Lietas Nr. A420164816
Lietas arhīva Nr. A42-01648-16

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Valmierā, 2016.gada 8.novembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Guntars Ploriņš,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/nosaukums A/" pārstāvei /pers. A/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/nosaukums A/" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 27.janvāra lēmuma Nr.22.13-1/645 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenā nodokļu inspektore ar 2015.gada 29.septembra lēmumu Nr.23.23/L-922 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „/nosaukums A/" noteica budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) 11 543,02 *euro*, soda naudu 18 697,98 *euro* un nokavējuma naudu 3 816,93 *euro*. Šāda lēmuma pamatā bija dienesta secinājums, ka pieteicējas 2013.gada aprīlī, maijā, jūnijā, jūlijā, augustā un decembrī deklarētie darījumi ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" faktiski nav notikuši.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektorei, kura ar 2016.gada 27.janvāra lēmumu Nr.22.13-1/645 (turpmāk – lēmums) atstāja sākotnējo lēmumu negrozītu.

[2] Nepiekrītot arī lēmumam, pieteicēja ar pieteikumu vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot to atcelt turpmāk norādīto argumentu dēļ.

Visa dienesta audita pārskatā un lēmumā norādītā informācija ir tāda, kuru pieteicēja objektīvi nevarēja iegūt un noskaidrot un/vai uzņēmumam nebija pienākums tādu iegūt. Tāpat pieteicēja uzsver, ka dienests nepamatoti atturējies no papildu pierādījumu iegūšanas un šādas informācijas trūkums ir būtisks, jo ietekmē lēmuma tiesiskumu.

Pieteicējai, slēdzot darījumus ar saviem piegādātājiem, nebija pienākums iegūt informāciju, kuru kā pamatojumu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežošanai norādījis dienests savos lēmumos, bez tam lielāko daļu no šīs informācijas uzņēmums nemaz objektīvi iegūt nevarēja, jo tā nav publiski pieejama, proti, par to, vai uzņēmumiem ir reģistrētas struktūrvienības, vai uzņēmumi dienesta apsekošanas laikā atrodas savās reģistrētajās adresēs, vai uzņēmumam ir darbaspēka nodrošinājums, u.tml. informāciju.

Darījumu partneru nespēja piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus ar pašu resursiem kopsakarā ar apstākli, ka preces piegādāt un pakalpojumus sniegt nevarēja arī tālākie darījumu partneri, ir nopietns pamats apšaubīt noformēto darījumu faktisko esību. Taču secinājums, ka ar to ir izslēgta iespēja, ka darījumu partneri varēja nodrošināt faktisku preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, tomēr paliek tikai pieņēmums. Vienlīdz var pieņemt, ka tieši darījumu partneri ir saņēmuši pakalpojumus no lietā nenoskaidrotām citām personām un ka pieteicēja pat varēja nezināt, ka tās darījumu partneri preces un pakalpojumus nodrošina veidā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normām. Pieteicēja nebija informēta par to, ka preču piegādi organizē un/vai veic cits uzņēmums vai personas, nevis tas, kas par tādu uzrādīts piestādītajos nodokļa rēķinos.

Nav apšaubāmas iestādes tiesības vērtēt darījumu faktisko norisi, jo tas nepārprotami izriet no pastāvošās tiesu judikatūras, tomēr šādam izvērtējumam ir jābūt objektīvi pamatotam un bez pierādījumiem tam, ka auditējamā persona ir zinājusi vai tai objektīvi bija jāzina par šādas darījuma ķēdes esamību, nevar kalpot par pamatu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas un izdevumu attiecināšanas tiesību izmantošanas ierobežošanai. Pieteicējas audita lietā tādi pierādījumi nav iegūti.

Pieteicēja ir faktiski saņēmusi preces, ko dienests neapstrīd, un pamatoti paļāvusies, ka šo preču piegādātāji ir tieši SIA „/nosaukums E/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/", jo tie sevi par tādiem ir deklarējuši, un sadarbība ar tiem ir bijusi tiesiska, jo darījumu norises laikā dienests nav šos uzņēmumus izslēdzis no PVN maksātāju reģistra un/vai apturējis to amatpersonu rīcību uzņēmumā, kā arī veicis citas līdzīgas darbības, kas būtu ļāvis pieteicējai secināt, ka sadarbība ar šiem piegādātājiem nav atļauta. Tādējādi pieteicēja ir izpildījusi gan visas formālās prasības, lai pārliecinātos par apstrīdēto sadarbības partneru, to tiesībspēju, gan arī citas papildu darbības – pieprasījusi cenu piedāvājumu, pārbaudījusi publiski pieejamo informāciju par šiem uzņēmumiem – vai nav sūdzības internetā un pie citiem saviem sadarbības partneriem, tādējādi izpildījusi tai uzliktos pienākumus rūpīgi pārliecināties par saviem sadarbības partneriem un to spēju piegādāt preces. Savukārt dienests uzlicis pieteicējai atbildību par trešo personu veiktajām darbībām un sniegto informāciju, kas nav samērīga un pamatota, ņemot vērā, ka dienests ar savu administratīvo aktu nav pierādījis, ka pieteicēja zināja vai tai objektīvi vajadzēja zināt par to, kādā veidā tās sadarbības partneri vai piegādātāji organizē un veic savu saimniecisko darbību.

[3] Dienests savā rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikums ir noraidāms, papildus lēmumā norādītajam paskaidrojot sekojošo (*lietas 59. un 60.lapa*).

Ņemot vērā tiesību normās noteiktos priekšnoteikumus, katrs nodokļu maksātājs, kurš vēlas izmantot PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pats rūpējas un pārliecinās par to izpildīšanos. Lai gan nodokļus un grāmatvedību reglamentējošie normatīvie akti nenosaka pienākumu vai tiesības preču vai pakalpojuma saņēmējam pārbaudīt dažāda veida informāciju par tā sadarbības partneri, nodokļu maksātāja paša interesēs ir sadarboties ar nevainojamiem darījumu partneriem, vienlaikus noskaidrojot visu to informāciju, kas pārliecinoši darījuma partneri raksturotu kā godprātīgu, jo tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu nodokļu maksātājam rodas tikai par faktiski notikušu darījumu ar konkrētu personu, nevis par formāli ievērotiem likuma

„Par pievienotās vērtības nodokli" nosacījumiem.

Pieteicējas atbildība konkrētajā gadījumā izriet no tās apstrīdēto darījumu uzrādīšanas PVN deklarācijās, kas, atbilstoši lēmumā noskaidrotajiem apstākļiem un izdarītajiem secinājumiem, nesatur patiesu informāciju par faktiski notikušiem darījumiem, nevis par atsevišķu pieteicējas darījumu partneru izdarītiem pārkāpumiem.

Dienests lēmumā ir vērtējis darījumu faktisko esamību, ekonomisko būtību, pieteicējas darījumu partneru spēju veikt pieteicējas uzrādītos darījumus, kā arī norādījis uz apstākļiem, kas liecina, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par nepamatotu PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, uzrādot PVN deklarācijās faktiskajai situācijai neatbilstošus darījumus ar tās darījumu partneriem. Dienesta ieskatā, atbilstoši lietā konstatētajiem apstākļiem un izvērtētajiem pierādījumiem, pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par strīdus darījumiem ir ierobežotas pamatoti, no informācijas, ko sniegusi pati pieteicēja un tās darījumu partneru amatpersonas par darījumu faktisko norisi, kā arī no apstrīdēto darījumu dokumentos norādītās informācijas ir izsecināms, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanu, izmantojot dokumentus, kas nav uzskatāmi par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 6.aprīļa lēmumu noraidīts pieteicējas lūgums par lēmuma darbības apturēšanu daļā par PVN un tā nokavējuma naudas maksājumiem *(lietas 2.sējuma 83. – 92.lapa)*.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem apstākļiem.

Dienesta pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz lēmumā un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem apsvērumiem.

Tiesas sēdē kā liecinieki nopratināti SIA „/nosaukums D/" un SIA „/nosaukums C/" bijušie valdes locekļi /persona C/un persona D/ *(lietas 2.sējuma 121. – 124., 136. – 140.lapa)*.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, kā arī novērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums *ir noraidāms*.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ja iegādātās preces un saņemtie pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Tātad no minētā tiesiskā regulējuma ir secināms, 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.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) līdzšinējā judikatūrā ir norādījis, 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 SKA-53/2009 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma SKA-2/2013 7.punktu, 2013.gada 1.augusta sprieduma 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 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)*.

[8] No izskatāmās lietas materiāliem tiesa konstatē, ka pieteicēja: 1) 2013.gada aprīļa un maija PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 5892,18 Ls saskaņā ar SIA „/nosaukums B/" (no 2013.gada 23.aprīļa komercsabiedrības nosaukums – SIA „/nosaukums E/") vārdā noformētajām pavadzīmēm un avansa rēķinu par šķeldas un kūdras piegādi; 2) 2013.gada jūnija, jūlija un augusta PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 13 039,98 Ls saskaņā ar SIA „/nosaukums C/" vārdā noformētajām pavadzīmēm par šķeldas piegādi; 3) 2013.gada decembra PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitījusi 2969,51 Ls saskaņā ar SIA „/nosaukums D/" vārdā noformēto pavadzīmi par kurināmās šķeldas piegādi.

