Lietas Nr. A420167815
Lietas arhīva Nr. A42-00205-16/26

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016. gada 10. jūnijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis Romāns Dončenko,

piedaloties pieteicējas SIA „Silvanus-D" pilnvarotajai pārstāvei /pers. A/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei Mārai Peilānei,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Silvanus-D" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2015. gada 8. janvāra lēmuma Nr. 22.7/L-489 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID vai Iestāde) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – NKP) no 2013. gada 15. oktobra līdz 2014. gada 3. februārim veica SIA „Silvanus-D" (turpmāk arī – pieteicēja vai Sabiedrība) valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2012. gadu, pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. maijam, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par laika periodu no 2011. gada 18. jūlija līdz 2012. gada 31. decembrim.

VID NKP secināja, ka Sabiedrība, iegrāmatojot un deklarējot iegādes darījumus ar SIA „Baltic Dredging ??m??ny", SIA „BENMORE", SIA „J?? PROJEKTS", SIA „MAS BŪVE" un SIA „Meža Vilks" (turpmāk visi kopā – Uzņēmumi), ir apzināti noformējusi faktiski neesošus darījumus.

Ar VID NKP Latgales kontroles daļas galvenā nodokļu inspektora 2014. gada 3. februāra lēmumu Nr. 23.5/L-69 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts UIN 7231,03 *euro*, soda nauda 2169,31 *euro* un nokavējuma nauda 549,56 *euro*, PVN 15 851,82 *euro*, soda nauda 4755,56 *euro* un nokavējuma nauda 1883,52 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 5076,16 *euro* apmērā un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 1522,86 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdējusi VID ģenerāldirektoram.

[2] Ar VID ģenerāldirektora p.i. 2015. gada 8. janvāra lēmumu Nr. 22.7/L-489 (turpmāk arī – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums. Lēmums pamatots ar turpmāk minēto argumentāciju.

[2.1] Pieteicēja, iegrāmatojot un deklarējot darījumus ar Uzņēmumiem, zināja, ka tie faktiski nav notikuši ar deklarēto darījumu partneri. Noformējot darījumu dokumentus ar partneriem, kuri reāli strīdus darījumus neveica un nevarēja veikt, pieteicēja apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu.

[2.2] Par to, ka pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, liecina darījumu noformēšana tāda veidā, kas pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām neļauj identificēt darījumu norises apstākļus un gūt apstiprinājumu to faktiskajai esībai. Daļa dokumentu noformēti par darbiem, kuri jau ir veikti vai kurus konkrētais uzņēmējs konkrētajā situācijā nevarēja veikt. Sabiedrības amatpersonas paskaidrojumi ir vispārīgi, tie nesniedz priekšstatu par darījumu gaitu vai arī satur informāciju, kas ir pretēja lietā konstatētajiem faktiskajiem apstākļiem vai dokumentu noformējumam. Lietā konstatēto apstākļu kopums norāda uz Sabiedrības iesaistīšanos mākslīgu darījumu noformēšanā nolūkā gūt nepamatotu fiskālu labumu.

[3] Pieteicēja vērsusies tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minēto argumentāciju.

[3.1] Lēmums pieņemts, pārkāpjot likumā noteikto četru mēnešu termiņu. Sūdzības par sākotnējo lēmumu izskatīšanas termiņš pagarināts nepamatoti, turklāt pieteicēja arī netika par to informēta. Nokavējot Lēmuma pieņemšanas termiņu, Iestāde pieļāvusi nolaidību. Pieteicēja nepiekrīt Iestādei, ka minētais termiņa nokavējums nav uzskatāms par būtisku procesuālu pārkāpumu un nevarēja novest pie prettiesiska administratīvā akta izdošanas. Tā kā soda naudas piemērošana nodokļu lietā var tikt pielīdzināta apsūdzībai kriminālprocesā, tās piemērošana jāveic saprātīgā termiņā; ja šis termiņš tiek pārkāpts, tas rada personai procesuālas priekšrocības, kas izpaužas, piemēram, kā procesa izbeigšana, atbrīvojot personu no atbildības. Pieteicējas ieskatā pēc analoģijas var tikt piemērots Krimināllikuma 49.[1] pants. Iestādes pieļautais Lēmuma izdošanas termiņa nokavējums ir patstāvīgs pamats Lēmuma atcelšanai.

[3.2] Visi Sabiedrības saimnieciskie darījumi atspoguļoti ar attaisnojuma dokumentiem, kas satur visus nepieciešamos rekvizītus, novērtēti naudas izteiksmē un iegrāmatoti grāmatvedības reģistros, ievērojot hronoloģiju un sistemātiskā kārtībā.

[3.3] Sabiedrība pārliecinājās, ka darījumu partneri ir reģistrēti attiecīgajos valsts reģistros un no tiem nav izslēgti. Sabiedrība nevarēja pārbaudīt darījumu partneru materiāltehnisko bāzi, tai skaitā transportu, darbības veidus, darbaspēka resursus utt.

[3.4] Iestāde kļūdījusies pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā. Iestāde nav pierādījusi pieteicējas prettiesisku rīcību un vainu.

[4] Paskaidrojumos tiesai Iestāde norādījusi, ka neatzīst prasību, pamatojoties uz Lēmumā minēto argumentāciju. Iestāde papildus norādījusi turpmāk minētos apsvērumus.

[4.1] Procesuālā termiņa neievērošana, izdodot Lēmumu, nav ietekmējusi tā tiesiskumu pēc būtības, proti, tā saturu attiecībā uz nodokļu maksātāju.

[4.2] Nosakot sodus par nodokļu pārkāpumiem, individuāla pieeja nav pieļaujama.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja prasījumu, bet Iestādes pārstāve to neatzina.

[6] Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki: /pers. B/, /pers. C/, /pers. D/, /pers. E/, /pers. F/.

[7] Tiesa bija izsaukusi liecināt arī /pers. G/, taču viņš neieradās, un viņa ierašanos nebija iespējams nodrošināt, arī vairākkārtēji piemērojot procesuālos piespiedu līdzekļus.

Motīvu daļa

[8] Noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, tiesa secina, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[9] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim*) 1. panta 9. punkta „a" apakšpunktam un Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*spēkā ar 2013. gada 1. janvāri*) 92. panta pirmās daļas 1. punktam priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās ar nodokli apliekamu darbību nodrošināšanai.

Eiropas Savienības Tiesa vairākkārtēji atzinusi, ka valsts tiesai ir jāpārbauda, vai nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka preču piegāde ir saistīta ar krāpšanu PVN jomā, un ir jāatsaka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu un konkrētā gadījuma apstākļu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*skat. Eiropas Savienības Tiesas 2015. gada 22. oktobra spriedumu lietā Nr. C-277/14 PPUH 47.?53. punktu un tajā minēto judikatūru*).

Augstākā tiesa ir norādījusi, 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) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu. Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz VID, bet tie jāatspēko pieteicējai (*skat. Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma lietā Nr. SKA?12/2013 12. punktu*).

[10] Tiesa konstatē, ka VID Lēmumu pieņēmis, jo netiek atzīti pieteicējas deklarētie darījumi ar Uzņēmumiem par darbu veikšanu un pakalpojumu sniegšanu. Iestāde uzskata, ka Sabiedrība ir zinājusi par to, ka Uzņēmumi nav izpildījuši konkrētos darbus un nav snieguši konkrētos pakalpojumus, un, akceptējot noformētos darījumu dokumentus, tādējādi iesaistījusies ar nodokļu izkrāpšanu saistītās darbībās. Savukārt pieteicēja nepiekrīt šādam viedoklim. Tātad lietā ir izšķirams jautājums par to, vai Sabiedrība bija tiesīga atskaitīt kā priekšnodokli attiecīgās summas un uzrādīt apstrīdētos darījumus peļņas vai zaudējumu aprēķinos kā ražošanas izmaksas.

Tādējādi tiesai ir jāizvērtē pieteicējas darījumu ar Uzņēmumiem patiesais saturs un Iestādes secinājuma, ka Sabiedrība zināja vai tai bija jāzina, ka tā iesaistās nodokļu krāpšanā, pamatotība.

[11] Tiesa konstatē, ka Sabiedrība un SIA „Baltic Dredging ??m??ny" (turpmāk – *BDC*) vairākkārtēji noslēgušas līgumus par dabīgā apauguma novākšanu VAS „Latvijas dzelzceļš" objektos (infrastruktūras zemes nodalījuma joslā) saskaņā ar līgumiem pievienotajos pielikumos norādīto sarakstu ar dzelzceļu līniju nosaukumiem un attiecīgajiem apzīmējumiem. Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus, kas attiecas uz izskatāmo lietu.

[11.1] Sabiedrība un *BDC* 2012. gada 2. maijā noslēgušas līgumu Nr. BDC?0512/2 (*lietas 2. sējuma 55.-57. lapa*). Līguma summa – 7543,20 Ls bez PVN. Šā līguma pielikumā Nr. 1 (*turpat, 58. lapa*) norādīti veicamo darbu objekti – dzelzceļa līnijas „Jelgava-Krustpils" (apzīmējums „3B") noteikti posmi ar kopējo platību 31 hektārs un „Rīga-Krustpils" (apzīmējums „4A") noteikti posmi ar kopējo platību 40,84 hektāri.

2012. gada 28. maijā sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts Nr. 1 par 2012. gada maijā izpildītajiem darbiem (*lietas 3. sējuma 146. lapa*). Šajā aktā norādīts, ka *BDC* saskaņā ar iepriekš minēto līgumu Nr. BDC?0512/2 objektos „3B" un „4A" veikusi dabīgā apauguma novākšanu un koksnes utilizāciju 46,82 daudzumā [acīmredzot domāts – hektāru platībā]. Aktā norādītas izpildīto darbu izmaksas – 4916 Ls bez PVN. *BDC* par minētajiem darbiem 2012. gada 29. maijā izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 29/05/2012 (*turpat, 147. lapa*).

