANSPORTS BALTIC" veic kuģu biļešu pasūtīšanu uz sava rēķina, bet pieteicēja veic rēķinu apmaksu piecu dienu laikā no rēķina saņemšanas dienas. Savukārt pieteicēja 2014.gada novembra PVN deklarācijā ir deklarējusi darījumus atbilstoši maksājumu dokumentiem, kuri nav identificējami ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā 2014.gada decembrī noformētajiem rēķiniem, lietā nav pierādījumu, ka minētie maksājumi ir veikti 2014.gada 1.oktobra līguma Nr.01102014 izpildei (pie apstākļa, ka līgumā nav paredzēta priekšapmaksas veikšana), kā arī nav pierādījumu, ka pieteicēja būtu veikusi rēķinu apmaksu atbilstoši līguma nosacījumiem.

Tādējādi līgums ne tikai neizskaidro rēķinos konstatētos trūkumus, bet liecina par tā formālu noformēšanu, proti, šo dokumentu kopums neliecina par uzņēmumu nodomu veikt darījumus atbilstoši līgumam.

[4.11.3] AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā noformētajiem 2014.gada 30.oktobra, 14.novembra, 1.decembra un 30.decembra rēķiniem Nr.72701, Nr.72705, Nr.72773 un Nr.72775 ir pievienoti saraksti, kuros norādīts prāmju kompānijas nosaukums, PVZ (burtu savienojums nav atšifrēts) numurs, datums, ekspedīcijas numurs, summa *euro* (bez PVN), komisijas maksa un kopsumma (bez PVN) (*lietas 2.sējuma 98. – 106.lapa*).

Novērtējot šos sarakstus, tiesa konstatēja, ka tajos nav norādīts sarakstu autora nosaukums (sabiedrība), nav norādīta informācija par saimnieciskā darījuma dalībniekiem, nav norādes arī uz dokumentu, kuram minētie saraksti ir saistoši (nav norādīts attiecīgs rēķins). Turklāt rēķinos ir norādīts daudzums – 1 un mērvienība – gab., bet sarakstos ir norādīti no 87 līdz 233 ieraksti un tajos nav norādīts PVN. Tātad minētie saraksti nav identificējami ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā 2014.gada oktobrī, novembrī un decembrī noformētajiem rēķiniem. Turklāt šie saraksti nav parakstīti ar atbildīgās personas parakstu.

Tādējādi ir pamatots dienesta secinājums, ka šie saraksti atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 7.panta pirmajai un septītajai daļai, Dokumentu juridiskā spēka likuma 1.panta otrajai daļai, kā arī Ministru kabineta 2010.gada 28.septembra noteikumu Nr.916 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas kārtība" 3.nodaļai, nav uzskatāmi par dokumentiem, kuriem ir juridisks spēks. Tātad tie nav saistoši citām organizācijām un fiziskajām personām, bet ir saistošs dokumenta autoram. Līdz ar to arī pamatots dienesta secinājums, ka šie saraksti nav identificējami ar uzrādītajiem AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā noformētajiem 2014.gada oktobra, novembra un decembra rēķiniem, tātad iesniegto dokumentu kopums neapliecina darījumu ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" esību.

[4.11.4] AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā noformētajos 2014.gada oktobra, novembra un decembra rēķinos ir atzīme, ka tie sagatavoti elektroniski un ir derīgi bez paraksta, bet dokumentu augšējā labajā stūrī ir paraksts un paraksta atšifrējums – /pers. H/. Savukārt 2014.gada 1.oktobra līgumu Nr.01102014 no AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" puses parakstījis prokūrists /pers. F/, bet no pieteicējas puses valdes loceklis /pers. H/. Tātad /pers. H/ ir parakstījis darījumu dokumentus no abu darījumu partneru pusēm, kas nav raksturīgs normālai komercpraksei.

[4.11.5] 2015.gada 5.februārī pieteicējas amatpersona /pers. H/ sniedzis paskaidrojumu, kurā norādījis, ka vienu no lielākajām izdevumu pozīcijām veido prāmja biļetes, pārvedot sabiedrības automašīnas pāri Baltijas jūrai. Veicot kravas pārvadājumus pēc klientu pasūtījumiem, katrai kravai tiek piešķirts unikāls kravas numurs, katram reisam - unikāls ekspedīcijas numurs, šie numuri pēc iespējas tiek atspoguļoti grāmatvedības dokumentos. Vienošanās ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" par prāmju biļešu iegādi tika noslēgta ar nolūku izmantot minētās komercsabiedrības jau iegūtās atlaides no prāmju kompānijām kuģa biļešu iegādei 2014.gadā. Tā kā AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" trūka apgrozāmo līdzekļu, no pieteicējas tika pieprasīti avansa maksājumi prāmju biļetēm, kas arī tika veikti (*lietas 1.sējuma 193.lapa*).

Novērtējot šo paskaidrojumu, tiesa konstatēja pretrunas ar lietas apstākļiem. Proti, /pers. H/ norādījis, ka līguma noslēgšanas nolūks bija izmantot AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" no prāmju kompānijām jau iegūtās atlaides kuģa biļešu iegādei, bet AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā noformētajos rēķinos nav konstatējama atlaižu piemērošana, tieši pretēji, līgumā paredzēti papildus maksājumi par katru biļeti 20 *euro* apmērā. Tāpat /pers. H/ norādījis, ka AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" trūka apgrozāmo līdzekļu, līdz ar to no pieteicējas pieprasīti avansa maksājumi prāmju biļešu iegādei, savukārt nenorādīja, kas konkrēti pieprasīja un kam tas konkrēti prasīts. Turklāt vērā ņemams jau iepriekš minētais apstāklis, ka viņš pats norādīts AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" vārdā noformētajos rēķinos kā par darījumu atbildīgā persona. Tādējādi pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi un to neatbilstība lietas apstākļiem liedz izsekot darījumam un liecina par formālu pieeju dokumentu noformēšanai. Turklāt /pers. H/ kā AS „RTS TRANSPORTS BALTIC" valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2013.gada 19.novembra līdz 2014.gada 4.decembrim) un strīdus darījumos iesaistītā persona atstāja bez ievērības dienesta uzaicinājumu sniegt paskaidrojumu. Tāpat vērā ņemams arī tas apstāklis, ka dienests 2015.gada 10.novembrī no e-pasta /elektroniskā pasta adrese/ saņēmis /pers. F/ vēstuli, kurā norādīts, ka /pers. H/ no dienesta nav saņēmis jautājumus un lūdz to atsūtīt uz e-pastu /elektroniskā pasta adrese/, kas liecina par to, ka /pers. F/ kontrolē /pers. H/ informācijas sniegšanu dienestam (*lietas 1.sējuma 197.lapa*).

[4.11.6] 2015.gada 10.novembrī paskaidrojumu sniedzis AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (iepriekš AS „RTS TRANSPORTS BALTIC") valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2014.gada 5.decembra līdz 2015.gada 30.jūlijam) /pers. M/. Tajā norādīts, ka, iegādājoties biļetes ar atlaidēm no prāmju līnijām un pārdodot tās pieteicējai ar komisiju 20 *euro* par biļeti, uzņēmuma nolūks bija gūt peļņu, kura par 2014.gada decembri bija nepilnus 25 000 *euro*. 2015.gadā prāmju biļešu pārdošana pieteicējai netika veikta. Pieteicēja pati organizēja biļešu pieteikšanu prāmju līnijām, norādot nepieciešamos apjomus un laikus, bet viņš izsniedzis tam pilnvarojumu (*lietas 2.sējuma 34. – 36.lapa*).

Novērtējot šo paskaidrojumu attiecībā par uzņēmuma gūto peļņu 2014.gada decembrī, tiesa konstatēja, kas tas neatbilst patiesībai, jo: 1) 2014.gada 30.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" vārdā noformētajā rēķinā Nr.72775 norādīta informācija „kuģu biļetes" nav identificējama ar pārbaudei uzrādītajos dokumentos (līgums, rēķiniem pievienotie

saraksti) norādīto informāciju; 2) 2014.gada decembrī realizācijas darījumi ar pieteicēju, t.sk. pēc minētā rēķina, netika deklarēti (*lietas 4.sējuma 59. – 61.lapa*); 3) 2014.gada decembra PVN deklarācijā AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" deklarēja realizācijas darījumus par darījumu vērtību 26 670,08 *euro* un PVN 5600,72 *euro*, savukārt iegādes darījumus par darījumu vērtību 136 691,27 *euro* un PVN 28 705,15 *euro*, tātad deklarēta ir PVN atmaksa no budžeta 23 104,43 (28 705,15 – 5600,72) *euro* un norādītajā periodā uzņēmuma darbības rezultāts ir zaudējumi 110 021 *euro* (136 691,27 – 26 670,08), nevis peļņa. Turklāt /pers. M/ amatpersonas statusu AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" ir ieguvis 2014.gada 5.decembrī, līdz ar to, pretēji paskaidrojumā norādītajam, viņš nevarēja izsniegt pilnvarojumu pieteicējai biļešu pieteikšanai prāmju līnijām darījumu deklarēšanas periodā (2014.gada oktobrī un novembrī).

Tātad minētie AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" amatpersonas paskaidrojumi un to neatbilstība lietas apstākļiem liedz izsekot darījumiem un rada pamatotas šaubas par šīs sabiedrības prāmju biļešu pārdošanu pieteicējai atbilstoši noformētajiem dokumentiem.