Tomēr dienests secinājis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" faktiski nav notikuši. Tādējādi tiesa turpmāk vērtēs dienesta secinājumu pamatotību, proti, vai pieteicējas deklarētie darījumi ar minētajām komercsabiedrībām ir faktiski notikuši.

[9] Darījumu ar SIA „nosaukums B/" apliecināšanai pieteicēja nodokļu auditam iesniedza minētās komercsabiedrības vārdā 2013.gada 10., 11. un 15.aprīlī noformētās pavadzīmes Nr.LV10001, Nr.LV10002 un Nr.LV10007 par preču (šķelda un kūdra) piegādi (kopējā preču vērtība 18 902 Ls, PVN 3969,42 Ls) un 2013.gada 16.maija avansa rēķinu Nr.16-05/13 par šķeldas piegādi (kopējā preces vērtība 9156 Ls, PVN 1922,76 Ls) *(lietas 1.sējuma 181. – 184.lapa)*. Darījumu ar SIA „/nosaukums C/" apliecināšanai pieteicēja nodokļu auditam iesniedza minētās komercsabiedrības vārdā 2013.gada 3., 5., 7. un 17.jūnijā, kā arī 16.jūlijā un 7.augustā noformētās pavadzīmes Nr.03/06/2013, Nr.05/06/2013, Nr.07/06/2013, Nr.17/06/2013, Nr.07/07/2013, Nr.11/07/2013 un Nr.07/08/2013 par preces (šķelda) piegādi (kopējā preces vērtība 62 095,13 Ls, PVN 13 039,98 Ls) *(lietas 1.sējuma 185. – 191.lapa)*. Savukārt darījumu ar SIA „/nosaukums D/" apliecināšanai pieteicēja nodokļu auditam iesniedza minētās komercsabiedrības vārdā 2013.gada 19.decembrī noformēto pavadzīmi Nr.0241FVV par preces (kurināmā šķelda) piegādi (kopējā preces vērtība 11 140,50 Ls, PVN 2969,51 Ls) *(lietas 1.sējuma 192.lapa)*. Tomēr pieteicējas līgumi ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" par preču piegādi nodokļu auditam iesniegti netika.

Novērtējot pārbaudei iesniegtās pavadzīmes un avansa rēķinu par noformētajiem darījumiem ar minētajām komercsabiedrībām, konstatējamas nepilnības to noformēšanā.

[9.1] SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs (Nr.LV10001, Nr.LV10002, Nr.LV10007) nav norādīta preču izsniegšanas vieta. Savukārt kā preču saņemšanas vietas adreses norādītas Lugaži (pavadzīmē Nr.LV 10001) un /adrese/ (pavadzīmēs Nr.LV 10002 un Nr.LV 10007), kuras nav reģistrētas ne kā pieteicējas juridiskā adrese, ne arī kā struktūrvienību adreses.

Pieteicējas bijušais valdes loceklis (no 2006.gada 1.novembra līdz 2015.gada 18.martam) un pašreizējais prokūrists (no 2015.gada 19.marta) /pers. E/ 2015.gada 10.septembrī dienestam sniegtajā paskaidrojumā par SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs norādītajām preču izsniegšanas/saņemšanas vietu adresēm paskaidroja, ka: 1) 2013.gada 10.aprīļa pavadzīmē Nr.LV10001 norādīto šķeldu pieteicēja saņēma Lugažos, Valkas novadā, no zaru

šķeldas cirsmā, ceļa malā; 2) 2013.gada 11.aprīļa pavadzīmē Nr.LV10002 norādītā šķelda izsniegta /adrese/, kur atradies lauku īpašums, kurā uzņēmums veicis meža tīrīšanas, zāģēšanas pakalpojumus; 3) 2013.gada 15.aprīļa pavadzīmē Nr.LV10007 norādīto kūdru SIA „/nosaukums B/" izsniedza /adrese/, jo pēc pieteicējas rīcībā esošas informācijas Pālē atrodas kūdras purvs; 4) 2013.gada 16.maija avansa rēķinā norādītās šķeldas izsniegšanas vieta /pers. E/ nav zināma, savukārt preci pieteicēja faktiski saņēma /adrese/ (rēķinā norādīta /adrese/, Limbažu rajons) *(lietas 1.sējuma 131. – 141.lapa)*.

Tātad pieteicējas amatpersona pēc būtības apliecināja, ka SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs un avansa rēķinā norādītās faktiskās preču (šķeldas un kūdras) izsniegšanas/saņemšanas vietas adreses ir neprecīzas un kļūdainas, kas savukārt liecina par formālu minēto dokumentu noformēšanu.

2015.gada 21.septembrī (jau pēc audita nobeiguma sarunas) pieteicēja ar e-pasta starpniecību dienestā iesniedza pieņemšanas-nodošanas aktus par zaru šķeldas (2013.gada 10.aprīļa, 11.aprīļa un 16.maija akti Nr.01-04/2013, Nr.03-04/2013, Nr.01-05/2013) un kūdras (2013.gada 15.aprīļa akts Nr.04-04/2013) nodošanu *(lietas 1.sējuma 193. – 197.lapa)*. Šajos pieņemšanas-nodošanas aktos norādīts, ka preču saņēmēja ir pieteicēja, bet šķeldas atrašanās vieta bijusi Pāles pagasts, Limbažu novads, /Nosaukums G/ un /Nosaukums H/ īpašuma teritorija, bet kūdras – Pāles pagasts, Limbažu novads, /Nosaukums G/.

Tātad no šiem pieņemšanas-nodošanas aktiem konstatējams, ka pieteicēja minētās preces saņēmusi /adrese/, kas ir pretrunā ar pieteicējas amatpersonas 2015.gada 10.septembra paskaidrojumā norādīto, ka 2013.gada 11.aprīļa, 15.aprīļa un 16.maija pavadzīmē norādīto šķeldu un kūdru pieteicēja saņēmusi /adrese/, uz kurieni to nogādājusi SIA „/nosaukums E/" (iepriekšējais nosaukums – SIA „/nosaukums B/"), kas arī liecina par formālu minēto dokumentu noformēšanu. Turklāt 2013.gada 15.aprīļa pieņemšanas-nodošanas aktā Nr.04-04/2013 kā piegādātājs norādīta SIA „/nosaukums B/", savukārt 2013.gada 15.aprīļa pavadzīmē Nr.LV10007 kā piegādātājs norādīta SIA „/nosaukums E/", kaut gan nosaukums šai komercsabiedrībai mainījās tikai 2013.gada 23.aprīlī. Tas savukārt ir pamats šaubām par 2013.gada 15.aprīļa pavadzīmes Nr.LV10007 noformēšanu tajā norādītajā datumā.

2015.gada 21.septembrī dienests nosūtīja vēstuli (Nr.23.23/138646) zemes, /adrese/, īpašniekam SIA „/nosaukums J/tional" par informācijas sniegšanu, vai minētais uzņēmums 2013.gada aprīlī un maijā iznomāja savu īpašumu pieteicējai, kā arī vai minētajā periodā pieteicēja /adrese/, glabāja šķeldu un kūdru. Savukārt 2015.gada 22.septembrī dienests nosūtīja vēstules (Nr.23.23/139414 un Nr.23.23/139420) nekustamā īpašuma /adrese A/, līdzīpašniekiem /pers. G/ un /pers. H/ par informācijas sniegšanu, vai viņi 2013.gada aprīlī un maijā kādam ir iznomājuši savu nekustamo īpašumu, vai /adrese/, minētajā periodā tika glabāta šķelda un kūdra *(lietas 1.sējuma 198. – 200.lapa)*.

2015.gada 15.oktobrī dienests no /pers. G/ saņēma informāciju, ka īpašumā /adrese/, 2013.gada aprīlī un maijā netika saņemta, uzglabāta un izsniegta šķelda un kūdra *(lietas 1.sējuma 201.lapa)*. Savukārt SIA „/nosaukums J/" un /pers. H/ dienesta lūgumu atstāja bez ievērības un audita laikā pieprasīto informāciju neiesniedza, līdz ar to neapliecināja sava nekustamā īpašuma (/adrese/ un /adrese/) iznomāšanu pieteicējai un pieteicējas tiesības tajā glabāt un saņemt gan šķeldu, gan arī kūdru.

Vienlaicīgi gan konstatējams, ka pieteicējas pārstāvis auditam uzrādīja 2013.gada 2.janvārī noslēgto nomas līgumu ar SIA „/nosaukums J/" par zemes gabala (0,5 ha) /adrese/, nomu komercsabiedrības veikšanai (līgums noslēgts līdz 2016.gada 1.janvārim) *(lietas 1.sējuma 202.lapa)*, tomēr ne pieteicēja, ne arī SIA „/nosaukums B/" /adrese/, un /adrese/, struktūrvienības dienestā nav reģistrējušas. Tādējādi arī šo apstākļu kopums tikai kārtējo reizi liecina par darījumu faktisko neesību un formālu dokumentu noformēšanu.

