Lietas arhīva Nr. A42-00151-21/2
ECLI:LV:ADRJRIT:2021:0611.A420275519.4.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2021. gada 11. jūnijā

Administratīvā rajona tiesa
tiesnese Ilze Andruškina,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" pārstāvjiem /pers. D/ un /pers. E/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvim /pers. F/,

mutvārdu procesā tiešsaistes režīmā, izmantojot aplikāciju *Microsoft Teams*, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 18. septembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/4176 atcelšanu daļā, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 0,45 *euro*, nokavējuma nauda 0,02 *euro*, soda nauda 0,14 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 310 628,89 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 93 188,67 *euro*, un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par laika posmu no 2017. gada aprīļa līdz septembrim 291 562,28 *euro*, un pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 10. oktobra lēmuma Nr. 30.2-22.13/4513 atcelšanu daļā, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 19 740 *euro*, soda nauda 5922 *euro* un nokavējuma nauda 286,63 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 42 091,05 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 12 627,31 *euro*, un par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par 2017. gada oktobri 34 481,65 *euro*, novembri 7352,41 *euro* un decembri 3104,01 *euro*.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" no 2017. gada 12. septembra līdz 2019. gada 3. maijam veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par laika posmu no 2017. gada janvāra līdz septembrim un izvērtēja pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksas pamatotību 2017. gada aprīļa–septembra Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās.

Dienests auditā apstrīdēja pieteicējas deklarēto darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" faktisko esību, šo komercsabiedrību vārdā noformētos avansa rēķinus, rēķinus un preču pavadzīmes neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta izpratnē un par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu atskaitāms priekšnodoklis 2 467 273,87 *euro* (turpmāk – pirmais audits).

Līdz ar to ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas 2019. gada 3. maija lēmumu Nr. 30.2-23.33.1/15652 pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 0,45 *euro*, soda nauda 0,14 *euro* un nokavējuma nauda 0,02 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 310 628,89 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 93 188,67 *euro*. Vienlaikus pieteicējai apstiprināta pievienotās vērtības nodokļa atmaksa 33,08 *euro* par 2017. gada aprīli, 1,19 *euro* par jūliju un 447,44 *euro* par augustu, savukārt atteikts atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 20 695,70 *euro* par 2017. gada aprīli, 36 856,50 *euro* par maiju, 76 548,14 *euro* par jūniju, 45 157,56 *euro* par jūliju, 58 240,42 *euro* par augustu un 54 063,96 *euro* par septembri.

[2] Dienests no 2018. gada 21. februāra līdz 2019. gada 9. maijam pieteicējai veica pievienotās vērtības nodokļa auditu arī par laika posmu no 2017. gada oktobra līdz decembrim. Dienests auditā apstrīdēja pieteicējas deklarēto darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" faktisko esību, šo komercsabiedrību vārdā noformētos avansa rēķinus, rēķinus un preču pavadzīmes neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta izpratnē un par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu atskaitāms priekšnodoklis 64 678,07 *euro* (turpmāk – otrais audits).

Līdz ar to ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu Pirmās audita daļas vadītājas 2019. gada 9. maija lēmumu Nr. 30.2-23.34.1/15936 pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 19 740 *euro*, soda nauda 5922 *euro* un nokavējuma nauda 286,23 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 44 938,07 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 13 481,42 *euro*. Vienlaikus apstiprināta pievienotās vērtības nodokļa atmaksa 252 *euro* par 2017. gada novembri un atteikts atmaksāt pievienotās vērtības nodokli par 2017. gada oktobri 34 481,65 *euro*, novembri 7352,41 *euro* un decembri 3104,01 *euro*.

Pieteicēja minētos lēmumus pieteicējai nelabvēlīgajās daļās apstrīdēja.

[3] Ar dienesta 2019. gada 18. septembra lēmumu Nr. 30.2-22.13/4176 un 2019. gada 10. oktobra lēmumu Nr. 30.2-22.13/4513 (turpmāk – pārsūdzētie lēmumi) zemākas iestādes lēmumi atstāti negrozīti.

Pārsūdzētie lēmumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Darījumu apliecinošo dokumentu noformēšanā ir konstatējamas neatbilstības un trūkumi, kas pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām liedz izsekot noformēto darījumu norises gaitai (strīda rēķinos un pavadzīmēs norādītās adreses nav identificējamas ar darījumā iesaistītajām personām, nav identificējami pārvadāšanas apstākļi).

[3.2] Darījumos iesaistīto amatpersonu sniegtajos paskaidrojumos nav sniegta pārbaudāma informācija par konkrēto darījumu norisi.

[3.3] Pirmajā auditā iesniegti divi līgumi ar Zviedrijas uzņēmumu *Amberhus AB* (uzsākot auditu un vēlāk), kas noformēti saturiski un vizuāli atšķirīgi (Zviedrijas uzņēmumam *Amberhus AB* norādīts neatbilstošs reģistrācijas numurs, juridiskā adrese, noteikta atšķirīga līgumcena, pieteicējas kā izpildītāja pārstāvis vienā līgumā ir tikai /pers. H/, vēlāk iesniegtajā norādīts arī /pers. I/).

[3.4] Pirmajā auditā iesniegti divi līgumi (2017. gada 31. maija un 15. jūnija) starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" par vieniem un tiem pašiem darbiem vienā objektā, norādot atšķirīgas līguma summas; attiecīgi noformēti divi vienošanās līgumi, no kuriem izriet, ka līguma saistības tiek pārņemtas no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK". Tomēr dienestam nav iesniegts 2017. gada 15. jūnija līgums starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un pieņemšanas–nodošanas akts. Tādējādi nav konstatējams, kuras ir pareizās līguma summas un kādu neizpildīto darbu apjomu no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārņem sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

[3.5] Nav nosakāms sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pārņemto saistību apmērs no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" par objektu *Tjernlia 11-17, Oslo, Enebakkveien 420* saskaņā ar 2017. gada 31. maija vienošanās līgumu pie 2017. gada 10. maijā noformētā līguma Nr. 3/1-17 NV starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un 2017. gada 31. maijā parakstīto pieņemšanas–nodošanas aktu Nr. A02-31/05/2017, kuri pārbaudei nav iesniegti.

[3.6] Faktiski notikuša darījuma apstākļos pieteicējai būtu bijis zināms, kādi darbi un par kādu summu uz brīdi, kad sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodod pasūtījumu tālāk sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus", ir izpildīti.

[3.7] Pirmā audita lēmuma apstrīdēšanas laikā iegūtā 2017. gada 31. maija noformētā vienošanās pie 2017. gada 31. maija līguma Nr. 4/1-17 NV par līguma saistību pārņemšanu starp pieteicēju, sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", ir ar atšķirīgu informāciju, kā tas iesniegts audita ietvaros.

[3.8] 2017. gada 6. janvāra un 31. marta pieņemšanas–nodošanas akti starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" par 2016. gada 12. decembra līguma Nr. WH/PROJ 1 izpildi ir formāli noformēti.

[3.9] Pieņemšanas – nodošanas akti starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un pieteicēju (2017. gada 2. un 21. jūnijā) ir formāli, jo noformēti ne par tiem objektiem, par ko pieteicēja noformēja sadarbības līgumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

[3.10] Nevienā gadījumā nav iesniegti 2016. gada 7. decembra un 2017. gada 15. februāra sadarbības līgumā Nr. WH/PROJ 1 un Nr. WH/PROJ 2 norādītie pasūtītāja darba uzdevumu un/vai izpildītāju cenu piedāvājumi par koka karkasu ēku tehnoloģisko zīmējumu ražotnei un celtniecības sagatavošanas darbiem, tehnisko projektu dokumentācijas sagatavošanas un sakārtošanas darbiem. No darbu pieņemšanas–nodošanas aktos norādītās informācijas nav identificējams, konkrēti kādi pakalpojumi, kādos apjomos veikti, tādējādi ne no līguma nosacījumiem, ne pieņemšanas–nodošanas aktiem nav saprotams, kā veidojas pakalpojumu atlīdzība par projektēšanas un būvprojekta izstrādes darbiem.

[3.11] Nav saprotams, kā pieteicēja kontrolēja sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" iepirkto materiālu daudzumu, cik no materiāliem tika iemontēti koka karkasa paneļos, bet cik nosūtīti kā materiāli uz Zviedriju un Norvēģiju, jo uzskaiti nekārtoja neviena no darījumos iesaistītajām pusēm.

[3.12] Pieteicējas noformētos rēķinus (*invoice*) par materiālu nosūtīšanu uz objektiem Zviedrijā un Norvēģijā nevar identificēt ar tāmēs un pieņemšanas–nodošanas aktos (forma Nr. 2) norādītajiem materiāliem.

[3.13] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" rēķini par darbu izpildi objektos *Enebakkveien*, *Lilleborg* un *Svelvik* noformēti tikai 2017. gada 1. novembrī, bet rēķiniem pievienotie darbu nodošanas–pieņemšanas akti noformēti jau par veiktajiem darbiem periodā no 2017. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 30. augustam, no 2017. gada 17. jūlija līdz 2017. gada 30. septembrim, no 2017. gada 30. augusta līdz 2017. gada 30. septembrim utt.

[3.14] Līgums ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" par virtuves mēbeļu izgatavošanu noformēts vēlāk nekā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" noformē rēķinus par avansa maksājumiem pieteicējai.

[3.15] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" struktūrvienības adresē /adrese A/ apsekošanā konstatēto zāģmateriālu un dažādu celtniecības materiālu piederība kādai konkrētai sabiedrībai nav identificējama.

[3.16] No sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" amatpersonas /pers. J/ un darba ņēmēja /pers. K/ 2017. gada 4. augustā sniegtajiem paskaidrojumiem dienestam izriet, ka saņemtie materiāli no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" netiek uzskaitīti, par materiālu saņemšanu akti netika noformēti, darījumos nepiedalās sadarbības partneru amatpersonas, /pers. J/ pats ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību "INVORK" amatpersonu nav ticies, sakarus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodibināja /pers. K/. Savukārt /pers. K/ norāda sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārstāvi /pers. L/, kuram nav konstatējama saistība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK".

[3.17] 2018. gada 2. februārī dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtais sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" amatpersonas /pers. J/ vārdā noformētais paskaidrojums ir pretrunā sniegtajam paskaidrojumam dienestam 2017. gada 4. augustā.

[3.18] SIA „Cartahus" prokūrists /pers. M/ 2017. gada 8. novembrī nepatiesi sniedza informāciju par SIA „Cartahus" materiālu iegādi no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Būvserviss", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Pata AB", SIA „PROF.LV", bet Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 2017. gada jūnijā–septembrī minētās iegādes nav deklarētas.

[3.19] SIA „Carta" un SIA „Cartahus" nav identificējamas kā preču/pakalpojumu sniedzējas sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

[3.20] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" 2017. gadā Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarē piegādes tikai vienam uzņēmumam – pieteicējai, kas norāda uz uzņēmumu darbību vienas sabiedrības interesēs.

[3.21] SIA „Lux Design" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Legno Plus" amatpersonu sniegtie paskaidrojumi ir pretrunā ar pieteicējas grāmatvedes /pers. D/ sniegto informāciju par mēbeļu piegādēm uz objektu Norvēģijā līdz 2017. gada 31. decembrim.

[3.22] Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" 2017. gadā Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarē piegādes tikai vienam uzņēmumam – pieteicējai, kas norāda uz uzņēmumu darbību vienas sabiedrības interesēs.

[3.23] Pieteicēja nav iesniegusi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" vārdā noformētos septiņus nodokļu rēķinus, par kuriem atskaitījusi priekšnodokli.

[3.24] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" 2018. gada 23. novembrī un 2019. gada 5. martā dienesta Elektroniskās

deklarēšanas sistēmā iesniegtajos dokumentos (forma Nr. 2 akts Nr. 1) par izpildītajiem darbiem vienā un tajā pašā objektā *Enebakkveien*, Norvēģijā laika posmā no 2017. gada 1. septembra līdz 2018. gada 20. augustam norādīta atšķirīga informācija par virtuves iekārtu piegādi (cits skaits un darījumu vērtība), bet abus aktus parakstījusi pieteicējas amatpersona /pers. H/.

[3.25] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" amatpersonas paskaidrotais par sabiedrības darbības atsākšanu neatbilst lietas apstākļiem, jo sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" faktiski dokumentus noformēja par starpniecību, turklāt bez uzcenojuma.

[3.26] Nav izskaidrojama pieteicējas rīcība, pasūtot virtuves komplektu izgatavošanu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", kura ražošanu neveic, vienlaikus pieteicējas amatpersonai esot konsultantam minētajā uzņēmumā, bet darbiniekam /pers. N/, veicot tāmju un citu dokumentu izstrādi. Preču ražošanai un piegādei darījumu ķēdē ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" nav iespējams izsekot.

[3.27] Lietā ir iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" un to tālākajiem darījuma partneriem sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium", SIA „Cartahus", SIA „Carta", SIA „Legno Plus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Lux Design" neļauj tos identificēt kā strīda preču ražotājus, lai izpildītu pieteicējas pasūtījumu. Pēc visu deklarēto darījumu ķēdēs iesaistīto darījumu partneru saimnieciskās darbības vērtējuma nav konstatējams patiesais pakalpojumu sniedzējs un preču izgatavotājs.

[3.28] Pēc noformētiem rēķiniem avansā ir pārskaitīts par montēšanas darbiem Zviedrijā un Oslo (nav atsevišķas norādes, ka tāda ir veikta), kas ir ar pievienotās vērtības nodokli neapliekams darījums, tādējādi pieteicējai faktiski neveidojas priekšnodoklis.

[3.29] Pieteicēja nav iesniegusi gada pārskatus par 2017. un 2018. gadu, kas papildus apliecina, ka sabiedrība pati nav apstiprinājusi strīda darījumu veikšanu.

[3.30] Lietā konstatēta uzņēmumu savstarpējā saistība, kā arī darījumi noformēti ilgstoši, tātad tiem nav gadījuma raksturs.

[4] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumus par pārsūdzēto lēmumu atcelšanu daļā un labvēlīgu administratīvo aktu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu izdošanu.

Pieteikumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Dienests nav ievērojis privātpersonas tiesību ievērošanas principu un patvaļas aizlieguma principu, jo visus auditā konstatētos faktus vērtējis kā aizdomīgus un veiktus ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas. Netiek pieļauts, ka uzņēmumi, noformējot darījuma dokumentus, var vienkārši kļūdīties.

[4.2] Dienesta konstatētais attiecībā uz darījumu ķēdēs iesaistīto uzņēmumu, to īpašnieku un amatpersonu savstarpējo saistību kopumā atbilst patiesībai un teorētiski varētu atvieglot iespēju uzņēmumiem veikt saskaņotas darbības dokumentu par neesošiem darījumiem noformēšanā. Tomēr tas nekādā veidā neapliecina, ka saskaņotas darbības, lai samazinātu pievienotās vērtības nodokļa maksājumus budžetā, ir tikušas veiktas.

[4.3] Ievērojot Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu nostiprināto pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu, pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, un pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas izveidošanās pieteicējai ir nevis pretlikumīgu fiskālu priekšrocību gūšana, bet gan normāls pievienotās vērtības nodokļa aprēķina rezultāts situācijā, kad tiek veiktas preču iegādes/pakalpojumu saņemšana iekšzemē, savukārt realizācijas darījumi ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi.

[4.4] Dienesta uzskats, ka nav konstatējams loģisks un ekonomisks pamatojums iegādāties preces un pakalpojumus no starpnieka situācijā, kad pasūtītājs bija informēts par faktiskajiem pasūtījumu veicējiem, pauste vienpusēji interpretējot faktus, kā arī neņemot vērā, ka uzņēmums ir tiesīgs izvēlēties, kā organizēt savu saimniecisko darbību.

[4.5] Pieteicēja nav iesaistījusies krāpnieciskās darbībās. Tieši pretēji iespēju robežās pieteicēja ir centusies izvairīties no sadarbības vai pārtraukt to, ja ir radušās šaubas par darījuma partnera godprātību, piemēram, pārtraucot sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK".

[4.6] Secinājums, ka darījumi ir fiktīvi, neatbilst patiesībai, jo darījumus apstiprina darījumos iesaistītās puses. Ne Pievienotās vērtības nodokļa likums, nedz arī citi normatīvie akti neparedz obligātu abu pušu klātbūtni brīdī, kad tiek nodotas preces īpašumtiesības, respektīvi tiek veikta preču piegāde Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē. Ir pietiekams tiešo un netiešo pierādījumu kopums, kas apliecina, ka konkrēto preču piegādes Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir veikušas tieši sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction".

[4.7] Formālas kļūdas darījuma dokumentos nepadara pašu darījumu par neesošu vai neizsekojamu. Pieteicējai nevar likt uzņemties atbildību par pieļautajām kļūdām un nepilnībām dokumentu noformēšanā gadījumos, kad pieteicēja nav bijusi nedz šo dokumentu autors, nedz arī darījuma puse, kuras grāmatvedības reģistros attiecīgais dokuments būtu iegrāmatojams, un par attiecīga dokumenta eksistenci ir uzzinājusi tikai pārsūdzētajos lēmumos.

