ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420225119
Lietas arhīva Nr. AA43-0036-22/6
ECLI:LV:ADAT:2022:0204.A420225119.20.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 4.februārī

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 14.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.9/2854 atcelšanu, sakarā ar SIA „/Nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 13.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējai SIA „/Nosaukums A/" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2017.gada septembri – 2018.gada jūniju.

Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas Trešās nodaļas vadītājas 2019.gada 21.janvāra lēmumu Nr.30.2-23.33.3/2353 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai aprēķināts PVN 79 365,83 *euro*, nokavējuma nauda 7455,86 *euro* un soda nauda 23 809,75 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 9425,45 *euro* apmērā un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 2827,63 *euro*. Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, PVN soda nauda pieteicējai samazināta un noteikta 13 318,74 *euro* apmērā.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 14.jūnija lēmumu Nr.30.2-22.9/2854 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmumā secināts, ka pieteicējas darījumiem (par transporta pakalpojumiem) ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" ir fiktīvs raksturs. Darījumu apliecināšanai iesniegtie SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" vārdā noformētie rēķini ir vizuāli vienādi (izmantotas vienādas rēķinu veidlapas), SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" pakalpojumu sniegšanai izmantoja tikai pieteicējas īpašumā vai turējumā esošus transportlīdzekļus. Pieteicējas noslēgtajiem automašīnu nomas līgumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", kā arī šiem līgumiem pievienotajiem nodošanas ? pieņemšanas aktiem ir formāls raksturs, ir apstrīdamas reālas nomas attiecības starp uzņēmumiem (pieteicēja iznomāja SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" vienus un tos pašus transportlīdzekļus, nomas periodi pārklājas). Pieņemšanas-nodošanas akti ir iesniegti tikai par automašīnu nodošanu SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", bet akti par automašīnu nodošanu atpakaļ pieteicējai pārbaudei nav iesniegti.

Dienests secināja, ka rēķiniem pievienotie transporta pasūtījuma līgumi satur informāciju par pakalpojuma pasūtītāju (pieteicēju) un pārvadātāju (SIA „/Nosaukums B/" vai SIA „/Nosaukums C/"), kā arī informāciju par pārvadājumu. Savukārt kravu starptautisko pārvadājumu līgumi (CMR) nesatur informāciju par SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" kā par faktiskajām kravu pārvadātājām. Kā pārvadātājas CMR ir norādītas pieteicēja, SIA „/Nosaukums D/", kā arī citas komercsabiedrības. Lai arī no pārbaudē iegūtās informācijas un pierādījumiem dienestam nav pamata apstrīdēt, ka strīdus pārvadājumi ir veikti, dienests konstatēja, ka šos pārvadājumus organizēja pieteicējas amatpersona /pers. A/, bet darījumi ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" noformēti tikai formāli ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Minētais izriet no mākslīgi noformētajiem transportlīdzekļu nomas darījumiem, lai radītu šķietamību transporta esībai darījumu partneru rīcībā; pieteicējas amatpersonas pretrunīgajiem paskaidrojumiem par pieteicējas apsvērumiem, uzsākot un pārtraucot sadarbību ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/"; SIA „/Nosaukums D/" sniegtās informācijas, no kuras izriet, ka /pers. A/ ir saistība ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" saimnieciskās darbības organizēšanu; pieteicējas amatpersonas /pers. A/ iesaistes SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" grāmatvedības kārtošanā; darījumu partneru amatpersonu neierašanās dienestā paskaidrojumu sniegšanai un SIA „/Nosaukums C/" amatpersonas /pers. B/ pretrunīgā paskaidrojuma; transportlīdzekļu vadītāju (/pers. C/, /pers. D/ un /pers. I/) paskaidrojumiem, kuri uzskata, ka faktiski ir nodarbināti SIA

„/Nosaukums A/”; no samaksas neesības par strīdus darījumiem pilnā apmērā; kā arī no apstākļa, ka naudas līdzekļi ilgstošā periodā no SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” banku kontiem tiek pārskaitīti pieteicējas amatpersonai /pers. A/.

No lietā konstatēto apstākļu kopuma dienests secināja, ka SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” vārdā noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju un likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un nodokļa rēķiniem, atbilstošu kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[3.1] Dienests nav apšaubījis to, ka strīdus pakalpojumi ir sniegti un tos ir snieguši strīdus darījumu partneri SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/”. Apšaubīts tiek tas, vai pieteicējas darījumu partneri ir darbojušies patstāvīgi.