[4.11.7] Vērā ņemams arī apstāklis, ka 2014.gada decembrī AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" ir deklarējusi iegādes darījumus ar saistīto uzņēmumu AS „HOLDEX" par darījumu vērtību 111 082 *euro* (81,26%), tādējādi mākslīgi veidojot uzņēmuma PVN pārmaksu budžetā, jo, kā noskaidrots iepriekš, AS „HOLDEX" ilgstoši neveic PVN maksājumus budžetā no deklarētajiem darījumiem

[4.11.8] Ņemot vērā to, ka 2014.gada 1.oktobra līgumā Nr.01102014 ir norādīts uz prāmju kompānijām, no kurām veikta kuģu biļešu iegāde, dienests pamatoti 2015.gada 29.maijā nosūtījis informācijas pieprasījumus Igaunijas, Lietuvas un Zviedrijas nodokļu administrācijām par AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" darījumiem ar uzņēmumiem Tallink Grupp AS, *DFDS Seaways AB*, *DFDS Seaways OU* un *Stena Line Scandinavia AB*.

Lai gan Igaunijas, Lietuvas un Zviedrijas nodokļu administrāciju sniegtajās atbildēs ir apstiprināts Tallink Grupp AS, *DFDS Seaways AB*, *DFDS Seaways OU*, *Stena Line Scandinavia AB* darījumu ar AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" veikšanas fakts, t.sk. atlaižu minētajam uzņēmumam piemērošanas fakts (*lietas 3.sējuma 202. – 224.lapa, 6.sējuma 217. – 251.lapa*), tomēr tajās nav informācijas, vai prāmju biļetes pasūtītas pēc pieteicējas pieteikumiem prāmju līnijās (kā uz to norādīja AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" amatpersona /pers. M/). Turklāt *Tallink Grupp AS* un *Stena Line Scandinavia AB* attiecīgajām nodokļu administrācijām sniegtajos paskaidrojumos norādījušas, ka AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" nebija tiesību prāmju biļetes pārdot tālāk citiem Latvijas uzņēmumiem. Šajās informācijās arī norādīts, ka biļešu pasūtījumus ir veikušas personas – /pers. H/, /pers. AA/, /pers. AE/, /pers. AC/, /pers. AT/ un /pers. AB/ (*lietas 3.sējuma 202. un 212.lapa*), kuri (izņemot /pers. AB/) 2014.gada oktobrī, novembrī un decembrī ir deklarēti kā AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" darba ņēmēji.

Tātad, lai gan informācijās ir norādītas konkrētas personas, kuras veikušas biļešu pasūtījumus, tomēr šis apstāklis pats par sevi neapliecina, ka pasūtītās biļetes AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (iepriekš – „RTS TRANSPORTS BALTIC") ir piegādājusi pieteicējai. Tādējādi, novērtējot minēto informāciju kopsakarā ar būtiskajiem trūkumiem darījumu dokumentu starp AS „RTS TRANSPORTS BALTIC " un pieteicēju noformēšanā, konstatētām neatbilstībām darījumu dalībnieku amatpersonu paskaidrojumos, dienests pamatoti ir secinājis, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši, proti, pieteicēja noformētajos dokumentos norādītās prāmju biļetes nav saņēmusi.

[4.11.9] Pieteicēja 2015.gada janvāra PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitījusi 105,15 *euro* saskaņā ar AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" vārdā noformēto 2015.gada 30.janvāra rēķinu Nr.72784 par vienu kuģa biļeti (2014.gada 5.decembrī, eksp.Nr.27519) par 270 *euro* un stāvlaukumu Klaipēdā 1 gab. par 230,7 *euro*. Tomēr šajā rēķinā nav norādīta atsauce uz 2014.gada 1.oktobra līgumu, kā arī nav norādīta piešķirtā atlaide un papildus nolīgtā komisijas maksa. Turklāt līgums neparedz maksājumus par stāvlaukumu, savukārt kā samaksas termiņš norādīts rēķina izrakstīšanas datums 2015.gada 30.janvāris, kas ir pretrunā ar līguma nosacījumiem. Rēķinam pievienots angļu valodā noformēts *DFDS Seaways* AB 2015.gada 7.janvāra rēķins Nr.41553795 par 250 *euro*, kurā kā tā saņēmējs norādīta AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS".

Lai gan pieteicējas amatpersona /pers. H/ un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" amatpersona /pers. M/ apliecināja kuģa biļešu piegādes pakalpojumus, taču no amatpersonu paskaidrojumiem nav konstatējams darījumu ekonomiskais pamatojums. Vienlaikus vērā ņemama arī Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija, ka *DFDS Seaways AB*, sniedzot AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" kravas transporta pārvadājumu pakalpojumus un piemērojot biļetēm atlaides, izrakstīja šai sabiedrībai kredītrēķinus, savukārt no lietas materiāliem nav konstatējams, ka AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" par piemērotajām atlaidēm būtu noformējusi kredītrēķinus pieteicējai. Tādējādi šādos apstākļos nav konstatējams deklarētā darījuma ekonomiskais pamatojums, kas papildus pamato darījumu neesību. Turklāt strīdus rēķinā kā pamatojums norādīta kuģa biļete 05.12.2014., kas, iespējams, ir kuģa biļete par 2014.gada 5.decembri, tādēļ šis darījums vērtējams kopsakarā ar pieteicējas 2014.gadā deklarētajiem darījumiem ar AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", par kuriem tiesa jau iepriekš secinājusi, ka tie faktiski nav notikuši.

Tādējādi, ņemot vērā /pers. H/ un /pers. M/ paskaidroto, ka biļešu tirdzniecība 2015.gadā nenotika un to, ka strīdus rēķinā ir konstatētas būtiskas nepilnības, nav konstatējama strīdus rēķinā norādītā darījuma (kuģa biļetes piegāde) esība. Apstākļos, kad /pers. H/ un /pers. F/ vada un kontrolē visus saistītos uzņēmumus, t.sk. pieteicēju un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS", noformētajam darījumam par kuģa biļešu piegādes pakalpojumiem, nepiemērojot atlaides, nav ekonomiskā pamatojuma. Līdz ar to secināms, ka strīdus darījums faktiski nav noticis, tātad pieteicēja noformētajos dokumentos norādītās prāmju biļetes nav saņēmusi.

[4.12] Ņemot vērā minēto, tiesa secināja, ka pieteicējas 2014.gada oktobrī, novembrī un decembrī, kā arī 2015.gada janvārī, februārī un martā deklarētie darījumi ar AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (iepriekš AS

„RTS TRANSPORTS BALTIC ”) faktiski nav notikuši. Lietā konstatējama tikai dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem. Turklāt pieteicēja zināja, ka iesaistās krāpnieciskās darbībās, lai gūtu fiskālas priekšrocības atskaitītā priekšnodokļa veidā.

Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma *(Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 Axel KitteI 59.punkts*).

Par to, ka pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par simulatīviem (mākslīga rakstura) darījumiem, galvenokārt liecina: 1) trūkumi un neatbilstības dokumentu noformēšanā, kas pretēji likuma „Par grāmatvedību” prasībām neļauj izsekot darījumu gaitai; 2) lietā iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas saistīto uzņēmumu AS „PAGASTIŅI”, kas liecina par šo uzņēmumu deklarēto darījumu simulatīvo raksturu un to, ka jau sākotnēji pieteicēja zināja, kas faktiski veica strīdus (noliktavas un kravu apkalpošanas) pakalpojumus, savukārt franšīzes un darba vietas pakalpojumi nav konstatējami; 3) amatpersonu /pers. H/, /pers. F/ un /pers. N/ vispārīgi un pretrunīgi sniegtie paskaidrojumi, kas liedz identificēt darījumu norises apstākļus vai ir pretrunā ar citiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem, amatpersonu nesadarbošanās ar valsts amatpersonām un informācijas nesniegšana; 4) deklarēto darījumu ekonomiskā pamatojuma neesība, kāpēc bija nepieciešama AS „PAGASTIŅI”, kurai nav konstatējama saimnieciskā darbība un kura faktiski neveica nekādas darbības ar strīdus pakalpojumiem (tikai noformēja to tālāku nodošanu pieteicējai, kuru pārstāvji faktiski ir vienas un tās pašas personas /pers. H/, /pers. F/ un /pers. N/), kā starpnieka (secināms no noformēto darījumu satura) iesaistīšana; 5) pieteicējas tiešie un tālākie darījumu partneri AS „PAGASTIŅI”, AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”, AS „RTS HOLDING” (AS „HOLDEX”), AS „MAHE PLUS”, AS „Mežirbe”, AS „BALTIC FUNDING” un SIA „ELIESE” ir saistītas personas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta „g” apakšpunkta izpratnē, kas veido fiktīvu darījumu noformēšanu ķēdēs: a) AS „RTS HOLDING” (AS „HOLDEX”) ? AS „MAHE PLUS” ? tehnisko līdzekļu noma AS „PAGASTIŅI” ? pieteicēja; b) AS „Mežirbe” darījuma atcelšana un nekustamā īpašuma atsavināšana AS „LC MĀRUPE”; AS „MAHE PLUS” ? noma AS „PAGASTIŅI” ? pieteicēja; c) AS „BALTIC FUNDING” ? automašīnu un tehnikas noma AS „PAGASTIŅI” ? pieteicēja; d) AS „ RTS TRANSPORTS BALTIC ” (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”), SIA „ELIESE” un AS „RTS HOLDING” (no 2014.gada 12.decembra AS „HOLDEX”) ? AS „PAGASTIŅI” (nav identificējama deklarēto darījumu būtība); e) AS „ RTS TRANSPORTS BALTIC ” (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”) prāmju biļešu iegāde (bez PVN), uzrādot to pārdošanu pieteicējai (ar PVN).