[9.2] SIA „/nosaukums C/" pavadzīmēs (Nr.03/06/2013, Nr.05/06/2013, Nr.07/06/2013, Nr.17/06/2013, Nr.07/07/2013, Nr.11/07/2013 un Nr.07/08/2013) kā preču izsniegšanas vieta norādīta adrese – /adrese/, kas dienestā nav deklarēta kā minētās komercsabiedrības saimnieciskās darbības vieta, savukārt preču saņemšanas vieta nav norādīta.

Nekustamā īpašuma /adrese B/, (atbilstoši Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem) īpašnieks Rīgas domes īpašuma departaments 2015.gada 29.septembrī dienestam sniegtajā informācijā norādīja, ka departaments minēto īpašumu SIA „/nosaukums C/" nav iznomājis *(lietas 1.sējuma 203. un 204.lapa)*. 2015.gada 23.septembrī veiktajā apsekošanā (akts Nr.23.23-4/47) dienests konstatēja, ka adresē /adrese C/, iežogotā teritorijā atrodas neliela vienstāvu dzīvojamā māja, ka minētajā teritorijā nav iespējams iebraukt ar smago automašīnu, līdz ar to SIA „/nosaukums C/" šķeldu (strīda pavadzīmēs kopā 11 260 m^3) minētajā adresē nevarēja saņemt, uzglabāt un izsniegt *(lietas 1.sējuma 205.lapa)*. Savukārt SIA „/nosaukums C/" juridiskās adreses /adrese D/ (reģistrēta no 2013.gada 21.februāra līdz 2014.gada 20.februārim), īpašniece /pers. J/ 2015.gada 25.jūnijā informēja, ka ar SIA „/nosaukums C/" bija noslēgts patapinājuma līgums par telpas nomu biroja vajadzībām *(lietas 1.sējuma 206.lapa)*.

Tādējādi arī pamatots dienesta secinājums, ka SIA „/nosaukums C/" vārdā noformētās pavadzīmes nesniedz informāciju par preču piegādes darījumu sākumu – iekraušanas (izsniegšanas) vietu, jo preces no kaut kurienes bija jāatved.

/pers. E/ 2015.gada 31.augustā dienestam paskaidroja, ka nezināmu apstākļu dēļ SIA „/nosaukums C/" pavadzīmēs nepareizi norādīta preču izsniegšanas vieta (/adrese/). SIA „/nosaukums C/" pavadzīmēs norādīto šķeldu /pers. E/ pieņēma pats Daugavgrīvas šosejā 6A, Rīgā *(lietas 1.sējuma 119.lapa)*.

Nekustamā īpašuma Daugavgrīvas šoseja 6A, Rīgā (atbilstoši Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem) īpašnieks SIA „/nosaukums M/" 2015.gada 28.septembrī dienestam sniegtajā informācijā norādīja, ka tās īpašums (zemes gabals 12 686m^2) 2013.gada jūnijā-augustā bija iznomāts SIA „/nosaukums L/", kas SIA „/nosaukums M/" grāmatvedībā ir šaubīgā debitora statusā *(lietas 1.sējuma 207. un 208.lapa)*.

Tādējādi arī pamatots dienesta secinājums, ka SIA „/nosaukums C/" nebija tiesiska pamata Daugavgrīvas šosejā 6A, Rīgā, izsniegt strīda preces. Savukārt pieteicēja nebija reģistrējusi saimnieciskās darbības veikšanu (struktūrvienību) ne /adrese/, ne /adrese/, ne arī Daugavgrīvas šoseja 6A, Rīgā, līdz ar to tai arī nebija tiesiska pamata minētajās adresēs saņemt preci. Līdz ar to konkrētajā gadījumā nav konstatējama pieteicējas saimnieciskās darbības veikšana, strīda preču saņemšanas-izsniegšanas un uzglabāšanas vietas.

[9.3] SIA „/nosaukums D/" vārdā noformētajā pavadzīmē Nr.0241FVV nav norādīta informācija par preču izsniegšanas/saņemšanas vietu, kā arī pamatojums, speciālas atzīmes, saimnieciskā darījuma apraksts. Minētās komercsabiedrības juridiskā adrese no 2011.gada 12.aprīļa reģistrēta /adrese/. Šā nekustamā īpašuma īpašnieks (atbilstoši Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem) /pers. K/ 2015.gada 12.augustā dienestam sniegtajā informācijā norādīja, ka SIA „/nosaukums D/" adresi /adrese E/, izmantoja tikai korespondences saņemšanai, kā arī minētajā adresē saimnieciskā darbība netika veikta, t.i., SIA „/nosaukums D/" šajā adresē neko neglabāja, netika saņemtas/izsniegtas preces, pēc korespondences aptuveni 2-3 reizes mēnesī ieradies /pers. C/ *(lietas 1.sējuma 209. un 210.lapa)*. Savukārt /persona E/2015.gada 10.septembrī dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA „/nosaukums D/" pavadzīmē norādīto preci (kurināmo šķeldu) saņēmis sabiedrības struktūrvienībā /adrese/ (minētā adrese dienestā nav reģistrēta kā pieteicējas struktūrvienība), savukārt par strīda pavadzīmē preces izsniegšanas vietu pieteicējas amatpersona neko nepaskaidroja.

Tādējādi no minētajiem apstākļiem nav konstatējama ne SIA „/nosaukums D/" preču glabāšanas, ne saņemšanas, ne arī izsniegšanas vieta (SIA „/nosaukums D/" dienestā nav reģistrētas struktūrvienības).

[10] No likuma „Par grāmatvedību" jēgas izriet, ka attaisnojuma dokumentiem ir jāatbilst minētā likuma 2.panta prasībām, proti, tajos ietvertajai informācijai ir jābūt patiesai un salīdzināmai. Tikai šādi dokumenti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu var tikt

uzskatīti par nodokļa rēķiniem.

Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 7.pantu attaisnojuma dokumentā obligāti jānorāda saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums. Tādējādi, lai gūtu patiesu un skaidru priekšstatu par saimniecisko darījumu, kā arī konstatētu tā saistību ar uzņēmuma saimniecisko darbību, grāmatvedības attaisnojuma dokumentā jānorāda informācija, kas ļauj identificēt saimniecisko darījumu, konstatēt tā sākumu un izsekot tā norisei. Tādēļ Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" 35.[11] punktā arī noteikts, ka preču izcelsmes, to saņemšanas un izsniegšanas vietas noteic, izmantojot preču piegādes dokumentu. Savukārt saskaņā ar šo noteikumu 35.[11] punkta 2. un 6.apakšpunktu preču piegādes dokumentā ir jānorāda preču izsniegšanas vietas adrese un preču saņemšanas vietas adrese.

Tā kā SIA „/nosaukums B/", SIA „nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" vārdā noformētās pavadzīmes un avansa rēķins ir par preču piegādi, tad dokumenti bija jānoformē saskaņā ar minēto tiesību normu prasībām, proti, apliecinot preces izcelsmi un piederību tās izsniegšanas/saņemšanas vietās. Tomēr minētajos gadījumos tas nav izdarīts, līdz ar to arī secinājums, ka dienestam bija pamats apstrīdēt šajās pavadzīmēs un avansa rēķinā norādīto preču uzglabāšanu, izsniegšanu un saņemšanu tajos norādītajās adresēs un apšaubīt darījumu esību.

[11] Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2.pantā noteikto komercsabiedrībai grāmatvedības uzskaite jākārto tā, ka var konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Savukārt Autopārvadājumu likuma 9.panta trešās daļas 3.punkts noteic, ka pavadzīmē ietverams pārvadātāja nosaukums (vai vārds un uzvārds) un adrese.

Tātad darījumu esības un tā norises izvērtēšanai būtiska ir informācija par preču pārvadāšanā izmantoto pārvadātāju un transportlīdzekļiem. Līdz ar to, ja SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" vārdā noformētājās pavadzīmēs norādītu preču pārvadātāju izmantotos transportlīdzekļus (marka un valsts reģistrācijas numurs), transportlīdzekļu vadītāju vārdus, uzvārdus, minētā informācija ļautu detalizētāk identificēt darījuma apstākļus. Savukārt minēto komercsabiedrību vārdā noformētajās pavadzīmēs minētā informācija par pārvadātāju nav norādīta.

[11.1] /pers. E/ 2015.gada 10.septembrī (dienestā tas saņemts 2015.gada 14.septembrī) dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA „/nosaukums B/" pavadzīmē Nr.LV10001 norādītās preces (šķeldu) iekraušanu ar tehniku Lugažos nodrošināja SIA „/nosaukums B/", bet pieteicēja ar savu transportu šķeldu no Lugažiem piegādāja pircējiem. SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs Nr.LV10002 un Nr.LV 10007, kā arī avansa rēķinā Nr.16-05/13 norādīto preču transportēšanu nodrošināja SIA „/nosaukums B/". SIA „/nosaukums C/" pavadzīmēs norādīto preču iekraušanu nodrošināja SIA „/nosaukums C/", savukārt transportēšanu – pieteicēja. Savukārt no SIA „/nosaukums D/" saņemto šķeldu transportēja SIA „/nosaukums D/" *(lietas 1.sējuma 131. – 141.lapa)*.