Ne pieteicēja, ne tās darījumu partneri nav fiktīvas komercsabiedrības. Pieteicējas darbības, iesaistoties darījumos ar SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/”, nav saistāmas ar nolūku izkrāpt PVN vai kā citādi ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu, bet gan ir veiktas, lai nodrošinātu autoparka vienmērīgu noslodzi un iegūtu priekšrocības kravu pārvadājumu tirgū, neuzņemoties tādus riskus, kādus bija gatavs uzņemties attiecīgais darījumu partneris.

[3.2] Lēmumā nav ietverts iestādes objektīvs vērtējums pieteicējas argumentiem, ka konkrētie strīdus darījumu partneri tika izvēlēti, jo tie spēja sniegt pārvadājumu pakalpojumu ātrākā termiņā un par pieteicējai pieņemamu cenu salīdzinājumā ar citiem šādu pakalpojumu sniedzējiem, un ka strīdus darījumu būtība un mērķis nav nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana, bet gan priekšrocību gūšana attiecīgā pakalpojuma tirgus segmentā. Arī par citiem pieteicējas argumentiem Lēmumā nav sniegts vērtējums.

[3.3] No Lēmuma nav saprotams, atbilstoši kādiem pierādījumiem SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” tiek uzskatīti par fiktīviem uzņēmumiem visā auditējamā laika periodā. Nav arī saprotams, kāpēc dienests neņēma vērā to transportlīdzekļu vadītāju paskaidrojumus, kuros tie atzīst nodarbinātību deklarētajās darba vietās un kāpēc šiem pierādījumiem netiek piešķirta priekšrocība attiecībā pret citiem pierādījumiem; kāpēc, pieņemot paskaidrojumus klātienē no personām, dienests nav uzdevis jautājumus par faktiem, kuri Lēmumā iztulkoti bez šo personu paskaidrojumiem un pieteicējai nelabvēlīgi.

[3.4] Dienests kļūdaini vērtēja pieteicējas un tās darījumu partneru SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” nomas attiecības. Dienests nav sniedzis vērtējumu pieteicējas izklāstītajai metodikai, pēc kuras ir iespējams noteikt transportlīdzekļu nomas periodus ar katru strīdus komercsabiedrību un par katru no visiem transportlīdzekļiem. Lai arī dienests veica nodokļu kontroles pasākumus citai komercsabiedrībai, kuras darījumu partneri ir bijuši arī SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/”, tomēr dienests nav secinājis, ka šīs komercsabiedrības būtu bijušas fiktīvas. Tādējādi ir saskatāmas pretrunas dienesta viedoklī par šo komercsabiedrību fiktīvo statusu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 13.novembra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Atsaucoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un Senāta judikatūru, tiesa norādīja, ka, lai liegtu pieteicējai 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.

Ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona), tad atbilde uz to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir acīmredzama, līdz ar to tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams (*Senāta 2019.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-31/2019 8.punkts*).

[4.2] Tiesa nepiekrita pieteicējas norādei, ka dienests nav apšaubījis pakalpojumu reālu sniegšanu un to, ka pakalpojumus snieguši pieteicējas strīdus darījumu partneri.

Lēmumā dienests ir norādījis, ka pieteicēja ir iesaistījusies darījumā ar fiktīviem uzņēmumiem. Tas nozīmē, ka dienesta ieskatā SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” pakalpojumus pieteicējai nav sniegušas. Turklāt dienests konstatēja, ka pieteicējas amatpersona /pers. A/ faktiski pati organizēja pakalpojumu izpildi. Tāds pats secinājums ir ietverts arī zemākas iestādes lēmumā Nr.2353, kuru dienesta ģenerāldirektore atstāja negrozītu, proti, ka transporta pakalpojumus faktiski sniegusi un izpildījusi pati pieteicēja, kas tādējādi nozīmē, ka attaisnojuma dokumenti satur nepatiesu informāciju.