Tādējādi šajā lietā iegūto netiešo pierādījumu (darījumu fiktīvo elementu un tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar nejaušību un sakritību) kopums nepārprotami liecina, ka pieteicēja nesaņēma pakalpojumus no AS „PAGASTIŅI” un AS „ REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”. Turklāt no minēto pierādījumu kopuma ir ne tikai secināms, ka darījumi ar dokumentos norādītajām sabiedrībām faktiski nenotika, bet arī secināms, ka pieteicēja zināja, ka ir iesaistījusies ar nodokļu izkrāpšanu saistītos darījumos, lai iegūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā PVN veidā.

To, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar AS „PAGASTIŅI” un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS” faktiski nav notikuši, tiesas ieskatā, apliecināja arī /pers. H/ un /pers. F/ tiesas sēdē sniegtās liecības (*lietas 9.sējuma 68. – 76.lapa*). Kaut arī viņi formāli apstiprināja, ka strīdus darījumi ir notikuši, tomēr viņu liecību vispārīgais raksturs un nespēja sniegt ne šo darījumu ekonomisko pamatojumu, ne arī konkrēti tos raksturot, liecināja par pretējo un apstiprināja jau iepriekš secināto, proti, ka pieteicēja nesaņēma pakalpojumus no AS „PAGASTIŅI” un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”, turklāt zināja, ka ir iesaistījusies ar nodokļu izkrāpšanu saistītos darījumos, lai iegūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā PVN veidā. Turklāt /pers. H/ pat nespēja atcerēties to, ka vienlaicīgi viņš bija gan pieteicējas amatpersona, gan arī amatpersona AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”, AS „PAGASTIŅI”, AS „MAHE PLUS”, AS „MAHE”, AS „Mežirbe”, AS „BALTIC FUNDING” un AS „HOLDEX” (viņš norādīja, ka vienlaicīgi vairākos uzņēmumos nav darbojies, varbūt ieņēmis padomes locekļa amatus, bet valdē bijis tikai pie pieteicējas), kas kārtējo reizi apliecināja šo uzņēmumu simulatīvo raksturu un savstarpējo saistību krāpniecisko darbību veikšanā, lai gūtu fiskālas priekšrocības atskaitītā priekšnodokļa veidā.

Tādējādi dienests pamatoti un atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam ierobežoja atskaitīt priekšnodokli par laika posmā no 2014.gada oktobra līdz 2015.gada martam deklarētajiem darījumiem ar AS „PAGASTIŅI” 117 088,65 *euro* apmērā, kā arī ar AS „RTS TRANSPORTS BALTIC ” (no 2014.gada 8.decembra AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS”) 86 326,19 *euro* apmērā.

[4.13] Atsaucoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmajā daļā, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrajā daļā un 32.panta pirmajā, otrajā, piektajā daļā noteikto, tiesa atzina, ka dienests pamatoti papildu nomaksai budžetā pieteicējai aprēķinājis PVN 15 513,99 (3493,89 + 12 020,1) *euro*, soda naudu 4654,2 (1048,17 + 3606,03) *euro* un nokavējuma naudu 259,89 (85,6 + 174,29) *euro*, kā arī samazinājis no budžeta atmaksājamo PVN par 187 900,85 (136 154,3 + 51 746,55) *euro* un saistībā ar to aprēķinājis soda naudu 56 370,27 (40 846,29 + 15 523,98) *euro*.

[4.14] Pieteicēja nav piekritusi dienesta secinājumam, ka starp to un pašnodarbinātajām personām, ar kurām AS „PAGASTIŅI” noslēgusi līgumus par pakalpojumu sniegšanu, ir konstatējamas darba tiesiskās attiecības un konkrētajām fiziskajām personām izmaksātais ienākums ir uzskatāms par pieteicējas darba ņēmēju ienākumiem, kas apliekami ar algas nodokli un VSAOI. Tādēļ tiesa izvērtēja dienesta secinājuma pamatotību.

[4.14.1] Pieteicējas valdes loceklis /pers. H/ 2015.gada 11.augusta paskaidrojumā norādījis, ka sabiedrības saimnieciskās darbības (kravu pārvadājumu) nodrošināšanai ir izmantoti ārpakalpojumi, tostarp AS „PAGASTIŅI” noliktavas un kravu apstrādes pakalpojumi, to veikšanu nodrošināja krāvēji un noliktavas darbinieki: /pers. S/, /pers. T/,

/pers. U/, /pers. V/, /pers. Z/, /pers. A0/, /pers. AA/, /pers. AB/, /pers. AC/, /pers. AD/, /pers. AE/ un /pers. AF/ (*lietas 5.sējuma 186.lapa*).

Savukārt atbilstoši 2014.gada 22.septembrī starp AS „PAGASTIŅI" un pieteicēju noslēgtajiem uzņēmuma līgumiem Nr.N14/1 un Nr.KR14-1 AS „PAGASTIŅI" (izpildītājs), izmantojot savus darbiniekus, savu vai iznomāto inventāru un tehniku, apņemas sniegt noliktavas pakalpojumus loģistikas centrā „Mežirbes", Mārupes novadā, organizēt un veikt tajā kravas uzkraušanas un izkraušanas pakalpojumus pasūtītājam nepieciešamajā laikā un dienā, nodrošināt pasūtītāju ar noliktavas un biroja telpām, nodrošināt transportlīdzekļus ar stāvlaukumu un nodrošināt kravu apsardzi (līgums Nr.N14/1), apņemas organizēt un veikt kravas apkalpošanas pakalpojumus, tai skaitā, pārdot kravu pārvadāšanas pakalpojumus, pieņemt pasūtījumus, ievadīt un apstrādāt datus, noformēt visu nepieciešamo dokumentāciju, nodrošināt komunikāciju ar klientiem, organizēt kravas uzkraušanu un izkraušanu (līgums Nr.KR14-1) (*lietas 2.sējuma 74.lapa un 5.sējuma 148.lapa*).

Tātad līgumos ir paredzēta darbu veikšana, nevis konkrēts rezultāts (izgatavot kādu lietu vai izvest galā kādu pasākumu), proti, starp AS „PAGASTIŅI" un pieteicēju noslēgtie līgumi neatbilst Civillikuma 2179.pantā un 2212.panta pirmajā daļā norādītajām pazīmēm, lai tos uzskatītu par uzņēmumu līgumiem. Turklāt līgumos ir noteikta atlīdzība – 15 *euro* par vienas kravas apkalpošanu (līgums Nr.KR14-1) un ikmēneša atlīdzība 30 000 *euro* par noliktavas pakalpojumu sniegšanu (līgums Nr.14/1), kas norāda uz darba līguma pazīmēm (Civillikuma 2178.panta izpratnē), kurām starp diviem uzņēmumiem nodibinātajās attiecībās nevajadzētu būt.

[4.14.2] Tāpat vērā ņemams arī apstāklis, ka iepriekš tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka AS „PAGASTIŅI" nav identificēta kā pastāvīga, organizatoriski neatkarīga saimnieciskā vienība Komerclikuma 18.panta izpratnē, jo sabiedrībai nav darba ņēmēju, kam veikt līgumā ar pieteicēju paredzētus darbus, sabiedrība nav deklarējusi pamatlīdzekļu un krājumu esību, kas ir nepieciešami darbu izpildei, nav zināma sabiedrības saimnieciskās darbības veikšanas vieta.

Turklāt lietā nav gūti pierādījumi, ka AS „PAGASTIŅI" no saviem deklarētajiem darījumu partneriem būtu ieguvusi savā rīcībā kādas lietas (t.sk. uz nomas līgumu pamata), lai ar tām rīkotos savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, t.sk. pakalpojumu sniegšanai pieteicējai.

[4.14.3] Vienlaikus no lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka AS „PAGASTIŅI" ar fiziskajām personām (dienestā reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicēji) ir noformējusi uzņēmuma līgumus par pakalpojumu (kravu kraušanas, iepakošanas, stiprināšanas, kravas datu ievades, importa un eksporta darījumu noslēgšanas, saņemto, izejošo rēķinu un korespondences apstrādes, ekspedīcijas maršruta aprēķina un tā pārbaudes veikšanu, telpu un teritorijas uzkopšana) sniegšanu. Minētos līgumus no AS „PAGASTIŅI" puses ir parakstījuši /pers. F/ un /pers. H/ (*lietas 3.sējuma 111. – 113., 118., 119., 124., 132., 133., 138., 139., 145. – 147., 152. – 155., 159., 160., 166., 167., 171., 172., 177. – 179., 182., 183., 186., 187., 190., 193. – 195.lapa*).

Novērtējot lietā esošos līgumus, tiesa secināja, ka tajos nav noteikts konkrēts darba rezultāts, bet gan vispārīgi veicami darbi. Līguma priekšmets paredz ilgstošu darbu, nevis kādu noteiktu darba rezultātu, kas sasniedzams noteiktā laika periodā. Līguma priekšmetā nav norādīts darbu apjoms, darbu izpildes periods un objekts, kurā veicami darbi. Savukārt norādīts, ka izpildītājs (fiziskā persona) ievēro pasūtītāja (AS „PAGASTIŅI") norādījumus. Kā darbu mērvienība, par kuru noteikta samaksa, līgumos ir noteikts dokuments, krava, ekspedīcija, mēnesis (piemēram, saņemto rēķinu apstrāde – dok., skaits – 1, cena – 1 *euro*, korespondences apstrāde – mēn., skaits – 1, cena – 100 *euro*; ekspedīcijas maršruta aprēķins – eksp., skaits – 1, cena – 10 *euro*).