[4.8] Audita termiņi tika pagarināti, pamatojot to ar nepieciešamību pieprasīt informāciju vairākām ārvalstu nodokļu administrācijām, tomēr audita lēmumos nav nevienas norādes par ārvalstu nodokļu administrāciju atbildēm un tajās sniegto informāciju. 2019. gada 11. janvārī, kad tika pieņemts lēmums Nr. 30.2-23.33.1/1168 par audita termiņa pagarināšanu uz 60 dienām, nekāda informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām vairs nebija nepieciešama.

Otrajā auditā dienestam audita veikšanas termiņa pagarināšanai nebija pamata atsaukties uz procesuālajām darbībām, kas veiktas pirmā audita laikā. Tiesai jāizvērtē, cik apjomīga un sarežģīta informācija ir ietverta 2018. gada 27. decembrī saņemtajā Norvēģijas nodokļu administrācijas atbildē uz dienesta 2018. gada 17. aprīļa informācijas pieprasījumu par Norvēģijas uzņēmumu *Venta Bygg AS*.

Līdz ar to dienests ir ievērojami pārsniedzis termiņu audita veikšanai, kas nav maznozīmīgs pārkāpums.

[5] Dienests paskaidrojumos par pieteikumiem norāda, ka tie ir nepamatoti, un lūdz tos noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajos lēmumos minētajiem apsvērumiem.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Dienesta pārstāvis pieteikumu neatzina, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[7] Dienests konstatējis, ka pieteicēja ir veikusi šādus priekšnodokļa atskaitījumus:

1) 2017. gada 1. ceturkšņa un aprīļa–maija Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 76 619,26 *euro* saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" vārdā noformētajiem rēķiniem, pavadzīmēm un avansa rēķiniem par preču/pakalpojumu (cementa skaidu plātņu, koka konstrukciju, metāla siju, minerālvates, skrūvju, ISOVER vates, metāla profilu u.c., projektēšanas darbu, avansa maksājumiem par materiāliem un apdares materiāliem u.c.) piegādi;

2) 2017. gada jūnija–septembra Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 222 393,42 *euro* saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" vārdā noformētajiem rēķiniem, pavadzīmēm un avansa rēķiniem par preču/pakalpojumu (koka konstrukciju, paneļu, metāla palodžu u.c., projekta vadības un koka konstrukciju montāžas, avansa maksājumiem par objektiem *Viktor Hansen*, *Sarpsborg*, *Lilleborg*, *Hemavan City* u.c.) piegādi;

3) 2017. gada septembra Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā 11 616,66 *euro* un oktobra–decembra Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 12 860,32 *euro* saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" vārdā noformētiem rēķiniem par veiktajiem avansa maksājumiem par virtuves mēbelēm;

4) 2017. gada oktobra–decembra Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 51 817,75 *euro* saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" vārdā noformētajiem rēķiniem un avansa rēķiniem par veiktajiem avansa maksājumiem par objektiem *Enebakkveien* un *Hemavan City*.

Lietā izšķirams, vai pieteicēja pamatoti ir atskaitījusi priekšnodokli par 2017. gadā deklarētajiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction".

Līdz ar to tiesai ir jāizvērtē, vai dienests pamatoti ir ierobežojis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction".

[8] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļu maksātājiem saņemtajos nodokļu rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

Judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši minētajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei vai pakalpojumam jābūt reāli piegādātam (piemēram, *Augstākās tiesas 2019. gada 29. maija sprieduma lietā Nr. SKA-274/2019 5. punkts* un *2013. gada 10. maija spriedums lietā Nr. SKA-2/2013 (A42653407) 7. punkts*).

Tādējādi no minētās tiesību normas izriet, ka pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības rodas tad, ja: 1) nodokļu maksātājs, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, 2) no personas, kas arī ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, 3) faktiski iegādājas preces vai pakalpojumus, 4) iegādātās preces vai pakalpojumi nodokļu maksātājam nepieciešami un tiek izmantoti saimnieciskās darbības veikšanai (ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai), un 5) preču vai pakalpojumu piegādātājs nodokļu maksātājam ir izsniedzis darījuma faktiskajai norisei atbilstošu nodokļu rēķinu.

Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīt nodokli, kas ir jāmaksā vai kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Nodokļa atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un tās principā nevar tikt ierobežotas, ja nodokļu maksātāji, kas vēlas izmantot šīs tiesības, ir ievērojuši gan materiāltiesiskās, gan formālās prasības vai nosacījumus, kas ir attiecināmi uz šīm tiesībām (piemēram, *2019. gada 3. oktobra sprieduma lietā Altic, C-329/18, 26.–27. punkts* un *2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Paper Consult, C-101/16, 35.–38. punkts*).

Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas ļaunprātīgas rīcības apkarošana ir pievienotās vērtības nodokļa direktīvā atzīts un veicināts mērķis. Ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Eiropas Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi valstu iestādēm un tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir notikusi krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (piemēram, *2014. gada 13. marta sprieduma lietā FIRIN OOD, C-107/13, 40. punkts un tajā minētā judikatūra*).

Līdz ar to attiecībā uz gadījumiem, kad nodokļu administrācija kā šķērsli priekšnodokļa atskaitīšanai saskatījusi problēmas preču vai pakalpojumu piegādē starp konkrēto nodokļu maksātāju un rēķinā norādīto piegādātāju, Augstākā tiesa atzinusi, ka, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) darījums faktiski nav noticis ar deklarēto darījumu partneri, proti, preces vai pakalpojumi varētu būt saņemti, bet ne no nodokļu rēķinā norādītā piegādātāja, – šādā gadījumā, pārbaudot lietā gūtos pierādījumus, jākonstatē, ka pieteicējs pats iesaistījies ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu vai nodokļu sistēmas nepamatotu izmantošanu saistītā darījumā vai pieteicējs bijis informēts, ka tiek iesaistīts šāda veida darījumā (piemēram, *Augstākās tiesas 2019. gada 1. marta lēmuma lietā Nr. SKA-350/2019 (A420375414) 3. punkts, 2018. gada 16. maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 (A420462813) 3. punkts* un *2013. gada 10. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-12/2013 (A42676407) 12. punkts*).

Ievērojot minēto, lietā izšķirošs ir jautājums, vai pieteicējas deklarētie darījumi, kurus dienests ir apstrīdējis, ir notikuši tādā veidā, kā tas atspoguļots darījumus apliecinošajos dokumentos un pieteicējas paskaidrojumos.

Vienlaikus dienests nav apstrīdējis koka paneļu esību un to piegādi uz Zviedriju un Norvēģiju. Tomēr dienests secinājis, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" ir bijušas formāls aizsegs neatklātām personām, kas patiesībā veica pieteicējas pasūtījumu. Līdz ar to lietā noskaidrojams, vai darījumi faktiski ir notikuši ar darījumu dokumentos norādītajiem uzņēmumiem.

[9] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 95. panta piektajai daļai (*redakcijā līdz 2019. gada 31. decembrim*) priekšnodoklis par precēm, kas iegādātas saskaņā ar šā likuma 141., 142., 143., 143.^{1}, 143.^{2}, 143.^{3}, 143.^{4} un 143.^{5} pantu, no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitāms tajā taksācijas periodā, kad ir saņemtas preces un ir saņemts nodokļa rēķins vai par šīm precēm samaksāts avansā saskaņā ar rēķinu.

Eiropas Savienības Tiesa ir analizējusi pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu gadījumos, kad pēc avansa samaksas netiek saņemts attiecīgais pakalpojums vai saņemta attiecīga prece, norādot, ka vispārējs princips ir, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Norma, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarāms pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no vispārīgā noteikuma, un tāpēc tā ir interpretējama šauri. Tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014. gada 13. marta sprieduma lietā Nr. C-107/13 35. punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa tāpat norāda, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga. Tomēr kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu

maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies piegāžu ķēdē (*turpat, 40.–44. punkts*).

Ievērojot minēto, vispārīgi avansa maksājums rada pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai, tomēr šīs tiesības nav absolūtas un ir vērtējamas kopsakarā ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību. Proti, priekšnodokļa atskaitīšana ir atsakāma vai koriģējama gadījumā, ja pakalpojums nav sniegts vai konstatējama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana (*Augstākās tiesas 2019. gada 26. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-16/2019 (A420377013) 9. pun*kts).

[10] Pieteicēja ir reģistrēta 2016. gada 8. novembrī. Tās reģistrētais darbības veids ir dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība. Auditējamā periodā pieteicēja darbojās kā starpnieks koka māju paneļu un apdares materiālu piegādē Zviedrijas uzņēmumam *Amberhus AB* un Norvēģijas uzņēmumu *Venta Bygg AS*. 2017. gada janvārī–novembrī pieteicēja bija deklarējusi divus darba ņēmējus – amatpersonas, bet decembrī – vēl arī /pers. A0/.

Kā izriet no pieteicējas bijušās amatpersonas /pers. H/ paskaidrojuma dienestam (*lietas 1. sējuma 220.-224. lapa*), pieteicējas pārstāves paskaidrojuma tiesas sēdē un tiesā iesniegtā pieteicējas saimnieciskās darbības apraksta (*lietas 16. sējuma 209.-214. lapa*), pieteicēja pati nenodarbojas ar ēku celtniecību, bet piesaista uzņēmumus, kas ar to nodarbojas. Pieteicēja ir piesaistījusi divus investorus – Kipras uzņēmumus. Abos Kipras uzņēmumos īpašnieks ir /pers. AB/ (/pers. AB/ pieder 35% pieteicējas kapitāldaļas). Tā kā Zviedrijas uzņēmumi nesadarbojas ar Latvijas uzņēmumiem, pieteicēja iegādājās uzņēmumu Zviedrijā un nodibināja uzņēmumu Norvēģijā. Līdz ar to pieteicēja ir mātes uzņēmums Zviedrijas un Norvēģijas uzņēmumiem. Pieteicēja nodarbojas ar finansēšanu, kontroli un darba organizēšanu meitas uzņēmumos. Pieteicēja saņem pasūtījumus no meitas uzņēmumiem Zviedrijā un Norvēģijā, un nodrošina pasūtījumu nodošanu Latvijas tirgū. Pieteicēja koka paneļus pasūta apakšuzņēmumam sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus", kas tālāk pasūtījumu nodod ražotājam Balvos, Lietuvā, Lielvārdē. No darījumu partneriem pieteicēja saņem pasūtījumu, kas tiek sūtīts uz meitas uzņēmumiem Zviedrijā un Norvēģijā. Pieteicēja ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus", kas kontrolē pasūtījumu visos pasūtījuma izpildes etapos, palīdzību nodrošina ražotājiem materiālus un visas komplektējošās daļas. Arī sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodrošināja ražotājiem materiālus un visas komplektējošās daļas koka paneļu ražošanai.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka Latvijā nav viegli atrast uzņēmumus, kuri varētu saražot koka dzīvojamo māju detaļas atbilstoši individuālam pasūtījumam. Lai tās saražotu, ir nepieciešams atrast gan materiālu piegādātājus, gan ražotājus. Šajā jomā Latvijā nav neviena uzņēmuma, kas to varētu pilnībā paveikt. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" piedāvāja „pilnu komplektu", proti, atrada ražotājus un nokontrolēja visu ražošanas procesu, tādējādi pieteicējai nebija nepieciešami darbinieki, kā arī tai nebija nepieciešams pašai piesaistīt piegādātājus un pakalpojuma sniedzējus.

No minētā izriet, ka koka dzīvojamo māju detaļu ražošana pieteicējas īstenotajā saimnieciskās darbības modelī ietver gan nepieciešamo materiālu iegādi un pašu ražošanu, gan materiālu un gatavās produkcijas uzglabāšanu, gan arī preču transportēšanu. Konkrēto darījumu partneru iesaisti pieteicēja pamato ar nepieciešamību, lai visus šos darbus paveiktu viens uzņēmums, un izskaidro ar pieteicējas izdevīgumu, proti, paredzamo izmaksu un darba apjoma dēļ pieteicējai finansiāli izdevīgāk visus darbus uzticēt apakšuzņēmumam, nevis paveikt tos pašai.

Tomēr apstākļos, kad pieteicējai ir zināmi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" faktiskie pasūtījumu veicēji, t.i., māju detaļu ražotāji, ekonomiskais pamatojums iegādāties preces un pakalpojumu no starpnieka kopsakarā ar turpmāk konstatētajiem apstākļiem, ir uzlūkojams kritiski.

To pastiprina apstāklis, ka pieteicēja apzināti nav uzrādījusi darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium" Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Proti, kā izriet no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2017. gada janvāri (*lietas 13. sējuma 105. lapas reverss*), sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" amatpersonas /pers. J/ paskaidrojuma dienestam (*lietas 11. sējuma 143. lapa*) un dienesta rīcībā esošā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" izrakstītā avansa rēķina pieteicējai, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" pieteicējai ir realizējusi koka paneļus (nevis durvis vai logus, kā to tiesas sēdē argumentēja pieteicēja). Savukārt pieteicēja iegādes darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium" nav deklarējusi, bet gan avansa rēķinā norādīto summu iegrāmatojusi izdevumos, neatskaitot priekšnodokli.

Pieteicējas tiesas sēdē paskaidrotais, ka šī situācija radusies, jo pieteicējas grāmatvedību kārto ārpakalpojuma uzņēmums, kurš uzreiz nesaņem nodokļu rēķinu, bet, saņemot to, tiek veikti precizējumi, neizskaidro un nemaina iepriekš secināto, ka pieteicēja apzināti nav uzrādījusi darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium", un šajā ziņā nav nozīmes pieteicējas norādītajam apstāklim, ka tādējādi ir samazinājusi sev pienākošos nodokli par 3325,40 *euro*, nevis uzrādījusi to nepamatoti.

[11] Dienests ir konstatējis, ka:

1) pieteicējas amatpersona ir /pers. I/ (valdes loceklis no 2016. gada 28. novembra līdz 2018. gada 8. maijam) un /pers. H/ (valdes loceklis no 2016. gada 8. novembra līdz 2020. gada 8. decembrim). Vienlaikus /pers. I/ ir īpašnieks Norvēģijas uzņēmumam *Venta Bygg AS*, bet /pers. H/ kopš 2017. gada 12. septembra ir valdes loceklis Zviedrijas uzņēmumam *Amberhus AB* un strīda darījumu periodā darba ņēmējs sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „Casa Construction";

2) Norvēģijas uzņēmuma *Venta Bygg AS* valdes loceklis kopš 2017. gada 21. augusta ir /pers. L/, kurš vienlaicīgi ir pieteicējas tiešā darījuma partnera sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" darba ņēmējs no 2017. gada 18. augusta;

3) sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" reģistrētā īpašniece un valdes locekle (no 2017. gada 19. maija līdz 2018. gada 9. novembrim) /pers. AC/ pirms tam bijusi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" darba ņēmēja (no 2016. gada 30. decembra līdz 2017. gada 31. maijam), turklāt /pers. AC/ pieder pieteicējas 25 % kapitāldaļas;

4) viens no pieteicējas īpašniekiem ir /pers. AB/, kurš ir Kipras uzņēmumu *Upwood Investment Holding LTD* un *Regina Investors LTD* (pieteicējas naudas līdzekļu aizdevēju) pārstāvis, kuram pieder 35% pieteicējas kapitāldaļas.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti secināja, ka pieteicēja, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus", *Amberhus AB* un *Venta Bygg AS* ir saistītās personas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 18. punkta „g" apakšpunkta izpratnē.

Pieteicēja neiebilst dienesta secinājumam par darījumos iesaistīto uzņēmumu savstarpējo saistību, šajā sakarā paužot pozīciju, ka tieši savstarpējā pazīšanās ar sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „Rigahus" strādājošajām personām bija pamats pieteicējai uzticēties, ka minētie uzņēmumi spēs izpildīt pieteicējas pasūtījumus. Nav šaubu, ka minētais apstāklis pats par sevi nav pamats apstrīdēto darījumu atzīšanai par nenotikušiem, tomēr tas ir vērtējams kā tāds, kas atvieglo saskaņotu darbību veikšanu, lai īstenotu krāpšanu nodokļu jomā.

[12] No lietas materiāliem izriet, ka starp pieteicēju un Zviedrijas un Norvēģijas uzņēmumiem ir noformēti šādi līgumi:

1) 2017. gada 24. februāra līgums Nr. 1/2/2017 ar *Amberhus AB* par to, ka pieteicēja apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, projektā paredzot kopējo māju skaitu – 15 (visas mājas identiskas un to izmaksas ir vienādas), nosakot objekta adresi *Brf.Sandstugam 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*, līgumam pievienota tāme (pielikums Nr. 2) par kopējo darba apjomu 889 550,43 *euro* (*lietas 2. sējuma 96.-98. lapa*).

Lietas materiālos ir vēl viens vizuāli un saturiski atšķirīgs 2017. gada 24. februāra līgums Nr. 1/2/2017 ar *Amberhus AB*, kas dienestam iesniegts vēlāk (*lietas 2. sējuma 94.-95. lapa*).

2) 2017. gada 27. marta līgums Nr. 2/3/2017 ar *Venta Bygg AS* par to, ka izpildītājs pēc pasūtītāja pasūtījuma apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, objektā *Nosterudveien–Svelvik* un *Nosterudveien 35, 3060 Svelvik*, Norvēģija, līgumam pievienota tāme (pielikums Nr. 2) par kopējo darba apjomu 347 602,04 *euro* (*lietas 2. sējuma 104.-107. lapa*).