Lēmums satur norādi, ka ir konstatējami Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 otrajā priekšnosacījumā minētie apstākļi, t.i., pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīviem uzņēmumiem, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tiesas vērtējumā šāda norāde nav precīza un neatbilst dienesta izdarīto secinājumu būtībai, jo, konstatējot, ka pati pieteicēja, nevis apakšuzņēmēji, veikusi transporta pārvadājumus, iestāde faktiski ir konstatējusi, ka pakalpojumu pieteicējai nav snieguši ne darījuma dokumentos norādītie pakalpojumu sniedzēji, ne arī jebkādas citas personas. Tātad iestāde faktiski ir konstatējusi pirmo no spriedumā lietā Nr.SKA-12/2013 definētajiem apstākļiem – darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti).

[4.3] Novērtējot Lēmuma pamatojumu kopsakarā ar lietā iesniegtajiem pierādījumiem, tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis, ka neapstiprinās apstrīdēto transporta pakalpojumu saņemšana no dokumentos norādītajiem uzņēmumiem

SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” un ka pārvadājumus faktiski veikusi pati pieteicēja, savukārt dokumenti noformēti mākslīgi, lai pieteicēja gūtu nepamatotas fiskālās priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Tiesas vērtējumā lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka pieteicēja pati organizēja un koordinēja dokumentu, kuros ietvertā informācija neatbilst patiesajiem lietas apstākļiem, noformēšanu.

No nodokļu rēķinos atspoguļotās informācijas tiesa konstatēja, ka gan SIA „/Nosaukums B/”, gan SIA „/Nosaukums C/” transporta pakalpojumu sniegšanai pieteicējai izmantoja vien pieteicējas īpašumā vai turējumā esošus transportlīdzekļus. Kā to pamatoti konstatēja dienests, transportlīdzekļu nomas līgumi, kas noslēgti starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums B/”, kā arī starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums C/”, ir formāli, jo nav konstatējams nomas ilgums, kā arī nav saprotams, kā SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” faktiski veikusi līgumos paredzēto transportlīdzekļu aprīkojuma iegādi un riepu nomaiņu, ņemot vērā, ka attiecīgie dokumenti netika iesniegti, kā arī saskaņā ar pašas pieteicējas paskaidrojumiem (sk. /pers. A/ 2018.gada 31.oktobra paskaidrojumu) transportlīdzekļi laika periodos, kad tie netika izmantoti pārvadājumiem, atradās pieteicējas struktūrvienībā „/struktūrvienības nosaukums/”, Rēzeknes novadā.

Uz dienesta jautājumu, kā notika transportlīdzekļa nodošana, pieteicējas amatpersona 2018.gada 31.oktobra paskaidrojumā atbildēja, ka transportlīdzekļu nodošana norisinājās galvenokārt pieteicējas teritorijā „/struktūrvienības nosaukums/”, Rēzeknes novadā, atstājot transportlīdzekli ar atslēgām un dokumentiem, kur to tālāk varēja paņemt SIA „/Nosaukums B/” šoferi. Tiesa konstatēja, ka līdzīgu skaidrojumu par transportlīdzekļu nodošanu SIA „/Nosaukums C/” dienestam 2019.gada 3.janvāra paskaidrojumā sniedza arī /pers. B/, norādot, ka transportlīdzekļi tika nodoti pieteicējas teritorijā „/struktūrvienības nosaukums/”, Rēzeknes novadā, bet SIA „/Nosaukums C/” darbinieki (transportlīdzekļu vadītāji) ieradās minētajā adresē un paņēma transportlīdzekli, visi dokumenti un atslēgas jau atradās transportlīdzeklī.

Tiesas vērtējumā šāds transporta pakalpojumu izpildes modelis nav raksturīgs normālai komercpraksei un dod iemeslu pamatotām šaubām par noformēto darījumu īstumu. Pieteicējai, lai pamatotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par noformētajiem darījumiem, bija jābūt spējīgai minētās šaubas atspēkot, ko pieteicēja nav darījusi.

[4.4] No lietas materiāliem izriet, ka transportlīdzekļu vadītāji, kuri saskaņā ar SIA „/Nosaukums B/” vai SIA „/Nosaukums C/” vārdā noformētajiem rēķiniem ir veikuši pārvadājumus, neapstiprina, ka ir darbojušies minētajās sabiedrībās vai arī viņu paskaidrojumi ir pretrunīgi.