Tātad līgumos noteiktie nosacījumi atbilst darba līguma kritērijiem (sk. Darba likuma 28.panta pirmo un otro daļu, 39. un 59.pantu). Turklāt AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības esība lietā netika konstatēta, bet kā faktiskā pakalpojumu saņēmēja atbilstoši noformētajiem dokumentiem ir norādīta pieteicēja (kura vienlaikus ir deklarēta kā vienīgais darījumu partneris, kam AS „PAGASTIŅI" ir uzrādījusi preču/pakalpojumu realizāciju). Tādēļ arī pamatots ir dienesta secinājums, ka darbu izpildītāji (fiziskās personas) ievērojuši pieteicējas norādījumus.

[4.14.4] No lietas materiālos esošajiem /pers. AZ/, /pers. AD/, /pers. S/, /pers. AC/, /pers. V/, /pers. K/, /pers. B0/, /pers. BA/, /pers. A0/, /pers. BB/, /pers. AA/, /pers. AB/, /pers. U/, /pers. Z/, /pers. BC/, /pers. AF/ un /pers. AE/ vārdā noformētajiem rēķiniem nav konstatējams pakalpojuma sniegšanas periods un pakalpojuma sniegšanas vieta (*lietas 3.sējuma 114., 115., 120., 121., 127., 128., 134., 135., 140., 141., 142., 148., 149., 155., 156., 161., 162., 163., 168., 173., 174., 180., 181., 184., 185., 188., 189., 191., 192., 196., 197.lapa*). Ne auditā, ne to rezultātu apstrīdēšanas laikā, ne arī tiesvedības laikā nav iesniegti pieņemšanas – nodošanas akti par līgumos norādītās kvalitātes un termiņu pārbaudi.

Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju minētās personas reģistrētas dienestā kā pašnodarbinātie saimnieciskās darbības veicēji un kā mikrouzņēmuma nodokļa maksātāji. Konkrēti: 1) /pers. AZ/ (2014.gada 3.janvārī) – vispārējā ēku tīrīšanā; 2) /pers. AD/ (2013.gada 20.maijā) – dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecībā; 3) /pers. S/ (2013.gada 31.oktobrī), /pers. B0/ (2013.gada 18.decembrī), /pers. AB/ (2014.gada 3.februārī) un /pers. U/ (2014.gada 15.septembrī) – kravu iekraušanā un izkraušanā; 4) /pers. AC/ (2013.gada 8.janvārī) un /pers. A0/ (2013.gada 8.janvārī) – kravu pārvadājumos pa autoceļiem; 5) /pers. BB/ (2015.gada 29.janvārī) – grāmatvedības pakalpojumos; 6) /pers. V/ (2013.gada 17.maijā), /pers. K/ (2012.gada 14.decembrī), /pers. AA/ (2012.gada 6.decembrī), /pers. Z/ (2014.gada 25.septembrī) un /pers. BC/ (2013.gada 23.janvārī) – citur neklasificētajos individuālajos pakalpojumos; 7) /pers. BA/ (2012.gada 10.decembrī), /pers. AF/ (2014.gada 17.janvārī) un /pers. AE/ (2012.gada 13.decembrī) – datu apstrādē, uzturēšanā un ar to saistītajās darbībās. Tātad atsevišķos gadījumos saimnieciskās darbības veicēju reģistrētais darbības veids nav saistīts

ar līgumos norādīto.

[4.14.5] Iepriekš minētās personas savos paskaidrojumos norādījušas, ka savu darbu veikušas loģistikas centrā „Mežirbes", Mārupes novadā, pakalpojumu sniegšanai izmantojušas savus materiālus un instrumentus, kā arī pēc nepieciešamības izmantoja AS „PAGASTIŅI" piedāvāto tehniku (iekrāvēju, pacēlāju) un biroja aprīkojumu (datoru, telefonu, printeri, rakstāmpiederumus). Visas personas savos paskaidrojumos ir norādījušas, ka rīkojumus un darba uzdevumus devuši /pers. F/ un /pers. H/ (*lietas 3.sējuma 110., 117., 123., 126., 130., 131., 137., 144., 151., 158., 165., 170. un 176.lapa, lietas 6.sējuma 35. un 38.lapa*).

Tomēr izskatāmajā lietā tiesa jau iepriekš konstatēja, ka AS „PAGASTIŅI" nav saistības ar adresi „Mežirbes", Mārupes novadā, komercsabiedrības rīcībā nav materiāltehnisko resursu un tā neveic reālu uzņēmējdarbību. Tātad AS „PAGASTIŅI" līgumos ar fiziskām personām noteiktie pakalpojumi (kravu kraušanu, kravu datu apstrāde, dokumentu apstrāde utt.) nevar būt attiecināmi uz AS „PAGASTIŅI" saimniecisko darbību. Savukārt pieteicējai gan adrese „Mežirbes", Mārupes novadā, ir juridiskā adrese, turklāt tās darbības veidi ir kravu pārvadājumi, kravu kraušanas, noliktavas un loģistikas pakalpojumi. Tā kā minētā adrese ir vienīgā pieteicējas reģistrētā saimnieciskās darbības vieta, ir pamats secināt, ka fiziskās personas veikušas darba uzdevumu izpildi pieteicējas telpās, izmantojot tajās esošo noliktavas tehniku un biroja aprīkojumu. Tātad personu darbs tika vērsts uz pieteicējas pamatdarbības nodrošināšanu, ir atkarīgs no pieteicējas darījumu partneru pasūtījumiem, turklāt šī informācija ir tikai pieteicējas rīcībā.

Savukārt, ņemot vērā to, ka pieteicējas akcionāri (/pers. H/ un /pers. F/) strīda periodā ir bijuši reģistrēti par AS „PAGASTIŅI" valdes locekļiem, kas norāda uz to, ka konkrētajā gadījumā abi pieteicējas īpašnieki organizē un kontrolē fizisko personu darbu noliktavā, kā tas norādīts visos saņemtajos šo darbu veicēju paskaidrojumos. Lai gan pašnodarbinātās personas paskaidrojumos ir norādījušas, ka sniegušas pakalpojumus AS „PAGASTIŅI", bet, pirmkārt, AS „PAGASTIŅI" saimnieciskās darbības esība lietā nav konstatēta, otrkārt, personām nevar būt būtiska nozīme, ar kuru tieši uzņēmumu ir noslēgts līgums. Savukārt lietā gūto pierādījumu kopums norāda uz to, ka pašnodarbinātās personas pakļāvās pieteicējas noteiktai darba kārtībai un savu darbu tās veikušas sabiedrības akcionāru /pers. F/ un /pers. H/ vadībā.

[4.14.6] Uz fizisko personu (saimnieciskās darbības veicēju) atkarību no pieteicējas norāda arī apstāklis, ka minētās pašnodarbinātās personas analogus pakalpojumus citiem uzņēmumiem nesniedz. Lietā iegūtā informācija liecina, ka saimnieciskās darbības veicēji konkrētajā gadījumā nevarēja pastāvīgi sniegt kravu apstrādes un noliktavas pakalpojumus. Līdz ar to, lai gan AS „PAGASTIŅI" vārdā ir noformēti līgumi par pakalpojumu sniegšanu ar saimnieciskās darbības veicējiem, tomēr auditā konstatētie faktiskie apstākļi liecina par šo darījumu simulatīvo raksturu. Tādēļ konkrētajā gadījumā tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka pārbaudāmajā periodā līgumi ar fiziskajām personām, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicēji, noslēgti ar mērķi aiz AS „PAGASTIŅI" noformētajiem darījumiem ar saimnieciskās darbības veicējiem apslēpt pieteicējas darba attiecības ar šīm fiziskajām personām ar nolūku izvairīties no atbilstošiem nodokļu maksājumiem.

[4.14.7] Arī tiesas sēdē nopratinātie liecinieki /pers. BC/ un /pers. AE/, tiesas ieskatā, pēc būtības apstiprināja secinājumu, ka AS „PAGASTIŅI" uzņēmuma līgumos minētās personas veikušas darbu pieteicējas labā un tās kontrolē. Piemēram, /pers. BC/ norādīja, ka strādājusi savā mikrouzņēmumā (pārsvarā mājās), veicot kravu datu ievadi un ekspedīcijas maršrutu aprēķinu pārbaudi. Darba piedāvātāji vai klienti bijuši viņas vīra /pers. H/ uzņēmumi. Tomēr savu saistību ar AS „PAGASTIŅI" viņa neatceras, jo bijuši daudz uzņēmumi. Skaidrojot par pakalpojumu cenām, lieciniece norādīja, ka cenas nav piedāvājusi, viņas vīram bija vajadzīga palīdzība, viņai piedāvāja atalgojumu un viņa vienkārši tam piekrita. Tāpat arī par pakalpojumu ilgumu viņa norādīja, ka tos bija paredzēts sniegt tik ilgi, cik nepieciešams, vai arī tik ilgi, cik spētu tos savienot ar ģimenes dzīvi un pienākumiem pret bērniem. Savukārt /pers. AE/ nevarēja paskaidrot ne to, kādā veidā noteikta pakalpojuma cena, vien vispārīgi atbildēja, ka savstarpēji vienojoties ar /pers. F/, ne arī sākotnēji nosaukt kādu citu, izņemot AS „PAGASTIŅI", savu klientu, kuram sniedzis loģistikas pakalpojumus. Savukārt vēlāk kā vienu no saviem klientiem minēja ar pieteicēju un AS „PAGASTIŅI" saistīto uzņēmumu – SIA „ELIESE", tomēr ne konkrētus datumus, gadus nosaukt nevarēja. Arī par pakalpojuma termiņu viņš norādīja, ka tas nebija terminēts (*lietas 9.sējuma 63. – 68.lapa*).