Lietas materiālos ir vēl viens vizuāli un saturiski atšķirīgs 2017. gada 27. marta līgums Nr. 2/3/2017 ar *Venta Bygg AS*, kas dienestam iesniegts vēlāk (*lietas 2. sējuma 100.-103. lapa*).

3) 2017. gada 19. maija līgums Nr. 1/5/2017 ar *Venta Bygg AS* par to, ka izpildītājs pēc pasūtītāja pasūtījuma apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, nosakot objektu mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas *jaunbūve Tjernlia 11-17, Oslo, Enebakkveien 420*, Norvēģijā projektā paredzot kopējo māju skaitu – 19, līgumam pievienota tāme (pielikums Nr. 2) par kopējo darba apjomu 1 717 769 *euro* (*lietas 2. sējuma 118.-121. lapa*);

4) 2017. gada 10. jūlija līgums Nr. 2/7/2017 ar *Venta Bygg AS* par to, ka izpildītājs pēc pasūtītāja pasūtījuma apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, nosakot objektu koka paneļu izgatavošana *Lilleborg*, Norvēģijā, līgumam pievienota tāme (pielikums Nr. 2) par kopējo darba apjomu 173 289 *euro* (*lietas 2. sējuma 115.-117. lapa*);

5) 2017. gada 14. augusta līgums Nr. 1/8/2017 ar *Venta Bygg AS* par to, ka izpildītājs pēc pasūtītāja pasūtījuma apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, projektā paredzot kopējo māju skaitu – septiņas. Projektā nosakot objektu mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Haraholenga1A-Sarpsborg* Norvēģijā, līgumam pievienota tāme (pielikums Nr. 2) par kopējo darba apjomu 558 874 *euro* (*lietas 2. sējuma 111.-114. lapa*).

Tādējādi pieteicēja ir noslēgusi līgumus ar *Amberhus AB* un *Venta Bygg AS* par koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu, kas paredzēti dzīvojamo ēku montāžai Norvēģijā (30 gab.) par summu 2 797 534,04 *euro* – objektos *Nosterudveien–Svelvik, Lilleborg, Haraholenga 1A-Sarpsborg*, bet Zviedrijā (15 gab.) – objektā *Botkyrka* par summu 889 550,43 *euro*.

[13] Darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" apliecināšanai lietas materiālos ir pieteicējas dienestam iesniegtie līgumi:

1) 2016. gada 7. decembra sadarbības līgums Nr. WH/PROJ 1 ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", atbilstoši kuram pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" apņemas veikt ēku būvniecības izstrādes darbus objektam Norvēģijā *Enebakkveien, Tjernlija 11-17*, Oslo koka karkasu ēku tehnoloģisko zīmējumu ražotnei un celtniecības sagatavošanas darbus, tehnisko projektu dokumentāciju sagatavošanas un sakārtošanas darbus, saskaņā ar pasūtītāja iesniegto darba uzdevumu un/vai izpildītāju cenu piedāvājumu, darbu izpildes termiņš par katru veicamo darbu tiek saskaņots atsevišķi, pusēm rakstiski vienojoties, izpildes termiņš noteikts 2017. gada 10. janvāris, veicamo darbu izcenojums noteikts 7000 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 4. sējuma 154. lapa*);

2) 2017. gada 15. februāra sadarbības līgums Nr. WH/PROJ 2, kura nosacījumi, izņemot veicamo darbu izcenojumu un darbu izpildes termiņu, ir identiski 2016. gada 7. decembra sadarbības līgumam Nr. WH/PROJ 1 (*lietas 4. sējuma 156.-157. lapa*).

Tomēr atbilstoši minētajiem sadarbības līgumiem pieteicēja dienestam nav iesniegusi pieteicējas darba uzdevumus, tehnoloģiskos zīmējumus un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" cenu piedāvājumu. Līgumos nav arī pakalpojumu sniegšanas periods, pakalpojumu sniegšanas vieta, kā arī nav identificējams, kādos apjomos (cik stundas) veikti darbi. Līdz ar to tiesa piekrīt dienestam, ka nav identificējams minētajos līgumos norādītais veicamo darbu izcenojums un nav konstatējams, no kā veidojas strīda pakalpojumu atlīdzība.

Turklāt pieteicējas amatpersona /pers. H/ dienestam ir paskaidrojis, ka no *Venta Bugg AS* un *Amberhus AB* ir saņemti būvniecības projekti un visa tehniskā dokumentācija; ka *Venta Bugg AS* direktors /pers. L/ iesniedza pieteicējai pasūtījumu – Norvēģijas pircēja tehnisko dokumentāciju – uzdevumu koka māju ražošanai jau ar gatavu projektu; kā arī *Amberhus AB* valdes locekle */pers. AJ/* pieteicējai iesniedza pasūtījumus un pircēja tehnisko dokumentāciju (*lietas 9. sējuma 20, lapas reverss un 21. lapa*).

Līdz ar to dienests pamatoti ir apšaubījis pakalpojumu – ēku būvniecības izstrāde objektam *Enebakkveien, Tjernlija* 11-17, Oslo un *V. Hansen, Lumaparksvagen 7*, Stokholma koka karkasu ēku tehnoloģisko zīmējumu ražotnei un celtniecības sagatavošanas darbu, tehnisko projektu dokumentācijas sagatavošanas un sakārtošanas darbu – saņemšanu no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK".

3) 2017. gada 10. janvāra pirkšanas–pārdošanas līgums Nr. WH 01/2017, atbilstoši kuram sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" apņemas pārdot un piegādāt pieteicējai preces (kokmateriālus, būvmateriālus, apdares materiālus u.c.), katras atsevišķas preču partijas pārdošana un piegāde tiek veikta, pamatojoties uz savstarpēji saskaņotu pasūtījumu, pircējs samaksā pārdevējam priekšapmaksu pēc pārdevēja izrakstītiem avansa rēķiniem vai pēc preces saņemšanas, samaksājot pavadzīmē norādīto summu ar pārskaitījumu uz pārdevēja norēķinu kontu, kārtībā un termiņos – par kādu līdzēji vienojušies (*lietas 4. sējuma 155. lapa*).

Tomēr līgumā nav norādīta summa, par kādu tiek noslēgts līgums. Pieteicēja nedz dienestam, nedz arī tiesā nav iesniegusi katras atsevišķas preču partijas savstarpēji saskaņotus pasūtījumus un vienošanos par samaksas kārtību un termiņiem, kā to paredz līguma 13. punkts. Kā to pamatoti ir akcentējis dienests, līgumā nav noteikta nedz preču piegādes vieta, nedz arī citi darījuma norises apstākļi (piemēram, vai ir piesaistīti apakšuzņēmēji, preču piegādes noteikumi), kas norāda par līguma formālu noformēšanu. Turklāt sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" nav pārņēmusi saistības, kas izriet no minētā līguma ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", tātad – ir pamats secināt, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" līguma saistības ir izpildījusi.

4) 2017. gada 20. februāra līgums Nr. 1/1-17 SV, atbilstoši kuram pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti 15 dzīvojamo ēku montāžai, un iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņojot apjomā un atbilstoši tāmei (līguma pielikums Nr. 1), saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Br.Sandstugan 1,70*1008 *Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*", līguma summa 526 150,05 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 4. sējuma 158.-161. lapa*).

Minētajam līgumam pievienotajās tāmēs ir norādītas tikai materiālu izmaksas, bet nav paredzētas darbaspēka izmaksas (*lietas 4. sējuma 162.-163. lapa*). Turklāt tas ir noformēts par četrām dienām ātrāk nekā līgums starp pieteicēju un *Amberhus AB*. Tas liecina par līguma formālu noformēšanu.

5) 2017. gada 10. aprīļa līgums Nr. 2/1-17 NO, atbilstoši kuram pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" apņemas

izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, un iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņojot apjomā un atbilstoši tāmei (līguma pielikums Nr. 1), saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Nostervudveien 35, 3060 Svelvik*, Norvēģijā", līguma summa 322 943,92 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 4. sējuma 164.-167. lapa*);

6) 2017. gada 29. maija līgums Nr. 1/2-17 SV ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" par 15 dzīvojamo ēku montāžu un iekšējās un ārējās apdares materiāliem saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei (līguma pielikums Nr. 1), saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Br.Sandstugan 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*", līguma summa 526 150,05 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 11. sējuma 61.-64. lapa*);

7) 2017. gada 31. maija līgums Nr. 4/1-17 NV ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" par divu dzīvojamo ēku montāžu, iekšējās un ārējās apdares materiāliem, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei (līguma pielikums Nr. 1), saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Nostervudveien 35, 3060 Svelvik*, Norvēģijā", līguma summa 322 943,92 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 11. sējuma 71.-74. lapa*).

Līgumi ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pēc satura un formas identiski kā starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" 2017. gada 20. februārī noformētais līgums Nr. 1/1-17 SV un 2017. gada 10. aprīlī noformētais līgums Nr. 2/1-17 NO, t.i., par vieniem un tiem pašiem darbiem, tajos pašos objektos un vienādām līguma summām.

Šajā sakarā lietas materiālos ir 2017. gada 29. un 31. maijā noformētas vienošanās par līguma saistību pārņemšanu starp pieteicēju (pasūtītājs), sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" (izpildītājs) un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" (saistību pārņēmējs), par to, ka izpildītājs nodod saistību pārņēmējam pasūtītāja uzdevumā veiktus un apmaksātus darbus un pasūtītājam piegādātas preces saskaņā ar 2017. gada 20. februāra līgumā Nr. 1/1-17 SV un 2017. gada 10. aprīļa līgumā Nr. 2/1-17 NO noteikto saistību pārņemšanu (*lietas 4. sējuma 150. lapa un 152. lapa*). Lietā ir arī 2017. gada 29. maija un 31. maija pieņemšanas–nodošanas akti, kuros sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" (pasūtītājs), bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" (būvuzņēmējs) paraksta aktu par to, ka būvuzņēmējs nodod, bet pasūtītājs pieņem paveiktos būvdarbus, attiecīgi par 227 396 *euro* un 91 736,43 *euro* (*lietas 4. sējuma 151. un 153. lapa*).

Tiesa piekrīt dienestam, ka noformētajos pieņemšanas–nodošanas aktos ir norādītas tikai paveikto darbu izmaksas (summā), bet nav norādīts, cik daudz un kādus materiālus iegādājusies sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" un izlietojusi līgumā paredzēto darbu veikšanai. Turklāt, neskatoties uz to, ka vienošanās līgumos paredzēts, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ir sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" saistību pārņēmējs, pieņemšanas–nodošanas aktos norādīts, ka būvuzņēmējs sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" nodod pasūtītājam sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" izpildītos būvdarbus. Tas norāda uz dokumentu formālu noformēšanu.

Līdz ar to dienests pamatoti atzinis, ka minētais liedz izsekot darījumu norisei, pārbaudīt un salīdzināt, cik daudz un kādus materiālus sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" iegādājusies par saņemtajiem avansa maksājumiem no pieteicējas, kādi ir materiālu atlikumi, kā arī kādi darbi paveikti. Līdz ar to dienests ir pamatoti apšaubījis 2017. gada 29. maijā un 31. maijā noformētajos pieņemšanas–nodošanas aktos norādīto sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" paveikto būvdarbu izpildi.

[14] Lietas materiālos ir pieteicējas grāmatvedes /pers. D/ paskaidrojums dienestam (*lietas 11. sējuma 239.-240. lapa*), kurā norādīts, ka apmaksa sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" veikta avansā saskaņā ar saņemtajiem rēķiniem. Tā kā pirmie avansa rēķini tika paredzēti materiālu iepirkumiem, avansa rēķinos nav norādīti objekta nosaukumi. Veicot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" monitoringu, konstatēts, ka tai ir nozīmīgi nodokļu parādi, tādēļ pieteicēja pieņēma lēmumu pārtraukt sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un atrada jaunu sadarbības partneri – sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", kas pārņēma visas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" saistības un turpināja esošo līgumu izpildi. Tā kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nenodrošināja pilnu informāciju par avansa sadalījumu pa objektiem savos rēķinos, pieteicējas grāmatvedībā izmaksas ir sadalītas proporcionāli objektu līgumsummām.

No minētā kopsakarā ar pieņemšanas–nodošanas aktos norādīto nav iespējams identificēt, kādus tieši darbus un kādā apjomā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" ir paveikusi. Tas ir būtisks trūkums, kas rada šaubas par dokumentos norādītās informācijas patiesumu.

[15] Kā vēl viens būtisks apstāklis secinājuma, ka darījumu dokumenti noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem, pamatošanai ir tas, ka otrā audita ietvaros iesniegta 2017. gada 31. maija vienošanās pie 2017. gada 31. maija līguma Nr. 4/1-17 NV (*lietas 10. sējuma 50. lapa*) par līguma saistību pārņemšanu starp pieteicēju, sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", bet ar atšķirīgu informāciju kā pirmā audita ietvaros iesniegtā vienošanās (*lietas 4. sējuma 152. lapa*), proti, ir norādīts cits līguma numurs, cita līguma cena, atšķirīgas pieņemto darbu izmaksas.

Minētais liek apšaubīt darījumu faktisku norisi un norāda uz to, ka darījumos iesaistītie uzņēmumi dokumentus ir noformējuši pēc nepieciešamības, imitējot darījumus, nevis faktiski notikušu darījumu ietvaros. Turklāt dienests pretēji pieteicējas norādēm, ka visus dokumentus pieteicēja dienestam ir iesniegusi, 2019. gada 18. septembra lēmumā Nr. 30.2-22.13/4176 pamatoti ir norādījis, ka attiecīgu pieņemšanas–nodošanas aktu (par lietas 10. sējuma 50. lapā esošās vienošanās norādītajām summām) pieteicēja nav iesniegusi.

[16] Lietas materiālos ir arī starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" 2017. gada 31. maija līguma Nr. 6/1-17 NV pirmā lapa. Atbilstoši līgumā norādītajam pasūtītājs uzdod, bet izpildītājs apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti septiņu dzīvojamo ēku montāžai, un iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei (līguma pielikums Nr. 1), saskaņā ar projekta dokumentāciju; izpildītājs veic līguma darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Haraholenga 1A- Sarpsborg*, Norvēģija", līguma summa 388 525,01 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (līguma 2.1.punkts) (*lietas 10. sējuma 63. lapa*).

Lietā ir arī 2017. gada 15. jūnija līguma Nr. 1/1-17 SV pirmā lapa. Tajā norādīts, ka pasūtītājs uzdod, bet izpildītājs apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti 15 dzīvojamo ēku montāžai, un iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei, saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Brf.Sandstugan 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*, līguma summa 586 150,16 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 2. sējuma 92. lapa*).

Pieteicēja dienestam ir iesniegusi arī līgumam pievienoto 2017. gada 15. jūnija vienošanos par līguma saistību pārņemšanu, atbilstoši kurai sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodod sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pieteicējas uzdevumā veiktus un apmaksātus darbus un pieteicējas apmaksātus darbus un piegādātas preces saskaņā ar līgumu Nr. 1/1-17 ISV, kas noslēgts starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un pieteicēju 2017. gada 24. februārī. Kā norādīts vienošanās, paveikto darbu apjoms un izmaksas tiek nostiprinātas ar 2017. gada 15. jūnija parakstītu pieņemšanas–nodošanas aktu Nr. A01-15/06/2017. Pieņemto darbu izmaksas norādītas 241 173,05 *euro*, tai skaitā pievienotās vērtības nodoklis 41 856,48 *euro* (vienošanās 1. punkts). Atbilstoši vienošanās 4. punktam saistību pārņēmējs apņemas pabeigt līguma darbus pilnā apjomā un par cenu, kas aprēķināta kā starpība starp līguma cenu (586 150,16 *euro* bez pievienotās vērtības nodokļa) un izpildītājam

izmaksātā summa, kas apstiprināta pieņemšanas–nodošanas aktā (101 728,54 *euro* bez pievienotās vērtības nodokļa).

Kā to pareizi ir norādījis dienests, pieteicēja nav iesniegusi starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" 2017. gada 24. februārī noformēto līgumu Nr. 1/1-7 ISV un pieņemšanas–nodošanas aktu, kas minēti 2017. gada 15. jūnija vienošanās par saistību pārņemšanu. Dienests arī pareizi norāda, ka vienošanās līgumā 4. punktā norādītā summa kā izpildītie sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" darbi norādīti izpildīti par 101 728,54 *euro*, kas neatbilst vienošanās 1. punktā norādītajam, ka pieņemto darbu izmaksas ar pievienotās vērtības nodokli ir 241 173,05 *euro*, summa bez pievienotās vērtības nodokļa būtu 199 316,57 *euro*, nevis 4. punktā norādītā – 101 728,54 *euro* bez pievienotās vērtības nodokļa.

No minētās vienošanās nav konstatējams, kādus darbus pārņem sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un kādā apmērā, jo norādītā informācija ir atšķirīga. Minētos dokumentus pieteicēja nav iesniegusi nedz dienestam, nedz arī tiesai, neskatoties uz to, ka tiesas sēdē tiesa secīgi uzskaitīja visas pārsūdzētajos lēmumos ietvertās dienesta norādes par trūkstošajiem dokumentiem, aicinot pieteicējai tos iesniegt. Tā kā pieteicēja uzskata, ka dienestam ir iesniegti visi dokumenti, secināms, ka citu dokumentu pieteicējas rīcībā nav, un konstatētās neatbilstības dokumentiem ir vērtējamas kā trūkumi šajos dokumentos, ko pieteicēja faktiski atzīst, bet neuzskata par būtiskām.