/pers. C/ (SIA „/Nosaukums B/” darba ņēmējs laikā no 2017.gada 13.februāra līdz 2018.gada 23.maijam) 2019.gada 7.janvārī dienestam iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka 2017.gadā tika nodarbinās SIA „/Nosaukums A/” un ka minēto uzņēmumu vadīja /pers. A/. Arī tiesas sēdē /pers. C/ liecināja, ka bija nodarbināts SIA „/Nosaukums A/”, par to viņš ir pārliecināts, jo pavadzīmēs bija norādīts uzņēmums „/Nosaukums A/”, visur bija uzņēmuma spiedogi, darba izpildes dokumentos un pavaddokumentos bija uzņēmuma „/Nosaukums A/” nosaukums. Pieņemts darbā, jo atsaucies uz SIA „/Nosaukums A/” sludinājumu avīzē. Darba uzdevumus lieciniekam devis vīrietis, kura vārdu neatceras, un vienu reizi arī sieviete vārdā Svetlana. Vīrietis bija kaut kā saistīts ar Svetlanu, lieciniekam šķiet, ka viņi dzīvoja kopā. Ir dzirdējis nosaukumu „/Nosaukums B/”, taču nevar atcerēties, kādā kontekstā, /pers. E/ nepazīst.

/pers. D/ (SIA „/Nosaukums B/” darba ņēmējs laikā no 2017.gada 13.jūnija līdz 2018.gada 1.martam) 2019.gada 4.janvārī dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka ir strādājis SIA „/Nosaukums B/” par autovadītāju, norādījumus par veicamajiem darbiem un CMR aizpildīšanu saņēmis no /pers. A/, arī algu izmaksājusi /pers. A/. Uz jautājumu, vai ir zināma „/Nosaukums B/” valdes locekle /pers. E/, neatbildēja. Tiesas sēdē /pers. D/ sākotnēji norādīja, ka agrāk, aptuveni divus gadus iepriekš, strādājis SIA „/Nosaukums A/”. Vēlāk, uz precizējošu tiesas jautājumu, vai ir strādājis tieši uzņēmumā „/Nosaukums A/”, atbildēja, ka ir strādājis SIA „/Nosaukums B/”, darbā liecinieku pieņēmusi /pers. A/, uzņēmumā vēl darbojusies persona vārdā Sandis, kurš deva lieciniekam darba uzdevumus. Teritorijā, kur atradies transportlīdzeklis, darbojušies arī citi uzņēmumi, arī SIA „/Nosaukums A/”. Algu izmaksājusi /pers. A/ kā uzņēmuma SIA „/Nosaukums B/” vadītāja. /pers. E/ nepazīst.

/pers. F/ (SIA „/Nosaukums C/” darba ņēmējs laikā no 2017.gada 13.februāra līdz 2018.gada 23.maijam) dienestam sniegtajā rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka SIA „/Nosaukums C/” pildīja šofera pienākumus un tiešos darba norādījumus saņēma no uzņēmuma amatpersonas /pers. B/, darbā tika izmantoti pieteicējas transportlīdzekļi. Turpretī tiesas sēdē /pers. F/ liecināja, ka ir bijis darba tiesiskajās attiecībās ar pieteicēju, strādājis pie /pers. B/. Uz tiesas jautājumu, vai lieciniekam ir zināma SIA „/Nosaukums C/”, liecinieks atbildēja noliedzoši. Visi dokumenti un automašīnas bija uz SIA „/Nosaukums A/”, par degvielu norēķinājās ar karti, uz kuras bija norādīts – SIA „/Nosaukums A/”.

/pers. I/, kurš saskaņā ar noformētajiem rēķiniem izpildīja transporta pakalpojumus SIA „/Nosaukums C/” vārdā, bet kurš nav deklarēts kā darba ņēmējs nevienā no lietā iesaistītajiem uzņēmumiem, dienestam 2018.gada 31.oktobrī sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka bija nodarbināts SIA „/Nosaukums A/” par transportlīdzekļu vadītāju, darbā viņu pieņēmis /pers. B/. Vienlaikus /pers. I/ paskaidroja, ka nekad nav ticis nodarbināts SIA „/Nosaukums C/” un par šādu uzņēmumu neko nezin. Tiesas sēdē /pers. I/ liecināja, ka ir strādājis par šoferi SIA „/Nosaukums A/”, kā vēlāk uzzinājis – neoficiāli. Darbā liecinieku pieņēmis /pers. B/, kurš lieciniekam arī devis darba uzdevumus. Darbā liecinieks tika pieņemts, jo atsaucās uz pieteicējas sludinājumu interneta vietnē www.ss.com. Uz tiesas jautājumu, vai lieciniekam ir zināma SIA „/Nosaukums C/”, liecinieks atbildēja, ka par šādu uzņēmumu bija dzirdējis, iespējams, kādas kravas sakarā.