[4.14.8] Ievērojot minēto, tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka strīdus periodā līgumi ar pašnodarbinātām personām noslēgti ar mērķi pieteicējas darba attiecības ar personālu apslēpt aiz citas juridiskās formas, turklāt izmantojot AS „PAGASTIŅI", kuras reālā saimnieciskā darbība nav konstatējama.

Šo secinājumu apstiprina arī šādi apstākļi: 1) līgumā paredzēto darbu (piemēram telpu uzkopšana, kravu datu ievade, ekspedīcijas maršruta aprēķins un tā pārbaude, importa un eksporta darījumu noslēgšana, kravu kraušana, saņemto un izejošo rēķinu apstrāde, korespondences apstrāde, u.c.) mērķis ir darbs vispār, nevis konkrēts darba rezultāts; 2) pašnodarbinātās personas neveic pastāvīgu komercdarbību un ir ekonomiski atkarīgi no pieteicējas; 3) pašnodarbinātas personas gūst ienākumus tikai no pieteicējas (caur AS „PAGASTIŅI") un nesniedz pakalpojumus citām fiziskām vai juridiskām personām; 4) darbinieki, kuriem izmaksāta atlīdzība, ir pakļauti noteiktai kārtībai un norādījumiem, lai nodrošinātu pieteicējas pamatdarbību; 5) pakalpojumu sniegšana notiek pieteicējas amatpersonu vadībā vai kontrolē, tām nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus; 6) līgumu un rēķinu noformējums ir identisks, kas liecina, ka tos nav noformējuši paši darbinieki; 7) līgumos par pakalpojumu sniegšanu noteikts uzņēmuma pienākums nodrošināt nepieciešamos sagatavošanas darbus, lai izpildītājs varētu sniegt pakalpojumus (*līguma 2.2.1.apakšpunkts*), kas ir raksturīgs darba līgumam, kā to nosaka Darba likuma 51.panta otrā daļa, proti, ka darba devējam ir pienākums nodrošināt tādu darba organizāciju un darba apstākļus, lai darbinieks varētu izpildīt viņam noteikto darbu; 8) līgumos paredzētais nosacījums lauzt līgumu vienpusēji, brīdinot otru pusi 3 darba dienas iepriekš, ja izpildītājs

neievēro konkrētam darbam paredzēto tehnoloģisko procesu, ir raksturīgs darba līgumam par tiesisko attiecību izbeigšanu, kā to nosaka Darba likuma 100.pants, ka darbiniekam ir tiesības rakstveidā uzteikt darba līgumu vienu mēnesi iepriekš, ja darba koplīgumā vai darba līgumā nav noteikts īsāks uzteikuma termiņš; 9) fiziskās personas veic pēc būtības un apjoma līdzīgas darbības, nav ieinteresētas palielināt apgrozījumu, meklējot jaunus pasūtītājus vai piesaistot apakšuzņēmējus, jo konkrētajā gadījumā viņu mērķis ir darbs, nevis kāds noteikts darba rezultāts.

Tādējādi tiesa par pamatotu atzina secināju, ka /pers. AZ/, /pers. AD/, /pers. S/, /pers. AC/, /pers. V/, /pers. K/, /pers. B0/, /pers. BA/, /pers. A0/, /pers. BB/, /pers. AA/, /pers. AB/, /pers. U/, /pers. Z/, /pers. BC/, /pers. AF/ un /pers. AE/ veic darbu pieteicējas labā un tās kontrolē. Tā kā fiziskās personas (ar kurām AS „PAGASTIŅI" vārdā ir noslēgti līgumi par pakalpojumu sniegšanu) darbu izpildi ir veikušas pieteicējas labā, kontrolē un tās saimnieciskās darbības vietā, tad tiesa secināja, ka starp pieteicēju un šīm personām pēc savas būtības ir darba tiesiskās attiecības, kuru nodibināšanai saskaņā ar Darba likuma 40.panta pirmo daļu rakstveidā slēdzami darba līgumi.

Līdz ar to konkrētajos uzņēmuma līguma par pakalpojumu sniegšanu gadījumos ir izpildījušās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$ daļas 2., 3., 5. un 6.punktos noteiktās pazīmes, tādēļ tiesa secināja, ka fiziskās personas, ar kurām ir noslēgti līgumi par pakalpojumu sniegšanu, ir uzskatāmas par pieteicējas darba ņēmējiem likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunkta izpratnē (personas, kuras guva ienākumus, no kuriem jāmaksā algas nodoklis).

Konkrētajā gadījumā ir konstatēta nodarbinātība, kas slēpta aiz citas juridiskas formas, tādēļ dienests ir pamatoti secinājis, ka tiek veikta apzināta darbība, kuras dēļ nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā, līdz ar to algas nodoklis, kā arī VSAOI par darba ņēmējiem ir jāveic pieteicējai – darba devējam, kas faktiski šīs personas nodarbināja.

Tādējādi dienests arī pamatoti un atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktā, septītās daļas 1.punktā, astotajā un 14.daļā paredzētajam pamatoti noteicis pieteicējai nodokļu maksājumu lielumu uz aprēķinu pamata. Proti, izmantojot dienesta rīcībā esošo informāciju par konkrētajiem pieteicējas darba ņēmējiem izmaksāto atlīdzību noformēto rēķinu ietvaros un ņemot vērā AS „PAGASTIŅI" norēķinu kontā veiktās izmaksas, uz aprēķinu pamata pamatoti noteica apliekamā ienākuma (bruto alga) apmēru 2014.gada novembrī – 4939,73 *euro*, decembrī – 19 089,98 *euro*, 2015.gada janvārī – 34 571,57 *euro*, februārī – 32 664,89 *euro* un martā – 35 446, 56 *euro*.

Savukārt, ņemot vērā likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmo daļu, 18.panta pirmo daļu un 20.panta pirmo daļu, kā arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu, 4.panta pirmās daļas 1.punktu, 17.panta pirmo daļu, 29.panta pirmo un otro daļu, dienests pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja VSAOI 43 196,35 (1683,96 + 6507,8 + 11 785,43 + 11 135,45 + 12 083,71) *euro* un IIN 26 298,9 (1061,06 + 4100,53 + 7116,55 + 6724,09 + 7296,67) *euro* apmērā.

[4.15] Tiesa atzina, ka dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^2$ panta pirmo daļu, likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu un $16.^1$ panta pirmo daļu, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo un piekto daļu, pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica VSAOI soda naudu 12 958,97 (2457,55 + 10 501,42) *euro* un nokavējuma naudu 1228,72 (218,38 + 1010,34) *euro* apmērā, kā arī IIN soda naudu 7889,68 (1548,48 + 6341,2) *euro* un nokavējuma naudu 1023,42 (195,05 + 828,37) *euro* apmērā.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 30.janvāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzībā pieteicēja norāda šādus argumentus.

[5.1] Tiesa secinājumus ir balstījusi uz darījumos iesaistīto uzņēmumu savstarpēju saistību likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „c" un „f" apakšpunkta izpratnē. Taču atbilstoši Augstākās tiesas un Eiropas Savienības tiesas atziņām personu saistība pati par sevi nav pamats secinājumam, ka veiktie darījumi ir noslēgti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības. Tiesai bija vispusīgi, pilnīgi un objektīvi jāpārbauda pierādījumi, nevis spriedums jāpamato ar šaubām par strīdus darījumu būtību un mērķiem. Tiesa nav piemērojusi Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas spriedumos norādītās atziņas.

[5.2] Dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 21.aprīļa un 2016.gada 28.aprīļa lēmumos nav norādīts, ka pieteicēja nebūtu nodrošinājusi grāmatvedības dokumentu pieejamību vai arī nebūtu iesniegusi kādu citu pieprasīto dokumentu vai informāciju. Visi pierādījumi, ar kuriem pamatoti minētie lēmumi, ir bijuši iesniegti dienestam, bet dienests, sniedzot dokumentus tiesai, nezināmu iemeslu dēļ nav iesniedzis visus dokumentus. Turklāt nevienā no tiesas sēdēm tiesa nenorādīja uz kāda dokumenta, t.sk. līguma Nr.30/12/2014, neesību lietā.

[5.3] Tiesa nav vērtējusi lietas materiālos esošās AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" PVN deklarācijas, no kurām redzams, ka gan AS „PAGASTIŅI", gan AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" strīdus periodā ir aprēķinājušas maksājamo PVN par sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai. AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" par strīdus periodiem nav veikti auditi, kuros nebūtu atzīti deklarētie darījumi ar pieteicēju.

Tiesas secinājums, ka AS „PAGASTIŅI" strīdus periodā neveica saimniecisko darbību, nav pamatots ar pierādījumiem, tā vietā spriedumā ir pārrakstīti dienesta argumenti.

[5.4] Tiesa ir nepareizi novērtējusi pierādījumus par AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" sniegto pakalpojumu būtība.

Tiesas secinājums, ka no AS „PAGASTIŅI" rēķiniem (kas sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta) nav konstatējams to izsniedzējs, ir absurds un pretrunā ar likuma „Par grāmatvedību" $7.^1$ pantu.