2012. gada 28. jūnijā sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts Nr. 2 par 2012. gada maijā izpildītajiem darbiem (*turpat, 148. lapa*). Šajā aktā norādīts, ka *BDC* saskaņā ar iepriekš minēto līgumu Nr. BDC 0512/2 veikusi darbus objektā „3B" 25,45 daudzumā [acīmredzot domāts – hektāru platībā]. Aktā norādītas izpildīto darbu izmaksas – 2673 Ls bez PVN. Šajā pašā datumā *BDC* par minētajiem darbiem izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 26/06/2012 (*turpat, 149. lapa*).

[11.2] Sabiedrība un *BDC* 2012. gada 1. septembrī noslēgušas līgumu Nr. 09/12?19 (*turpat, 150.-153. lapa*). Puses līgumā vienojušās par pakalpojuma cenu – 3365 Ls (bez PVN). Šā līguma pielikumā Nr. 1 (*turpat, 154. lapa*) norādītais veicamo darbu objekts – „Rīga-Krustpils" ar apzīmējumu „4A" posmos no 9,45 līdz 18 un no 18,15 līdz 23,90 [kilometram], abas [dzelzceļa puses]. Darbu kopējais apjoms – 16,825 [hektāri].

BDC 2012. gada 30. novembrī izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 30/11/2012 (*lietas 2. sējuma 113. lapas otrā puse*). Rēķins satur norādi uz minēto 2012. gada 1. septembra līgumu Nr. 09/12-19. Rēķinā norādītā cena – 3365 Ls (bez PVN).

[11.3] Sabiedrība un *BDC* 2012. gada 1. septembrī noslēgušas līgumu Nr. 10/12?19 (*turpat, 84.-87. lapa*). Saskaņā ar šo līgumu un tā pielikumu Nr. 1 (*turpat, 88. lapa*) *BDC* apņēmusies veikt dabīgā apauguma novākšanu VAS „Latvijas dzelzceļš" infrastruktūras zemes nodalījuma joslā objektā „Rīga-Lugaži" ar apzīmējumu „BKR-2". Pakalpojuma apjoms – 35,65 [acīmredzot domāts – hektāri].

2012. gada 30. novembrī sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts par 2012. gada novembrī izpildītajiem darbiem (*turpat, 48. lapa*). Šajā aktā norādīts, ka *BDC* saskaņā ar līgumu Nr. 09/12-19 objektā „BKR-2" veikusi dabīgā apauguma novākšanu 35,65 daudzumā [acīmredzot domāts – hektāru platībā]. Aktā norādītas izpildīto darbu izmaksas – 7130 Ls bez PVN.

BDC 2012. gada 27. decembrī izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 2012.12.27 (*turpat, 47. lapa*). Rēķinā norādīta atsauce uz 2012. gada 2. maija (02.05.2012.) līgumu Nr. 10/12?19 un uz 2012. gada 27. decembra (27.12.2012.) pieņemšanas un nodošanas aktu Nr. 1. Rēķinā norādītā cena – 7130 Ls bez PVN.

[11.4] Sabiedrība un *BDC* 2013. gada 2. janvārī noslēgušas līgumu Nr. 10/12?20 (*turpat, 89.?92. lapa*). Saskaņā ar šo līgumu un tā pielikumu Nr. 1 (*turpat, 93. lapa*) *BDC* apņēmusies veikt dabīgā apauguma novākšanu VAS „Latvijas dzelzceļš" infrastruktūras zemes nodalījuma joslā objektā „Rīga-Krustpils" ar apzīmējumu „A4". Pakalpojuma apjoms – 44,6 [acīmredzot domāts – hektāri].

2013. gada 28. februārī sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts par 2013. gada februārī izpildītajiem darbiem (*turpat, 49. lapas otrā puse*).

Šajā aktā norādīts, ka *BDC* saskaņā ar līgumu Nr. 09/12-20 attīrījusi trasi objektā „4a" 44,6 daudzumā [acīmredzot domāts – hektāru platībā]. Aktā norādītas izpildīto darbu izmaksas – 4460 Ls bez PVN.

BDC 2013. gada 28. februārī izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 2013.02.28 (*turpat, 49. lapas pirmā puse*). Rēķinā norādīta atsauce uz 2012. gada 2. maija (02.05.2012.) līgumu Nr. 09/12?20 un uz 2013. gada 28. februāra pieņemšanas un nodošanas aktu Nr. 1. Rēķinā norādītā cena – 4460 Ls bez PVN.

[11.5] Visus iepriekš minētos dokumentus *BDC* vārdā parakstījis /pers. B/, šā uzņēmuma vienīgā amatpersona minēto darījumu norises brīdī. Savukārt Sabiedrības vārdā tos parakstījis /pers. F/, Sabiedrības vienīgā amatpersona laikā no 2012. gada 11. janvāra līdz 2014. gada 25. aprīlim.

[11.6] Audita laikā /pers. F/ sniedzis paskaidrojumus Iestādei (*turpat, 194.?212. lapa*). Attiecībā uz darījumiem ar *BDC* no /pers. F/ 2013. gada 26. jūnija paskaidrojuma izriet, ka *BDC* pati uzmeklējusi Sabiedrību, kontakti bijuši ar personu vārdā /vārds/, kurš vienmēr bijis klāt pasūtījuma izsniegšanas brīdī. Pieņemot un izsniedzot pasūtījumu, vienmēr tika izbraukts uz darba vietu, un darba procesā abas puses pārbauda un kontrolē veicamo darbu (*skat. turpat, 208. lapa*).

[11.7] Būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, /pers. F/ par sadarbību ar *BDC* liecināja, ka viņam kāds bija ieteicis šo kompāniju kā tādu, kas varētu izpildīt darbus īsā laika posmā. Kad /pers. F/ vērsies pie *BDC*, viņam bijuši daži objekti, kam bija beidzies darbu izpildes laiks. Šie objekti tika nodoti izpildei *BDC*, Sabiedrībai negūstot no tā peļņu. *BDC* arī labojuši iepriekšējo brigāžu kļūdas. Sadarbība ar *BDC* bijusi balstīta uz uzticību. /pers. F/ nav bijis zināms, vai *BDC* uzticētos darbus bija plānojusi veikt saviem spēkiem vai piesaistot apakšuzņēmējus (*skat. lietas 3. sējuma 85. lapas otrajā pusē*). Līguma parakstīšana ar *BDC* notikusi, nosūtot pa pastu (*skat. turpat, 93. lapas pirmajā pusē*).

[11.8] *BDC* bijusī amatpersona /pers. B/, būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, liecināja, ka *BDC* pamatā nodarbojusies ar dažādu darbu veikšanu saistībā ar ostām. /pers. B/ ir bijis iepriekš pazīstams AS „Ferrus" pārstāvis /pers. E/, kurš piedāvājis *BDC* veikt darbus saistībā ar dzelzceļa līniju tīrīšanu. Sadarbība ar pieteicēju sākusies, jo tā bijusi viena no AS „Ferrus" apakšuzņēmējām, kas nav varējusi pabeigt kādu objektu. Ar /pers. E/ starpniecību /pers. B/ ticis iepazīstināts ar Sabiedrības pārstāvi /pers. F/. Vienošanās par darījuma noslēgšanu notikusi, apsekojot objektus, pēc tam saskaņā ar tāmi izpildot darbus. /pers. B/ bijis darbinieks, vārdā /pers. H/, kurš organizējis visu darbu izpildi. /pers. B/ skaidroja, ka par darbu izpildi tikuši slēgti līgumi, bet „visi papīri pēc tam tiek piedzīti". /pers. B/ pieļāva iespēju, ka pieņemšanas un nodošanas akti par darbu izpildi tikuši parakstīti birojā. /pers. B/ nevarēja nosaukt, kas bijuši *BDC* apakšuzņēmēji, jo ar to esot nodarbojies /pers. H/.

[12] Attiecībā uz Sabiedrības un SIA „Meža Vilks" darījumiem tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus.

[12.1] Lietā ir 2012. gada 10. oktobra vienošanās Nr. 1, kas noslēgta starp Sabiedrību un SIA „Meža Vilks" (*lietas 2. sējuma 154. lapa*). No šīs vienošanās satura konstatējams, ka tā papildina starp Sabiedrību un SIA „Meža Vilks" agrāk noslēgtu vienošanos Nr. 23, kas datēta ar 2012. gada 30. janvāri (*lietas 3. sējuma 224.?227. lapa*).

[12.2] 2012. gada 28. decembrī sastādīts akts Nr. 42 – pārskats par darbu izpildi (*lietas 2. sējuma 148. lapa*). Šis akts parakstīts 2013. gada 4. janvārī. No šā akta satura konstatējams, ka Sabiedrība un SIA „Meža Vilks" apliecina faktu, ka SIA „Meža Vilks" Sabiedrības interesēs ir veikusi un Sabiedrība ir pieņēmusi šādus darbus: dzelzceļa līnijas ar apzīmējumu „60,000-64,761 km" attīrīšanu 12,054 hektāru platībā un 811 koku ar apzīmējumiem „TP?8217", „TP?5650" u.tml. nozāģēšanu. SIA „Meža Vilks" par minētajiem darbiem 2013. gada 4. janvārī izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. MV13-2 (*turpat, 147. lapa*). Šis rēķins satur norādi uz 2012. gada 31. janvāra līgumu Nr. 23 – „Spec. atz. : Līgums Nr. 23, no 2012.g.31.01."