No minētajiem pierādījumiem, kas sniedz kopainu par patiesajiem lietas apstākļiem, tiesa secināja, ka gan SIA „/Nosaukums A/” un SIA „/Nosaukums B/”, gan SIA „/Nosaukums A/” un SIA „/Nosaukums C/” ir saistīti uzņēmumi, kuros darbu organizēja /pers. B/ un /pers. A/. Faktiski SIA „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums C/” bija čaulas uzņēmumi, kas tika iesaistīti ar pieteicējas ziņu, lai radītu šķietamību, ka darbus, kurus veica pati pieteicēja, izpilda apakšuzņēmēji.

[4.5] Lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka pieteicēja kontrolēja SIA „/Nosaukums B/" fiktīvo darbību, kā arī bija iesaistīta SIA „/Nosaukums C/" fiktīvajā darbībā.

Pieteicējas amatpersona /pers. A/ audita gaitā sniedza apzināti nepatiesu informāciju par darījumu noformēšanas ar SIA „/Nosaukums B/" faktiskajiem apstākļiem, norādot, ka darījumu attaisnojuma dokumentācija tika parakstīta un nodota pieteicējas struktūrvienībā „/struktūrvienības nosaukums/", Rēzeknes novadā, un ka pie darījumu attaisnojuma dokumentu parakstīšanas piedalījās arī SIA SIA „/Nosaukums B/" amatpersonas /pers. E/ un /pers. G/. Minēto /pers. A/ paskaidrojumu apgāž citi lietā iegūtie pierādījumi. Dienests ir norādījis, ka /pers. E/ un /pers. G/ paraksti uz pieteicējai izrakstītajiem nodokļu rēķiniem vizuāli atšķiras no citiem minēto personu iepriekš veiktajiem parakstiem. Tiesas sēdē /pers. H/ (pirms uzvārda maiņas – /pers. E/) noliedza, ka parakstījusi SIA „/Nosaukums B/" rēķinus, noliedza sava paraksta autentiskumu uzrādītajā rēķinā (lieciniecei tika uzrādīts 2017.gada 10.oktobra rēķins Nr.153). Tiesa secināja, ka tieši pieteicējas amatpersona, vēloties noslēpt savu saistību ar SIA „/Nosaukums B/", sniedza apzināti nepatiesu informāciju par darījumu noformēšanas apstākļiem.

Par to, ka tieši pieteicēja ir kontrolējusi patiesajiem apstākļiem neatbilstošu dokumentu noformēšanu ar SIA „/Nosaukums B/", liecina gan autovadītāju paskaidrojumi par /pers. A/ saistību ar darījumiem, kas noformēti SIA „/Nosaukums B/" vārdā, gan apzināti nepatiesais /pers. A/ paskaidrojums par darījumu slēgšanas apstākļiem, gan arī tiesas sēdē /pers. H/ sniegtā liecība, ka tieši pēc /pers. A/, ar kuru lieciniece ir ilgu laiku labi pazīstama, lūguma /pers. H/ kļuva par SIA „/Nosaukums B/" nominālo amatpersonu, kā arī tieši /pers. A/ vēlāk informējusi lecinieci, ka uzņēmums ir pārdots. /pers. H/ liecināja arī par to, ka /pers. A/ ir nereģistrētas partnerattiecības ar /pers. B/ – to savās liecībās apstiprināja arī /pers. B/ un /pers. C/. /pers. H/ liecināja, ka, viņa uzskatījusi, ka SIA „/Nosaukums B/" vadījuši /pers. A/ un /pers. B/. Savukārt /pers. B/ tiesas sēdē liecināja, ka SIA „/Nosaukums B/" faktiski piederējis viņam, kā uzņēmuma amatpersonu viņš reģistrēja /pers. H/, iepriekš jautājot /pers. A/, vai viņai ir kāds paziņa, uz kuru varētu reģistrēt uzņēmumu. Tāpat /pers. B/ liecināja, ka /pers. H/ nav parakstījusi pavadzīmes, /pers. H/ parakstus pavadzīmēs viltojis pats /pers. B/.