Tiesa, atsaucoties uz Komerclikuma 474.pantu, nav piemērojusi normas precīzu redakciju un ir interpretējusi to tikai

daļēji, kā rezultātā nonākusi pie nepamatota secinājuma. Vērtējot 2014.gada 15.septembra līguma Nr.15092014 priekšmetā ietvertās atsauces uz preču zīmēm un logo „RTS" un „RTS Baltic", tiesa ir vērtējusi tikai to reģistrācijas faktu Patentu valdē, bet nav piemērojusi likuma „Par preču zīmēm un ģeogrāfiskās izcelsmes norādēm" 4.panta ceturto daļu, kura noteic, ka komercdarbībā var lietot nereģistrētas preču zīmes.

2014.gada 22.septembra līgums Nr.KR14-1 un Nr.N14/1 par kravu apstrādes un noliktavu pakalpojumiem satur visas tiesību normās noteiktās būtiskās sastāvdaļas un kopsakarā ar rēķiniem un audita laikā sniegtajiem pieteicējas paskaidrojumiem par darījumu būtību un saturu, darījumi ir pilnībā izprotami un identificējami.

Pieteicēja norāda, ka nepiekrīt tiesas secinājumam, ka 2014.gada 1.novembra nomas līgumam par darba vietas nomu nav ekonomiskā pamatojuma. Apstākļos, kad nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā, likumīgi, uz tiesiska pamata izmanto AS „PAGASTIŅI", pieteicējai, kurai bija nepieciešama konkrētā darba vieta, nebija nekādu citu iespēju atrasties konkrētajā vietā, kā vien nomāt to no īpašuma lietotāja. Turklāt darba vietas noma par attiecīgo summu ir uzskatāma par racionālu un ekonomiski pamatotu rīcību.

Vērtējot 2014.gada 1.oktobra līgumu par kuģa biļešu pārdošanu, tiesa nav spējusi izprast darījumu būtību un ekonomisko pamatojumu. Tiesa bez ievērības atstājusi apstākli, ka prāmju kompānijas darbības specifika ir noteikt prāmju biļešu cenas atkarībā no iepriekšējā gadā nopirktā apjoma. Tāpēc AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" bija piešķirtas atlaides prāmju biļešu iegādei 2014.gadā. Turpretim pieteicējai, kurai biļetes bija nepieciešams iegādāties tikai no 2014.gada oktobra, šādas atlaides nebija, kas liedz iespējas tieši no prāmju kompānijas saņemt zemāku biļešu cenu. Kopējā pieteicējas samaksātā summa AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" (biļešu cena + samaksa par pakalpojumu) ir zemāka nekā gadījumā, ja pieteicēja pati būtu pirkusi biļetes tieši no prāmju kompānijām. Katra mēneša rēķinam ir pievienota AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" izdruka, kurā uzskaitītas konkrēto prāmju kompāniju pavadzīmes par tekošo mēnesi un to summas. Šie pierādījumi kopā ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju apliecina reālu, ekonomiski izdevīgu un pamatotu pakalpojumu saņemšanu no AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS".

Tiesa nepamatoti atsaucas uz amatpersonu /pers. H/ un /pers. F/ sniegto vispārīga rakstura informāciju, jo tiesai bija visas iespējas noskaidrot konkrētu informāciju un apstākļus, minētās personas nopratinot tiesas sēdē liecinieku statusā.

Pakalpojumu iepirkšanas pamatā ir ekonomiskais izdevīgums. Dienests nevar iejaukties darījumos, nosakot to saturu un būtību vai sastāvdaļas.

[5.5] AS „PAGASTIŅI" ir komercreģistrā reģistrēts komersants un apstākļi, kādā tā organizē savu saimniecisko darbību, ja tas nav aizliegts ar likumu, nerada pamatu secinājumam, ka AS „PAGASTIŅI" darbība neatbilst Komerclikuma prasībām. Lietā nav neviena pierādījuma, ka starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām, ar kurām AS „PAGASTIŅI" noslēgusi līgumus par pakalpojumu sniegšanu, ir konstatējamas darba tiesiskās attiecības un ka izpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļaā noteiktais. Pieteicējai strīdus periodā nav bijuši nekādi darījumi ar konkrētajām pašnodarbinātajām personām, t.sk., nav slēgti līgumi, doti uzdevumi vai pasūtījumi. Lietā nav arī visu pašnodarbināto personu paskaidrojumu, kā arī tiesa nav ieguvusi visu šo personu liecības.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka tā ir nepamatota un noraidāma. Dienesta ieskatā tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteiktajam ir pienācīgi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā un nonākusi pie pamatota secinājuma, ka konkrētajā gadījumā ir gūts apstiprinājums, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar AS „PAGASTIŅI" par franšīzes, kravu apstrādes, darba vietas nomas un noliktavas pakalpojumiem un AS „REDISS TOMĀTS SĪPOLS" par kuģa biļešu piegādes pakalpojumiem ir noformēti formāli, lai attiecīgo darījumu rezultātā gūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Apstāklis, ka procesa dalībnieka un tiesas viedoklis atšķiras, nevar būt par pamatu secinājumam, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā un nav pilnīgi, vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, un taisījusi pamatotu spriedumu.

[7] Administratīvā apgabaltiesa tiesas sēdēs procesuālo darbību veikšanai kā lieciniekus nopratināja /pers. AF/, /pers. V/ un /pers. BB/.

Motīvu daļa

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā. Tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā lūgusi lietu izskatīt mutvārdu procesā, lai tiesa varētu veikt liecinieku nopratināšanu.

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi pieteicējas motivāciju lūgumam par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, atzīst, ka tas ir noraidāms, jo šajā gadījumā nepastāv objektīva nepieciešamība noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā. Liecinieki /pers. AF/, /pers. V/ un /pers. BB/ tika nopratināti tiesas sēdēs procesuālo darbību veikšanai. Savukārt apgabaltiesa nesaskata nepieciešamību atkārtoti izsaukt uz tiesas sēdi lieciniekus /pers. H/ un /pers. F/, kas nopratināti pirmās instances tiesas sēdē, jo lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, lai izspriestu šo lietu.

Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

[9] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi procesa dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem,

atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 30.janvāra sprieduma motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus saistībā ar pieteicējas darījumiem ar AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" un konkrēto personu nodarbinātību, un spriedumā ietvertā motivācija (*izņemot norādi, ka AS „MAHE PLUS" nebija tiesības nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā nodot atlīdzības lietošanā AS „PAGASTIŅI" atbilstoši 2014.gada 1.novembra līgumam Nr.2014/11/01, un ka starp AS „PAGASTIŅI" un pieteicēju noslēgtie līgumi neatbilst uzņēmumu līgumu pazīmēm; sk. šā sprieduma 4.6.5 un 4.14.1punktu*) ir pareiza, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu tai pievienojas un atkārtoti to pašu motivāciju nenorāda.

Apgabaltiesa papildus norāda turpmāk minēto.

[11] Administratīvo tiesu praksē konsekventi ir atzīts, ka izrakstītie rēķini un pavadzīmes nav vērtējami kā pietiekami pierādījumi darījuma faktiskās esības apstiprināšanai. Ņemot vērā, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, vairākās nodokļu tiesības regulējošās normās dienestam ir uzlikts par pienākumu veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu, un gadījumā, ja tā rīcībā ir pierādījumi par to, ka darījums reāli nav noticis, papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu. Līdz ar to likumdevējs ir devis tiesības dienestam, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, nodokļa rēķins ir izsniegts darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi. Formālas darbības, piemēram, nodokļa rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi var neapliecināt reāli notikuša darījuma faktu (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2015.gada 5.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-746/15 7.punktu*).

Šaubu par darījuma īstumu gadījumā tā dalībniekiem, tostarp 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. Te iederas arī vērtējums par to, kāda rīcība, slēdzot darījumus, tostarp attiecībā uz darījuma partnera izvēli, konkrētos faktiskajos apstākļos būtu sagaidāma no pieteicējas kā rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 16.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-70/2016 5.punktu, 2016.gada 28.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1458/2016 7.punktu un 2017.gada 3.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-308/2017 8.punktu*). Tātad, skaidrojot, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, būtisks ir šā nodokļu maksātāja novērtējums un tā sniegtie paskaidrojumi. No pieteicējas sagaidāms, ka pieteicēja ar savas parastās saimnieciskās darbības skaidrojumu, darījumu priekšvēstures izklāstu, darījumu norises izklāstu un jebkādiem tai pieejamiem papildu pierādījumiem spēs novērst šaubas, kuras radušās sakarā ar darījumiem.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka nodokļu lietās privātpersonai it īpaši ir līdzdarbošanās pienākums, kas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 9.punkts, 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018 8.punkts*). Ja dienests ar pierādījumiem pamatojis, ka pastāv šaubas par pieteicējas uzrādītajiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, tad nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants).

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka gadījumos, kad atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga, nodokļu administrācijai un tiesai ir tiesības liegt nodokļu maksātajam atskaitīt priekšnodokli (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 Kittel un Recolta Recycling, 55.punktu; 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 Mahagében un David, 42.punktu un 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā C-285/11 Bonik, 37.punktu*).

Tas, vai darījuma galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, ir izsecināms no attiecīgā darījuma satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā konkrētā darījuma 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*).