[17] Tāpat konstatējams, ka starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformētais 2017. gada 15. jūnija līgums Nr. 1/1-17 SV (*lietas 10. sējuma 66. lapa*) par koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu, kas paredzēti 15 dzīvojamo ēku montāžai objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Brf.Sandstugan 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*" par līguma summu 586 150,16 *euro* ir identisks ar starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformēto 2017. gada 29. maija līgumu Nr. 1/2-17 SV par koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu, kas paredzēti 15 dzīvojamo ēku montāžai objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Brf.Sandstugan 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka*", norādot tikai atšķirīgu līguma summu – 526 150,05 *euro* (*lietas 11. sējuma 64. lapa*).

Tā kā lietā ir starp pieteicēju un *Amberhus AB* 2017. gada 24. februārī noformētais līgums Nr. 1/2/2017 par to, ka izpildītājs apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti divu dzīvojamo ēku montāžai, bet projektā paredzot kopējo māju skaitu – 15, nosakot objekta adresi *Brf.Sandstugam 1,701008 Sandstuguvagen/Uttran/Tumba Botkyrka* (*lietas 2. sējuma 94.-95. lapa*), nav saprotams, kādēļ pieteicēja ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" par šo objektu ir noformējusi divus līgumus par 30 koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu minētajam objektam. Kā dienests no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" konstatējis pirmajā auditā, objektā *Uttran/Tumba Botkyrka*, Zviedrijā 2017. gada oktobrī samontētas 15, nevis 30 dzīvojamās mājas.

Divu dažādu līgumu iesniegšana par vienu un to pašu darījumu rada šaubas par darījuma faktisku norisi un liecina par dokumentu noformēšanu nolūkā imitēt darījumu.

[18] Lietas materiālos ir:

1) 2017. gada 30. jūnija līgums Nr. 5/1-17 NV, atbilstoši kuram pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei, saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „koka paneļu izgatavošana un uzstādīšana *Lilleborg*, Norvēģijā", līguma summa 145 065,69 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 2. sējuma 89. lapā un 10. sējuma 76. lapā ir dienestam iesniegtā līguma pirmā lapa; lietas 16. sējuma 125.-131. lapā atrodas pieteicējas tiesā iesniegtais pilns līgums*);

2) 2017. gada 3. jūlija līguma Nr. 2/07-17 SV pirmā lapa, kurā norādīts, ka pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti piecu dzīvojamo ēku montāžai, un iekšējās un ārējās apdares materiālus, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei, saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Per Ers vag 15,920 66 Hemanav, Sweden*", līguma summa 311 313,33 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 10. sējuma 86. lapa*);

3) 2017. gada 19. maija līgums Nr. 3/1-17 NV, atbilstoši kuram pieteicēja uzdod, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" apņemas izgatavot koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti 19 dzīvojamo ēku montāžai, iekšējās un ārējās apdares materiālus saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei, saskaņā ar projekta dokumentāciju, izpildītājs veic minētos darbus objektā „Mazstāvu daudzdzīvokļu dzīvojamās ēkas jaunbūve *Tjernlia 11-17, Oslo, Enebakkveien 420*, Norvēģijā", līguma summa 1 243 842,24 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) (*lietas 2. sējuma 86. lapā ir dienestam iesniegtā līguma pirmā lapa, lietas 16. sējuma 96.-102. lapā atrodas pieteicējas tiesā iesniegtais pilns līgums; tajā ar roku izlabots datums no 10. maija uz 19. maiju*).

Pieteicēja dienestam ir iesniegusi arī līgumam pievienoto 2017. gada 31. maija vienošanos par līguma saistību pārņemšanu, atbilstoši kurai sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodod sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pieteicējas uzdevumā veiktus un apmaksātus darbus un pieteicējai piegādātas preces saskaņā ar 2017. gada 10. maijā noformēto līgumu Nr. 3/1-17 NV starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK". Paveikto darbu apjoms un izmaksas tiek nostiprinātas ar 2017. gada 31. maijā parakstītu pieņemšanas–nodošanas aktu Nr. A02-31/05/2017, pieņemto darbu izmaksas 286 500,63 *euro*, tai skaitā pievienotās vērtības nodoklis 49 723,25 *euro*.

Tomēr pieteicēja dienestam nav iesniegusi nedz 2017. gada 10. maijā noformēto līgumu Nr. 3/1-17 NV, nedz arī pieņemšanas–nodošanas aktu, kas apliecinātu pieņemšanas–nodošanas aktā pieņemtā darba izmaksas.

4) 2017. gada 13. novembra līguma Nr. 7/1-17 NV pirmā lapa, kurā norādīts, ka pieteicēja uzdod un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" izgatavo koka konstrukcijas – paneļus, kas paredzēti dzīvojamo ēku montāžai, iekšējos un ārējos apdares materiālus, saskaņotā apjomā un atbilstoši tāmei, objektā *KNUT OVE BORSETH (RALLYCROSS)-PRIVATE VILLA Trondheim, Norway* , līguma summa 298 066,10 *euro* (ar pievienotās vērtības nodokli) (*lietas 10. sējuma 89. lapa*).

Par līgumu formālu noformēšanu liecina arī tajos ietvertās norādes par akta saņemšanu no Rīgas pilsētas būvvaldes. Tiesa arī piekrīt dienestam, ka no dienestā iesniegto līgumu pirmajām lapām nav nosakāms, kādi darbi bija paredzēti tāmēs un no kā veidojas līgumu summas.

[19] Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa mehānisma sastāvdaļa, un šīs tiesības nodokļu maksātājam ir jāpiešķir, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav ievērojis dažas formālās prasības (piemēram, *Eiropas Savienības tiesas 2012. gada 12. jūlija sprieduma lietā Nr. C-284/11 62. punkts un tajā minētā judikatūra*). Tas varētu būt citādi, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (turpat, 71. punkts). Šeit jāatgādina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskās prasības ir tās, ar kurām ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma. Savukārt formālās prasības ir tās, kas attiecas uz uzskaiti, rēķinu sagatavošanu un deklarāciju; ar tām ir regulēta atskaitīšanas tiesību īstenošanas un pārbaudes kārtība, kā arī pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sekmīga darbība (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2014. gada 11. decembra sprieduma lietā Nr. C-590/13 41. un 42. punkts*).

Piemērojot minētās Eiropas Savienības Tiesas atziņas, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka trūkumi darījumu dokumentos jeb formālo prasību neievērošana var būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai, ja tie objektīvi rada šķērsli noskaidrot, vai ir ievērotas priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskās prasības, tostarp, vai prece ir saņemta tieši no nodokļa rēķinā norādītās personas. Tas, vai nepilnības darījumu dokumentos liecina, ka darījums nav noticis, vai arī šīm nepilnībām ir vienīgi formāls raksturs, lielā mērā atkarīgs arī no citu pierādījumu novērtējuma. Proti, trūkumu esība darījumu dokumentos pati par sevi ir nepietiekama kategoriska secinājuma izdarīšanai par darījuma faktisko neesību vispār vai ar deklarēto darījumu partneri un par priekšnodokļa tiesību izmantotāja informētību par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos. Tikai visu darījumu dokumentu novērtējums to savstarpējā kopsakarā pilnvērtīgi var atklāt darījuma būtību un ar darījuma norisi saistītos jautājumus (*Augstākās tiesas 2021. gada 27. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-60/2021 (A420153217) 10. punkts*).

[20] Dienesta un pieteicējas redzējums par darījumu dokumentos konstatētajām nepilnībām atšķiras. Pieteicējas ieskatā konstatētie trūkumi ir vērtējami kā formālas kļūdas darījuma dokumentos, un tās nepadara pašu darījumu par neesošu vai neizsekojamu. Savukārt dienests trūkumus un neatbilstības darījumu dokumentos kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem lietā ir vērtējis kā tādus, kas liedz izsekot darījumiem.

Tiesa piekrīt dienestam. Pieteicējai nav taisnība, ka tai ir uzlikta atbildība par pieļautajām kļūdām un nepilnībām dokumentu noformēšanā gadījumos, kad pieteicēja nav bijusi nedz šo dokumentu autors, nedz arī darījuma puse. Tieši pretēji pieteicējas sastādītajos un dienestam iesniegtajos dokumentos ir konstatējami būtiski trūkumi un neatbilstības, kas liedz izsekot darījumu norisei, un norāda uz to darījumu fiktīvo raksturu, jo īpaši tas ir attiecināms uz situāciju, kad par vienu un to pašu darījumu ir iesniegti noformējuma un summas ziņā atšķirīgi dokumenti. Tas neatbilst normālai komercpraksei.

Šajā sakarā tiesa nepiešķir ticamību pieteicējas skaidrojumam, ka atšķirības ir radušās, jo vēlāk ar jauno dokumentu ir precizēts iepriekšējais dokuments. Pirmkārt, ar šādu versiju pieteicēja ir nākusi klajā tikai tiesvedības laikā. Iesniedzot atšķirīgos dokumentus dienestam, pieteicēja uz šādu izskaidrojumu nav norādījusi, kas ir pamats kritiski vērtēt šo pieteicējas tiesvedības laikā pausto skaidrojumu. Otrkārt, arī pieņemot, ka attiecīgie precizējumi varētu būt bijuši izdarīti, tie nenovērš konstatētos trūkumus, un no lietā esošo darījumu apliecinošo dokumentu kopuma tāpat nav iespējams izsekot darījumu norisei.

[21] Dienests ir arī izvērtējis pieteicējas iesniegtos 2017. gada 6. janvāra un 31. marta izpildīto darbu pieņemšanas–nodošanas aktus (*lietas 4. sējuma 174. lapa*), atbilstoši kuriem pieteicēja no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pieņem 2016. gada 12. decembrī (lietas materiālos ir līgums, kas noformēts 2016. gada 7. decembrī, *lietas 4. sējuma 154. lapa*) noformētā līguma Nr. WH/PROJ 1 noteikto darbu – būvprojekta izstrādi objektam *Ennebakveien*, Norvēģijā, un 2017. gada 2. jūnija un 21. jūnija pieņemšanas–nodošanas aktus, kas noformēti starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un pieteicēju, atbilstoši kuriem pieteicēja pieņem 2017. gada 15. februāra noformētā līguma Nr. WH/PROJ 2 noteikto darbu – būvprojekta izstrādi objektam *Viktor Hansen*, Zviedrijā. Dienests ir konstatējis, ka izpildīto darbu pieņemšanas–nodošanas akts par izpildītajiem projektēšanas darbiem *Enebekveien*, Norvēģijā noformēts vienā datumā ar rēķinu (*lietas 4. sējuma 173. lapa*), bet par projektēšanas darbiem objektā *Viktor Hansen*, Zviedrijā noformēts avansa rēķins 2017. gada 30. martā (*lietas 4. sējuma 189. lapa*), izpildīto darbu pieņemšanas–nodošanas akts – jau nākošajā dienā. Tā kā darbu pieņemšanas–nodošanas aktos nav norādīts, kādi pakalpojumi un kādos apjomos veikti, nav identificējams, kā veidojas pakalpojumu atlīdzība par projektēšanas un būvprojekta izstrādes darbiem.

No lietas materiāliem konstatējams, ka starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformētajos 2017. gada 2. un 21. jūnija darbu pieņemšanas–nodošanas aktos norādīts, ka darbs pēc apjoma un kvalitātes ir izpildīts saskaņā ar 2017. gada 31. maija līgumu Nr. 4/1-17 NV, pieņemti darbi objektā *Viktor Hansen*, Zviedrijā (*lietas 10. sējuma 74. un 75. lapa*). Tomēr atbilstoši dienestam iesniegtajam 2017. gada 31. maija līgumam Nr. 4/1-17 NV, paredzēts izgatavot koka konstrukcijas – paneļus divām dzīvojamām mājām objektā *Svelvik*, Norvēģijā, nevis objektam *Viktor Hansen*, Zviedrijā. Līdz ar to dienests pamatoti ir secinājis, ka pieņemšanas–nodošanas akti nav noformēti par tiem objektiem, par kuriem pieteicēja noformēja sadarbības līgumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

Dokumentu noformēšana neatbilstoši līgumam, proti, par citiem objektiem, norāda uz to, ka pieteicēja zināja un apzināti iesaistījās formālā dokumentu noformēšanā.

[22] Tiesa, izvērtējot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" vārdā noformēto rēķinu (*lietas 4. sējuma 173. lapa*), avansa rēķinus (piemēram, *lietas 4. sējuma 175., 176., 177., 183.-190., 210.-219., 231.-234., 246.-250. lapa*) un pavadzīmes par strīda preču/pakalpojumu (piemēram, *lietas 4. sējuma 191.-193., 197.-209., 220.-223., 225.-230., 235.-239., 242.-245. lapa, lietas 5. sējuma 2.-11. lapa*) atzīst, ka nav iespējams pārbaudīt un salīdzināt veiktos avansa maksājumus ar pavadzīmēm, jo tajos nav norādīta identificējoša informācija par veiktajiem avansa maksājumiem – objektu nosaukumi, līgumu datumi un numuri. Avansa rēķinos nav norādīts konkrētais līgums, bet ir norādīta mērvienība – līgumcena. Tā kā 2017. gada 10. janvāra pirkšanas–pārdošanas līgumā Nr. WH 01/2017 (*lietas 4. sējuma 155. lapa*) nav noteikta līgumcena, nav rodams izskaidrojums šādas mērvienības norādīšanai rēķinos.

Tiesa piekrīt dienestam, ka šie dokumenti nesniedz pilnīgu un pārbaudāmu informāciju par darījumiem, kā rezultātā darījumi nav izsekojami.

[23] No lietā esošā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" 2017. gada 10. jūlija rēķina Nr. RH 011 (*lietas 4. sējuma 22. lapa*) un Nr. RH 010 (*lietas 4. sējuma 23. lapa*), 1. augusta rēķina Nr. RH 023 (*lietas 4. sējuma 107. lapa*), 14. augusta rēķina Nr. RH 030, Nr. RH 031 un Nr. RH 032 (*lietas 4. sējuma 107. lapas reverss, 108. lapa*), 28. septembra rēķina Nr. RH 072, Nr. RH 073 un Nr. RH 074 (*lietas 4. sējuma 65., 80. un 84. lapa*) par projekta vadību objektos *Viktor Hansen*, *Enebakveien*, *Hemavan City*, *Lilleborg*, *Sarpsborg* un *Svelvik* nav konstatējams, par ko ir sniegti pakalpojumi. Pieteicēja dienestam nav iesniegusi dokumentus, no kuriem tas būtu identificējams. Kā pamatoti norādījis dienests, starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ir noformēts sadarbības līgums tikai par koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu un par iekšējās un ārējās apdares materiāliem, kas paredzēti dzīvojamo ēku montāžai, bet ne par projekta vadību.

Līdz ar to dienests pamatoti ir apšaubījis sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" vārdā noformētos rēķinus par projekta vadību.

[24] No pieteicējas Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām par 2017. gada oktobri, novembri un decembri (*lietas 13. sējuma 17.-20. lapa*) izriet, ka priekšnodoklī ir deklarēti 15 darījumi ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un divi kredītrēķini par pārmaksātā avansa atgriešanu. Tomēr pieteicēja dienestam neiesniedza divus rēķinus un piecus avansa rēķinus, līdz ar to par minētajiem darījumiem pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli (22 122,03 *euro).*

[25] Tiesa arī pievienojas dienesta secinājumam, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" vārdā noformētās pavadzīmes par strīda darījumiem liedz pilnībā izsekot darījuma norises apstākļiem, jo nesniedz informāciju par preču piegādes darījumu sākumu – preču iekraušanas/izsniegšanas vietu un preču piegādes vietu. Pavadzīmes par koka konstrukciju, paneļu piegādi un

citu preču piegādi izsniegšanas un saņemšanas vietas adrese norādīta /adrese/ un /adrese/, kas nebija identificējamas ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un nav arī pieteicējas juridiskās vai struktūrvienības adreses. Nav arī konstatējama sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" saikne (piemēram, telpu iznomāšana) ar pavadzīmēs norādītajām preču izsniegšanas un saņemšanas vietām.

[26] Lai noskaidrotu, vai strīdus prece tika saņemta no nodokļa rēķinā norādītās personas, nepieciešams pārbaudīt arī šīs personas spēju izpildīt konkrēto darījumu. Te iederas vērtējums par šīs personas materiāltehniskā un darbaspēka nodrošinājuma pietiekamību konkrētā darījuma izpildei (*Augstākās tiesas 2021. gada 27. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-60/2021 (A420153217) 8. punkts*).

Šajā sakarā bez ievērības nav atstājams dienesta sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" veiktais pievienotās vērtības nodokļa audits par laika posmu no 2016. gada novembra līdz 2017. gada maijam, kurā konstatēts, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nav saņēmusi celtniecības materiālus no SIA „TRANSPO LOGISTIC", bet ir noformēti tikai dokumenti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Turklāt auditā konstatēts, ka SIA „TRANSPO LOGISTIC" amatpersona darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" bija /pers. I/, kas ir reģistrēts kā pieteicējas amatpersona un piedalījies strīda darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus". Arī šie apstākļi vairo šaubas par konkrēto darījumu realitāti.