Minētie fakti kopsakarā ar dienesta argumentiem (ka nav konstatējama patstāvīga SIA „/Nosaukums B/" darbība, jo darbus izpildījusi pieteicēja ar tās īpašumā vai turējumā esošiem transportlīdzekļiem un ar pieteicējas darbiniekiem) norāda uz to, ka pieteicēja apzinājās, ka tā pati veic pārvadājumus, bet par to, ka pārvadājumu veikšanai tiek iesaistīts apakšuzņēmējs SIA „/Nosaukums B/", tiek noformēti vien fiktīvi dokumenti.

Līdzīgi secinājumi ir izdarāmi par darījumiem, kas noformēti ar SIA „/Nosaukums C/". Arī šajā gadījumā darbus izpildīja pati pieteicēja ar tās īpašumā vai turējumā esošiem transportlīdzekļiem un ar pieteicējas darbiniekiem, ko var secināt no /pers. F/ un /pers. I/ liecībām. Šādu secinājumu tiesa izdarīja, ņemot vērā arī pieteicējas amatpersonas /pers. A/ 2018.gada 31.oktobra paskaidrojumā norādīto, ka /pers. A/ ir devusi instrukcijas SIA „/Nosaukums C/" šoferiem, ka CMR jāliek SIA „/Nosaukums A/" zīmogs, kā arī skaidroja, ka ir palīdzējusi SIA „/Nosaukums C/" ar konsultāciju par dažādiem jautājumiem saistībā ar grāmatvedības uzskaiti, šādu palīdzību /pers. A/ sāka sniegt tikai tad, kad uzņēmumi sāka veikt darījumus ar pieteicēju.

[4.6] Tiesa atzina, ka visi konstatētie fakti to kopsakarā liecina, ka pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumus no dokumentos norādītajiem uzņēmumiem SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", bet pati ir iesaistījusies dokumentu fiktīvā noformēšanā, lai gūtu nepamatotas fiskālās priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 13.novembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa nav devusi vērtējumu pieteicējas argumentam, ka iesaistīšanās darījumos ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" nav bijusi saistīta ar PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, bet gan ar mērķi gūt priekšrocības konkurences apstākļos, pateicoties strīdus darījumu partneru pakalpojumu izpildes veidam, kam nav nekāda sakara ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas vai citām nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas izpausmēm. Pieteicēja ir uzsvērusi, ka priekšrocības izpaudās kā strīdus darījumu partneru pakalpojumu izpilde tādā veidā, ka tie saprātīgā apjomā pieļāvuši atļautā braukšanas ilguma termiņa pārkāpumus, kā arī tika pārvadātas kravas, kas nedaudz pārsniedz atļauto pārvadājamo kravu svaru, bet par šādiem pārkāpumiem ārvalstīs piemēro bargus naudas sodus. Pieteicēja nevēlējās pakalpojumus sniegt šādu risku apstākļos, bet strīdus darījumu partneri tādus sniedza un tāpēc sadarbība ar tiem bija izdevīga.

Tiesa spriedumu nav pamatojusi ar pierādījumiem un to vērtējumu attiecībā uz iestādes secinājumu, ka strīdus darījumi būtu veikti ar mērķi prettiesiski iegūt tieši fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

Senāts ir atzinis, ka iesaistīšanās darījumos ar apšaubāmiem uzņēmumiem ir jāvērtē kontekstā ar iesaistīšanās mērķi. Minēto pieteicējas argumentu tiesa vispār nav vērtējusi, lai gan tam ir fundamentāli svarīga nozīme arī no judikatūrā nostiprināto atziņu viedokļa. Gūto fiskālo priekšrocību nevar saskatīt tajā, ka pieteicēja iegūst tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo priekšnodokļa atskaitīšana ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa.

[5.2] Pieteicēja nepiekrīt, ka tā ir izveidojusi strīdus uzņēmumus, bet piekrīt, ka tā ir iesaistījusies sadarbībā ar šiem uzņēmumiem. Turklāt nomas attiecības ir bijušas patiesas, un strīdus uzņēmumi (ko atzīst arī dienests) ir samaksājuši valsts kasē nodokļus pilnā apmērā. Tikai vienam uzņēmumam bija salīdzinoši neliels nodokļu parāds.