Pieteicēja 2015.gada 21.septembrī dienestam iesniedza ceļazīmes par 2013.gada aprīli, proti, ceļazīmi automašīnai ar valsts reģistrācijas numuru /TL numurs/, iesniedzējs (autovadītājs) /pers. N/ un ceļazīmi automašīnai ar valsts reģistrācijas numuru /TL numurs/, iesniedzējs (autovadītājs) /pers. O/ *(lietas 1.sējuma 211. un 212.lapa)*.

Novērtējot šajās ceļazīmēs norādīto informāciju, dienests pamatoti konstatēja, ka automašīnai ar valsts reģistrācijas numuru /TL numurs/ 2013.gada 10.aprīlī ir norādīti divi braucieni maršrutā Limbaži-Valka-Limbaži un viens brauciens maršrutā Limbaži-Valkas pagasts-Limbaži, kā pamatojums norādīts šķelda pieteicējai, tomēr no tajā norādītās informācijas nav konstatējama konkrēta vieta, no kuras šķelda izsniegta. Tādējādi arī pamatots secinājums, ka pieteicējas ceļazīmēs sniegtā informācija par pārvadājumiem nav salīdzināma un izsekojama, līdz ar to nav gūts apliecinājums SIA „/nosaukums B/" 2013.gada 10.aprīļa pavadzīmē norādītās preces transportēšanai.

/pers. E/ 2015.gada 10.septembra (dienestā tas saņemts 2015.gada 21.septembrī) dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA „/nosaukums B/" pavadzīmē Nr.LV10002) norādīto šķeldu transportēja pieteicēja *(lietas 1.sējuma 145.lapa)*, kas ir pretrunā ar viņa 2015.gada 14.septembrī saņemtajā paskaidrojumā norādīto, ka šķeldu transportēja SIA „/nosaukums B/".

2015.gada 21.septembrī pieteicēja dienestam iesniedza atskaiti par degvielas izlietojumu 2013.gada aprīlī automašīnai ar valsts reģistrācijas numuru /TL numurs/, vadītājs /pers. P/. Minētajā atskaitē norādīts, ka 2013.gada 11.aprīlī veikts viens brauciens maršrutā Limbaži - Pāle - Limbaži, pamatojums – šķelda 90 m^3 (strīda 2013.gada 11.aprīļa pavadzīmē šķeldas daudzums – 1160 m^3) *(lietas 1.sējuma 213.lapa)*.

No minētā arī pamatots secinājums, ka atskaitē par degvielas izlietojumu 2013.gada aprīlī sniegtā informācija par pārvadājumiem neapliecina SIA „/nosaukums B/" pavadzīmē Nr.LV10002) norādītās šķeldas daudzuma transportēšanu, līdz ar to arī pamatots dienesta secinājums, ka auditā nav gūts apstiprinājums tam, ka SIA „/nosaukums B/" pavadzīmē norādītās preces transportēja pieteicēja.

[11.2] Pieteicēja auditam iesniegusi arī atskaites par degvielas izlietojumu, iekšējā pārvadājuma pavadzīmes un ceļazīmes par 2013.gada jūniju, jūliju un augustu *(lietas 1.sējuma 214. – 222.lapa)*. Tomēr, salīdzinot šajās ceļazīmēs norādīto informāciju par pārvadājumu maršrutiem, datumiem ar SIA „/nosaukums C/" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajiem preces piegādes datumiem un preces (šķeldas) daudzumu, secināms, ka pieteicēja ceļazīmes par braucieniem saskaņā ar SIA „/nosaukums C/" pavadzīmēm (2013.gada 17.jūnija pavadzīmi Nr.17/06/2013 par šķeldas 1870 m^3 izsniegšanu; 2013.gada 16.jūlija pavadzīmi Nr.07/07/2013 par šķeldas 1480 m^3 izsniegšanu; 2013.gada 16.jūlija pavadzīmi Nr.11/07/2013 par šķeldas 1430 m^3 izsniegšanu; 2013.gada 7.augusta pavadzīmi Nr.07/08/2013 par šķeldas 1480 m^3 izsniegšanu) auditam nav uzrādījusi.

[11.3] Pieteicēja auditam arī uzrādījusi automašīnas ar valsts reģistrācijas numuru /TL numurs/ ceļazīmi par 2013.gada decembri, vadītājs /pers. E/, kurā norādīts, ka saskaņā ar 2013.gada 19.decembra pavadzīmi Nr.0241FVV, no 2013.gada 2.decembra līdz 18.decembrim veikti 4 reisi pēc šķeldas maršrutā Limbaži-Rīga-Limbaži. Tomēr no ceļazīmē norādītā maršruta Limbaži-Rīga-Limbaži nav konstatējama konkrētā vieta Rīgā, no kuras izsniegta šķelda. Tādējādi, ņemot vērā arī to, ka SIA „/nosaukums D/" pavadzīmē nav norādīta preces izsniegšanas vietas adrese, dienests pamatoti secinājis, ka atbilstoši minētajiem dokumentiem (pavadzīme un ceļa zīme) pieteicēja un SIA „/nosaukums D/" darījuma sākums un norise nav izsekojami. Savukārt minētais norāda uz formālu dokumentu noformēšanu.

[11.4] /pers. E/ 2015.gada 8. un 9.septembrī ar e-pasta starpniecību dienestam sniedza paskaidrojumu, norādot, ka par katru kravu pavadzīme netika izrakstīta. Piegādātājs piefiksē, cik m^3 piegādāti nedēļas laikā, un tikai tad izraksta pavadzīmi. Vieglāk esot saskaitīt kravas un sareizināt tās ar aptuveno vienas kravas m^3 daudzumu (96 m^3), saskaitot pieņemto daudzumu, vajadzētu m^3 apmēram sakrist. 2013.gadā strādājusi cita lietvede, kura šīs ceļazīmes deva revidentei, kas veica ikgadējo pārbaudi, tādēļ ir sanācis tā, ka kaut kas varētu trūkt, kā arī esot bijis applūdis kabinets *(lietas 1.sējuma 121. – 124.lapa)*.

Tātad pēc būtības /pers. E/ apliecinājis, ka pieteicējas ceļazīmēs norādītā informācija par šķeldas un kūdras transportēšanu nav salīdzināma (identificējama) ar strīda darījumu dokumentos norādīto preču daudzumu.

[12] Ņemot vērā sprieduma 9., 10. un 11.punktā norādīto, tiesa par pamatotu atzīst dienesta secinājumu, ka konstatētie trūkumi strīda pavadzīmju noformējumā (neidentificējamas preču izsniegšanas un saņemšanas vietas, nav norādīta informācija par preču pārvadātāju un pārvadājumos izmantoto transportlīdzekli) liedz identificēt darījumus likuma „Par grāmatvedību" 2.panta izpratnē un rada pamatotas šaubas par noformēto darījumu faktisko esību, kā arī norāda uz formālu pavadzīmju noformēšanu par faktiski neesošiem darījumiem.

Tādējādi dienests arī pamatoti SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" vārdā noformētos dokumentus nav atzinis par preču piegādes apliecinošiem nodokļu rēķiniem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta izpratnē, jo no tiem nav identificējami preču piegādes apstākļi (izsniegšanas un saņemšanas adrese, pārvadātājs), kā arī atsevišķos gadījumos pieteicējas prokūrista un bijušās amatpersonas sniegtā informācija ir pretrunīga.

[13] 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 turpināja vērtēt pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA „/nosaukums D/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/".

[13.1] Dokumentus SIA „/nosaukums B/" (SIA „/nosaukums E/") vārdā atbilstoši paraksta atšifrējumiem parakstīja amatpersona /pers. T/ (ar pilnvaru termiņu no 2012.gada 16.jūlija līdz 2013.gada 8.oktobrim), SIA „/nosaukums C/" vārdā – amatpersona /pers. D/ (ar pilnvaru termiņu no 2013.gada 21.februāra līdz 2014.gada 21.februārim), SIA „/nosaukums D/" vārdā – amatpersona /pers. C/ (ar pilnvaru termiņu no 2012.gada 13.decembra līdz 2015.gada 27.maijam) un pieteicējas vārdā – amatpersonas /pers. E/ un /pers. U/ (SIA „/nosaukums B/" 2013.gada 10. un 11.aprīļa pavadzīmes Nr.LV10001 un Nr.LV10002).

Darījumu apstākļu noskaidrošanai dienests ieguvis pieteicējas amatpersonas /pers. U/ (pilnvaru termiņš no 2006.gada 1.novembra līdz 2015.gada 19.martam) 2015.gada 14.septembra paskaidrojumu, kurā viņš norādīja, ka SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs Nr.LV10001 un Nr.LV10002 preču izsniegšanas adresi neatceras, kā arī nevar apliecināt vai SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs norādītās adreses bija arī preču saņemšanas vietas, jo tās bijušas vairākās tā rajona vietās. Preču pavadzīmes viņš saņēmis no /pers. T/ *(lietas 1.sējuma 162.lapa)*.