2018. gada 13. septembrī sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" izslēgta no dienesta Pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar saimnieciskās darbības apturēšanu, bet 2019. gada 14. maijā – likvidēta.

[27] Izvērtējot ekonomisko pamatojumu iegādāties preces un pakalpojumus no konkrētajiem darījumu partneriem, būtiska nozīme ir gan pieteicējas darījumu partneru raksturojošai informācijai, gan arī pieteicējas skaidrojumam, kādā veidā pieteicēja nonāca līdz tam, ka tieši ar minētajiem uzņēmumiem ir veikti darījumi (salīdzinājumam *Augstākās tiesas 2020. gada 7. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-88/2020 (A420525013) 8. punkts*). Personai ir jāvar izskaidrot, kā ir atrasts darījuma partneris (salīdzinājumam *Augstākās tiesas 2018. gada 20. marta sprieduma lietā Nr. SKA-145/2018 (A420466713) 9. punkts un 2015. gada 11. oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1199/2015 (A420371112) 5. punkts*).

Šajā lietā ir runa par specifisku preču iegādi. Kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicēja, Latvijā konkrētais tirgus ir ļoti šaurs, jo faktiski nav tādu uzņēmumu, kuri varētu izpildīt pieteicējas pasūtījumus – pēc individuāla projekta saražot liela apjoma produkciju. Šādos apstākļos būtiska nozīme ir pieteicējas argumentācijai par darījumu partneru izvēli.

[28] Par sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" pieteicējas amatpersona /pers. H/ dienestam ir paskaidrojis, ka tāda uzņēmuma, kas būtu spējīgs, nepiesaistot nevienu apakšuzņēmumu, izpildīt visus darbus un piegādāt visus materiālus, kas nepieciešami pieteicējas pircējiem, nav Latvijā. Tāpēc pieteicēja, lai optimizētu pasūtījumu izmaksas un izpildes termiņus, neizvēlējās slēgt sadarbības līgumus ar lielu skaitu apakšuzņēmēju, bet atrada vienu uzņēmumu, kas uzņēmās izpildīt tam dotos uzdevumus, savā vārdā slēdzot līgumus ar citiem ražotājiem, un arī uzņēmās ikdienas sadarbības organizēšanu ar tiem. Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" darbiniekiem bija pietiekamas profesionālas zināšanas un pieredze līdzīgu uzdevumu izpildē. Tomēr, palielinoties realizējamo projektu skaitam, tika konstatēts, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nevar izpildīt visus pasūtījumus vajadzīgajā apjomā, saglabājot prasīto kvalitāti un ievērojot izpildes termiņus, kā arī, neskatoties uz pieteicējas veiktajām priekšapmaksām, no atsevišķiem sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" sadarbības partneriem tika saņemtas ziņas par norēķinu kavēšanu, tādēļ sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" tika pārtraukta (*lietas 1. sējuma 221. lapas reverss un 222. lapa*). Pieteicējas valdes loceklis /pers. I/ ir sen personīgi pazīstams ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārstāvi /pers. AP/. Preces tiek uzglabātas pie ražotāja noliktavā līdz to izvešanas brīdim. Ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" tika pārtraukta sadarbība, jo tika atrasts labāks sadarbības partneris, kurš piedāvāja labākus nosacījumus un augstāku kvalitāti. Tas bija ekonomiski pamatots lēmums (*lietas 9. sējuma 14. lapas reverss*).

Savukārt no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersonas /pers. AP/ paskaidrojuma dienestam izriet, ka preces tiek piegādātas apakšuzņēmējiem sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Carta" adresē /adrese B/ un /adrese/; minētie apakšuzņēmēji izmantoja piegādātos materiālus koka konstrukciju – paneļu izgatavošanai atbilstoši sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pasūtījumam. Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" darbinieki šajās adresēs nodarbināti netiek, tajos strādā pakalpojumu sniedzēja apakšuzņēmēji. Apakšuzņēmumus ar nepieciešamajiem materiāliem nodrošina sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", iepērkot tos no SIA „Tirdzniecības nams Kurši", SIA „TRANSPO LOGISTIC", SIA „Pata kokmateriāli" un citiem (*lietas 5. sējuma 88.-89. lapa*).

/pers. AP/ dienestam ir arī paskaidrojis, ka 2016. gada projektus sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" realizēja paši, bet par jaunajiem projektiem, par kuriem noformēti līgumi ar pieteicēju, preces izgatavo tie paši apakšuzņēmēji, savukārt ražotnei preci iepērk un ar transportu nodrošina pieteicēja (*lietas 4. sējuma 148. lapa*). /pers. AP/ dienestam ir paskaidrojis, ka pēc SIA „SCANHOUSE" bankrota sazinājies ar /pers. I/, kuru pazinis vēl no SIA „SCANHOUSE" laikiem; saņēmis konkrētus pasūtījumus caur e-pastu, telefonu un tikšanās laikā; sadarbojies ar divām ražotnēm: Rīgā – SIA „Cartahus", Balvos – sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium", pircis gan materiālus, gan pakalpojumus; sadarbība ar pieteicēju nav pilnībā pārtraukta, bet pieteicējas lielā apjoma dēļ ir iepauzēta. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodod preci pieteicējai ražotņu telpās, bet pieteicēja nodrošina transportu. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" ražo pieteicējai produkciju telpās, kas pieder SIA „Cartahus" un sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „AB Premium" (*lietas 4. sējuma 144.-145. lapa*).

Izvērtējot minēto, konstatējamas pretrunas /pers. AR/ dienestam sniegtajā paskaidrojumā, proti, no vienas puses, /pers. AP/ paskaidro, ka ražotnēm preci piegādāja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", no otras puses, viņš norādīja, ka pieteicēja pirka ražotnei preces. Minētajos paskaidrojumos dienestam par sadarbību ar pieteicēju sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersona neko nav norādījusi par koka karkasu ēku tehnoloģisko zīmējumu veikšanu ražotnei un tehnisko projektu dokumentācijas sagatavošanas un sakārtošanas darbiem objektiem Zviedrijā un Norvēģijā. Tomēr šādu pakalpojumu sniegšanu paredz starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un pieteicēju noslēgtie līgumi. Faktiski notikuša darījuma ietvaros no amatpersonas, kura ir parakstījusi attiecīgus līgumus, sagaidāma ne tikai šādu darījumu pieminēšana, bet arī detalizētas darījumu raksturojošas informācijas sniegšana.

[29] Vērtējot lietā noformēto darījumu secību, konstatējams, ka pēc sadarbības ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārtraukšanas, turklāt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" audita laikā, pieteicēja uzreiz uzsāk sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

Arī minētais kopsakarā ar starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformētajiem dokumentiem (pieņemšanas–nodošanas aktiem), kuros nav norādīts, kādi un cik daudz materiāli ir nopirkti un kādi darbi ir paveikti, norāda uz faktiski nenotikušiem darījumiem starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu „INVORK".

Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" komercreģistrā reģistrēta 2017. gada 19. maijā.

Pieteicējas amatpersona /pers. H/ dienestam ir paskaidrojis, ka sadarbības partneris – sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" – izvēlēta pēc tāda paša principa kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" un ka sadarbības partnera pārstāvim /pers. AS/ ir pietiekama pieredze līdzīgu darbu

izpildē (*lietas 1. sējuma 222. lapas reverss*).

Tomēr minētais pamatojums sadarbības partnera izvēlei ir vērtējams kritiski. /pers. AS/ kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" darba ņēmējs reģistrēts tikai 2017. gada 2. jūnijā, bet līgums ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformēts jau 2017. gada 29. maijā. Tiesa piekrīt dienestam, ka apšaubāma ir arī pieteicējas rīcība noformēt līgumu ar uzņēmumu 2017. gada 29. maijā par ievērojamām summām, kad uzņēmums vēl nav reģistrēts kā Pievienotās vērtības nodokļa maksātājs. Tādējādi pieteicēja nav sniegusi loģisku izskaidrojumu darījumu partnera izvēlei. Tomēr pieteicējai, kuras saimnieciskā darbība ir saistīta ar specifiskas preces izgatavošanu atbilstoši individuālam projektam, turklāt pieteicējas izvēlētajam darījumu partnerim bija jābūt spējīgam īstenot visu ražošanas procesu – gan atrast materiālu piegādātājus un ražotājus, gan arī nokontrolēt visu ražošanas procesu, un Latvijā šādu uzņēmumu, kā norādījusi pieteicēja, faktiski nav.

Līdz ar to pieteicēja nav ticami izskaidrojusi, kādā veidā tā nonāca līdz darījumu noslēgšanai ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus". Nespēja pamatot darījuma partnera izvēli liecina par formālu dokumentu noformēšanu nolūkā imitēt darījumus, par ko zināja pieteicēja, jo to apzināti īstenoja.

Šādos apstākļos kopsakarā ar faktu, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" dibinātāja ir /pers. AC/, kura strīda darījuma periodā vienlaicīgi ir īpašniece un valdes locekle SIA „KM Finace Consulting", kam pieder 25% kapitāla daļas no pieteicējas (no 2016. gada 30. decembra līdz 2017. gada 31. maijam bija sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" darba ņēmēja), tiesa secina, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ir dibināta ar mērķi īstenot krāpšanu nodokļu jomā pieteicējas interesēs. Minētais secinājums ir pamatots arī ar apstākli, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" strīda darījumu periodā Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarē piegādes tikai pieteicējai, kas, kā pamatoti norāda dienests, nav raksturīgi ierastai komercpraksei.

[30] Pretrunas par sadarbības pārtraukšanas iemesliem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sadarbības uzsākšanu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" izriet arī no uzņēmumu amatpersonu un darbinieku paskaidrojumiem. Proti, pieteicējas amatpersona /pers. H/ dienestam ir paskaidrojis, ka sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārtraukta sliktās kvalitātes dēļ (*lietas 1. sējuma 224. lapa*). /pers. H/ dienestam ir arī norādījis, ka, palielinoties projektu skaitam, tika konstatēts, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nevar izpildīt visus pasūtījumus, saglabājot prasīto kvalitāti un ievērojot izpildes termiņus, tādēļ sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" tika pārtraukta un turpināta ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" (*lietas 1. sējuma 222. lapas reverss*). Pieteicēja dienestam ir arī paskaidrojusi, ka sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārtraukta, jo tika atrasts labāks sadarbības partneris, kurš piedāvāja labākus nosacījumus un augstāku kvalitāti; tas bija ekonomiski pamatots lēmums (*lietas 1. sējuma 204. lapas reverss*).

Savukārt pieteicējas pārstāve un grāmatvede /pers. D/ dienestam ir paskaidrojusi, ka, veicot sadarbības partnera sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" monitoringu, konstatēts, ka sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" ir nozīmīgi nodokļu parādi, tādēļ pieteicēja pieņēma lēmumu pārtraukt sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un atrada jaunu sadarbības partneri – sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", kas pārņēma visas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" saistības un turpināja esošo līgumu izpildi (*lietas 11. sējuma 240. lapa*). Šādus paskaidrojumus pieteicējas pārstāve /pers. D/ sniedza arī tiesas sēdē.

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersona /pers. AP/, atbildot uz dienesta jautājumu, kāpēc tika pārtraukta sadarbība ar pieteicēju, norādīja, ka sadarbība netika pārtraukta, bet tā ir *iepauzēta* lielo pieteicējas apjomu dēļ (*lietas 4. sējuma 144. lapas reverss*).

Izvērtējot minēto, pirmkārt, no lietā esošajiem dokumentiem nav konstatējams, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" pieteicējas pasūtījumu izpildi būtu veikusi sliktā kvalitātē. Pieteicēja par minēto iebildumus sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" nav izteikusi. Tas arī neizriet nedz no dokumentiem, kuros sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pārņem sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" saistības, nedz arī pieņemšanas–nodošanas akta par projektēšanas darbiem. Savukārt atbilstoši dienesta norādītajai informācijai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodokļu parādi jau bija darījumu uzsākšanas brīdī ar pieteicēju, un tie bija redzami publiskajā datu bāzē, līdz ar to arī versija par sadarbības pārtraukšanu nozīmīgo parādu dēļ nav ticama.

[31] Par sadarbības uzsākšanu ar pieteicēju sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" amatpersona /pers. AC/ dienestam ir paskaidrojusi, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" nodarbojas ar koka konstrukciju ražošanu un apdares materiālu piegādi, izmantojot apakšuzņēmumu pakalpojumus. Tā kā darbības sākumā sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" nebija savas ražotnes, tad /pers. AC/ vērsās pie SIA „Cartahus" vadītāja /pers. M/, kuru pazina personīgi, un pie sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ražošanas vadītāja /pers. K/, ko pazina no iepriekšējās sadarbības citā uzņēmumā. Tika panākta vienošanās, ka pasūtījumus veiks sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Cartahus" kā apakšuzņēmumi. Kā dienestam paskaidrojusi /pers. AC/, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" iepērk nepieciešamos materiālus, organizē materiālu piegādes apakšuzņēmumiem un apmaksā transportu. Materiāli tiek piegādāti uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ražotni /adrese/ un SIA „Cartahus" ražotni /adrese/, kā arī gatavā produkcija tiek saņemta minētajās ražotnēs. /pers. AC/ dienestam ir arī paskaidrojusi, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" 2017. gada jūnijā veica montāžas un apdares darbus objektā Zviedrijā, izmantojot apakšuzņēmumu (*lietas 11. sējuma 86.-87. lapa*), tomēr līgums par šādu pakalpojumu sniegšanu nav iesniegts dienestam.

Lietas materiālos ir arī /pers. AC/ 2019. gada 13. marta paskaidrojums dienestam (*lietas 11. sējuma 99.-101. lapa*), kurā /pers. AC/ nav spējusi aprakstīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" darījumu veikšanas procesu starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un pieteicēju, sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un SIA „Cartahus". Atbildot uz jautājumu par darījumiem starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un SIA „INVORK", /pers. AC/ norādīja, ka 2017. gadā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodrošināja materiālu piegādi, jo sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" kā jaunam uzņēmumam nebija resursu, lai nodrošinātu apjomīgu projektu. Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" strādnieki veica montāžas darbus Zviedrijā *Viktor Hansen* objektā. Tas neatbilst /pers. L/ paskaidrojumā norādītajam, ka minētajā objektā darbus veica sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" darbinieki (*lietas 3. sējuma 194. lapa*).

Amatpersonas nespēja detalizēti aprakstīt darījumu apstākļus liecina par darījumu faktisko neesību. Savukārt /pers. AC/ paskaidrotais, ka 2017. gadā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodrošināja materiālu piegādi, jo sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" kā jaunam uzņēmumam nebija materiāltehnisko un darbaspēka resursu, lai veiktu apjomīgus projektus, nesaskan ar pieteicējas paskaidroto, ka darījumu partneru maiņa ir ekonomiski pamatots lēmums un sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārtraukta, jo tika atrasts labāks darījumu partneris, kas piedāvāja labākus nosacījumus un augstāku kvalitāti. Tāpat trūkst loģiska un ticama izskaidrojuma pieteicējas rīcībai pārtraukt sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un uzsākt ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", kas pieteicējas pasūtījumu izpildei piesaistīja tos pašus apakšuzņēmējus, kas norādīti darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", t.i., sabiedrību ar ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Cartahus", turklāt sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" ir arī noformējusi dokumentus par materiālu un pakalpojumu piegādi sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" (sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus" Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās 2017. gada maijā–septembrī deklarēti iegādes darījumi ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" ievērojamās summās, bet piegādes tikai ar pieteicēju).

[32] Savukārt no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" darba ņēmēju /pers. AU/, /pers. AV/ un /pers. AZ/ paskaidrojumiem dienestam (*lietas 11. sējuma 237.-238., 225.-226. un 229.-230. lapa*) izriet, ka viņi ir piedalījušies koka karkasa ražošanā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" struktūrvienības adresē /adrese C/, bet līdz 2017. gada septembrim no minētās adreses gatavā produkcija nav nosūtīta. Tā kā koka konstrukciju paneļi uz Zviedriju un Norvēģiju tika nosūtīti jau agrāk, tad koka paneļu ražošanai bija jānotiek citā vietā. Turklāt par materiāliem koka karkasa paneļu ražošanai sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" rēķinus un pavadzīmes noformēja 2017. gada jūnijā, jūlijā un augustā kā saņemtus un nosūtītus pieteicējas adresēs /Nosaukums S/, adreseun /adrese/.

[33] Kā atzinusi Augstākā tiesa, 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 (*Augstākās tiesas 2010. gada 5. jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-343/2010 (A42427006) 8. punkts*).

Tādējādi jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz tiešajiem darījumiem, gan tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem. Turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā. Šādas informācijas pārbaude ir vērsta uz to, lai noskaidrotu, vai darījumu ķēdē iesaistītie tālākie darījumu partneri varēja piegādāt preci pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem, lai tie secīgi šīs preces varētu piegādāt pašai pieteicējai.

Tā kā no pieteicējas darījumu partneru sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" amatpersonu paskaidrojumiem dienestam secināms, ka uzņēmumi darbojušies kā starpnieki, bet pieteicējas pasūtījumus faktiski veica sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Cartahus" kā apakšuzņēmumi, dienests pamatoti vērtējis minētos uzņēmumus kā iespējamos strīda pakalpojumu veicējus.