[12] Apgabaltiesa norāda, ka pārsūdzētajos lēmumos un pirmās instances tiesas spriedumā ir minēts pietiekams apjoms objektīvi pastāvošu faktu, kas kopumā ļauj apšaubīt, ka apstrīdētie darījumi ir notikuši. Lietā esošie dokumenti kopsakarā ar pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem un amatpersonu liecībām nepierāda, ka pieteicēja ir no AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" faktiski saņēmusi konkrētos pakalpojumus. Novērtējot tos kopsakarā, apgabaltiesai nepastāv šaubas par to, ka pieteicējas darījumi ar AS „PAGASTIŅI" un AS „REDĪSS TOMĀTS SĪPOLS" nav notikuši, bet, imitējot patiesus ar nodokli apliekamus darījumus, ir veidota darījumu ķēde ar nolūku ļaunprātīgi izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Uz to netieši norāda arī /pers. H/ pirmās instances tiesas sēdē liecinātais, ka ekonomiskais pamatojums dibināt jaunu uzņēmumu (pieteicēju), kad ir jau citi uzņēmumi, kas darbojas attiecīgajā jomā, bija tas, ka ar iepriekšējo uzņēmumu sāka iekavēties PVN atmaksa, bija jūtams apdraudējums, kas piebremzēs darbību, kravu plūsma bija liela, nodrošinājās, kamēr strīds nav nokārtots.

Pieteicēja savu pozīciju lietā pēc būtības pamatojusi tikai ar darījumu formālo atbilstību priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, kas, pastāvot dienesta konstatēto apstākļu kopumam par darījumu fiktīvo raksturu, nav pietiekami.

[13] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas apelācijas sūdzībā izteiktajiem apsvērumiem, ka pirmās instances tiesa nepareizi novērtējusi pierādījumus lietā. Vērtējot AS „PAGASTIŅI" rēķinus, pirmās instances tiesa ir norādījusi, ka rēķinos ir norādīts, ka tie ir sagatavoti elektroniski un derīgi bez paraksta, tātad nav konstatējams to izsniedzējs. Apgabaltiesa pievienojas minētajai motivācijai, jo no iesniegtajiem rēķiniem nav konstatējams, konkrēti kura fiziskā persona AS „PAGASTIŅI" vārdā rīkojās un izsniedza attiecīgos rēķinus. Tas savukārt norāda, ka no minētajiem dokumentiem nav konstatējama fiziskā persona, kura varētu apstiprināt konkrēto pakalpojumu sniegšanu.

Apgabaltiesa piekrīt arī pirmās instances tiesas veiktajam 2014.gada 15.septembra līguma Nr.15092014 novērtējumam. Lai arī atbilstoši pieteicējas norādītajai franšīzes definīcijai ar franšīzes līgumu var tikt piešķirtas tiesības uz franšīzes devēja zinātību un metodēm franšīzes devēja izstrādātā un pārbaudītā sistēmā, lietā nav pierādījumu un lietas apstākļi kopumā nenorāda, ka AS „PAGASTIŅI" rīcībā tādas bija un ka pieteicēja no AS „PAGASTIŅI" tās ieguva un pēc tam izmantoja. Tāpat attiecībā uz līgumā minētajām preču zīmēm pirmās instances tiesa pamatoti pārbaudīja, vai AS „PAGASTIŅI" ir reģistrējusi konkrētās preču zīmes, lai pieteicējai būtu pamats par to izmantošanu vienoties ar AS „PAGASTIŅI". Apgabaltiesa neapšauba, ka komercdarbībā var lietot arī nereģistrētas preču zīmes. Taču pieteicēja nav sniegusi nekādu loģisku izskaidrojumu, no kā izriet AS „PAGASTIŅI" tiesības uz konkrētajām preču zīmēm un nepieciešamība pieteicējai par to izmantošanu vienoties ar AS „PAGASTIŅI" un par to maksāt.

Kā jau norādīts iepriekš, noformētie līgumi un rēķini nav vērtējami kā pietiekami pierādījumi darījuma faktiskās esības apstiprināšanai. Apgabaltiesa uzskata, ka noliktavas pakalpojumu sniegšana, kravas uzkraušanas un izkraušanas pakalpojumu organizēšana un veikšana, kravu datu un ekspedīcijas maršrutu apstrāde nav iespējama bez konkrētas un nepārtrauktas sadarbības ar pasūtītāju, regulāras informācijas saņemšanas par kravu apriti, veicamajiem darbiem un termiņiem, darbu pieņemšanas. Pieteicēja nav iesniegusi nekādus pierādījumus, kas apstiprinātu šādu konkrētu uzdevumu došanu un pieņemšanu, informācijas apriti noslēgto līgumu ietvaros. Novērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus kopsakarā ar darījumā iesaistīto amatpersonu paskaidrojumiem, nav gūstams apstiprinājums, ka konkrētie darījumi faktiski ir notikuši.

Vienlaikus apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nepamatoti secinājusi, ka AS „MAHE PLUS" nebija tiesības nekustamo īpašumu „Mežirbes", Mārupes novadā nodot atlīdzības lietošanā AS „PAGASTIŅI" (*sk. šā sprieduma 4.6.5.punktu*). Apgabaltiesa konstatē, ka AS „Mežirbe" un AS „MAHE PLUS" 2014.gada 24.oktobra pirkuma līguma Nr.24112014/1 3.3.punktā bija noteikts, ka no līguma noslēgšanas brīža līdz pirkuma maksas pilnīgai samaksai pircējam ir lietošanas tiesības uz nekustamo īpašumu, tai skaitā, bet ne tikai nodot nekustamo īpašumu nomā, apakšnomā, saņemt augļus no nekustamā īpašuma. Taču minētā kļūda neietekmē rezultātu, jo ir konstatēti citi apstākļi, kas to kopsakarā liek apšaubīt, ka AS „PAGASTIŅI" ir ieguvusi tiesības rīkoties ar konkrēto nekustamo īpašumu, kā arī liecina, ka ir veikta tikai dokumentu noformēšana par neesošiem atsavināšanas un iznomāšanas darījumiem.

[14] Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka personu saistība pati par sevi nav pamats secinājumam, ka starp tām notikušais darījums ir ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības. Tāpat arī patiesas komercdarbības ietvaros var tik sniegti pakalpojumi un pārdotas preces saistītiem uzņēmumiem par izdevīgāku cenu. Taču šādos gadījumos personām (amatpersonām) jāspēj sniegt saprātīgus, loģiskus un ticamus paskaidrojumus par darījumu ekonomisko būtību, kā arī pierādījumus, kas apstiprina darījumu esību.

Apgabaltiesa atzīst, ka ne rakstveida paskaidrojumos dienestam, ne, liecinot pirmās instances tiesas sēdē, darījumos iesaistīto uzņēmumu amatpersonas un pārstāvošās personas šādu ticamu skaidrojumu nav sniegušas. Paskaidrojumos dienestam /pers. H/ norāda, ka līgums ar AS „PAGASTIŅI" ļauj būtiski samazināt pieteicējas ražotā pakalpojuma pašizmaksu, uzlabot pakalpojuma kvalitāti, vienlaikus izslēdzot un mazinot riskus, kas būtu, ja pakalpojums būtu jānodrošina pašu spēkiem, taču /pers. H/ nenorāda nekādus konkrētus apstākļus, no kuriem šāds secinājums ir izdarāms. Arī sniedzot liecības pirmās instances tiesas sēdē, /pers. H/ tikai vispārīgi atsaucās uz noslēgto darījumu ekonomisko izdevīgumu, bet nespēja paskaidrot neko konkrētu, kāds izdevīgums bija pieteicējai iepirkt ārpakalpojumus no konkrētajiem uzņēmumiem, ar kuriem viņš pats ir saistīts, kādus pakalpojumus pieteicēja ieguva konkrēto līgumu ietvaros, kā tos izmantoja, kā arī kā faktiski tika nodrošināta līgumu izpilde. Tāpat arī /pers. F/, liecinot pirmās instances tiesa sēdē, ir sniedzis tikai vispārīgus skaidrojumus par AS „PAGASTIŅI" sniegto pakalpojumu būtību, taču nav izskaidrojis, kā faktiski tika nodrošināta pakalpojumu sniegšana, kāds izdevīgums bija iepirkt pakalpojumu un pēc tam pārdot pakalpojumus saistītiem uzņēmumiem un kā faktiski tika nodrošināta līgumu izpilde.

Konkrētajā gadījumā bez ievērības nav atstājams, ka /pers. H/ un /pers. F/ ir bijuši saistīti gan ar pieteicēju, gan tās tiešajiem darījumu partneriem, gan ar to deklarētajiem tālākajiem darījumu partneriem un to darbību, vairākos gadījumos parakstot dokumentus abu darījuma pušu vārdā. Tātad /pers. H/ un /pers. F/ ir saistīti ar darījumos iesaistīto uzņēmumu (tiešo un tālāko) darbību abās darījumu pusēs un viņiem tiešā veidā ir zināma abu darījumos iesaistīto pušu rīcības motivācija. Ievērojot minēto un to, ka ierasti komercdarbības mērķis ir gūt peļņu, cita starpā neradot liekus izdevumus vai tos samazinot, bet darījumos iesaistīto pušu intereses šajā aspektā nesakrīt, minēto personu vispārīga atsaukšanās uz peļņas gūšanu un izdevīgumu, kā arī komercnoslēpumu nav pietiekama. Apgabaltiesa konkrētajos apstākļos nerod citu racionālu izskaidrojumu ekonomiskajam izdevīgumam slēgt darījumus ar saistītajiem uzņēmumiem (zinot, ka tie paši nespēj nodrošināt pakalpojumu sniegšanu), kā vien veidot maksimāli garu darījumu ķēdi ar nolūku ļaunprātīgi izmantot

priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[15] Apgabaltiesa nekonstatē kļūdas pirmās instances tiesas rīcībā, lietā esošo pierādījumu bāzi uzskatot par pietiekamu, lai izdarītu secinājumus par lietas rezultātu. Pieteicēja lietā nav iesniegusi jaunus pierādījumus, kas ļautu apšaubīt pirmās instances tiesas veikto pierādījumu novērtējumu un secinājumu pamatotību.