Tātad /persona U/savā paskaidrojumā nav sniedzis skaidru un patiesu priekšstatu par pieteicējas strīdus darījumu norisi (SIA „/nosaukums B/" pavadzīmēs Nr.LV10001 un Nr.LV10002) un preču saņemšanas apstākļiem. Savukārt, novērtējot kopumā pieteicējas amatpersonu /pers. U/ un /pers. E/ paskaidrojumos sniegto informāciju, tiesa secina, ka dienests pamatoti to atzinis par vispārīgu un nekonkrētu, proti, par tādu, kas nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par pieteicējas strīdus darījumu veikšanas apstākļiem un apliecinājumu preču piegādei, saņemšanai no SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/". Turklāt /persona E/paskaidrojumos sniedzis arī pretrunīgu informāciju par preču izsniegšanas vietu adresēm, neidentificējamu informāciju par preču saņemšanas vietu adresēm, transportētāju (sākotnēji norādot, ka preci transportēja SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/", pēc tam, ka pati pieteicēja, kas nav apstiprināts dokumentāri). Pēc būtības pieteicējas amatpersonas tikai formāli apliecina strīda darījumu veikšanu, nespējot ar atbilstošu detalizāciju norādīt uz apstākļiem, kādi bijuši to veikšanas laikā. Savukārt nodokļu maksātāja nespēja ticami pamatot darījumu esību liecina, ka nodokļu deklarācijās un grāmatvedības dokumentos tikušas iekļautas nepatiesas ziņas par faktiski nenotikušiem darījumiem.

[13.2] Dienests 2015.gada 9.jūnijā ieguvis SIA „/nosaukums C/" amatpersonas /pers. D/ paskaidrojumu, kurā viņš norāda, ka sabiedrības juridiskā adrese bija /adrese/, struktūrvienību nebija. Preču pavadzīmes sagatavojusi grāmatvede /pers. A0/. Pamatlīdzekļi, inventārs, iekārtas sabiedrībai nav bijuši, tikai personīgais dators *(lietas 1.sējuma 163. – 165.lapa)*. 2015.gada 8.jūnijā dienests ieguvis arī SIA „/nosaukums C/" pilnvarotās persona /pers. A0/ paskaidrojumu, kurā viņa norādījusi, ka uzņēmumā viņas darba pienākumos bija veikt grāmatvedības uzskaiti un iesniegt atskaites EDS, sastādīt grāmatvedības dokumentus. SIA „/nosaukums C/" nodarbojusies ar vairumtirdzniecību, reklāmas un topogrāfijas starpniecības pakalpojumiem, apģērbu vairumtirdzniecību. Sakarā ar to, ka uzņēmums strādā kā starpnieks, tam neesot vajadzīgas speciālas iekārtas, pamatlīdzekļi *(lietas 1.sējuma 166. – 170.lapa)*. Savukārt 2015.gada 11.jūnijā savu paskaidrojumu dienestam sniedzis SIA „/nosaukums D/" valdes loceklis /pers. C/, kurš norādīja, ka sabiedrības saimnieciskā darbība 2013. un 2014.gadā saistīta ar kokmateriālu, šķeldas, smago automašīnu pirkšanu/pārdošanu (starpniecība). Par PVN deklarācijās norādīto SIA „/nosaukums Z/." /pers. C/ paskaidroja, ka no šīs komercsabiedrības iepirkta smagā tehniku, šķelda, šāles, nomaļi, kas pārdoti citiem uzņēmumiem, t.sk., pieteicējai. SIA „/nosaukums D/" darbojusies kā starpniece, preci piegādājuši pārdevēji *(lietas 1.sējuma 171. – 175.lapa)*.

[13.3] Novērtējot pieteicējas deklarēto darījumu partneru amatpersonu sniegtos paskaidrojumus, dienests pamatoti secinājis, ka tie nesniedz konkrētu, detalizētu, identificējamu un objektīvu skaidrojumu, pamatojumu deklarēto darījumu esībai. Savukārt komercsabiedrību amatpersonu nespēja ticami pamatot darījumu esību liecina, ka darījumiem piemīt simulatīvs raksturs. Formāla noformēto darījumu apliecināšana bez būtiska, objektīvi pamatota to norises apstākļu skaidrojuma nav pietiekama darījumu fakta atzīšanai. Tieši pretēji, /pers. T/, /pers. D/ un /pers. C/ nespēja sniegt ticamu informāciju par noformēto darījumu ar pieteicēju norisi liecina par dokumentu noformēšanu par neesošiem darījumiem. Tā vietā minētās amatpersonas norādījušas, ka SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/", SIA „/nosaukums D/" darījumos faktiski darbojušās kā starpnieces, ka amatpersonas faktiski nav piedalījušās darījumu norisē un tikai formāli noformējušas dokumentus.

[13.4] Šaubas par strīda darījumu faktisko esību pastiprina arī dienesta iegūtā informācija par pieteicējas deklarēto darījumu partneru SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" raksturojumu un preču izcelsmes neizsekojamība.

Saskaņā ar Komercreģistra informāciju minēto komercsabiedrību deklarētais darbības veids (SIA „/nosaukums B/" – kravu pārvadājumi pa autoceļiem, dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, kokmateriālu, būvmateriālu un sanitārtehnikas ierīču vairumtirdzniecība, citur neklasificētie specializētie būvdarbi, SIA „/nosaukums C/" – mēbeļu, apgaismes ierīču un cita veida mājsaimniecības piederumu mazumtirdzniecība specializētajos veikalos, pārējā mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos, SIA „/nosaukums D/" – bāru darbība) neatbilst pieteicējas deklarēto strīda darījumu raksturam (tirdzniecība ar šķeldu un kūdru). Lai arī deklarētais darbības veids neizslēdz iespēju komersantam veikt arī citu komercdarbības veidu, kontekstā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, minētais apstāklis liek apšaubīt konkrēto preču piegādi. Šajā ziņā tiesa piekrīt dienesta norādei, ka deklarētā saimnieciskā darbības veida atbilstība ļauj darījumu partneriem secināt vai attiecīgā uzņēmuma rīcībā varētu būt attiecīgās kvalifikācijas darbaspēks un materiāltehniskais nodrošinājums attiecīgo darbību veikšanai.

Dienestam iesniegtajos darba devēja ziņojumos SIA „/nosaukums B/" 2013.gada aprīlī deklarēja divus darba ņēmējus (amatpersonu /pers. T/ ar darba algu 21 Ls un /pers. AB/ ar darba algu 5,6 Ls), savukārt 2013.gada maijā – sešus darba ņēmējus (amatpersonu /pers. T/ ar darba algu 25,5 Ls, /pers. AB/ ar darba alga 4,64 Ls, /pers. AC/ ar darba algu 6,25 Ls, /pers. AD/ un /pers. AE/ ar darba algām 7,5 Ls, kā arī /pers. AF/ ar darba algu 2,5 Ls) *(lietas 2.sējuma 53. un 54.lapa)*. SIA „Mirāža M" 2013.gada jūnijā deklarēja vienu darba ņēmēju (amatpersonu /pers. D/), jūlijā un augustā trīs darba ņēmējus (t.sk. amatpersonu /pers. D/) *(lietas 2.sējuma 61., 97. un 98.lapa)*. Savukārt SIA „/nosaukums D/" 2013.gada decembrī deklarēja vienu darba ņēmēju (amatpersonu /pers. C/) *(lietas 2.sējuma 69.lapa)*. Tādējādi arī pamatots dienesta secinājums, ka minētajām komercsabiedrībām (izņemot SIA „/nosaukums C/" 2013.gada jūlijā un augustā) nebija pietiekoša darbaspēka strīda darījumu veikšanai.

SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" 2013.gada pārskatu dienestā nav iesniegušas, tādā veidā netieši apliecinot materiālo resursu neesību un saimnieciskās darbības neveikšanu šajā gadā. Savukārt SIA „/nosaukums D/" gada pārskatā par 2013.gadu uz pārskata gada sākumu un beigām nedeklarēja krājumus un pamatlīdzekļus.

Saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas (turpmāk – direkcija) datubāzes informāciju SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" īpašumā vai turējumā nebija transportlīdzekļi, ar kuriem veiktu preču pārvadāšanu *(lietas 2.sējuma 76. – 78.lapa)*. Tāpat SIA

„/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums D/" nav dienestā reģistrētas struktūrvienības, SIA „/nosaukums C/" reģistrēts veikals, kur nav iespējams uzglabāt strīda preču daudzumu, savukārt, atbilstoši dienesta iegūtai informācijai, sabiedrības juridiskajās adresēs saimniecisko darbību (šķeldas un kūdras glabāšanu, saņemšanu/izsniegšanu) nav veikušas.