[34] Dienests, veicot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" struktūrvienības adreses /adrese A/ apsekošanu, konstatēja, ka angārā strādā pieci darbinieki – individuālie komersanti, kuri no kokmateriāliem izgatavo koka karkasa paneļus. Apsekošanā paskaidrojumu sniedza /pers. K/, norādot, ka ir sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" darbinieks, kā arī individuālais komersants, telpas tiekot nomātas no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium", kura angārā saimniecisko darbību neveic. /pers. K/ paskaidroja, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" piegādā materiālus (dēļus, vati, rīģipsi, naglas, skrūves, plēvi un OSB plāksnes). Koka karkasa mājas tiekot gatavotas pēc pasūtījuma. Apsekotajā adresē dienests konstatēja zāģmateriālus un dažādus celtniecības materiālus, bet nevarēja identificēt, cik daudz un kam piederoši celtniecības materiāli atradās minētajā adresē (*lietas 4. sējuma 139.-142. lapa*).

/Nosaukums S/, Kubulu pagasta, Balvu novada īpašnieka Kubulu pagasta zemnieku saimniecības „Ozolsala" īpašnieks /pers. B0/ dienestam sniedzis informāciju, ka minētais nekustamais īpašums ir iznomāts uzņēmumam sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „AB Premium", 2015. gada 12. martā ir noslēgts nedzīvojamo telpu nomas līgums, nomātajā adresē nomnieks veic pastāvīgu saimniecisko darbību. Kā norādīja /pers. B0/, bez zemnieku saimniecības „Ozolsala" rakstiskas piekrišanas nomnieks nedrīkst nodot tālāk apakšnomā telpas trešajām personām. Telpas nav tikušas iznomātas sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" vai citiem uzņēmumiem (*lietas 5. sējuma 91. lapa*).

No minētā izriet, ka adresē /Nosaukums S/, Kubulu pagastā, Balvu novadā saimniecisko darbību varēja veikt tikai sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium".

[35] No lietas materiālos esošā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" amatpersona /pers. J/ paskaidrojuma dienestam izriet, ka nekustamo īpašumu /adrese A/ sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" izmanto savā saimnieciskajā darbībā, uzglabā celtniecības materiālus un ražo koka paneļus, kas paredzēti ēku montāžai; sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ir noformējusi līgumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", kas dienestam nav iesniegts; /pers. J/ nevarēja sniegt atbildes jautājumu, cik koka paneļus izgatavoja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" laikā no 2016. gada 1. novembra līdz 2017. gada 31. maijam un cik bieži materiāli tika piegādāti un ar kādiem transportlīdzekļiem (*lietas 5. sējuma 68. lapa*).

Savukārt, izvērtējot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" iesniegto sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" vārdā 2017. gada 15. februārī noformēto preču pavadzīmi Nr. INV 17 0201 (*lietas 5. sējuma 46. lapa*), konstatējams, ka tajā kā preču izsniegšanas/saņemšanas adrese norādīta /adrese/, bez transportēšanas. Līdz ar to nav saprotams, kā preces minētajā adresē uzradās un kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" zināja, kam tās ir paredzētas apstākļos, kad atbilstoši /pers. J/ paskaidrotajam sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersona preču saņemšanā nepiedalījās.

Savukārt no cita /pers. J/ dienestam sniegtā paskaidrojuma izriet, ka /pers. J/ bez uzņēmuma valdes locekļa pienākumiem veic ar paneļu komplektāciju saistītus tehniskos darbus. Par sadarbības uzsākšanu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" /pers. J/ norādīja, ka sakarus nodibināja /pers. K/, pats ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersonu nav ticies; pie preču nodošanas/saņemšanas sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nepiedalījās; saņemtie materiāli netika reģistrēti, akti netika noformēti, preču izkraušanu veica saviem spēkiem; sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" piegādāja zāģmateriālus un pārējos palīgmateriālus, kurus sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" darbinieki skrūvē konstrukcijās un savāc kopnēs, kas tālāk tiek nosūtītas atpakaļ sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK". Izgatavotos paneļus iekrāva kravas transportlīdzekļos, kurus pasūtīja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK"; /pers. J/ nezināja, kas piedalījās kravas saņemšanā. Vienlaikus /pers. J/ norādīja, ka sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ir tikai divi darbinieki – /pers. J/, kas nodrošināja darbu tehnisko risinājumu, un /pers. K/, kas veica grāmatvedības uzskaiti, pieņēma materiālus un izsniedza rēķinus, savukārt paneļu izgatavošanā tika pieaicinātas trīs pašnodarbinātās personas (*lietas 11. sējuma 130.-132. lapa*).

No lietas materiālos esošā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AB Premium" darba ņēmēja /pers. K/ paskaidrojuma dienestam izriet, ka viņa pienākumos ir rēķinu formēšana, izrakstīšana, materiālu formēšana, komplektēšana. Uz jautājumu, kā tika atrasts sadarbības partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", /pers. K/ norādīja, ka piezvanīja /pers. L/ un piedāvāja nokomplektēt paneļus, mājas karkasus. Vienlaikus /pers. K/ norādīja, ka pie preču nodošanas/saņemšanas sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nepiedalījās, saņemtie materiāli netika reģistrēti, akti netika noformēti, preču pavadzīmes ir atdotas sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK"; koka paneļu ražošanā piedalījās pieci cilvēki, no tiem – trīs personas ir individuālie komersanti, /pers. J/ un pats /pers. K/; par materiālu iegādi ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" līgums netika noformēts. Uz dienesta jautājumu, kas un kādā veidā brauca pakaļ izgatavotajiem paneļiem un piedalījās pie koka paneļu saņemšanas, cik bieži preces tika izsniegtas, /pers. K/ vienīgi norādīja, ka transportu pasūtīja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" (*lietas 5. sējuma 64.-66. lapa*).

Kā to pamatoti ir novērtējis dienests, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" veica darbus, kurus pasūtīja sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", bet pati amatpersona nav kontaktējusies ar pasūtītāja amatpersonu; sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersonas /pers. AP/ pie preču nodošanas/saņemšanas nepiedalījās; saņemtie materiāli netika reģistrēti, par materiālu saņemšanu akti netika noformēti, sadarbību ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" piedāvāja /pers. L/, kam nav saistības ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK". Turklāt /pers. J/ un /pers. K/ norādītais, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" nepiedalījās preču pieņemšanā /adrese/, ir pretrunā ar /pers. H/ 2018. gada

22. janvāra paskaidrojumā norādīto, ka preču pieņemšanā piedalījās un kravas uzkraušanu kontrolēja apakšuzņēmumu pārstāvji /pers. AP/, /pers. AS/ un pieteicējas amatpersona /pers. I/ (*lietas 1. sējuma 222. lapa*). Nav arī konstatējams, kā tika noformēta paneļu nosūtīšana atpakaļ sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK", kā to dienestam sniegtajā paskaidrojumā apgalvo /pers. J/.

[36] Lietas materiālos ir arī dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtais /pers. J/ vārdā noformētais paskaidrojums (*lietas 11. sējuma 143. lapa*), kas ir pretrunā iepriekš sniegtajiem /pers. J/ paskaidrojumiem dienestam, proti, vēlāk /pers. J/ ir paskaidrojis, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" tika atrasta ar valdes locekļa /pers. AP/, pieteicēja ar /pers. I/ un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ar /pers. AC/ starpniecību; sadarbības laikā /pers. J/ kontaktējās ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" pārstāvi /pers. AP/, ar pieteicējas pārstāvi /pers. I/ un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pārstāvjiem /pers. AC/ un /pers. AS/. Pretēji minētajam 2017. gada 4. augusta paskaidrojumā dienestam /pers. J/ norādīja, ka nepazīst sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersonu un darījumos šī persona nav piedalījusies, bet sakarus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" nodibināja /pers. K/.

Tiesa atzīst, ka dienests pamatoti lielāku ticamību ir piešķīris sākotnēji sniegtajam paskaidrojumam dienestā, nevis vēlāk – dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtajam paskaidrojumam.

[37] Tā kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" amatpersona /pers. AP/ 2017. gada 6. novembrī sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 4. sējuma 144.-145. lapa*) norādīja, ka preces, kuras pasūtīja pieteicēja, tika saņemtas no SIA „Cartahus" Rīgā, un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" amatpersona /pers. AC/ 2017. gada 14. novembra paskaidrojumā (*lietas 11. sējuma 86.-87. lapa*) norādīja, ka pieteicējas pasūtījumus veica sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Cartahus" kā apakšuzņēmumi, tad dienests pamatoti vērtēja iespēju saņemt pakalpojumus no SIA „Cartahus".

[38] Kā izriet no lietas materiāliem, dienests SIA „Cartahus" struktūrvienības /adrese/ (reģistrēta 2017. gada 6. septembrī, bet darījumi ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" deklarēti jau 2017. gada jūnijā–augustā) apsekošanā konstatēja, ka objekts atrodas nožogotā teritorijā, ražošana notiek angāra tipa ēkā. 2017. gada 27. septembrī tika uzkrauta krava ar koka paneļiem Norvēģijas uzņēmumam *Venta Bygg AS* (*lietas 11. sējuma 136.-139. lapa*).

No SIA „Cartahus" prokūrista /pers. M/ dienestam sniegtā paskaidrojuma izriet, ka SIA „Cartahus" veic koka paneļu ražošanu pēc pasūtījuma; grāmatvedības uzskaiti veic pats /pers. M/; SIA „Cartahus" materiālus saņēma no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus", bet, ja bija nepieciešams, tad tos saņēma no SIA „Būvserviss", SIA „Pata AB", SIA „PROF.LV" (*lietas 11. sējuma 165. lapa*).

Lietas materiālos ir arī dienesta Elektroniskās deklarēšanās sistēmā saņemtais SIA „Cartahus" paskaidrojums, no kura izriet, ka koka paneļu saņemšanā/nodošanā vienmēr piedalījās kāds no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" pārstāvjiem – /pers. AC/, /pers. AS/ vai /pers. BA/. Preces izkrāva ar telfera palīdzību, SIA „Cartahus" nereģistrēja saņemtās preces, bet uz vietas glabājās pavadzīmes par materiāliem, ko sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" piegādāja uz pārstrādi. Uz dienesta jautājumu, kas veica koka paneļu ražošanu 2017. gada jūnijā un jūlijā, ja SIA „Cartahus" jūnijā reģistrēts viens darbinieks un divi darba ņēmēji jūlijā (kuriem norādītas mēnesī nostrādātās stundas attiecīgi 10 un 16), norādīts, ka darbus veica apakšuzņēmums SIA „Carta". Paskaidrojumā arī norādīts, ka 2017. gada jūnijā–septembrī saražoti 233 paneļi atbilstoši pasūtījumam *Lilleborg* un 424 paneļi atbilstoši pasūtījumam *Enebakkveien*. Paskaidrojumā arī norādīts, ka materiāli no SIA „Pata AB", SIA „PROF.LV" iepirkti SIA „Cartahus" vārdā (*lietas 11. sējuma 181. lapa*).

Tā kā pieteicējas noformētajos līgumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" par koka konstrukciju – paneļu izgatavošanu un pievienotajās tāmēs nav norādīts konkrēts paneļu skaits, bet gan tāmēs norādīti m^2 un tekošie metri, attiecīgie lielumi, kā to pareizi ir norādījis dienests, nav salīdzināmi.

No minētajiem paskaidrojumiem nav saprotams, kā materiāli, ko sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" noformējusi kā piegādātus pieteicējai, nogādāti ražotnē /adrese/, jo pavadzīmēs preču izsniegšanas un saņemšanas adrese norādīta viena un tā pati, bez pārvietošanas. Turklāt SIA „Cartahus" Pievienotās vērtības nodokļu deklarācijās par 2017. gada jūniju–septembri nav deklarējusi iegādes no SIA „Pata AB", SIA „PROF.LV", kas neatbilst /pers. M/ sniegtajai informācijai, ka materiālus iepircis pats uzņēmums. Līdz ar to, kaut arī /pers. M/ formāli apstiprina darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus", tomēr pretrunas paskaidrojumos un sniegtās informācijas neatbilstība dokumentos norādītajam norāda uz darījuma faktisko neesību.

[39] Vērtējot SIA „Carta" iespējas izgatavot koka paneļus, dienests konstatējis, ka tā komercreģistrā reģistrēta 2016. gada 26. jūlijā; no 2016. gada 11. oktobra saimnieciskās darbības veids reģistrēts dzīvojamo un nedzīvojamo māju būvniecība; juridiskā adrese reģistrēta dzīvoklī, struktūrvienības komercdarbībai nav reģistrētas, lai gan lietas materiālos atrodas /adrese/ īpašnieka AS „Torņu un autoceltņu firma „UBAK"" informācija, ka SIA „Carta" ir noformējusi 2017. gada 2. janvāra nomas līgumu Nr. 2 par teritorijas /adrese/ nomu līdz 2017. gada 31. decembrim (*lietas 11. sējuma 204. lapa*); SIA „Carta" gada pārskatus par 2017. un 2018. gadu nav iesniegusi, kas, kā pamatoti norāda dienests, netieši apliecina, ka minētajos pārskata periodos saimnieciskā darbība nav veikta.

Turklāt būtiski, ka SIA „Carta" nav reģistrēta Pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā; dienestam iesniegtajos pārskatos SIA „Carta" 2017. gada maijā–septembrī deklarējusi tikai amatpersonu. SIA „Carta" amatpersona /pers. BD/ dienesta aicinājumus ierasties dienestā un sniegt paskaidrojumu (*lietas 11. sējuma 198.-199. lapa*) atstāja bez ievērības.

Tādējādi secināms, ka SIA „Carta" nav materiāltehnisko un darbaspēka resursu koka paneļu ražošanai, bet amatpersona izvairās no saziņas ar dienestu. Minētais ir pietiekams pamats secināt, ka SIA „Carta" nav identificējama kā faktiskā pakalpojumu sniedzēja SIA „Cartahus". Tā kā SIA „Cartahus" nav saņēmusi pakalpojumus no SIA „Carta", tad arī sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" tos nevarēja saņemt no SIA „Cartahus" un pieteicēja no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus".

[40] Apkopojot minēto, tiesa atzīst, ka darījumu ķēdes sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ? pieteicēja, SIA „Carta" ? SIA „Cartahus" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrība ar ierobežotu atbildību "Rigahus" ? pieteicēja (laika posmā no 2017. gada janvāra līdz septembrim), SIA „Cartahus" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ? pieteicēja (oktobrī), sabiedrība ar ierobežotu atbildību „AB Premium" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ? pieteicēja (novembrī) un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" ? sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" ? pieteicēja (decembrī), ir mākslīgas.

Ir tikai noformēti kļūdaini, savstarpēji nesaskaņoti, pretrunīgi, neatbilstoši dienesta sniegtajiem amatpersonu un darba ņēmēju paskaidrojumiem un ekonomiski nepamatoti darījumu dokumenti nolūkā imitēt darījumus.

Tiesa piekrīt dienestam, ka lietā ir iegūts pietiekams pierādījumu kopums par darījumu neesību katrā ķēdes posmā. Tas apstiprina, ka sabiedrība ar

ierobežotu atbildību „AB Premium" un SIA „Cartahus" faktiski nesniedza darījumu dokumentos norādītos pakalpojumus sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Rigahus", un pieteicēja nav saņēmusi no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" dokumentos norādītās preces un pakalpojumus. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „INVORK" tika izmantota, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" reģistrēta, lai iesaistītu tās darījumu ķēdēs par faktiski nenotikušiem darījumiem.

[41] Dienests pamatoti ir akcentējis, ka nav loģiski un ekonomiski pamatoti iegādāties preces un pakalpojumus no starpnieka situācijā, kad pasūtītājs ir informēts par faktiskajiem pasūtījumu veicējiem.

Šajā sakarā pieteicējai ir taisnība, ka uzņēmums ir tiesīgs izvēlēties, kā organizēt savu saimniecisko darbību. Tomēr darījumu slēgšanas brīvības principa aizsegā uzņēmums nedrīkst apzināti iesaistīties nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, kas no pieteicējas puses ir konstatējams izskatāmajā gadījumā. Pretēji pieteicējas paustajam uzskatam dienests lietā iegūtos pierādījumus nav vērtējis vienpusēji, bet gan kopsakarā, īpašu uzmanību pievēršot darījumu ekonomiskajai būtībai.

Kā atzīts judikatūrā, pieteicējas rīcības patiesos mērķus var atklāt tas, vai un kā tās rīcība atbilst izpratnei par normālu – komercdarbības jēgai atbilstošu – darījumu partneru izvēles un darījumu izpildes kontroles procesu. Komercdarbība pēc būtības ir tāda saimniekošana, kas vērsta uz peļņas gūšanu. Tā neapšaubāmi ietver saimniecisku apsvērumu izdarīšanu savas rīcības plānošanā, tostarp darījumu partneru izvēlē, lai izvērtētu un novērstu potenciālos ekonomiskos vai saimnieciskās darbības ilgtspējības riskus. Līdz ar to grūti izskaidrojamai vienaldzībai, viegļprātībai vai paviršībai, kas raksturo darījumu partnera izvēli vai citus ar darījumu saistītus apstākļus, var būt būtiska nozīme, noskaidrojot darījuma patieso raksturu. Atbilstoši tiesas līdzšinējai nostājai šādas attieksmes demonstrēšana uz izpildītāju var tikt vērtēta kritiski (*Augstākās tiesas 2019. gada 26. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-16/2019 (A420377013) 10. punkts un 2014. gada 11. septembra lēmuma lietā Nr. SKA-522/2014 (A420506611) 12. punkts*).