Pieteicējas iebildumi attiecībā uz liecinieka /pers. H/ un /pers. F/ nopratināšanas pirmās instances tiesas sēdē apmēru nav pamatoti. Pieteicējas pārstāvim pirmās instances tiesas sēdē tika dota iespēja uzdot lieciniekam jautājumus, kā arī nepieciešamības gadījumā bija iespējas uzdot lieciniekam papildu jautājumus. Apgabaltiesas sēdē pieteicējas pārstāvis nevarēja norādīt jautājumus, par kuriem liecinieki papildus būtu nepieciešams nopratināt. Situācijā, kad nodokļu maksātāja iesniegtie pierādījumi nav pietiekami, lai apstiprinātu maksātāja norādes, tiesai nav pašai jāiegūst papildu pierādījumi. Šāda situācija nav pielīdzināma gadījumam, kad lietā trūkst pierādījumu, lai izdarītu jebkādus secinājumus par būtiskiem apstākļiem. Tiesai nav pienākums par katru cenu meklēt un pieprasīt pierādījumus, t.sk., uzdot lieciniekam jautājumus, lai stiprinātu kādas puses pozīciju un novērstu pretrunas, kas radušās par darījumu apstākļiem. Savukārt tieši pretrunu esība vai liecību vispārīgums, kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem, var apstiprināt, ka faktiski darījumi nav notikuši.

[16] Apgabaltiesa pievienojas arī pirmās instances motivācijai par pieteicējai papildus aprēķināto VSOAI un IIN un saistībā ar to noteiktās nokavējuma naudas un soda naudas pamatotību. Konkrētā gadījumā pamatoti ir vērtēta personu nodarbinātības būtība, nevis tikai juridiskā forma. Izvērtējot kopsakarā pirmās instances spriedumā norādītos apstākļus, cita starpā, ka reāla AS „PAGASTIŅI" saimnieciskā darbība nav konstatējama, pamatots ir secinājums, ka konkrētās personas veica darbu pieteicējas labā un atradās pieteicējas rīcībā, bet AS „PAGASTIŅI" līgumu ar minētajām personām kā pašnodarbinātām personām noslēgti ar mērķi darba attiecības ar pieteicēju noslēp aiz citas juridiskās formas.

Vērtējot nodarbināto personu paskaidrojumus, bez ievērības nav atstājams, ka /pers. H/ un /pers. F/, kurus personas paskaidrojumos un liecībās min kā tos, kuri AS „PAGASTIŅI" vārdā slēdza līgumus, deva uzdevumus un pieņēma darbus, ir saistīti arī ar pieteicēju, kura darbojās tajā pašā nekustamajā īpašumā „Mežirbes", kas tiek norādīta kā AS „PAGASTIŅI" sniegto pakalpojumu vieta. Tādējādi var piekrist, ka nodarbinātās personas varēja paļauties uz /pers. H/ vai /pers. F/ sniegto informāciju un uzskatīt, ka darbi tiek veikti AS „PAGASTIŅI" labā, nezinot vai esot maldinātas, ka faktiski /pers. H/ un /pers. F/ pārstāv arī pieteicēju un pēc būtības darbi tiek veikti pieteicējas uzdevumā un labā.

Kā jau apgabaltiesa atzina iepriekš, noliktavas pakalpojumu sniegšana, kravas uzkraušanas un izkraušanas pakalpojumu organizēšana un veikšana, kravu datu apstrāde pēc būtības nav iespējama bez konkrētas un nepārtrauktas sadarbības ar pasūtītāju, regulāras informācijas saņemšanas par kravu apriti, veicamajiem darbiem un termiņiem, pasūtījumu un darbu pieņemšanas.

Paskaidrojumos dienestam /pers. H/ ir norādījis, ka AS „PAGASTIŅI" nodrošināja nepārtrauktu 24/7 kravu pieņemšanu, izsniegšanu, pārkraušanu, šķirošanu, grupēšanu un uzglabāšanu. Kravas automašīnu vadītājiem ir ierobežots darba laiks, kas attiecīgi ierobežo diennaktī maksimāli nobraucamo kilometru skaitu. Katram autovadītājam darba laiks sākas un beidzas citā laikā, tāpēc nepieciešams nodrošināt 24/7 noliktavas pakalpojumu. Pieteicējas darbības specifika ir salikto kravu pārvadājumi, tāpēc praktiski 90 % kravas to piegādes laikā tiek pārkrautas, turklāt lielākā daļa kravu tiek pārkrautas pat vairākas reizes. Loģistikas centrs „Mežirbēs" ir lielākais kravu pārkraušanas un uzglabāšanas punkts, kas nodrošina vismaz 90 % no kopējiem uzņēmuma iepirktajiem noliktavas pakalpojumiem. Noslēgtais līgums ar AS „PAGASTIŅI" ļauj būtiski samazināt noliktavas izmaksas, jo pieteicējai, nodrošinot šo servisu pašu spēkiem, tas izmaksātu vismaz divas reizes dārgāk. /pers. H/ pazīst un var nosaukt visus cilvēkus, kas no AS „PAGASTIŅI" puses nodrošina noliktavas pakalpojumu realizāciju. Kravu apstrāde ietver klientu atrašanu, pasūtījumu pieņemšanu, datu ievadi datubāzē, kravas loģistikas plānošanu un realizācijas izpildi, dokumentu noformēšanu. Arī ar AS „PAGASTIŅI" nodrošinātajiem kravu apstrādes speciālistiem /pers. H/ ir ļoti labi pazīstams, jo atrodas ciešā ikdienas sadarbībā un kontaktā 24/7 režīmā.

Arī no minētā paskaidrojuma apgabaltiesa secina, ka pieteicējas darbības nodrošināšanai uz vietas bija nepieciešamas personas, kas nepārtraukti var nodrošināt gan noliktavas pakalpojumu sniegšanu, gan kravu apstrādes pakalpojumus, gan dokumentu noformēšanu. Tam savukārt ir nepieciešama gan nodarbināto darba grafiku saskaņošana, gan pašu pakalpojumu sniegšanas koordinēšana un vadīšana, gan personu tieša sadarbība.

Šādos apstākļos apgabaltiesa nepiešķir ticamību nodarbināto personu rakstveida paskaidrojumos dienestam norādītajam un pirmās instances tiesas un apgabaltiesas sēdēs (tostarp /pers. AF/, /pers. V/ un /pers. BB/) liecinātajam, ka personas pašas brīvi varēja organizēt savu darba laiku, ierasties nekustamajā īpašumā „Mežirbes", kur atradās noliktava vai AS „PAGASTIŅI" nodrošinātā darba vieta, kad pašas uzskatīja par nepieciešamu, kā arī darbu varēja veikt pašas izraudzītajā darba vietā un laikā. Apgabaltiesa ņem arī vērā, ka, lai gan personas norāda, ka saņēma dokumentus, uzdevumus telefoniski vai elektroniski un veica darbu, izmantojot savus tehniskos līdzekļus, datu bāzes un programmas u.tml., ne nodarbinātās personas, ne uzņēmumu amatpersonas nav sniegušas loģisku un ticamu izskaidrojumu, kas tad veica kravu, dokumentu un informācijas saņemšanu un pirmsapstrādi, un tālāku nodošanu AS „PAGASTIŅI" un pašnodarbinātajām personām. Šeit bez ievērības nav atstājams, ka gan pieteicēja un AS „PAGASTIŅI" kā darbiniekus attiecīgajā periodā bija deklarējušas tikai amatpersonas, bet no /pers. H/ un /pers. F/ paskaidrojumiem un liecībām neizriet, ka viņi paši to ir veikuši, kā arī ir maz ticams, ka viņi to varēja izdarīt, jo iesaistīto darbinieku skaits tālāko darbību veikšanai liecina par ievērojamu darbu apjomu.

Tāpat apgabaltiesa nepiešķir ticamību /pers. V/ apgabaltiesas sēdē liecinātajam, ka krava gaidīja, kamēr viņš ieradīsies, un kad strādāja viens pats, jo tas neatbilst /pers. H/ paskaidrojumiem par noliktavas nepārtrauktu darbību, lai nekavētu

kravu apriti. Savukārt /pers. V/ liecinātais, ka maksāts viņam tika pēc iekrauto palešu skaita, neatbilst noformētajiem dokumentiem, kuros samaksa norādīta atbilstoši kravu skaitam. Tāpat apgabaltiesa atzīst, ka nav ticams, ka /pers. BB/, kas atbilstoši liecinātajam nodarbojās ar aktuālās lietvedības kārtošanu, varēja pienākumus veikt, neatrodoties uzņēmuma darbības vietā un neesot tieši pieejamai, lai vajadzības gadījumā varētu uzreiz sniegt attiecīgos pakalpojumus. Uz to norāda arī /pers. BB/ liecinātais, ka pamatā pienākumus veica „Mežirbes", jo tad visi dokumenti bija uz vietas. /pers. BB/ liecība par pakalpojumu sniegšanas kārtību ir vērtējama kritiski, jo nav ticams, ka persona, kas kārto uzņēmuma lietvedību, tiešā veidā nesadarbojas ar citām personām, kas strādā tajās pašās telpās, un nevar neko konkrētu par tām pastāstīt, taču savu pienākumu izpildei pati pieņem darbā turpat satiktu personu.

[17] Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka lēmums Nr.1 un lēmums Nr.2 ir tiesisks un pamatots, un nav pamata to atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt AS „RTS BALTIC" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 21.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.8/2865 un 2016.gada 28.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.13/3052 atcelšanu.

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

Tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka

Tiesneses I.Meldere

L.Vīnkalna