Tādējādi, izvērtējot minēto komercsabiedrību vārdā noformētajos dokumentos norādīto preci kopsakarā ar dienesta iegūto informāciju par komercsabiedrībām, dienests pamatoti secinājis, ka SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" nevarēja piegādāt preces, jo preču iekraušanai nepieciešama speciāla tehnika, kā telpas preču uzglabāšanai. Vienlaikus vērtējams arī tas apstāklis, ka minētās komercsabiedrības izslēgtas no PVN maksātāju reģistra (SIA „/nosaukums C/" 2013.gada 26.decembrī un SIA „/nosaukums D/" 2014.gada 28.maijā sakarā ar dokumentu nesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei, kā arī SIA „/nosaukums B/" 2014.gada 7.augustā sakarā ar PVN deklarāciju neiesniegšanu, kā arī tām ir apturēta saimnieciskā darbība).

[14] 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 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 A420506611 14.punktu un Augstākās tiesas 2014.gada 11.septembra lēmumu SKA-522/2014)*.

Tādējādi dienests arī pamatoti vērtēja ne tikai pieteicējas darījumus ar deklarētajiem darījumu partneriem SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/", bet arī informāciju par minēto uzņēmumu norādītajiem 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.

Lai noteiktu strīda preču izcelsmi, dienests vērtēja minēto komercsabiedrību dienestam iesniegto PVN deklarāciju pielikumā par priekšnodokļa atskaitījumiem norādīto informāciju, komercsabiedrību spēju nodrošināt strīda preču piegādi.

[14.1] SIA „/nosaukums B/" dienestam iesniegtajā PVN deklarācijā 2013.gada aprīlī deklarēja iekšzemes preču iegādes/pakalpojumu saņemšanas darījumus ar SIA „nosaukums P/" un SIA „/nosaukums R/" (līdz 2013.gada 14.februārim nosaukums – „/nosaukums Y/"), savukārt 2013.gada maijā ar SIA „/nosaukums P/" un SIA „/nosaukums X/" *(lietas 2.sējuma 49. – 52.lapa)*.

Dienests, vērtējot pieteicējas auditā strīda preces (šķeldas un kūdras) izcelsmi, vērtēja arī SIA „/nosaukums B/" auditā *(lietas 2.sējuma 3. – 34.lapa)* iegūto informāciju un dokumentus, kas saistīti ar minētās komercsabiedrības darījumiem par šķeldas un kūdras iegādi/piegādi 2013.gada aprīlī un maijā. Šajā auditā SIA „/nosaukums B/" par pieteicējai realizētās šķeldas un kūdras izcelsmi iesniedza SIA „/nosaukums Z/" un SIA „/nosaukums P/" vārdā noformētas pavadzīmes *(lietas 1.sējuma 83. un 84.lapa)*.

SIA „/nosaukums Z/" 2013.gada 30.oktobrī dienestam (SIA „/nosaukums B/" auditā) sniegtajā informācijā norādīja, ka 2013.gada 1.martā saņēma no SIA „/nosaukums V/" krautuvē Lugaži krūmus un zarus. SIA „/nosaukums Z/" tālāk nodeva krūmus un zarus SIA „/nosaukums B/", kas Lugažos veica šķeldošanu, iekraušanu un transportēšanu. Pamatojoties uz iegūto šķeldu apjomu SIA „/nosaukums Z/" 2013.gada 8.martā izrakstīja SIA „/nosaukums B/" pavadzīmi Nr.L043/2013. Tomēr SIA „/nosaukums Z/" sniegtā informācija ir pretrunā ar iepriekš iegūto informāciju par SIA „/nosaukums B/", jo tai nebija tehnika ar ko veikt šķeldošanu, iekraušanu un transportēšanu, kā arī SIA „/nosaukums B/" auditā dienests neieguva dokumentus, kā šāda veida pakalpojumi ir saņemti no ārpuses.

2013.gada 26.jūnijā dienests nosūtīja vēstuli (Nr.8.50/64446) SIA „/nosaukums P/" ar lūgumu sniegt informāciju par darījumiem ar SIA „/nosaukums B/", tomēr SIA „/nosaukums P/" dienesta vēstuli atstāja bez ievērības un paskaidrojumu nesniedza, tādā veidā neapstiprinot darījumu ar SIA „/nosaukums B/" veikšanu.

SIA „/nosaukums P/" vārdā noformētājās pavadzīmēs (2013.gada 20. un 26.marta pavadzīmes Nr.BD0030 un Nr.BD0037) kā preču pārvadātāja norādīta SIA „/nosaukums PP/", kas 2013.gada 11.novembrī dienestam sniegtajā informācijā norādīja, ka 2013.gada 20. un 26.martā SIA „/nosaukums B/" nav sniegusi transporta pakalpojumus *(lietas 1.sējuma 179.lapa)*. Tādējādi nav gūts apliecinājums preču (kūdras un šķeldas) piegādei SIA „/nosaukums P/" pavadzīmēs Nr.BD0030 un Nr.BD0037 norādītājās adresēs no /adrese/, uz Kalnciema ielu 87, Rīgā.

Ņemot vērā iepriekš konstatētos apstākļus, proti, saimnieciskās darbības veikšanas vietas, darbaspēka un materiāltehnisko resursu neesība, kā arī saimnieciskās darbības nedeklarēšana 2013.gadā, dienests pamatoti secinājis, ka SIA „/nosaukums P/" nevarēja piegādāt strīda preces SIA „/nosaukums B/". Turklāt SIA „/nosaukums P/" dienestam iesniegtajās PVN deklarācijās par 2013.gada martu un aprīli darījumus ar SIA „/nosaukums B/" nav deklarējusi *(lietas 2.sējuma 72. – 75.lapa)*, kas liecina par darījumu faktisko neesību.

Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apstākļiem, dienests SIA „/nosaukums B/" audita rezultātā apstrīdēja tās deklarētos darījumus ar SIA „/nosaukums P/", SIA „/nosaukums Z/", SIA „/nosaukums R/" 2013.gada aprīlī un ar SIA „/nosaukums P/", SIA „/nosaukums X/" 2013.gada maijā, kā arī piegādes darījumus ar pieteicēju 2013.gada aprīlī (SIA „/nosaukums B/" dienesta 2013.gada 13.decembra lēmumu Nr.23.22/L-1352 neapstrīdēja).

Ievērojot visu šajā lēmuma apakšpunktā minēto, tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka SIA „/nosaukums Z/", SIA „/nosaukums P/", SIA „/nosaukums R/" un SIA „/nosaukums X/" 2013.gada aprīlī un maijā nepiegādāja preci (šķeldu un kūdru) SIA „/nosaukums B/", attiecīgi SIA „/nosaukums B/" to nepiegādāja pieteicējai.

[14.2] SIA „/nosaukums C/" dienestam iesniegtajās PVN deklarācijās 2013.gada jūlijā un augustā deklarēja iekšzemes preču iegādes/pakalpojumu saņemšanas darījumus ar SIA „/nosaukums AZ/" *(lieta 2.sējuma 57. – 60.lapa)*, SIA „/nosaukums AZ/" darījumus ar SIA „/nosaukums PR/" *(lietas 2.sējuma 62. – 66.lapa)*, savukārt SIA „/nosaukums PR/" PVN deklarācijas par 2013.gada jūliju un augustu dienestā nav iesniegusi, līdz ar to arī secinājums, ka darījumi ar SIA „/nosaukums AZ/" minētajā periodā nav deklarēti.

SIA „/nosaukums AZ/" un SIA „/nosaukums PR/" deklarētie darbības veidi neatbilst strīda darījumu saturam, komercsabiedrībām nav struktūrvienību saimnieciskās darbības veikšanai, nav transportlīdzekļu, nav iesniegts 2013.gada pārskats, kas liecina par saimnieciskā darbības un materiālo resursu neesību. SIA „/nosaukums PR/" amatpersona */pers. AJ/* ir nerezidents, kuram nav izsniegtas darba un uzturēšanās atļaujas un kurš Latvijā 2013.gadā nav ieceļojis *(lietas 1.sējuma 226.lapa)*.

Tā kā SIA „/nosaukums PR/" amatpersona Latvijā 2013.gadā nav bijusi, tad attiecīgi ir apstrīdama tās iespēja nodrošināt minētās sabiedrības saimniecisko darbību, t.sk., piegādāt preci SIA „/nosaukums AZ/".

Visu šo minēto apstākļu kopums ir par pamatu secinājumam, ka SIA „/nosaukums PR/" nepiegādāja strīda preces SIA „/nosaukums AZ/", SIA „/nosaukums AZ/" tās nepiegādāja SIA „/nosaukums C/", savukārt SIA „/nosaukums C/" nesaņemtās preces nevarēja tālāk realizēt pieteicējai.

[14.3] SIA „/nosaukums D/" dienestam iesniegtajā PVN deklarācijā 2013.gada decembrī deklarēja iekšzemes preču iegādes/pakalpojumu

saņemšanas darījumus ar SIA „S.K.Z" *(lietas 2.sējuma 67. un 68.lapa)*, savukārt SIA „/nosaukums Z/." deklarēja darījumus ar SIA „/nosaukums ZV/" un darījumus ar kokmateriāliem ar SIA „/nosaukums VV/" (R1 – īpašā PVN piemērošanas kārtība darījumiem ar kokmateriāliem, savukārt saskaņā ar Pievienotās vērtības likuma 141.pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu šķeldai nepiemēro) *(lietas 2.sējuma 70. un 71.lapa)*.