Tiesai, izvērtējot lietā iegūtos pierādījumus kopsakarā, nav šaubu, ka fiktīvo darījumu starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" mērķis bija gūt fiskālas priekšrocības, un pieteicēja apzināti iesaistījās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[42] Vēl viens pieteicējas darījumu partneris, ar kuru veiktos darījumus dienests ir apstrīdējis, ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction". Tās reģistrētais darbības veids ir dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība. Uzņēmuma juridiskā adrese līdz 2020. gada 21. septembrim bija reģistrēta turpat, kur pieteicējas juridiskā adrese – /adrese/.

Par darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" lietas materiālos ir starp pieteicēju kā izpildītāju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" kā pasūtītāju noformētais 2017. gada 20. septembra līgums Nr. 1/09/2017, atbilstoši kuram izpildītājs apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām izgatavot virtuves mēbeles, kas paredzētas 19 dzīvojamo ēku montāžai; preces izgatavošanas materiāli, to daudzums un izmaksas tiek noteiktas atbilstoši tāmei; piegādātājs nodrošina montāžas darbus objekta atrašanās vietā – *Tjernlia 11-17, Oslo, Enebakkveien 420*. Izpildītājs apņemas nokomplektēt preci atbilstoši saskaņotajai tāmei, kura pievienota līgumam (*lietas 12. sējuma 16.-17. lapa*).

Savukārt 2017. gada 30. novembra līgums Nr. 1/11/2017 noformēts par virtuves mēbeļu izgatavošanu, kas paredzētas 19 dzīvojamo ēku montāžai, preces izgatavošanas materiāli, to daudzums un izmaksas tiek noteiktas atbilstoši tāmei, piegādātājs nodrošina montāžas darbus objekta atrašanās vietā – *Haraholenga 1A, Sarpsborg*, Norvēģija; izpildītājs apņemas nokomplektēt preci atbilstoši saskaņotajai tāmei, kura pievienota līgumam (*lietas 12. sējuma 55.-56. lapa*).

Minētajos līgumos kā pasūtītājs norādīts sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", bet kā izpildītājs – pieteicēja. Līgumus pieteicējas vārdā ir parakstījusi sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" amatpersona /pers. BE/, bet sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" vārdā ir parakstījies pieteicējas amatpersona V. Sokolovs. Tas norāda, ka līgumi nav noslēgti reālu darījumu ietvaros, bet gan noformēti formāli.

Līgumiem pievienotajās tāmēs (pielikums Nr. 2) bez virtuves un sadzīves tehnikas montāžas darbiem ir norādītas arī tādas pozīcijas kā virtuves iekārta, galda virsma, trauku mazgājamā mašīna, ledusskapis, cepeškrāsns, tvaika nosūcējs, izlietne, jaucējkrāns (*lietas 12. sējuma 19. un 59. lapa*), ko noslēgtie līgumi neparedz. Turklāt 2017. gada 30. novembra līgumam pievienotajā tāmē (pielikums Nr. 2) norādītas tikai septiņu virtuves komplektu izmaksas.

Par līgumu neatbilstību reāli notikušiem darījumiem liecina arī tas, ka 2017. gada 20. septembra līgumā norādītā līguma summa par 19 virtuves iekārtu uzstādīšanu ir ievērojami lielāka nekā 30. novembra līguma norādītā līguma summa par tādu pašu skaitu virtuves iekārtu uzstādīšanu.

Lietas materiālos ir arī 2017. gada 2. decembra vienošanās starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" par noformēto līgumu precizēšanu, atbilstoši kurai labotas līgumos pieļautās kļūdas, proti, pieteicēja ir norādīta kā pasūtītājs, bet sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" – izpildītāja (*lietas 12. sējuma 54. lapa*).

[43] Par darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" pieteicēja dienestam ir paskaidrojusi, ka sadarbība ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" uzsākta, jo /pers. H/ ir sen pazīstams ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" pārstāvi /pers. BE/. Uz dienesta jautājumu, kas un kur sagatavoja, parakstīja līgumus un nodokļu rēķinus par darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", pieteicēja dienestam norādīja, ka visus līgumus sagatavoja pieteicējas valde, attiecīgi arī nodokļu rēķinus sagatavoja pieteicēja (*lietas 1. sējuma 206. lapa*).

Normālai komercpraksei neatbilst situācija, kad avansa rēķini tiek noformēti otra darījuma partnera vietā. Tas norāda uz darījumu mākslīgo raksturu un formālu dokumentu noformēšanu, kas bez pieteicējas apzinātas rīcības nav iespējams. Papildus bez ievērības nav atstājams apstāklis, ka līgums noformēts vēlāk (2017. gada 20. septembrī) nekā noformēti rēķini par avansa maksājumiem (2017. gada 1. septembrī) (*lietas 5. sējuma 121. lapa*).

[44] Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" amatpersona /pers. BE/ par uzņēmuma saimniecisko darbību un sadarbību ar pieteicēju dienestam ir paskaidrojusi, ka no 2013. gada sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" nodarbojas ar būvniecības darbiem, bet 2017. gadā aktivitātes nebija; septembrī tika atsākta darbība, jo tika saņemti avansi no pieteicējas par virtuves iekārtu un kāpņu izgatavošanu; 2017. gadā uzņēmumam bija daži darbinieki, /pers. N/ faktiski noformēja tāmes, dokumentāciju un kontrolēja darbus; /pers. H/ ir uzņēmuma konsultants; virtuves un kāpnes sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Rigahus" transportēja uz ražotāju noliktavām; kāpņu un virtuves izgatavošanai tika piesaistīti apakšuzņēmumi SIA „Legno Plus" (kontaktpersona – /pers. BF/) un SIA „Lux Design" (kontaktpersona – /pers. N/) (*lietas 12. sējuma 27. lapa*).

Lietas materiālos ir arī /pers. BE/ vārdā dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtais paskaidrojums, no kura izriet, ka virtuves mēbeļu un iekārtu uzstādīšanu neveica sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", bet līguma izpildi nodrošināja SIA „Lux Design" un SIA „Legno Plus"; uz dienesta jautājumu, kāpēc sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" noformēja līgumu ar SIA „Legno Plus" par 38 kāpņu izgatavošanu par tādu pašu summu kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" ar pieteicēju, /pers. BE/ norādīja, ka no pieteicējas

ir saņēmusi priekšapmaksu, sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" neradās nekādi papildus izdevumi sakarā ar līguma izpildi (nav peļņas, bet nav arī zaudējumi) (*lietas 12. sējuma 62. lapa*).

Tiesa piekrīt dienestam, ka nav saprotams, kādēļ sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" darījumā ar pieteicēju tālāk par kāpņu izgatavošanu nav piemērojusi uzcenojumu, jo īpaši apstākļos, kad starp pieteicēju kā aizdevēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" kā aizņēmēju 2017. gada 30. janvārī ir noformēts aizdevuma līgums Nr. 02/0217 par 200 000 *euro* aizdevumu, lai sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" veiktu kārtējos maksājumus par saņemto preci un pakalpojumiem, apmaksātu nomas un komunālos pakalpojumus, iegādātos pakalpojumus un pamatlīdzekļus un veiktu citus ar saimniecisko darbību saistītus maksājumus (*lietas 10. sējuma 2.-3. lapa).* Tiesa arī pievienojas dienesta viedoklim, ka nav saprotama aizdevuma saņemšana no pieteicējas 2017. gada janvārī, ja reiz sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" atbilstoši /pers. BE/ paskaidrojumiem 2017. gadā aktivitātes nebija līdz brīdim, kad tika noformēts līgums ar pieteicēju un no pieteicējas saņemta priekšapmaksa. Apstākļos, ka pieteicējas darba ņēmējs /pers. N/ ir noformējis tāmes un dokumentāciju, pieteicējas amatpersona vienlaikus bija sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" konsultants, bet faktiski darbus veica citi uzņēmumi, ir pamats apšaubīt darījumu esību starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction".

Kā pareizi norādījis dienests, uzņēmumi var veikt starpnieka darbību, bet tādā gadījumā būtu jābūt apstākļiem, kas izskaidrotu starpniekdarbības ekonomisko nozīmi. Dienests ir pareizi novērtējis sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" iesaisti darījumos, secinot, ka nevienā darījumu posmā nav konstatējama reāla sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" darbība – ne preču sagādāšanā (ražo SIA „Legno Plus"), ne uzglabāšanā, ne pārvadāšanā, pat ne piegāžu un pārvadājumu plānošanā un apmaksā (preču transportēšanu organizēja un apmaksāja pieteicēja). Arī tiesai nav saprotama, un to nav izskaidrojusi arī pieteicēja, pieteicējas ekonomiskā interese pirkt preci no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction".

[45] Vērtējot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" tālākos darījumu partnerus SIA „Lux Design" un SIA „Legno Plus", konstatējams, ka lietas materiālos ir dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtais SIA „Legno Plus" vārdā noformēts paziņojums, kurā norādīts, ka sadarbība tika veikta ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" valdes locekli /pers. BE/, visi izstrādājumi tika piegādāti ar pasūtītāja – sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" pārstāvi, bet montāžas veica SIA „Legno Plus" valdes loceklis /pers. BF/. Preču pieņemšana un nodošana tika veikta pamatojoties uz preču piegādes rēķiniem un pieņemšanas – nodošanas aktiem (*lietas 12. sējuma 65. lapa*).

Lietas materiālos ir starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" un SIA „Legno Plus" noformētais 2017. gada 20. septembra līgums Nr. 01-20/2017-NV par virtuves iekārtas izgatavošanu, kas paredzēti 19 dzīvojamo ēku montāžai (*lietas 12. sējuma 82.-84. lapa*). Līgumam pievienotajā tāmē (pielikumā Nr. 2) ir norādīti darbi, kas saistīti ar virtuves montāžu un virtuves iekārtas izmaksām (*lietas 12. sējuma 85. lapa*). Tomēr izmaksās nav iekļauta sadzīves tehnika un tās montāžas darbi, kā tas norādīts tāmē, kuru dienestam iesniedza pieteicēja darījumos ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction". Savukārt /pers. BF/ dienestam ir paskaidrojis, ka montāžu nav veicis (lieta*s 5. sējuma 113. lapas reverss*), tomēr tāmes izmaksās ir iekļauta darba samaksa par montāžas darbiem, un /pers. BF/ dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā ir norādīts pretējais (*lietas 12. sējuma 65. lapa*). Tā ir būtiska pretruna, ka ļauj secināt, ka darījumi faktiski nav notikuši.

[46] SIA „Lux Design" amatpersona /pers. N/ dienestam ir paskaidrojis, ka darbu sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" uzsācis 2015. gadā; darba pienākumos ietilpa tāmes sastādīšana un dokumentācijas pārbaude; kontaktējies tikai ar /pers. BE/; par darba attiecībām ar pieteicēju /pers. N/ norādīja, ka veica tāmju pārbaudi un kontaktējās tikai ar /pers. H/. Kā paskaidroja /pers. N/, 2017. gadā SIA „Lux Design" noformēja līgumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", jo šo darījumu partneri pazīst jau no 2014. gada; SIA „Lux Design" uz 2018. gada 1. janvāri piegādāja septiņus komplektus iebūvējamās tehnikas, bet uz 2019. gada 5. februāri – 11 komplektus (*lietas 16. sējuma 3.-5. lapa*). Tas izriet arī no lietā esošajiem aktiem (*lietas 12. sējuma 80.-81. lapa*), tomēr ir pretrunā pieteicējas dienestam sniegtajai informācijai, ka mēbeļu un kāpņu uzstādīšana ir atkarīga no celtniecības gaitas, preču piegāde uz montāžas vietu (Norvēģijā) tiek organizēta tad, kad visi sagatavošanas darbi ir pabeigti. Līdz 2017. gada 31. decembrim nevienā no objektiem nebija veikti iekšdarbi, tāpēc mēbeles netika piegādātas. Preces no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" ir saņemtas un nosūtītas uz objektu *Enebakkveien*, Norvēģijā 2018. gada 29. martā (*lietas 1. sējuma 217. lapa*). Tas ir pamats secināt, ka SIA „Lux Design" un SIA „Legno Plus" ir sniegušas nepatiesu informāciju par darījumiem.

Atbilstoši 2017. gada 20. septembra līgumam Nr. 2/09/2017, kas noslēgts starp SIA „Lux Design" kā pasūtītāju ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" kā izpildītāju, izpildītājs apņemas ar saviem darba rīkiem un iekārtām pasūtīt un instalēt virtuves sadzīves tehniku, kas atrodas 19 dzīvojamās ēkās objektā Oslo, Norvēģijā, saskaņā ar līgumā pievienoto tāmi (pielikumu Nr. 2) (*lietas 12. sējuma 109.-112. lapa*). Tas norāda uz līguma formālu noformēšanu.

Lietā ir arī starp SIA „Lux Design" kā pasūtītāju ar SIA „Legno Plus" kā izpildītāju noformētais 2017. gada 20. septembra līgums Nr. 01-09/2017 LN (*lietas 12. sējuma 94.-96. lapa*) par to, ka izpildītājs apņemas piegādāt virtuves tehnikas iekārtas 19 komplektus, kas paredzēti 19 virtuves mēbeļu montāžai, nodrošinot montāžas darbus objektā Oslo, Norvēģijā.

Nav rodams racionāls jeb loģisks izskaidrojums, kāpēc sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" noformēja līgumu par virtuves iekārtu iegādēm ar SIA „Legno Plus", bet par sadzīves tehnikas iegādēm ar SIA „Lux Design", ņemot vērā, ka SIA "Lux Design" līgumu tālāk noformē ar SIA „Legno Plus". Pārbaudei arī netika iesniegti nedz rēķini un/vai pavadzīmes, kas apliecinātu SIA „Legno Plus" sadzīves tehnikas iegādi un tās piegādi SIA „Lux Design", nedz arī nav dokumenti, kas apliecinātu SIA „Lux Design" sadzīves tehnikas piegādi sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Casa Construction". Tātad sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" tās nevarēja piegādāt pieteicējai.

[47] Turklāt dienests, salīdzinot sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" 2018. gada 23. novembrī un 2019. gada 5. martā dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniegtos dokumentus, konstatēja, ka pārbaudei tika iesniegti dokumenti ar atšķirīgu informāciju, proti, 2018. gada 23. novembrī iesniegtajā formā Nr. 2 (akts Nr. 1) par izpildītajiem darbiem objektā *Enebakkveien*, Norvēģijā, norādīts, ka laikā no 2017. gada 1. septembra līdz 2018. gada 20. augustam uzstādītas virtuves un sadzīves tehnikas četri komplekti par summu 17 366,74 *euro* (*lietas 12. sējuma 24. lapa*), bet 2019. gada 5. martā iesniegtajā formā Nr. 2 (akts Nr. 1) par to pašu objektu un laika posmu norādīts, ka uzstādītas virtuves un sadzīves tehnikas septiņi komplekti par summu 30 391,79 *euro* (*lietas 12. sējuma 33. lapa*).

Divu dokumentu ar atšķirīgu informāciju iesniegšana norāda uz to, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" dienestam sniegtā informācija par darījumiem ar pieteicēju ir nepatiesa, jo faktiski notikuša darījuma ietvaros šāda situācija netiktu pieļauta. Tas norāda arī uz to, ka pieteicēja, parakstot formāli noformētus dokumentus, apzināti iesaistījās nodokļu krāpšanā. Turklāt atbilstoši 2018. gada 21. septembra vienošanās (*lietas 12. sējuma 22. lapa*) varēja tikt uzstādīta tikai viena virtuves iekārta.

Ievērojot minēto, dienests pamatoti secināja, ka 2019. gada 8. februārī dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā saņemtā SIA „Legno Plus" informācija (forma Nr. 2 par izpildītajiem darbiem no 2017. gada 1. septembra līdz 2018. gada 1. janvārim), ka objektā *Enebakkveie*n, Norvēģijā ir piegādātas septiņas virtuves iekārtas, bet no 2018. gada 1. janvāra līdz 1. decembrim piegādātas četras virtuves iekārtas (*lietas 12. sējuma 80. un*

81. lapa), ir nepatiesa.

[48] Apkopojot minēto, tiesa atzīst, ka darījumu ķēde SIA „Lux Design" ? SIA „Legno Plus" ? SIA „Casa Construction" ? pieteicēja ir māksliga, un darījumi šajā ķēdē faktiski nav notikuši. Ir tikai noformēti kļūdaini, savstarpēji nesaskaņoti, pretrunīgi, neatbilstoši dienesta sniegtajiem amatpersonu paskaidrojumiem un ekonomiski nepamatoti darījumu dokumenti nolūkā imitēt darījumus.

Arī šajā gadījumā tiesa nerod loģisku un ekonomisku pamatojumu iegādāties preces un pakalpojumus no starpnieka situācijā, kad pasūtītājs ir informēts par faktiskajiem pasūtījumu veicējiem.

[49] Lai konstatētu, vai pieteicējs zināja vai tam bija jāzina par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, liela nozīme ir darījuma rakstura un tā faktiskās norises vērtējumam (*Augstākās tiesas 2018. gada 13. jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-53/2018 (A420368612) 8. punkts*).