(Tiesa konstatē, ka līguma, kas datēts ar 2012. gada 31. janvāri, lietas materiālos nav. Iespējams, ka ir ieviesusies pārrakstīšanās kļūda, un ar 2012. gada 31. janvāra līgumu Nr. 23 ir bijusi domāta šā sprieduma iepriekšējā apakšpunktā norādītā vienošanās Nr. 23, kas datēta ar 2012. gada 30. janvāri. Tiesa pie šāda secinājuma nonākusi patstāvīgi, jo tiesvedības laikā no pieteicējas puses vērā ņemams skaidrojums šīm neatbilstībām netika saņemts.)

[12.3] 2013. gada 30. aprīlī sastādīts akts Nr. 45 – pārskats par darbu izpildi (*turpat, 146. lapas otrā puse*). Sabiedrība apliecinājusi, ka SIA „Meža Vilks" ir veikusi dzelzceļa līnijas „Rīga-Krustpils" attīrīšanu 30 hektāru platībā. Aktā norādīts, ka darbi veikti laikā no 2013. gada 1. līdz 29. aprīlim. SIA „Meža Vilks" par minētajiem darbiem 2013. gada 30. aprīlī izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. MV13-4 (*turpat, 146. lapas pirmā puse*).

[12.4] Visus iepriekš minētos dokumentus SIA „Meža Vilks" vārdā parakstījis /pers. D/, šā uzņēmuma vienīgā amatpersona minēto darījumu norises brīdī.

[12.5] No Sabiedrības bijušās amatpersonas /pers. F/ audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem Iestādei izriet, ka SIA „Meža Vilks" pati kontaktējusies ar Sabiedrību, atsaucoties uz portālā ss.lv ievietotu sludinājumu. Minēto komercsabiedrību pārstāvējis /pers. D/. Darījumi notikuši identiski kā ar SIA „SELENA PP"; attiecībā uz darījumiem ar šo komercsabiedrību /pers. F/ norādījis, ka „ST" – „Sadales Tīkli" [acīmredzot domāts – AS „Sadales tīkls"] meistari izsniedz pasūtījumus darbu veikšanai noteiktos rajonos. Ar /pers. F/ atļauju un pēc viņa rīkojuma izpildītājs saņem darba pasūtījumu. Pēc objekta pabeigšanas kopā ar „ST", izpildītāja un Sabiedrības brigadieri tiek apsekota darba vieta, lai nodotu un pieņemtu objektu. Akts par paveiktajiem darbiem tiek izpildīts mēneša laikā pēc to pabeigšanas (*skat. turpat 203.?204. lapā*). /pers. F/ papildus paskaidrojis, ka SIA „Meža Vilks" veica darbus rudens un ziemas periodā un ka šo darbu izpildes termiņus ietekmējuši laikapstākļi. Nav bijis iespējams pārvietot tehniku un piegādāt aprīkojumu līdz objektiem, tādēļ darbu izpildes termiņi ievilkušies. Arī pārbaudīt un nodot izpildītos darbus nav bijis iespējams sakarā ar nelabvēlīgajiem laikapstākļiem., līdz ar to akti par darbiem, kurus bija paredzēts izpildīt 2012. gada oktobrī-decembrī, tika parakstīti 2013. gada 4. janvārī (akts Nr. 42) un 4. februārī (akts Nr. 45) (*skat. turpat 210. lapā*).

[12.6] Būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, /pers. F/ par sadarbību ar SIA „Meža Vilks" liecināja, ka SIA „Meža Vilks", visticamāk, atsaukusies uz sludinājumu, ka Sabiedrība meklē darbiniekus [darbu izpildītājus]. Šo komercsabiedrību pārstāvējis /pers. D/, kurš teicis, ka viņam esot brigāde un ka viņa uzņēmums varot izpildīt darbus.

[12.7] SIA „Meža Vilks" amatpersona /pers. D/, būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, liecināja turpmāk minēto. Liecinieks strādājis SIA „Meža Vilks" par direktoru, iepriekš bijis algots darbinieks Sabiedrībā. SIA „Meža Vilks" veikusi dzelzceļa un elektrolīniju attīrīšanas darbus. Strādājot SIA „Meža Vilks", liecinieks pildījis gan direktora pienākumus, gan arī pats strādājis objektos. Sadarbība ar Sabiedrību sākusies, atsaucoties uz avīzē publicētu sludinājumu. Runājis ar /pers. F/, kurš jautājis, kādus darbus SIA „Meža Vilks" var izpildīt, tad iedevis darbu [jeb noteicis objektu]. Liecinieks norādīja, ka cena bijusi iepriekš zināma, jo cenas Latvijā ir vienādas. SIA „Meža Vilks" nolīgusi arī citus uzņēmējus, ja pati nav varējusi pagūt izpildīt darbus. /pers. D/ apakšuzņēmējus atradis no sava paziņu loka vai izmantojot personiskos kontaktus.

[13] Attiecībā uz Sabiedrības un SIA „BENMORE" darījumiem tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus.

[13.1] Sabiedrība un SIA „BENMORE" 2013. gada 15. februārī sastādījušas pieņemšanas un nodošanas aktu Nr. M13?03?01 (*lietas 2. sējuma 128. lapa*). Tajā uzskaitīti SIA „BENMORE" veiktie pakalpojumi laika posmā no 2013. gada 1. līdz 19. februārim – elektrolīniju attīrīšana un koku nozāģēšana objektos ar apzīmējumiem „TP?9142", „TP?8054" u.tml. Šajā pašā datumā SIA „BENMORE" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. M13?03

(*lietas 3. sējuma 183. lapa*).

[13.2] 2013. gada 15. martā sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts Nr. M13?07?01 (*lietas 2. sējuma 126. lapa*). Saskaņā ar šo aktu SIA „BENMORE" attīrījusi elektrolīnijas kopumā 3,63 hektāru apjomā un nozāģējusi kokus kopumā 261,19 kubikmetru apjomā objektos ar apzīmējumiem „TP?6527", „TP?8041", „TP?4044". Šajā pašā datumā SIA „BENMORE" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. M13?07 (*lietas 3. sējuma 184. lapa*).

[13.3] 2013. gada 15. martā sastādīts arī pieņemšanas un nodošanas akts Nr. M13?08?01 (*lietas 2. sējuma 127. lapa*). Saskaņā ar šo aktu SIA „BENMORE" attīrījusi elektrolīnijas kopumā 2,43 hektāru apjomā un nozāģējusi kokus kopumā 194,05 kubikmetru apjomā piecos dažādos objektos ar apzīmējumiem, kas līdzīgi iepriekš minētajiem. SIA „BENMORE" saistībā ar šiem pakalpojumiem 2013. gada 28. martā izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. M13?08 (*lietas 3. sējuma 185. lapa*).

[13.4] 2013. gada 29. aprīlī sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts Nr. M13?11?01 (*lietas 2. sējuma 125. lapa*). Saskaņā ar šo aktu SIA „BENMORE" laika posmā no 2013. gada 20. martam līdz 8. aprīlim attīrījusi elektrolīnijas kopumā 6,45 hektāru apjomā un nozāģējusi kokus kopumā 391,31 kubikmetra apjomā četros objektos ar apzīmējumiem, kas līdzīgi iepriekš minētajiem. Šajā pašā datumā SIA „BENMORE" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. M13?11 (*lietas 3. sējuma 186. lapa*).

[13.5] 2013. gada 28. maijā sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts Nr. M13?28?01 (*lietas 2. sējuma 129. lapas pirmā puse*). Saskaņā ar šo aktu SIA „BENMORE" attīrījusi elektrolīnijas kopumā 5,71 hektāru apjomā un nozāģējusi kokus kopumā 498 kubikmetru apjomā objektos „TP?8297" un „LN?22". Šajā pašā datumā SIA „BENMORE" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. M13?28 (*turpat, 129. lapas otrā puse*).

[13.6] Visus iepriekš minētos dokumentus SIA „BENMORE" vārdā parakstījusi /pers. I/, šā uzņēmuma vienīgā amatpersona laika periodā no 2013. gada 4. janvāra līdz 1. jūlijam.

[13.7] No Sabiedrības bijušās amatpersonas /pers. F/ audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem Iestādei izriet, ka SIA „BENMORE" vadītājs pats atradis /pers. F/, atsaucoties uz portālā ss.lv ievietotu sludinājumu. /pers. F/ kontaktus uzturējis ar personu vārdā /vārds/. Darbs noticis identiski kā ar SIA „SELENA PP" (*skat. iepriekš šā sprieduma 12.5. apakšpunktu*). SIA „BENMORE" sniegusi pakalpojumus Daugavpils, Preiļu, Ludzas rajonos (*skat. turpat 207. lapā*).

[13.8] Būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, /pers. F/ par sadarbību ar SIA „BENMORE" liecināja, ka SIA „BENMORE" pārstāvējis darbu vadītājs /vārds/, kurš bija vērsies pie /pers. F/ ar interesi par darbu.

[13.9] SIA „BENMORE" bijusī amatpersona /pers. I/, būdama nopratināta tiesvedības laikā liecinieka statusā, liecināja, ka 2013. gadā meklējusi darbu ar nenormētu darba laiku. Pēc paziņu ieteikuma iepazinusies ar kādu lietuvieti, vārdā /pers. J/, kuram piederējusi SIA „BENMORE". /pers. I/ kļuvusi par tās amatpersonu, viņas pienākumos ietilpis meklēt izpildītājus dažādu pasūtītāju darbiem. Meklēšana notikusi pārsvarā internetā. Uzņēmuma īpašnieks palīdzējis ar personiskajiem kontaktiem. Par sadarbību ar pieteicēju lieciniece /pers. I/ liecināja, ka portālā ss.lv viņa atradusi sludinājumu, ka tiek meklēti izpildītāji augstsprieguma līniju attīrīšanas darbiem. /pers. I/ Daugavpilī tikusies ar kādu vīrieti, kurš meklējis darbiniekus izpildei. /pers. I/ liecināja, ka viņai darījumā bijusi starpnieka loma. Parakstot pieņemšanas un nodošanas aktus, /pers. I/ kopā ar Sabiedrības pārstāvi braukuši uz objektiem Daugavpils rajonā, lai pārliecinātos par darbu izpildi.