[5.3] Attiecībā uz SIA „/Nosaukums C/" tiesa nav argumentēti konstatējusi, ka šīs komercsabiedrības amatpersona būtu bijusi formāla un tā nebūtu parakstījusi nodokļu rēķinus. Apstāklis, ka šādu secinājumu ir izdarījis dienests, automātiski nevar nozīmēt šāda secinājuma pareizību – tiesai minētais apgalvojums bija jāpārbauda, sniedzot tam savu vērtējumu.

Attiecībā uz SIA „/Nosaukums B/" tiesa nepārbaudīja ne /pers. G/, ne /pers. B/ liecības par nodokļu rēķinu parakstīšanu. Secinājumus par parakstu neīstumu tiesa balstījusi vien uz iegūtajām liecībām, nepastāvot citiem objektīviem pierādījumiem. Turklāt dienests ir atzinis, ka SIA „/Nosaukums B/" ir samaksājusi visus nodokļus. Pieteicēja uzskata, ka tas ir apliecinājums tam, ka faktiski nebija nepieciešamība parakstus viltot.

[5.4] Tiesa, spriedumā analizējot pierādījumus par pieteicējas vienu darījumu partneri SIA „/Nosaukums B/", secinājumus par uzņēmuma fiktīvo raksturu nepamatoti attiecināja uz otru pieteicējas sadarbības partneri – SIA „/Nosaukums C/". Nav vērtēti pieteicējas argumenti par pieteicējas kā apakškreditora komunikāciju ar abiem uzņēmumiem. Pieteicējas ieskatā tās darījumi ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" būtu nošķirami un vērtējami atsevišķi.

[5.5] Tiesa ir norādījusi, ka pieteicēja organizēja un koordinēja dokumentu, kuros ietvertā informācija neatbilst patiesajiem lietas apstākļiem, noformēšanu. Tiesa nav norādījusi, konkrēti kāda informācija un kurā dokumentā neatbilst kādiem konkrētiem faktiskiem apstākļiem un kādēļ šie secinājumi būtu attiecināmi uz visiem pieteicējas darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/". Tiesa nav vērtējusi pieteicējas norādi par tās kā apakšekspeditora lomu un rūpēm par tās civiltiesisko atbildību, un nav pamatojusi, kāpēc pieteicējas argumenti šajā sakarā ir kļūdaini.

[5.6] Tiesa nav vērtējusi pieteicējas pretargumentus par to, kā konstatējams nomas ilgums. Tiesa, norādot, ka nav iesniegti dokumenti, kas pamato nomnieka izdevumus nomas līguma pienākumu izpildē, nav norādījusi, uz kāda pamata pieteicējai būtu bijis jāspēj šādus dokumentus iesniegt. Pieteicējas rīcībā nav un nevar būt šādi dokumenti – tādi var būt vien darījumu partneru rīcībā. Pieteicējas interese bija konstatēt, ka darījumu partneris nomas līgumu prasības ir izpildījis pēc būtības, nevis pieprasīt un glabāt ar to saistīto dokumentāciju. Turklāt tiesa nav konstatējusi, ka nomnieks nebūtu izpildījis ar nomas līgumu tam uzliktās rūpes par transportlīdzekļiem, vai ka to būtu izpildījusi pieteicēja.

[5.7] Tiesa nav pamatojusi, kādēļ fakts, ka laikā, kad pārvadājumi netika veikti, transportlīdzekļu atrašanās pieteicējas teritorijā liecina par neesošām nomas attiecībām. Ir tikai saprātīgi, ka transportlīdzekļi tiek glabāti noslēgtā teritorijā, ja transporta nomniekam pašam nav drošākas glabāšanas vietas.

Tiesa nav pamatojusi secinājumu, ka automašīnu atslēgu un dokumentu atstāšana automašīnā, kur tos var paņemt darījumu partneru šoferi, ir normālai komercpraksei neatbilstošs pakalpojuma izpildes modelis. Pieteicēja uzsver, ka kravu pārvadājumu jomā tā ir normālai komercpraksei atbilstoša rīcība, turklāt, šāda tipa automašīnām un piekabēm pēc specifikācijas ir paredzēta speciāla dokumentu kaste, kur šādas lietas tiek ievietotas pirms pakalpojuma procesa uzsākšanas. Šāds darba process ir normāla komercprakse pat tad, ja kravu vilcējiem tiek mainītas piekabes ar visām kravām, to pavaddokumentus (CMR) paņemot no šīm speciālajām dokumentu kastēm, nevis saņemot fiziski no kādas konkrētas personas. Pieteicējai šķiet neiespējami atspēkot šādus pārāk vispārīgus un uz reālu praksi nebalstītus tiesas secinājumus, jo šo apstākļu novērtējums ir saistāms tieši ar tiesas izpratnes trūkumu par kravu pārvadājumu procesu atbilstību normālai komercpraksei.