Vērtējot SIA „/nosaukums D/" iespējas 2013.gada decembrī preces iegādāties no SIA „/nosaukums Z/.", dienests konstatējis, ka minētajai komercsabiedrībai nav transportlīdzekļu preču pārvadāšanai, struktūrvienību saimnieciskās darbības veikšanai, bet juridiskajā adresē (strīda darījumu laikā tā bija /adrese/) atrodas daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas dzīvoklis, kur nevarēja saņemt un uzglabāt 2571m^3 šķeldu *(lietas 1.sējuma 227.lapa)*. SIA „/nosaukums Z/." nav iesniegusi 2013.gada pārskatu, kas liecina par saimnieciskās darbības un materiālo resursu neesību attiecīgajā taksācijas periodā. 2013.gada novembrī un decembrī sabiedrībā deklarēts viens darba ņēmējs – amatpersona /pers. AL/.

2015.gada 17.septembrī dienests nosūtīja SIA „/nosaukums Z/." amatpersonai /pers. AL/ (pilnvaru termiņš no 2013.gada 3.maija līdz 2014.gada 19.jūnijam) vēstuli Nr.23.23/137159 par informācijas un paskaidrojumu sniegšanu darījumos ar SIA „/nosaukums D/", kuru minētā persona atstāja bez ievērības un darījumus ar SIA „/nosaukums D/" neapliecināja.

Vērtējot SIA „/nosaukums Z/." iespējas 2013.gada preces iegādāties no SIA „/nosaukums ZV/x", dienests konstatēja, ka SIA „/nosaukums ZV/" nav struktūrvienību saimnieciskās darbības veikšanai, bet juridiskajā adresē (strīda darījumu laikā tā bija /adrese/) atrodas daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas dzīvoklis, kur nevarēja saņemt un uzglabāt 2571m^3 šķeldu *(lietas 1.sējuma 228.lapa)*. Tāpat arī konstatēts, ka SIA „/nosaukums ZV/" nav iesniegusi 2013.gada pārskatu, kas liecina par saimnieciskās darbības un materiālo resursu neesību attiecīgajā taksācijas periodā.

2015.gada 28.septembrī dienests ieguva SIA „/nosaukums ZV/" amatpersonas /pers. C/ (pilnvaru termiņš no 2013.gada 15.februāra līdz 2015.gada 27.maijam) vispārīgu paskaidrojumu, kurā viņš norādīja, ka starpniecības darījumos piedalījies formāli. Paskaidrojumā/persona C/neidentificēja ne SIA „/nosaukums Z/." kontaktpersonas, ne arī sabiedrības preču piegādātājus. Turklāt 2013.gada 5.decembrī SIA „/nosaukums ZV/" izslēgta no PVN maksātāju reģistra sakarā ar PVN deklarāciju neiesniegšanu, līdz ar to nav konstatējama preces izcelsme.

Visu šo minēto apstākļu kopums ir par pamatu secinājumam, ka SIA „/nosaukums ZV/" nav piegādājusi šķeldu SIA „/nosaukums Z/.", SIA „/nosaukums Z/." to nav piegādājusi SIA „/nosaukums D/", savukārt SIA „/nosaukums D/" nesaņemto šķeldu nevarēja tālāk realizēt pieteicējai. Turklāt lietā arī konstatēts, ka /pers. AL/ bija SIA „/nosaukums Z/." amatpersona (pilnvaru termiņš no 2013.gada 3.maija līdz 2014.gada 19.jūnijam) un SIA „/nosaukums ZV/" amatpersona (pilnvaru termiņš no 2012.gada 28.decembra līdz 2013.gada 27.maijam), savukārt /pers. C/ bija SIA „/nosaukums D/" amatpersona (pilnvaru termiņš no 2013.gada 13.decembra līdz 2015.gada 27.maijam) un SIA „/nosaukums ZV/" amatpersona (pilnvaru termiņš no 2013.gada 15.februāra līdz 2015.gada 27.maijam).

[15] Ņemot vērā visu iepriekš minēto un novērtēto apstākļu kopumu, tiesa par pamatotu atzīst dienesta secinājumu, ka lietā ir gūts apstiprinājums preču iegādes neesībai no SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/", lietā konstatējama tikai dokumentu formāla noformēšana par faktiski neesošiem iegādes darījumiem. Turklāt lietā nav konstatējama preču izcelsme (pat pēc visu darījumu ķēdēs iesaistīto uzņēmumu novērtējuma), to esība SIA „/nosaukums Z/", SIA „/nosaukums P/", SIA „/nosaukums PR/", SIA „/nosaukums AZ/", SIA „/persona ZV/" un SIA „/nosaukums Z/." rīcībā.

Konkrētajā lietā ir iegūti objektīvi pierādījumi tam, ka pieteicēja nevarēja iegādāties preci no deklarētajiem darījuma partneriem SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/". Tādējādi pieteicējas deklarētajos darījumos ar minētajām komercsabiedrībām nav īstenots priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, saskaņā ar kuru precēm ir jābūt saņemtām no konkrētās rēķinos norādītās ar PVN apliekamās personas. Līdz ar to arī pamatots dienesta secinājums, ka pieteicēja iesaistījās dokumentu noformēšanā par neesošiem darījumiem, izmantojot komercsabiedrību (SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" un to tālāk deklarēto darījumu partneru), kuru reāla saimnieciskā darbība nav konstatējama, rekvizītus un piedalījās nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Tāpat par pamatotu atzīstams arī dienesta secinājums, ka pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes un avansa rēķinu par faktiski neesošiem darījumiem, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu.

Tādējādi tiesa arī secina, ka konkrētajā gadījumā darījumi ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" ir noformēti ar mērķi iegūt fiskālas priekšrocības, atskaitot priekšnodokli.

[16] Atbilstoši Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra spriedumā SKA-12/2013 atzītajam, lai liegtu priekšnodokļa tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Konkrētajā gadījumā, izvērtējot lietā konstatētos faktiskos apstākļus kopsakarā, tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/") vārdā noformētajās pavadzīmēs un avansa rēķinā norādītie darījumi nav veikti (notikuši). Savukārt pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes par faktiski neesošiem darījumiem, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu, t.i., nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Pie šādiem apstākļiem dienests pamatoti secināja, ka SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" vārdā noformētās pavadzīmes un avansa rēķins satur nepatiesu informāciju un tāpēc likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē tās nav atzīstamas par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis.

Par to, ka komercsabiedrība ir apzināti iesaistījusies un piedalījusies dokumentu noformēšanā par nenotikušiem darījumiem, liecina lietā konstatētais netiešo pierādījumu kopums, proti, darījumu noformēšana tādā veidā, kas pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām liedz izsekot darījumu gaitai (faktiskajām preču izsniegšanas/saņemšanas vietām, transportēšanas apstākļiem). Pieteicējas amatpersonu paskaidrojumi par deklarētajiem darījumiem nesniedz priekšstatu par to norisi, nesniedz pārbaudāmu un identificējamu informāciju par preču nodošanas/saņemšanas, transportēšanas apstākļiem. Darījumos iesaistīto SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" amatpersonu sniegtie paskaidrojumi, no kuriem izriet, ka komercsabiedrības darījumos pildīja tikai starpnieka funkcijas, preces neizsniedza un netransportēja, kas neļauj konstatēt darījumu gaitu, preču izcelsmi. Tāpat lietā nav konstatējama arī strīdus preču izcelsme (faktiskais preču piegādātājs nav identificējams pēc darījumu ķēdēs iesaistīto deklarēto darījumu partneru saimnieciskās darbības novērtējuma). Turklāt ne auditā laikā, ne tā rezultātu apstrīdēšanas gaitā, ne arī tiesvedības laikā pieteicēja, norādot uz strīdus darījumu faktisko esību, neiesniedza objektīvi pamatotus skaidrojumus ar pietiekamu dokumentāro pamatojumu, kas ļautu identificēt darījumus, konstatēt to norises apstākļus un attiecīgi gūt apstiprinājumu to faktiskajai esībai, šādus skaidrojumus nav sniegušas arī SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" amatpersonas. Tā vietā pieteicējas prokūrists (bijusī amatpersona), kura personīgi bija piedalījusies apstrīdētajos darījumos un kurai vislabāk būtu jāspēj pastāstīt par to faktiskajiem apstākļiem, neizmantoja iespēju tiesas sēdē sniegt paskaidrojumus, pilnvarojot to darīt citu personu. Savukārt tiesas sēdē nopratinātās SIA „/nosaukums D/" un SIA „/nosaukums C/" amatpersonas, kaut arī formāli apliecināja strīdus darījumu esību, tomēr viņu stāstītais liecina par pretējo, proti, ka šie darījumi nav notikuši. Tā piemēram, SIA „/nosaukums D/" bijušais valdes loceklis /pers. C/ sākotnēji pat norādīja, ka ar vienu transportlīdzekli var aizvest 10 m^3 šķeldas, kas nepārprotami liecina par to, ka viņam šajā