[14] Attiecībā uz Sabiedrības un SIA „MAS BŪVE" darījumu tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus.

[14.1] Sabiedrība un SIA „MAS BŪVE" 2012. gada 1. oktobrī noslēgušas līgumu Nr. 2012-02 (*lietas 2. sējuma 137.-138. lapa*) par vispārējiem būvdarbiem objektā /adrese A/.

Lietas materiālos ir 2012. gada 28. decembrī saskaņā ar 2012. gada 1. oktobra līgumu Nr. 2012-02 noformētais Akts Nr. 1 (Forma Nr. 2) (*turpat, 141.-144. lapa*) par izpildītajiem darbiem dzīvoklī /adrese A/, no 2012. gada 1. novembra līdz 28. decembrim. Aktā Nr. 1 norādītas darbu pozīcijas, to mērvienības, vienības izmaksas. Darbu kopējā summa sakrīt ar noslēgtajā līgumā norādīto summu. Akta beigās kā pieņemšanas un nodošanas datums norādīts 2013. gada 8. februāris.

2013. gada 27. februārī sastādīts darbu nodošanas-pieņemšanas akts (*turpat, 139. lapa*), kurā norādīts, ka būvdarbi izpildīti saskaņā ar 2012. gada 1. oktobra līgumu Nr. 2012-02 paredzētajos termiņos un pilnā apjomā. Būvniecība uzsākta 2012. gada 1. novembrī un pabeigta – 28. decembrī. Būvniecības kopējās izmaksas – saskaņā ar noslēgto līgumu.

2013. gada 27. februārī SIA „MAS BŪVE" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. MSB 2013/23 (*turpat, 140. lapa*)

Visus iepriekš minētos dokumentus SIA „MAS BŪVE" vārdā parakstījis /pers. G/, šā uzņēmuma vienīgā amatpersona darījuma norises brīdī.

[14.2] No Sabiedrības bijušās amatpersonas /pers. F/ Iestādei audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka laikā no 2012. gada oktobra līdz decembrim tika veikts remonts Sabiedrības juridiskajā adresē. Pieņemšanas un nodošanas akts tika parakstīts tikai pēc pilnīgas nepilnību novēršanas 2013. gada 8. februārī. Materiālus darbiem iepirkusi Sabiedrība, to darot pakāpeniski no 2012. gada jūlija. Sākotnēji bijis plānots darbus veikt saviem spēkiem, taču trūcis kvalifikācijas. Septembrī tika pieņemts lēmums darbu veikšanai pieaicināt būvniecības uzņēmumu (*skat. turpat 211. lapā*). /pers. F/ pats atradis SIA „MAS BŪVE", atsaucoties uz portālā ss.lv ievietotu sludinājumu (*skat. turpat 205. lapā*). Remonta darbus veica trīs SIA „MAS BŪVE" darbinieki (*skat. turpat 203. lapā*).

[14.3] Būdams nopratināts kā liecinieks tiesvedības laikā, /pers. F/ par sadarbību ar SIA „MAS BŪVE" liecināja, ka viņam kāds bija ieteicis šo uzņēmumu remonta veikšanai dzīvoklī, kas turpmāk tiktu izmantots biroja vajadzībām. /pers. F/ sazvanījies ar izpildītāju pa telefonu, pēc tam viņam parādījis objektu un izstāstījis, ko nepieciešams izdarīt (*skat. lietas 3. sējuma 87. lapā*).

[15] Attiecībā uz Sabiedrības un SIA „IEM PROJEKTS" darījumiem tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus.

[15.1] Sabiedrība un SIA „IEM PROJEKTS" 2012. gada 1. septembrī noslēgušas līgumu Nr. 59 (*lietas 2. sējuma 174.-176. lapa*), saskaņā ar kuru SIA „IEM PROJEKTS" apņemas veikt dabīgā apauguma novākšanu VAS „Latvijas dzelzceļš" (infrastruktūras zemes nodalījuma joslā) saskaņā ar līgumam pievienotajā pielikumā Nr. 1 (*turpat, 177. lapa*) norādīto sarakstu ar dzelzceļu līniju nosaukumiem un attiecīgajiem apzīmējumiem. Līgumcena par minēto pakalpojumu norādīta 200 Ls/ha (neskaitot PVN). Pakalpojums jāveic līdz 2013. gada 31. decembrim.

2013. gada 13. martā sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts (pielikums Nr. 2 pie 2012. gada 1. septembra līguma Nr. 59) (*turpat, 173. lapas otrā puse*). Aktā norādīts, ka par 2013. gada janvāri un februāri tikuši izpildīti darbi kopumā 99,66 [acīmredzot domāts – hektāru platībā]. Aktā norādītas izpildīto darbu izmaksas – 24 117,72 Ls ar PVN.

2013. gada 13. martā SIA „IEM PROJEKTS" izrakstījusi Sabiedrībai rēķinu Nr. 13/03/13 (*turpat, 173. lapas pirmā puse*). Rēķinā norādīta atsauce uz 2012. gada 1. septembra līgumu Nr. 59 un uz 2013. gada 13 marta pieņemšanas un nodošanas aktu. Rēķinā norādītā cena – 24 117,72 Ls ar PVN.

Visus iepriekš minētos dokumentus SIA „IEM PROJEKTS" vārdā parakstījis /pers. K/, šā uzņēmuma amatpersona darījuma norises brīdī.

[15.2] /pers. F/ audita laikā sniegtajos paskaidrojumos Iestādei konkrētus apstākļus par sadarbību ar SIA „IEM PROJEKTS" nav norādījis. Būdams nopratināts tiesvedības laikā, viņš liecināja, ka neatceroties sadarbības apstākļus ar minēto uzņēmumu.

[15.3] Tiesvedības laikā tika izsaukts un nopratināts liecinieka statusā /pers. K/, kurš liecināja, ka ir bijis SIA „IEM PROJEKTS" valdes loceklis un kapitāldaļu īpašnieks. Uzņēmums nodarbojies ar celtniecības pakalpojumiem. /pers. K/ bijis pazīstams ar uzņēmēju /pers. B/, kurš piedāvājis sadarbību starp *BDC* un SIA „IEM PROJEKTS", veicot darbus dzelzceļa posmā „Rīga-Valka". Darbu pasūtītāja bijusi Sabiedrība. Darbu izpildes laikā /pers. K/ ticies ar Sabiedrības pārstāvi vārdā /vārds/ vai /vārds/ un sarunājis, ka SIA „IEM PROJEKTS" izpildīs darbus vienā no objektiem bez *BDC* kā starpnieka iesaistes. Darbu izpildei SIA „IEM PROJEKTS" piesaistījusi arī citu uzņēmumu – SIA „ProIns", kas tika atrasta pēc sludinājuma portālā ss.lv.

[16] Kā izriet no lietā esošajiem materiāliem, Sabiedrība bijusi apakšuzņēmēja dzelzceļa un elektrības līniju tīrīšanas darbos, kuru galvenais uzņēmējs bijusi AS „Ferrus".

Tiesvedības laikā liecinieka statusā tika nopratināts AS „Ferrus" komercdirektora vietnieks /pers. E/. Viņš liecināja, ka sadarbība ar pieteicēju bija sākusies 2010. vai 2011. gadā, no sākuma ar nelieliem apjomiem, pēc tam, pārliecinoties par izpildīto darbu kvalitāti, vienojoties par lielākiem objektiem. Liecinieks norādīja, ka AS „Ferrus" veikusi darbu uzraudzību un kvalitātes pārbaudi, katrā konkrētajā objektā ir bijusi atbildīgā persona. Liecinieks liecināja, ka AS „Ferrus" nav pakļāvusi kādiem ierobežojumiem savu apakšuzņēmēju darba organizāciju un par viņu piesaistītajiem apakšuzņēmējiem nav interesējusies, AS „Ferrus" bijis svarīgs darba rezultāts. Dzelzceļa objektu pieņemšana un nodošana notikusi šādā veidā: apakšuzņēmējs paziņo AS „Ferrus" par darbu pabeigšanu, pēc tam AS „Ferrus" un VAS „Latvijas dzelzceļš" pārstāvji veic apsekošanu. Ja no VAS „Latvijas dzelzceļš" puses piezīmju nav, tiek sastādīts pieņemšanas un nodošanas akts, ko paraksta AS „Ferrus" un VAS „ Latvijas dzelzceļš" pārstāvji. Savukārt, ja tiek konstatēti defekti, tiek sastādīts defekta akts un noteikts termiņš, kurā defekts jānovērš. Turklāt dzelzceļa objektos pastāvot vairāku pakāpju kontrole – /pers. E/ liecināja, ka ir bijuši gadījumi, kad VAS „Latvijas dzelzceļš" struktūrvienības vadītājs ir pieņēmis darbus bez defektiem, taču vēlāk speciāla [VAS „Latvijas dzelzceļš" deleģēta] komisija, veicot apgaitu ar speciālu lokomotīvi, veikusi atzīmi, kas ir jālabo. Šādos gadījumos AS „Ferrus" jāveic komisijas konstatēto defektu novēršana. /pers. E/ arī liecināja, ka pieņemšanas un nodošanas aktu bija tiesīgas parakstīt tikai līgumā atrunātās persona vai citas personas uz pilnvarojuma pamata. AS „Ferrus" nebija pilnvarojis parakstīt dokumentus /pers. C/. Ja apakšuzņēmēja pārstāvis ir apsekojis objektu kopā ar VAS „Latvijas dzelzceļš" pārstāvi un ja viņi ir kopīgi parakstījuši kādu dokumentu, tam ir nozīme tikai, kā norādīja /pers. E/, „prieks sevis" [ar to jāsaprot, ka šāds akts var būt svarīgs tikai pašam apakšuzņēmējam].