Tiesa atzīst ka pieteicēja zināja, ka iesaistās nodokļu krāpšanā, jo apzināti iesaistījās dokumentu noformēšanā par nenotikušiem darījumiem. Dienests lietā iegūto un rūpīgi analizēto pierādījumu gaismā ir loģiski secinājis, ka šādas darbības pieteicēja veica, lai gūtu fiskālu labumu no priekšnodokļa atskaitīšanas. Par pieteicējas ļaunprātību liecina gan darījumos iesaistīto amatpersonu un darba ņēmēju savstarpējā saistība, kas atvieglo veikt saskaņotas darbības dokumentu noformēšanā par neesošiem darījumiem, gan virkne trūkumu, nepilnību un neatbilstību darījumu dokumentos (arī atšķirīgi noformēti vieni un tie paši dokumenti), ko pieteicēja normālas komercprakses ietvaros nevarēja nepamanīt, gan arī tas, ka noformētie darījumi ir ekonomiski nepamatoti. Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicēja zināja, ka piedalās nodokļu krāpšanā.

[50] Pieteicēja vairākkārt ir uzsvērusi, ka dienesta apgalvojums, ka pieteicēja veica saskaņotas darbības, lai samazinātu budžetā maksājamos nodokļus, ir maldinošs, jo pieteicējai nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu un nav aprēķināts budžetā maksājamais nodoklis.

No minētā iebilduma var secināt, ka pieteicēja uzskata, ka, nepamatoti no valsts budžeta atprasot priekšnodokli, nav pamata uzskatīt, ka samazinātos budžetā maksājamie nodokļi.

Tiesa paskaidro, ka nepamatota priekšnodokļa atskaitīšanas gadījumā nodokļu maksātājs iegūst brīvus finanšu līdzekļus, kurus citādi neiegūtu, un šāds ieguvums norāda uz nepamatoti gūtu fiskālu priekšrocību.

Nodokļu maksātājs, iekļaujot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos pakalpojumu saņemšanas darījumus savā nodokļa deklarācijā, iegūst priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, un, ja deklarācijā tiktu iekļauti darījumi, kuri pēc būtības nav notikuši vai kuros faktiskais pakalpojumu sniedzējs nav identificējams, minētās tiesības tiktu izmantotas nepamatoti, nodokļa maksātājam gūstot fiskālas priekšrocības (*Augstākās tiesas 2020. gada 30. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-58/2020 (A420295414) 5. punkts*). Tādējādi, deklarējot preču piegādi, kuru piegādātājs nav identificējams, nav iespējams pārliecināties, vai patiesais darījums būtu pamats priekšnodokļa atskaitīšanai. Savukārt nepamatoti iegūstot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, valsts budžetam tiek nodarīts zaudējums.

[51] Tiesas sēdē pieteicēja argumentēja, ka lietā esošie dokumenti apliecina preču piegādi Zviedrijas un Norvēģijas uzņēmumiem, uzsverot, ka tādējādi preces tika piegādātas un pakalpojumu sniegti.

Kā jau tas norādīts pārsūdzētajos lēmumos, dienests nav apstrīdējis preču piegādi Zviedrijas un Norvēģijas uzņēmumiem. Dienests ir secinājis, ka pieteicēja minētajiem uzņēmumiem piegādātās preces nav ieguvusi no sabiedrības ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", bet tās ir saražojušas citas personas.

Tas, ka pieteicējas rīcībā bija Zviedrijas un Norvēģijas uzņēmumiem piegādājamā prece, automātiski nenozīmē, ka tā ir iegūta no konkrētajiem darījumu partneriem. Izšķiroši ir, lai preces būtu piegādātas un darījumi sniegti no dokumentos norādītā darījumu partnera, kas konkrētajā dokumentā nav konstatējams. Patiesais preču piegādātājs un pakalpojuma sniedzējs nav identificējams, un ir gūti pierādījumi, ka darījumu ķēdē norādītie uzņēmumi tos nevarēja sniegt, par ko pieteicēja zināja. Apstāklis, ka darījums faktiski nav noticis ar konkrēto darījumu partneri, neizslēdz iespēju, ka pieteicēja noteiktās preces un pakalpojumus ieguva citā ceļā un attiecīgi varēja izmantot savā saimnieciskajā darbībā.

[52] Tiesa atzīst, ka dienests, pietiekami izzinot strīdus darījumu struktūru un noskaidrojot pieteicējas iesaistes pakāpi strīdus darījumu nodibināšanā un izpildē (salīdzinājumam *Augstākās tiesas 2019. gada 8. marta sprieduma lietā Nr. SKA-218/2019 (A420519111) 8. punkts*) pareizi secināja, ka pieteicējas apzinātas rīcības rezultātā ir noformēti faktiski neesoši darījumi, lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Savukārt pieteicēja pieteikumos faktiski nav pēc būtības atspēkojusi dienesta pārsūdzētajos lēmumos konstatētos apstākļus un izdarītos secinājumus. Pieteikumos ietvertie iebildumi ir nepamatoti un formāli. Savukārt tiesvedības gaitā pieteicējas sniegtie mutvārdu un rakstveida paskaidrojumi (*lietas 16. sējuma 84.-90. lapa un 209.-214. lapa*) ir vērsti uz katra konkrētā dienesta secinājuma individuālu izvērtējumu, turklāt tie nesniedz loģisku izskaidrojumu pašas pieteicējas rīcībai darījumos un to ekonomiskajam pamatojumam, bet gan liecina, ka pieteicējas fiskālo priekšrocību gūšanai un nodokļu sistēmas ļaunprātīgai izmantošanai konkrētajā gadījumā bija izstrādāta krāpšanas shēma, kura daļēji aprakstīta kā pieteicējas saimnieciskās darbības būtība (*lietas 16. sējuma 209. lapas reverss līdz 210. lapa*).

Katrs no darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Lietā iegūtie pierādījumi ir vērtējami savstarpējā kopsakarā, nevis atrauti, kā to dara pieteicēja.

Pieteicējas darījumu dokumentos pieļauto kļūdu, nepilnību un neatbilstību salīdzinājums ar dienesta audita lēmumos pieļautajām kļūdām nav korekts. Dienests audita lēmumos ir pieļāvis dažas acīmredzamas pārrakstīšanās kļūdas, kas ne mazākajā mērā nemaina dienesta secinājumu pareizību un kuras ar pārsūdzētajiem lēmumiem dienests ir labojis. Savukārt nepilnības pieteicējas darījumu dokumentos nav vērtējamas kā pārrakstīšanās kļūdas. Pieteicējas darījumu dokumentos nepilnības ir tik būtiskas, ka liedz izsekot darījumu norisei un norāda uz ļaunprātīgu nodokļu sistēmas izmantošanu no pieteicējas puses.

[53] Pieteicēja tiesas sēdē pauda uzskatu, ka lietā dienestam sniegtie personu paskaidrojumi nav pieļaujami kā pierādījumi lietā, jo personas nav tikušas brīdinātas par krimināltiesisko atbildību.

Šis uzskats ir pilnībā nepamatots un formāls. Apstāklis, ka persona nav brīdināta par krimināltiesisko atbildību nepadara personas dienestam sniegtās ziņas par nepieļaujamu pierādījumu. Kā atzinusi Augstākā tiesa, apstāklis, ka persona nav brīdināta par krimināltiesisko atbildību, nenozīmē, ka persona vispār nevar izteikties par sev zināmiem ar lietu saistītiem apstākļiem (*Augstākās tiesas 2021. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. SKA-98/2021 (A420222816) 13. punkts*).

Pieteicēja nav norādījusi nevienu apstākli, kas liktu apšaubīt personu sniegto paskaidrojumu ticamību, formāli norādot uz nebrīdināšanu par krimināltiesisko atbildību. Līdz ar to tiesa nesaskata pamatu uzskatīt par nepieļaujamām personu dienestam sniegtās ziņas par strīdus darījumu norisi. Minētais iebildums kopsakarā ar pieteicējas uzskatu, ka lietā nav nepieciešama liecinieku nopratināšana, pēc būtības norāda uz pieteicējas kļūdainu pieeju, uzskatot, ka ar formāli noformētiem dokumentiem ir gana priekšnodokļa atskaitīšanai. Būtisks ir arī darījumu ekonomiskais pamatojums un būtība, kas

izskatāmajā gadījumā neiztur kritiku.

Līdz ar to tiesa nesaskata pamatu personu sniegtos paskaidrojumus dienestam uzskatīt par nepieļaujamiem pierādījumiem lietā. Tiesa arī nesaskata pamatu liecinieku izsaukšanai un nopratināšanai tiesas sēdē, jo jau ar dienestam iegūto pierādījumu kopumu pietiek, lai pārliecinoši secinātu, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši.

Vienlaikus pieteicēja ir izteikusi arī pretēju argumentu, ka darījumus nav pamata apšaubīt, jo tos apstiprina darījumos iesaistītās puses.

Šajā sakarā norādāms, ka darījuma partnera savas saimnieciskās darbības un konkrēto darījumu apstiprinājums pats par sevi neizslēdz fiktīvi noformēta darījuma iespējamību (*Augstākās tiesas 2016. gada 16. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-70/16 (A420799410) 5. punkts* un *2017. gada 31. maija sprieduma lietā Nr. SKA-207/2017 (A420452211) 7. punkts*). Amatpersonu darījumu apstiprinošie paskaidrojumi vien nenozīmē, ka darījumi notikuši atbilstoši darījumu dokumentos norādītajam (*Augstākās tiesas rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-997/2019 2. punkts*).

Līdz ar to darījumu partnera amatpersonas darījumu apstiprinājums nav automātisks pamats darījumu atzīšanai.

[54] Neargumentēts un nekonkrēts ir pieteicējas tiesas sēdē izteiktais apgalvojums, ka audits bija pabeidzams 30 dienu laikā, bet visi ārvalstu nodokļu administrācijām nosūtītie informācijas pieprasījumi nebija nepieciešami. Tiesas sēdē pieteicēja nevarēja precizēt, kurš tieši dienesta pieprasījums ārvalstu nodokļu administrācijām un kādu iemeslu dēļ bija lieks.

Savukārt dienests ir detalizēti aprakstījis un pamatojis katru ārvalstu nodokļu administrācijai nosūtīto pieprasījumu (*lietas 16. sējuma 66.-70. lapu*). Arī pēc šīs dienesta informācijas saņemšanas pieteicēja nākamajā tiesas sēdē nespēja izvirzīt nevienu argumentētu iebildumu ārvalstu nodokļu administrācijām nosūtīto pieprasījumu sakarā, formāli norādot, ka tie visi bija nepamatoti.

Tiesa uzskata, ka atbildei uz pieteicējas iebildumiem ir jākorelē ar pieteicējas izteiktajiem iebildumiem, un līdz ar to norāda, ka auditu procesuālais termiņš, ņemot vērā dienesta lēmumus par nodokļa audita termiņa pagarināšanu un noteiktu laikposmu neieskaitīšanu audita termiņā, ir ievērots.

Nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontrole ir valsts pārvaldes darbība, kuras ietvaros dienests ir kompetents noteikt, kas tieši tiks pārbaudīts un kāda informācija ir nepieciešama šādas pārbaudes veikšanai. Tiesas vērtējums par pārbaudes darbību lietderību, ja vien nepastāv acīmredzami neatbilstošas un ar pārbaudes objektu nesavienojamas darbības, būtu nepamatota iejaukšanās valsts pārvaldes kompetencē (*Augstākās tiesas 2019. gada 23. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-32/2019 (A420356912) 9. punkts*).

Kā jau minēts, pieteicēja nav norādījusi uz šādiem acīmredzamiem apstākļiem. No lietas materiāliem ir redzams, ka dienests ir ieguvis un vispusīgi analizējis liela apjoma pierādījumu kopumu attiecībā uz darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem. Dienesta pieprasītā informācija ārvalstu nodokļu administrācijām attiecas uz auditējamo periodu un strīdus darījumiem. Lēmums par informācijas pieprasīšanu un apsvērumi par tās nepieciešamību nevar būt atkarīgs no nākotnē sagaidāmā lēmuma satura tā vienkāršā iemesla dēļ, ka pieprasītās informācijas saturs nav zināms (*turpat*).

Arī tas, cik detalizēti dienests lēmumos ir atspoguļojis iegūto informāciju, nekādā veidā nenorāda uz šīs informācijas nepieciešamību. Citiem vārdiem, informācijas iegūšanas mērķis ir iegūt informāciju, un šī informācija var būt gan izmantojama lietā, gan arī neizmantojama lietā, turklāt iegūtās informācijas saturs var noteikt iestādes tālāko rīcību administratīvajā procesā. Tas, ka iestāde ir vākusi informāciju, nenozīmē, ka visa šī iegūtā informācija ir jāatreferē lēmumā. Vienlaikus pārsūdzētajos lēmumos ir atspoguļota un analizēta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. pants $3.^1$ daļas 1. punkts tiešā tekstā nosaka, ka laiks no informācijas pieprasīšanas ārvalstīm līdz atbildes saņemšanai nav ieskaitāms audita termiņā, tādējādi dienesta pieņemtie lēmumi ir normatīvajiem aktiem atbilstoši. Noteiktu laikposmu neieskaitīšana audita termiņā ir vērsta uz to, lai audita veikšanai likumā paredzētais termiņš netiktu samazināts, iestājoties un turpinoties tādiem apstākļiem, kas nav atkarīgi no VID un kuru laikā nav iespējams pilnvērtīgi veikt auditu (salīdzinājumam *Augstākās tiesas 2011 .gada 4. aprīļa lēmuma lietā Nr. SKA-515/2011 (A42785308) 8. punkts*). Savukārt audita termiņa pagarinājuma mērķis ir dot laiku dienestam analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem (salīdzinājumam *Augstākās tiesas 2019. gada 29. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-29/2019 (A420384213) 11. punkts*).

Savukārt pieteicējas norādītajā 2019. gada 11. janvāra lēmumā Nr. 30.2-23.33.1/1168 (*lietas 1. sējuma 172. lapa*) pieteicējas nodokļu auditā nav ieskaitīts laika posms no 2017. gada 24. novembra līdz pieprasītās informācijas saņemšanai no ārvalstu nodokļu administrācijām, līdz ar to nav saprotama pieteicējas norāde par termiņa pagarināšanu un to, ka nekāda informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām vairs nebija nepieciešama.

Tiesa atbilstoši pieteicējas norādei ir izvērtējusi no Norvēģijas nodokļu administrācijas saņemto informāciju par uzņēmumu *Venta Bygg AS* (*lietas 14. sējuma 158.-160. lapa*) un secina, ka tā ir saistīta un attiecināma uz šajā lietā izvērtējamiem darījumiem. Tiesai nav pamata apšaubīt, ka minētā informācija dienestam bija nepieciešama. Savukārt audita veikšanas termiņš nav atkarīgs no saņemtās informācijas apjoma un sarežģītības, bet gan tā, kāda informācija jau ir dienesta rīcībā un kāda informācija dienesta ieskatā vēl ir nepieciešama tiesiska un pamatota lēmuma pieņemšanai.

Līdz ar to dienests nav pārsniedzis auditu veikšanas termiņus. Turklāt par audita termiņa pagarināšanu pieteicēja varēja izteikt iebildumus Administratīvā procesa likuma 64. panta otrajā daļā noteiktajā kārtībā, ko tā nav darījusi.

Noraidāmi ir arī pieteicējas iebildumi, ka pieteicējai ir veikti divi, nevis viens audits. Kā jau to ir paskaidrojis dienests, sakarā ar pirmā audita pārtraukšanu, nebija iespējams lemt par auditējamā perioda paplašināšanu, līdz ar to dienests laika posmu no 2017. gada 1. oktobra līdz 31. decembrim izvērtēja otrajā auditā. Tiesa nekonstatē tiesiskus šķēršļus otrā audita veikšanai.

[55] Apkopojot minēto, tiesa atzīst, ka pieteicējas darījumi ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction" faktiski nav notikuši un pieteicēja apzināti iesaistījās fiktīvos darījumos ar minētajām komercsabiedrībām nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu. Līdz ar to pieteicējai nav pamata atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „INVORK", sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rigahus" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Casa Construction", un dienests šīs tiesības pamatoti ir ierobežojis.

Tātad pārsūdzētie lēmumi ir tiesiski un pamatoti, bet pieteikumi – noraidāmi.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251. panta sesto daļu, tiesa

nosprieda

Noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 18. septembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/4176 atcelšanu daļā, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 0,45 *euro*, nokavējuma nauda 0,02 *euro*, soda nauda 0,14 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 310 628,89 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 93 188,67 *euro*, un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu

atbildību „WELLHUS" atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par laika posmu no 2017. gada aprīļa līdz septembrim 291 562,28 *euro*, un pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 10. oktobra lēmuma Nr. 30.2-22.13/4513 atcelšanu daļā, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 19 740 *euro*, soda nauda 5922 *euro* un nokavējuma nauda 286,63 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 42 091,05 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 12 627,31 *euro*, un par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „WELLHUS" atmaksātu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par 2017. gada oktobri 34 481,65 *euro*, novembri 7352,41 *euro* un decembri 3104,01 *euro*.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese I. Andruškina

DOKUMENTS PARAKSTĪTS AR DROŠU ELEKTRONISKO PARAKSTU UN SATUR LAIKA ZĪMOGU