jomā nav zināšanu (atbilstoši publiski pieejamajiem interneta resursiem viena transportlīdzekļa konteineru kopējais tilpums var sasniegt 104 m^3). Savukārt pēc tam jau, uzzinot par kopējo šķeldas daudzumu (2571 m^3), viņš norādīja, ka ar vienu transportlīdzekli var aizvest aptuveni 80 m^3, bet kravas bijušas četras vai piecas, ne vairāk, kaut gan atbilstoši pavadzīmēm šķeldai bija jābūt 2571 m^3 un vismaz 27 kravām (ņemot vērā pieteicējas bijušā valdes locekļa un pašreizējā prokūrista norādītā par 96 m^3 vienā kravā *(lietas 1.sējuma 160.lapa)*). Tāpat arī SIA „/nosaukums C/" bijušais valdes loceklis tiesas sēdē liecināja, ka fūrē varot iekraut 6 – 8 m^3 fasētas šķeldas, savukārt pieteicējai pārdotais šķeldas daudzums bijis vismaz 10 m^3. Tātad arī SIA „/nosaukums C/" bijušā valdes locekļa norādītais liecina par to, ka viņam šajā jomā nav ne zināšanu, ne arī izpratnes par darījumu apmēru, jo kopējais pieteicējas deklarētais darījuma apmērs ar šo komercsabiedrību nav mērāms desmitos m^3, bet tas sasniedza 11 260 m^3. Turklāt /persona D/nespēja sniegt pat faktiskajiem apstākļiem atbilstošu informāciju par savu uzņēmumu. Saskaņā ar Uzņēmumu reģistrā pieejamo informāciju SIA „/nosaukums C/" reģistrēta 1998.gada 28.aprīlī, bet liecinieks sākotnēji norādīja, ka izveidojis to pats personīgi, savukārt, uzzinot par Uzņēmumu reģistrā pieejamo informāciju, mēģināja tai pieskaņot savu liecību. Tāpat arī par SIA „/nosaukums C/" juridisko adresi, kas laika posmā no 2013.gada 21.februāra līdz 2014.gada 21.februārim (laika posms, kad /pers. D/ bija uzņēmuma amatpersona) norādīta /adrese/, bet liecinieks norādīja, ka /adrese/, kur uzņēmuma juridiskā adrese bija no 2014.gada 21.februāra. Uzzinot par šo faktu liecinieks atkal mēģināja pieskaņot savu liecību, norādot, ka sākumā juridiskā adrese tomēr bija /adrese/, bet pēc tam pārlikta uz Codes ielu. Savukārt, atbildot uz tiesas jautājumu par /adrese/ atrašanās vietu, liecinieks norādīja, ka ēka atradusies kreisajā pusē (braucot no centra), pretim mežam, Biķerniekos vai Šmerlī, tomēr faktiski minētā ēka atrodas Brīvības ielas labajā pusē (braucot no centra) starp ielas krustojumiem ar Tallinas un Cēsu ielām.

Šādos apstākļos nav iespējama visu lietā konstatēto faktisko apstākļu kopuma nejauša sakritība. Turklāt lietā konstatēto apstākļu kopums liecina, ka starp pieteicēju un SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" papildus ir noslēgta vienošanās (arī vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma) un šīs komercsabiedrības veic saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus. Lietā konstatēta saistība starp SIA „/nosaukums Z/.", SIA „/nosaukums D/" un SIA „/nosaukums ZV/" amatpersonām /pers. AL/ un /pers. C/ darījumu ķēdē (SIA „/nosaukums ZV/" —> SIA „/nosaukums Z/."—> SIA „/nosaukums D/"—> pieteicēja), kas atvieglo saskaņoto darbību veikšanu dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem.

Lai arī izskatāmajā lietā nav iegūti tieši pierādījumi par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos dokumentu noformēšanā par neesošiem darījumiem, tomēr šāds secinājums nepārprotami izriet no visu lietā iegūto netiešo pierādījumu kopuma. Un, kā atzīts administratīvo tiesu praksē, arī ar netiešajiem pierādījumiem ir pieļaujami pamatot secinājumu par to, ka nodokļu maksātājs bija iesaistījies nodokļa izkrāpšanā *(sk. Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra rīcības sēdes lēmuma SKA-105/2014 5.punktu)*.

Tādējādi dienests arī pamatoti un atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli 31 163,27 (5892,18 Ls + 13 039,98 Ls + 2969,51 Ls = 21 901,67 Ls) *euro* apmērā par deklarētajiem darījumiem (šķeldas un kūdras iegāde) ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" 2013.gada aprīlī, maijā, jūnijā, jūlijā, augustā un decembrī.

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

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā, otrā, piektā un sestā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu *(pirmā daļa)*. Par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu *(otrā daļa)*. Par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nodeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra *(piektā daļa)*. Soda naudu šajā pantā minētajos gadījumos uzliek par katru pārbaudīto taksācijas periodu *(sestā daļa)*. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{4} panta pirmā daļa noteic, ka par atkārtoto nodokļu pārkāpumu šā likuma 32.panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

Ņemot vērā šo tiesisko regulējumu un *Euro* ieviešanas kārtības likuma 3.panta pirmajā daļā, 4.panta otrajā daļa un 18.pantā noteikto kopsakarā ar visu iepriekš minēto, kā arī to, ka pieteicējai iepriekš (no 2013.gada 8.augusta līdz 5.novembrim) veiktā audita rezultātā jau ir samazināts PVN deklarācijās uzrādītais priekšnodoklis, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķinājis PVN 11 543,02 *euro*, soda naudu 6925,82 *euro* un nokavējuma naudu 3816,93 *euro*, kā arī pamatoti samazinājis no budžeta atmaksājamo PVN par 19 620,25 *euro* un saistībā ar to aprēķinājis soda naudu 11 772,16 *euro*.

[18] Augstākā tiesa savā judikatūrā ir norādījusi, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ, Augstākās tiesas ieskatā, nav pamata uz abiem minētajiem nodokļiem turpmāk veidot atšķirīgu skatījumu gadījumos, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu. Tādēļ arī uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta iepriekš aplūkotajā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja arī nodokļu administrācijai un pēc tam arī tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu (respektīvi, ka darījums faktiski noticis tieši ar minēto darījumu partneri), ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšana ar nodokļiem (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 12.jūnija sprieduma SKA-21/2013 19.punktu)*.

Izskatāmajā lietā iegūtie pierādījumi, vērtējot tos kopsakarā, veido objektīvu apstākļu kopumu, kas ļauj secināt, ka pieteicēja bijusi iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Gada pārskatu likuma *(likums bija spēkā līdz 2015.gada 31.decembrim)* 4.panta otrajā un trešajā daļā bija noteikts, ka gada pārskatu sastāda atbilstoši likumam „Par grāmatvedību", šim likumam un citiem normatīvajiem aktiem, gada pārskatam jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Savukārt minētā likuma 22.panta pirmā daļa noteica, ka šā likuma 12. un 14.panta postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" parāda neto apgrozījuma gūšanai izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojumu izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2013.gada pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās iekļāvusi noformēto darījumu (preču iegāde) ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „FVV" vērtību 104 294 Ls apmērā.

Tā kā izskatāmajā lietā tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējas 2013.gadā deklarētie darījumi ar SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums D/" faktiski nav notikuši, tad dienests arī pamatoti saskaņā ar Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu un 22.panta pirmo daļu samazināja pieteicējas 2013.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par apstrīdēto darījumu vērtību 104 294 Ls, kā arī pamatoti noteica pieteicējas 2013.gada zaudējumus pirms nodokļu nomaksas 87 747 (192 041 – 104 294) Ls apmērā (pieteicēja zaudējumus deklarēja 192 041 Ls apmērā).

[19] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa *(likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2016.gada 28.februārim)* cita starp noteica, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu. Savukārt minētā likuma 14.panta pirmā daļa noteic, ja saskaņā ar šo likumu izdarītās nodokļa maksātāja taksācijas perioda peļņas vai zaudējumu koriģēšanas rezultāts ir zaudējumi, kas radušies taksācijas periodā, kas sākās 2008.gadā, vai pēc tam, tos var segt hronoloģiskā secībā no nākamo taksācijas periodu apliekamā ienākuma.

Tādējādi dienests pamatoti noteicis pieteicējas 2013.gada koriģēto apliekamo ienākumu 2046 Ls apmērā, kā arī, ņemot vērā līdz taksācijas periodam nesegto zaudējumu summu 100 245 Ls, pamatoti pieteicējai noteikto 2013.gada apliekamo ienākumu sedza ar iepriekšējo taksācijas periodu nesegto zaudējumu summu, nosakot zaudējumus 98 208 (100 245 – 2046) Ls apmērā, kas pārnesami uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[20] Ievērojot visu iepriekš minēto, tiesa dienesta lēmumu atzīst par pamatotu un tiesību normām atbilstošu, bet pieteicējas pieteikumu pilnībā noraida.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu, 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 27.janvāra lēmuma Nr.22.13-1/645 atcelšanu.

Tiesas spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Valmieras tiesu namā.

Spriedums sastādīts 2016.gada 8.novembrī.

Tiesnesis G.Ploriņš