[17] Uz tiesu tika izsaukts un nopratināts liecinieka statusā arī /pers. C/ – Sabiedrības darījumu partneres SIA „Arbour Group" valdes loceklis. Liecinieks liecināja, ka SIA „Arbour Group" Sabiedrības uzdevumā organizējusi elektrības līniju attīrīšanas darbus. SIA „Arbor Group" atradusi šo darbu izpildītājus. Pēc tam SIA „Arbor Group" tika piedāvāti izpildei arī darbi dzelzceļa līniju attīrīšanā. SIA „Arbor Group" atradusi SIA „Frater", kas tīrīja dzelzceļa līniju posmā „Sigulda-Līgatne". Pirms darbu uzsākšanas VAS „Latvijas dzelzceļš" atbildīgā persona par minēto posmu – meistars /pers. L/ – piedāvājis topogrāfiskās kartes, kurās bija atzīmēti objekti, kas jāizzāģē, un viņš arī pieņēmis darbus. Liecinieks skaidroja, ka /pers. F/ nav varējis katru dienu braukt uz Rīgu, un viņam kā garantija darbu izpildei bijis VAS „Latvijas dzelzceļš" pārstāvja parakstīts apliecinājums. Liecinieks to sūtījis /pers. F/, lai turpinātu darbu vai saņemtu avansa maksājumu. Liecinieks skaidroja, ka šāds apliecinājums ar norādītiem trūkumiem, ja tādi bija, ir bijis kā galīgā pieņemšanas un nodošanas akta „melnraksts". Par objektu „Sigulda-Līgatne" liecinieks liecināja, ka SIA „Frater" bija izpildījusi darbus pilnā apjomā.

[18] Tiesa, izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, secina turpmāko.

Ir vispārzināms, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav sniegusi pierādījumus, lai pārliecinātu tiesu, ka darījumi ar Uzņēmumiem ir notikuši tādā veidā, kā tas noformēts darījumu dokumentos. Tieši pretēji, lietā konstatēto faktu kopums pārliecinoši norāda, ka pieteicēja apzinājās, ka darījumi ir bijuši fiktīvi jau to noslēgšanas brīdī, un šo darījumu patiesais mērķis ir bijis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ļaunprātīga izmantošana.

[19] Vispirms uz to norāda pašas pieteicējas lietā sniegtie paskaidrojumi. Tiesa uzskata, ka attiecībā uz apstrīdētajiem darījumiem ar Uzņēmumiem tie ir vispārīgi, nekonkrēti un turklāt vietām arī nekonsekventi.

Pieteicēja tikai formāli apstiprinājusi, ka darījumi ar Uzņēmumiem faktiski notikuši, tajā pašā laikā daudzi apstākļi attiecībā uz sadarbības sākuma posmu, vienošanos par būtiskiem darījumu nosacījumiem, izpildes kontroli u.c. ir palikuši neskaidri vispārīgā un nekonkrētā izklāsta dēļ.

[20] Attiecībā uz darījumiem ar *BDC* pieteicējas bijusī amatpersona /pers. F/ nav varējis konkrēti paskaidrot, ar kuru personu notikušas pārrunas par darījuma detaļām, kuras personas kontaktējušās darbu izpildes un kontroles laikā. /pers. F/ sākotnēji norādījis, ka *BDC* pārstāvējis vīrietis vārdā /vārds/, savukārt, sniedzot liecības, /pers. F/ nav norādījis uz kādu konkrētu personu.

BDC bijusī amatpersona /pers. B/ nevarēja nosaukt nevienu personu, ar kuru būtu kontaktējies sadarbības procesā ar pieteicēju. /pers. B/ vispārīgi norādījis, ka sākotnēji attīrīšanas darbus viņa uzņēmumam piedāvājis veikt AS „Ferrus" pārstāvis /pers. E/, ar kuru /pers. B/ bijis iepriekš ilgstoši pazīstams. Arī pieteicēja bijusi apakšuzņēmēja AS „Ferrus". *BDC* sadarbība ar pieteicēju sākusies, jo tā nav varējusi izpildīt līdz galam darbus kādā objektā, un /pers. E/ esot ieteicis *BDC* pieteicējai. /pers. B/ arī liecināja, ka *BDC* šajos darījumos pārstāvējis, tas ir, organizējis darbu izpildi un kontroli, /pers. H/.

Tiesa uzskata par maz ticamu apstākli, ka Sabiedrībai, kurai bija jānodrošina pakalpojuma sniegšana pasūtītājam, pirms tā nodošanas tālākai izpildei apakšuzņēmējam būtu bijis mazsvarīgi zināt sava sadarbības partnera spējas to izpildīt un ka tā būtu paļāvusies vienīgi uz vispārinātu ieteikumu un deklaratīvu apsolījumu izpildīt darbus godprātīgi. No /pers. B/ liecībām arī izriet, ka *BDC* saviem spēkiem neko nav darījusi, bet nodrošinājusi citu apakšuzņēmēju piesaisti. Darījuma esamības aspektā šim apstāklim pašam par sevi nebūtu izšķirošas nozīmes, taču būtiski ir tas, ka tiesas ieskatā normālos apstākļos Sabiedrība par to nevarētu nezināt jau līguma slēgšanas brīdī. Līdz ar to nav saprotams, kādēļ no pieteicējas puses šis apstāklis pat nav ticis pieminēts. Vēl jo vairāk tas nav saprotams, ņemot vērā to, ka abos noslēgtajos līgumos iekļauts nosacījums, ka izpildītājs apņemas nenodot līguma izpildi trešajām personām. Pieteicēja no savas puses nav sniegusi kaut cik vērā ņemamu izskaidrojumu šai pretrunai.

Tiesa nepiešķir ticamību /pers. B/ liecībām kopumā, jo tiesas vērtējumā tās ir nepārliecinošas un izvairīgas. /pers. B/ tikai apstiprinājis darījumu faktu, savukārt uz jautājumiem par svarīgām darījuma detaļām, piemēram, vienošanos par cenu, pakalpojuma izpildes mehānismu un tā kontroli, savstarpējo komunikāciju darījumu laikā varējis vienīgi paskaidrot, ka pārsvarā to darījusi cita persona. Zīmīgi, ka persona, ko nosauca /pers. B/ – /pers. H/, darījuma dokumentos vai citos lietas materiālos nemaz neparādās. Uz šo personu kā darījumu norises aktīvu dalībnieku nav norādījusi arī pieteicēja. *BDC* laika posmā no 2012. gada maija līdz 2013. gadam nevienu citu personu, izņemot /pers. B/, arī nav deklarējusi kā darba ņēmēju (*lietas 4. sējuma 2.?13. lapa*).

Apstāklis, ka darījumos iesaistītās puses nevar nosaukt kaut cik ticamus konkrētus apstākļus, it sevišķi attiecībā uz to, kuras personas savā starpā kontaktējušās, liek domāt, ka darījumi ir bijuši fiktīvi. Šajā kontekstā tiesas interesi saista liecinieka /pers. B/ teiktais, ka „darbs notiek pa priekšu, un pēc

tam visi papīri tiek „piedzīti”” (*skat. lietas 3. sējuma 133. lapā*). Lai arī liecinieks mēģināja skaidrot, ka ar to domājis, ka no sākuma bijusi mutiska vienošanās par objektiem un darbu apjomiem, pēc tam noslēgti līgumi un saskaņā ar tiem izpildīti darbi un izrakstīti rēķini, tiesu tas nepārliecina. Lietā konstatētais pietiekami skaidri norāda uz pretējo – ka darījumu dokumentos atspoguļotā informāciju tikusi pielāgota noteiktai situācijai, proti, reāli izpildīti darbi, kuru patiesie izpildes apstākļi un izpildītāji nav atklāti, tikuši dokumentāri noformēti kā Sabiedrības un *BDC* komerciālas sadarbības rezultāts. Tiesas ieskatā tas arī izskaidro, ko /pers. B/ patiesībā domājis ar frāzi „pēc tam tiek „piedzīti” papīri”.

[21] Iestāde arī izvērtējusi iespējusi, ka minētos pakalpojumus veikuši *BDC* tālākie sadarbības partneri. *BDC* 2012. gada maija PVN deklarācijā kā vienīgo piegādātāju deklarējusi SIA „Rekonti” (*lietas 4. sējuma 14. lapa*). *BDC* un SIA „Rekonti” līgums par dabīgā apauguma novākšanu VAS „Latvijas dzelzceļš” infrastruktūras zemes nodalījuma joslā bija noslēgts 2012. gada 21. martā (*lietas 2. sējuma 73.?77. lapa*). Tiesa konstatē, ka minētais līgums pēc sava tekstuālā satura neatšķiras no Sabiedrības un *BDC* starpā noslēgtajiem līgumiem. Arī šajā līgumā iekļauts nosacījums, ka izpildītājs apņemas nenodot līguma izpildi trešajām personām. SIA „Rekonti” amatpersona /pers. M/ savā 2013. gada 11. aprīļa paskaidrojumā Iestādei norādījis, ka SIA „Rekonti” pati nekādus pakalpojumus nav sniegusi, bet nodarbojusies tikai ar starpniecību (*turpat, 78.?79. lapa*). Iestāde noskaidrojusi, ka SIA „Rekonti” 2012. gada maija PVN deklarācijā kā vienīgo piegādātāju deklarējusi SIA „Vipecko” (*skat. Lēmuma 10. lpp., lietas 1. sējuma 31. lapā*). SIA „Vipecko” amatpersona /pers. O/ savā 2013. gada 4. aprīļa paskaidrojumā Iestādei norādījis, ka laikā, kad viņš bijis SIA „Vipecko” amatpersona (no 2010. gada 21. maija līdz 2012. gada 4. jūnijam), šī komercsabiedrība saimniecisko darbību nav veikusi, par darījumiem ar SIA „Rekonti” /pers. O/ nekas nav zināms (*turpat, lietas 80.?81. lapa*).

Iepriekš minētā SIA „Rekonti” amatpersona /pers. M/ ir zināms tiesai. SIA „Rekonti” figurēja citā administratīvajā lietā Nr. A420509113 saistībā ar PVN uzrēķinu, un lietā esošie materiāli liecināja par šo komercsabiedrību kā par fiktīvu darījumu ķēdes posmu. /pers. M/ šajā lietā bija nopratināts kā liecinieks. Tiesa nepiešķīra ticamību /pers. M/ liecībām. Tiesa arī pieņēma lietā blakus lēmumu, jo uzskatīja, ka liecinieks /pers. M/ bija sniedzis apzināti nepatiesas liecības attiecībā uz otra SIA „Rekonti” reģistrētā darba ņēmēja nodarbinātības faktu šajā uzņēmumā.

Izskatāmajā gadījumā faktiskais darbu izpildītājs nav identificējams. Proti, nav zināms, kas reāli veica pakalpojumus, kuru izpildi Sabiedrība atbilstoši lietā esošajiem dokumentiem bija nodevusi tālākai izpildei *BDC*.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesai ir pamats uzskatīt, ka izskatāmajā gadījumā ir tikusi mākslīgi izveidota darījumu ķēde.

[22] Līdz ar to, ja *BDC*, tās sadarbības partneris, kā arī tālākie darījumu ķēdes dalībnieki pakalpojumus sniegt nevarēja, tomēr darbi faktiski ir tikuši veikti, kas lietā nav ticis apšaubīts, bet pieteicējas un tās tiešās darījumu partneres *BDC* skaidrojums par lietas apstākļiem ir nekonkrēts, izvairīgs un vietumis pretrunīgs, tad nav iespējams, ka pieteicēja nebūtu zinājusi, kādā veidā šie pakalpojumi ir tikuši reāli nodrošināti. Tiesa konkrētajos apstākļos arī nepieļauj iespēju, ka pieteicēja varēja būt iesaistījusies šādos darījumos aiz maldības. Lietā nav nekādu norāžu uz apstākļiem, kuru dēļ Sabiedrība varēja nezināt patiesos lietas apstākļus.

Tiesa secina, ka pieteicēja, deklarējot darījumus ar *BDC*, bija informēta, ka tā nav pakalpojumu sniedzēja un ka darījumu dokumentārais noformējums ir fikcija. Līdz ar to pieteicēja apzinājās, ka deklarējot šos darījumus, tā nepamatoti izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un tādējādi iesaistās PVN izkrāpšanā.

[23] /pers. F/ izklāstītie apstākļi par sadarbību ar SIA „Meža Vilks” ir tikpat nekonkrēti. /pers. F/ sniegtie skaidrojumi par sadarbības sākumu ar SIA „Meža Vilks” liek domāt, ka šī komercsabiedrība bija atsaukusies uz viņa izvietotu sludinājumu tikai sagadīšanās dēļ. Taču lietā konstatēto apstākļu kontekstā būtisku nozīmi iegūst tas, ka /pers. F/ pats agrāk bija šīs komercsabiedrības kapitāldaļu īpašnieks un amatpersona, bet tobrīd esošā amatpersona /pers. D/ agrāk bija Sabiedrības darbinieks. Vēl jo vairāk mulsinošs tiesai šķiet apstāklis, ko nav norādījusi pieteicēja, ka Sabiedrība un SIA „Meža Vilks” jau iepriekš bija sadarbojušās identisku pakalpojumu sniegšanā – lietā ir vienošanās Nr. 2, kas datēta ar 2011. gada 31. jūliju (*lietas 3. sējuma 219.?222. lapa*). Šādā kontekstā minēto personu skaidrotie apstākļi par sadarbības uzsākšanu šķiet acīmredzami samāksloti. Tikpat nekonkrēts faktoloģiskais izklāsts skar arī pārējos sadarbības aspektus – cenu veidošanos, izpildes kontroli utt.

Tiesa nepiešķir ticamību /pers. D/ liecībām. Liecinieka stāstījums ir nepārliecinošs un samākslots jau no paša tā sākuma, proti, kā /pers. D/ kļuvis par šīs komercsabiedrības īpašnieku un amatpersonu. Vairāk nekā dīvaini šķiet tas, ka /pers. D/, pēc viņa teiktā, gribējis iegādāties uzņēmumu, tātad, patstāvīgi uzsākt komercdarbību, kā motivāciju tam norādot, lai būtu darbs un iztikas avoti. Viņam piedāvāts iegādāties uzņēmumu, atsaucoties sludinājumam, un /pers. D/ nebūt nav izbrīnījis fakts, ka viņš pats ir šā uzņēmuma darbinieks. /pers. D/ nevarēja skaidri paskaidrot, ar ko bija ticies, kā vienojies, kā veidojusies cena, kā notikusi komercsabiedrības pārņemšana, kā viņš uzsācis patstāvīgi organizēt tās saimniecisko darbību. Turklāt, no /pers. D/ skaidrojuma izriet, ka pēc būtības viņš turpinājis darīt to pašu, ko iepriekš, proti, strādāt mežā, papildus arī esot uzņēmuma vadītāja postenī, taču viņa ienākumi, kā varēja saprast, nebija būtiski izmainījušies. Tiesai, uzklausot /pers. D/ liecības, radās priekšstats, ka lieciniekam ir ierobežota izpratne par komercdarbības organizatorisko pusi. Līdz ar to ir pamats domāt, ka /pers. D/ kļūšana par uzņēmuma amatpersonu ir tikai formalitāte, un patiesie apstākļi par to nav tikuši izpausti. Tas arī izskaidro turpmāko, ka liecinieks nespēja sniegt saprotamus un ticamus skaidrojumus par to, kā sākusies sadarbība ar pieteicēju, viņam jau esot uzņēmuma vadītājam, kā tikusi panākta vienošanās par darījuma būtiskiem apstākļiem, kā notikusi darbu pieņemšana un nodošana, kā tikuši meklēti un atrasti apakšuzņēmēji utt. Zīmīgi, ka, sniedzot liecības par apakšuzņēmējiem, lieciniekam vajadzēja ielūkoties līdzpaņemtā lapiņā, lai nosauktu šo uzņēmumu nosaukumus. Tomēr arī par sīkākiem apstākļiem, kā notikusi sadarbība ar tiem, kas pārstāvējis šos uzņēmumus, kā vienojušies par būtiskiem nosacījumiem, kā savā starpā komunicējuši darbu izpildes gaitā utt. – liecinieks neko derīgu nebija spējīgs izstāstīt. Tādēļ tiesa ir pārliecināta, ka /pers. D/ patiesā loma gan kā SIA „Meža Vilks” amatpersonai, gan apstrīdētajos darījumos ir bijusi viņa identitātes un paraksta izmantošana fiktīvu darbību veikšanai. Tiesa uzskata, ka liecinieks kādu sev zināmu iemeslu dēļ sniedzis tādas liecības, kas formāli atbilst pieteicējas pozīcijai šajā lietā.

[24] Tāpat tiesai nav skaidri apstākļi par pieteicējas sadarbību ar SIA „BENMORE”. Tiesa nepiešķir ticamību liecinieces /pers. I/ sniegtajām liecībām, jo tās ir nepārliecinošas un samākslotas. Tiesai šaubas par šo liecību patiesumu rodas jau pašā to sākumā – attiecībā uz kopējo SIA „BENMORE” raksturojumu un darbības organizāciju. SIA „BENMORE” kapitāldaļu īpašnieks bijis Lietuvas iedzīvotājs, kura vārdu lieciniece pat nevarēja pārliecinoši nosaukt. Par SIA „BENMORE” amatpersonu viņa kļuva „pēc paziņu ieteikuma”. Tiesai nekļuva skaidrs, kādu iemeslu dēļ uzņēmuma īpašnieks par tā amatpersonu izvēlējies tieši /pers. I/ un kāds bijis viņu savstarpējās vienošanās raksturs. /pers. I/ norādīja, ka interneta portālā ss.lv meklējusi pasūtījumus un izpildītājus dažādu uzkopšanas darbu izpildei, uzņēmuma īpašnieks arī palīdzējis ar saviem kontaktiem. Kā uzsākusies sadarbība ar Sabiedrību, /pers. I/ neatcerējās, pieļaujot iespēju, ka atradusi to caur sludinājumu iepriekš minētajā interneta portālā. Darbu izpildītājus esot atradis SIA „BENMORE” īpašnieks. Šajā aspektā tiesai nav saprotams, ja reiz SIA „BENMORE” bija specializējusies starpniecības pakalpojumu sniegšanā saistībā ar uzkopšanas darbiem, kas pamudināja un kā noritēja pārorientācija uz citu darbības profilu – koku un krūmu ciršanu elektrolīniju tuvumā. /pers. I/ nevarēja nosaukt personu, kas pārstāvēja Sabiedrību darījumu norises procesā, turklāt no Sabiedrības puses – /pers. F/ paskaidrojumiem audita laikā un tiesā sniegtajām liecībām – vispār neizriet, ka /pers. I/ šajos darījumos būtu ņēmusi kādu dalību. Kaut arī /pers. I/

liecinājusi, ka viņa personīgi bija piedalījusies objektu pieņemšanā un nodošanā, kopā ar kādu personu, kurš pārstāvējis Sabiedrību, izbraucot uz attiecīgajiem objektiem, tiesa tam netic, jo liecinieces izklāsts par šiem notikumiem ir maksimāli lakonisks. No /pers. I/ sniegtajām liecībām tiesai arī neradās pārliecība, ka /pers. I/ būtu zināšanas par mežizstrādes darbu specifiku, lai viņas dalībai pie faktiski notiekošas darbu pieņemšanas un nodošanas objektos būtu piešķirama kāda nozīme.

[25] Tiesai nav skaidri apstākļi par pieteicējas sadarbību ar SIA „IEM PROJEKTS", jo var uzskatīt, ka no pieteicējas puses informācija par to pēc būtības nav sniegta, savukārt liecinieka /pers. K/ liecībām tiesa nepiešķir ticamību, jo tās ir nekonkrētas un samākslotas. Tiesas ieskatā, lai uzņemtos izpildīt vai vismaz organizēt darbus kādā speciālā jomā, par kādu ir uzskatāma arī konkrēto apstrīdēto pakalpojumu izpilde, ir jābūt ne vien kontaktiem ar attiecīgās nozares speciālistiem, bet arī kaut vai minimālai izpratnei par darbu specifiku. Pretējā gadījumā ir visai apšaubāmi, ka darījums var notikt, ja pirms tam nav rūpīgi izpētīta tirgus konjuktūra, izanalizētas peļņas iespējas, izsvērts darījuma komerciālais risks. /pers. K/ liecības, kaut arī tās formāli apstiprina darījumu esamību, pauž viegļprātīgu un nenopietnu attieksmi – darījuma norises dalībnieku vārdus liecinieks jauca, pakalpojuma cenas un peļņas veidošanās mehānismu paskaidrot nevarēja, darbu pieņemšanas un nodošanas akti esot bijuši parakstīti kādā kafejnīcā. Šādi apstākļi, tiesas ieskatā, neliecina par normālu jeb parastu komercdarbības praksi.

/pers. K/ arī liecināja, ka SIA „IEM PROJEKTS" apakšuzņēmēja bijusi SIA „ProIns". Iestāde audita laikā noskaidrojusi, ka minētā komercsabiedrība 2013. gada 26. augustā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar nepatiesas informācijas sniegšanu PVN deklarācijās, nav iesniegusi gada pārskatu, tās vienīgā amatpersona Iestādes uzaicinājumam ierasties paskaidrojuma sniegšanai nav atsaukusies. SIA „ProIns" 2013. gada marta PVN deklarācijā uzrādījusi vienīgo partneri SIA „AMBRESS", kas savukārt sadarbības partnerus nav uzrādījusi. Arī par SIA „AMBRESS" konstatēta līdzīga informācija - 2013. gada 12. septembrī tā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar nepatiesas informācijas sniegšanu PVN deklarācijās, bet 29. septembrī apturēta tās saimnieciskā darbība. Uzņēmuma vienīgā amatpersona Iestādes aicinājumu sniegt paskaidrojumu ignorējusi.

Iepriekš minētie apstākļi to savstarpējā kopsakarā norāda uz to, ka ir tikušas mākslīgi izveidotas darījumu ķēdes. Arī citās administratīvajās lietās, kas saistītas ar PVN uzrēķinu, minētās trīs komercsabiedrības – SIA „IEM PROJEKTS", SIA „ProIns" un SIA „AMBRESS" figurē kā vienas fiktīvu darījumu ķēdes posmi (administratīvās lietas Nr. A420272615, A420276715).

Tiesai nav šaubu, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka SIA „IEM PROJEKTS" nav pakalpojumu sniedzēja, līdz ar to tā apzinājās darījuma noformējuma pilnībā mākslīgo raksturu un to, ka šāda darījuma deklarācija pēc būtības nozīmē piedalīšanos PVN izkrāpšanā.

[26] Attiecībā uz Sabiedrības darījumu ar SIA „MAS BŪVE" tiesa uzskata, ka no /pers. F/ paskaidrojumiem audita laikā un tiesā sniegtajām liecībām nav iespējams noskaidrot pietiekami detalizētus apstākļus, lai pieteicējas versijai piešķirtu ticamību. Pieteicēja nav nedz pamatojusi sadarbības partnera izvēli, nedz ticami paskaidrojusi darījuma norisi. Pieteicēja nav sniegusi daudzmaz ticamu izskaidrojumu tam, kā iespējama situācija, ka līgums ar šo uzņēmumu tika parakstīts (tātad, pusēm jau bija iepriekš jātiekas, jāvienojas, jāsastāda tāme u.tml.) tajā pašā dienā, kad tas tika nodibināts. SIA „MAS BŪVE" 2013. gada 26. jūlijā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar saimnieciskās darbības apturēšanu. SIA „MAS BŪVE" amatpersona /pers. G/, kurš bijis arī vienīgais deklarētais uzņēmuma darbinieks, nav atsaucies Iestādes aicinājumam, un arī tiesai viņš palika nesasniedzams. Arī šis apstāklis neraksturo SIA „MAS BŪVE" kā godprātīgu komersantu un netieši norāda uz to, ka darījums ir noticis vienīgi „uz papīra". Proti, tiesa apšauba iespējamību, ka pieteicēja varētu nezināt, kas patiesībā viņai piederošajā īpašumā veicis remonta darbus; konkrētais darījums acīmredzami ir ticis noslēgts, slēpjot patieso izpildītāju, nolūkā darījumu noformēt kā notikušu ar PVN maksātāju reģistrā formāli reģistrētu personu, lai iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[27] Tiesa norāda, ka liecinieka /pers. E/ liecībām lietā izšķiramā strīda kontekstā nav būtiskas nozīmes. No /pers. E/ liecībām tāpat nav izsecināmi tādi apstākļi, kas ļautu atzīt, ka *BDC*, SIA „IEM PROJEKTS", SIA „Meža Vilks" un SIA „BENMORE" būtu faktiski piedalījušās apstrīdēto darījumu norises procesā un snieguši tajā kādu ieguldījumu, ko varētu raksturot ar jēdzienu „pievienotā vērtība". No /pers. E/ liecībām arī izriet, ka katrā objektā bijusi atbildīgā persona, taču ne no pieteicējas puses, ne no lietā nopratināto liecinieku liecībām nav iespējams šādu personu identificēt. Līdz ar to nebija iespējams kliedēt tiesai radušās neskaidrības, kā iespējams nodrošināt objektā kārtību, precīzi nezinot to, kādu apakšuzņēmēju darbinieki tur ir norīkoti; /pers. E/ tikai vispārīgi norādīja, ka visos objektos darbs noticis organizēti, bez haosa. Tas norāda, ka darbu organizētājiem patiesībā ir bijis labi zināms, kurš un kādā veidā objektos strādā. Šajā sakarībā visai zīmīgas ir liecinieka /pers. K/ liecības. Viņš cita starpā norādīja, ka *BDC* piedāvātā summa viņa uzņēmumam bijusi neizdevīgi maza, un tādēļ viņš esot izmantojis arī nelegāli nodarbinātus strādniekus, viņiem maksājot „uz rokas". Savukārt liecinieka /pers. B/ norādītais, ka viņa uzņēmuma *BDC* iesaistīšanās šajā nozarē notikusi, lielākoties pateicoties viņa personiskajai pazīšanai ar /pers. E/, kontekstā ar viņa nekonkrētajām liecībām par darījumu faktisko norisi un vispārējo ignoranci par veicamo darbu specifiku, tiesai liek domāt, ka arī pats /pers. E/ ir bijis informēts par tālāko AS „Ferrus" partneru atsevišķu darījumu ķēžu fiktīvo raksturu.

Arī liecinieka /pers. C/ liecībām lietā izšķiramajā strīdā nav būtiskas nozīmes. Liecinieks apstiprināja faktus, ko bija norādījis Iestādei, sniedzot paskaidrojumu pieteicējas audita laikā. Proti, Iestādes konstatētie fakti norādīja uz to, ka SIA „Meža Vilks" 2012. gada decembrī un 2013. gada janvārī it kā veiktos darbus objektā „60-64,761 km" jau bija iepriekš veikusi SIA „Frater" laika posmā no 2012. gada septembra līdz novembrim. Šāds apstāklis norāda, ka Sabiedrība nevarēja nezināt par attiecīgā darījuma ar SIA „Meža Vilks" apzināti fiktīvo dabu. Tomēr pie šāda secinājuma tiesa nonāk, jau vērtējot konkrētajā darījumā iesaistīto pušu skaidrojumu – par darījumu mākslīgo raksturu pietiekami skaidri norāda tas, ka iztrūkst saprotams un ticams faktu izklāsts no darījumā iesaistīto personu puses. Liecinieka /pers. C/ liecības tiesai šķiet interesantas arī tādā aspektā, ka liecinieks varēja pietekami ticami izklāstīt darījumu norisi, tās praktisko pusi, un uz šā fona liecinieku /pers. B/, /pers. K/, /pers. I/ nespēja vienkāršoti izklāstīt darbu izpildes gaitu pietiekami skaidri parāda viņu patieso nozīmi šajos darījumos, proti, tā ir aprobežojusies ar formālu piedalīšanos dokumentu sastādīšanā.

[28] Izskatāmajā lietā tiesas uzmanību izpelnās vēl viens apstāklis, kas tiesas ieskatā raksturo pieteicējas attieksmi.

Iestāde audita laikā pievērsa uzmanību tam, ka Sabiedrības divu 2013. gada 11. martā pasūtītājai AS „Ferrus" izrakstīto rēķinu Nr. SIL 000046 un Nr. SIL 000045 (*lietas 2. sējuma 178. un 180. lapa*) kopējā summa sakrita ar SIA „IEM PROJEKTS" 2013. gada 13. martā Sabiedrībai izrakstītajā rēķinā Nr. 13/03/13 norādīto summu. Iestāde lūdza pieteicējai papildus informāciju, un pieteicēja nosūtīja Iestādei ieskenētus pieņemšanas un nodošanas aktus saistībā ar minētajiem AS „Ferrus" izrakstītajiem rēķiniem. Iestāde konstatēja, ka tajos ietvertā informācija ir atšķirīga (mainīts darījuma apraksts, norādītas atšķirīgas mērvienības, informācija par objektu atrašanās vietu). Pieteicēja nav šim Iestādes konstatētajam apstāklim sniegusi saprātīgu skaidrojumu.

Papildus tam, tiesvedības laikā tiesa konstatēja, ka lietā nav bijusi iesniegta tāme – pielikums Sabiedrības un SIA „MAS BŪVE" noslēgtajam līgumam un ka šī tāme neatrodas arī tiesai iesniegtajos audita lietas materiālos. Tiesa lūdza pieteicēju iesniegt minēto tāmi (*lietas 3. sējuma 208. lapa*). Pieteicēja iesniedza lietā ieskenētā veidā Sabiedrības un SIA „MAS BŪVE" līgumu un tam pievienoto tāmi (*turpat, 214.?218. lapa*). Taču abi iesniegtie līgumi ir dažādi, kaut arī sakrīt līgumam piešķirtais numurs 2012?02. Pirmkārt, atšķiras to sastādīšanas datumi: sākotnēji iesniegtais ir datēts ar

2012. gada 1. oktobri, bet tiesvedības laikā iesniegtais – ar 2012. gada 1. novembri. Konstatējamas daudzas nesakritības abu līgumu saturā, piemēram, 1. oktobra līguma 2. sadaļā „Pušu saistības" ir deviņi apakšpunkti, bet 1. novembra līgumā – tikai septiņi. Pieteicēja nav sniegusi šim apstāklim adekvātu skaidrojumu. Tiesas ieskatā tas skaidri parāda pieteicējas attieksmi, nekautrējoties iesniegt tādus dokumentus, kas acīmredzami izraisa šaubas par apstākļiem, kādos tie tikuši sastādīti. Arī pieteicējas pilnvarotās pārstāves izteikumi tiesas sēdē par to, ka pieteicēja nevarot būt pārliecināta, ka lietā esošo dokumentu saturs atbilst tiem, ko pieteicēja iesniegusi Iestādei audita laikā, liecina par apzinātu negodprātību un centieniem aizstāvēt savu pozīciju lietā jebkādiem līdzekļiem.

[29] Apkopojot visu iepriekš minēto, lietā konstatējams šādu apstākļu kopums –pieteicējas nekonkrētie paskaidrojumi par lietas apstākļiem, liecinieku /pers. B/, /pers. K/, /pers. I/ un /pers. D/ nepārliecinošās un samākslotās liecības, fakti, kas raksturo Uzņēmumu deklarētos darījumu partnerus kā mākslīgi radītu darījumu ķēžu posmus, no kuriem izriet neiespējamība Uzņēmumiem saņemt no saviem darījumu partneriem pakalpojumus un secīgi tos realizēt pieteicējai.

Uzskaitīto apstākļu kopums, to vispusīgi analizējot savstarpējā sakarībā, tiesas ieskatā nevar būt izskaidrojams ar nejaušību un pārliecinoši norāda uz to, ka Sabiedrība ir zinājusi, ka faktiskais pakalpojumu sniedzējs ir bijusi cita persona, turklāt nav izslēgts, ka atsevišķu apstrīdēto pakalpojumu sniegšanu pieteicēja varēja veikt arī saviem spēkiem. Tādējādi, noformējot un akceptējot darījumus ar Uzņēmumiem, pieteicēja ir apzinājusies, ka iesaistās fiktīvos, ar nodokļu izkrāpšanu saistītos darījumos.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka Iestāde pamatoti nav atzinusi pieteicējas uzrādītos darījumus ar Uzņēmumiem par tādiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[30] Attiecībā uz UIN aprēķinu tiesa norāda, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2. pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7. panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu, arī uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja. Proti, ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par PVN ir atzīstams par tiesisku, tad tas ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par UIN.

Konstatējot, ka nodokļa rēķinā norādītā persona pakalpojumu nav sniegusi, ir pamats uzskatīt, ka konkrētais darījums nav noticis. Secinot, ka darījums nav noticis, jāatzīst, ka darījuma rezultātā radušās izmaksas nav saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Šādu izmaksu ietveršana peļņas vai zaudējumu aprēķinā noved pie apliekamā ienākuma samazināšanas, kā rezultātā UIN tiek aprēķināts nepareizi.

Līdz ar to tiesa secina, ka Iestāde auditā saistībā ar Sabiedrības darījumiem ar Uzņēmumiem pamatoti samazināja pārdotās produkcijas ražošanas izmaksu apmēru 2012. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā un aprēķināja Sabiedrībai papildu nomaksai UIN.

[31] Pieteicēja norādījusi uz Iestādes pieļautu pārkāpumu, izdodot Lēmumu pēc likumā noteiktā termiņa. Pieteicējas ieskatā termiņa prettiesisks nokavējums ir patstāvīgs pamats Lēmuma atcelšanai.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37. panta ceturto daļu Iestāde izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā. VID ģenerāldirektors to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas.

No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegums saņemts Iestādē 2014. gada 13. martā (*skat. lietas 2. sējuma 2. lapā*). No lietas materiāliem tiesa nekonstatē, ka VID ģenerāldirektors pagarinājis lēmuma pieņemšanas dienu uz laiku līdz četriem mēnešiem. Tādējādi secināms, ka Iestādei galīgais lēmums bija jāizdod līdz 2014. gada 13. aprīlim.

Lēmums izdots 2015. gada 8. janvārī. Tiesa secina, ka Iestāde nokavējusi tā izdošanas termiņu par nepilniem deviņiem mēnešiem. Tādējādi Iestāde ir pieļāvusi procesuālu pārkāpumu.

Administratīvo tiesu praksē atzīts, ka procesuālo tiesību normu pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu – konkrēto administratīvo aktu. Vērtējot procesuālo tiesību normu pārkāpumus un to ietekmi uz procesa rezultātu, ir jānoskaidro, vai šis pārkāpums varēja ietekmēt administratīvā akta saturu. Ja varēja, tas uzskatāms par būtisku.

Tātad tiesai, pārbaudot iestādes pieļautu procesuālo tiesību normu pārkāpumu, ir jānoskaidro konkrētās lietas apstākļi un jāvērtē, vai konkrētais pārkāpums ietekmēja vai varēja ietekmēt galīgo lēmumu (*skat. Augstākās tiesas 2010. gada 16. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-515/2010 10. punktu*).

Tiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka iestādes galīgā lēmuma termiņa nokavējums pats par sevi ir pietiekams pamats tā atcelšanai. Tiesai nav saprotams pieteicējas arguments par analoģijas piemērošanu, attiecinot uz konkrēto situāciju krimināltiesību normas tiesisko sastāvu. Analoģija ir piemērojama, ja pastāv tā saucamais „likuma robs". Konkrētajā situācijā tiesa uzskata, ka tāds nepastāv.

Gadījumā, ja augstāka iestāde savlaicīgi neizdod administratīvo aktu, personai ir tiesības, arī nesagaidot augstākas iestādes lēmumu, vērsties tiesā par administratīvā akta atcelšanu (par galīgo uzskatot to administratīvā akta redakciju, kādu persona pēdējo ir saņēmusi), turklāt tādā gadījumā ir pieļauts ilgāks pārsūdzības termiņš saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 188. panta piekto daļu. Tātad šāda nokavējuma sekas ietekmē nevis lietas iznākumu, bet ietekmē pārsūdzības termiņu un kārtību. Ar sūdzības izskatīšanai noteiktā termiņa nokavēšanu augstāka iestāde tādējādi riskē zaudēt iespēju ārpustiesas kārtībā labot zemākas iestādes pieļautās kļūdas, sniegt pilnīgāku pamatojumu (*skat. Augstākās tiesas 2011. gada 6. maija sprieduma lietā Nr. SKA-78/2011 12. punktu*).

Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav vērsusies tiesā, nesagaidot VID ģenerāldirektora lēmumu. Pieteicēja 2014. gada 1. oktobrī vērsusies Iestādē ar mērķi noskaidrot, vai apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņš ir bijis pagarināts (*lietas 2. sējuma 14. lapa*), bet 30. oktobrī vēl iesniegusi lietā papildu pierādījumus (*turpat, 15. lapa*).

Ņemot vērā minēto, tiesai nav pamata uzskatīt, ka Iestādes pieļautais pārkāpums ir ietekmējis Lēmuma saturu. Līdz ar to tas nav atzīstams par būtisku.

[32] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmo un otro daļu par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu, bet par tādu nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta piekto daļu par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā

iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Savukārt saskaņā ar šā paša panta septīto daļu, ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma $32.^2$ panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otrajai daļai par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka Iestāde saistībā ar Sabiedrības darījumiem ar Uzņēmumiem pamatoti un pareizi noteikusi Sabiedrībai papildus valsts budžetā maksājamo nodokļu summu apmēru un samazinājusi no budžeta atmaksājamo nodokļu summu, kā arī pamatoti un pareizi aprēķinājusi soda naudu un nokavējuma naudu.

Pieteicēja nav izteikusi iebildumus pret fakta konstatāciju, ka sākotnējā lēmuma izdošanas brīdī tai ir bijis nodokļu parāds. Tiesa no tā secina, ka Iestāde pamatoti nav piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta septīto daļu par nosakāmās soda naudas samazinājumu 50 procentu apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Silvanus-D" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2015. gada 8. janvāra lēmuma Nr. 22.7/L-489 atcelšanu.

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

Tiesnesis R. Dončenko