[5.8] Tiesa nav vērtējusi un analizējusi pieteicējas argumentus par to, kāpēc automašīnas tika iznomātas strīdus darījumu partneriem, kā var identificēt nomas periodus un nomniekus, CMR juridisko nozīmi, norādītā pārvadājuma pakalpojuma procesā iesaistīto personu un aizpildīto rekvizītu jēgu, būtību un nozīmi.

[5.9] Tiesa nav analizējusi, kurš autovadītājs sniedza pretrunīgas liecības un kāpēc lielāka ticamība tiek piešķirta tai liecības daļai, kas tiek tulkota pieteicējai nelabvēlīgi, lai gan tiesa spriedumā ir norādījusi uz konstatētajām pretrunām liecībās. Liecinieku liecības ir bijušas ne vien pretrunīgas, bet tās uzskatāmi parādīja, ka autovadītāji lielā mērā vispār nav pievērsuši uzmanību tam, kur viņi ir strādājuši, tāpat viņi neorientējas faktos, ar kuriem paši operē.

Tiesas veiktās liecinieku (transportlīdzekļu vadītāju) nopratināšanas laikā bija vērojama tiesas mērķtiecīga cenšanās no lieciniekiem iegūt pieteicējai nelabvēlīgas liecības – minētais izpaudās ar jautājumu uzdošanas intensitāti un formu, faktiski netiešā veidā pārliecinot lieciniekus apšaubīt savas sākotnējās liecības un tās grozīt uz pieteicējai nelabvēlīga satura liecībām. Tiesa iegūtās liecības nav vērtējusi kopsakarā ne ar liecinieku tiesā pretēji sniegtajām liecībām, ne ar pieteicējas argumentiem par CMR aizpildīšanas, zīmogu lietošanas kārtību un to nozīmi uz CMR, ne ar /pers. A/ kā apakšekspeditora pārstāvja darbību.

Tiesas spriedums nesatur vērtējumu par bankas konta izdrukām, lai gan tās pierāda, ka transportlīdzekļa vadītājs (piemēram, /pers. D/) pretēji paša liecinātajam atalgojumu pārskaitījuma veidā ir saņēmis no darba devēja – pieteicējas strīdus darījumu partnera.

Liecības par to, ka algu izmaksāja /pers. A/, nav ne ar ko pamatotas un liecinieki to ir vienkārši izdomājuši. Atalgojuma izmaksa notiek bezkontakta ceļā, veicot maksājumus caur bankas norēķinu kontu, un autovadītāji objektīvi nevar konstatēt, ka atalgojumu viņiem izmaksāja pieteicējas amatpersona. Līdz ar to būtu vērtējama liecinieku liecību ticamība. Tiesa lieciniekiem neuzdeva jautājumus par to, kāpēc liecinieki tā vērtē apstākļus. Objektīvā spriedumā jābūt ietvertai konstatēto pretrunu analīzei un vērtējumam, tiesai pamatojot, kādēļ konstatētās pretrunas tiek tulkotas par labu vienai vai citai liecības daļai.

[5.10] Tiesa secināja, ka pieteicēja ar tās darījumu partneriem ir saistītie uzņēmumi, kuros darbus organizēja /pers. A/ un /pers. B/. Tiesa nepamatoti nav vērtējusi pieteicējas argumentus par to, ka /pers. A/ iesaistījās pārvadājuma procesa darbībās un CMR rekvizītu aizpildīšanā, šo darbību veikšanas mērķi saistot ar apakšekspeditora civiltiesisko atbildību, nevis nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nolūku. Liecinieki nespēja tiesā paskaidrot, kāpēc viņi uzskata, ka /pers. A/ ir kas kopīgs ar /pers. B/.

[5.11] Tiesa kļūdaini secināja, ka pārvadājumu pakalpojumi nav bijuši un preces netika piegādātas, bet notikusi vien dokumentu noformēšana. Šādu secinājumu Lēmumā nebija izdarījis pat dienests. Dienests neapšaubīja to, ka CMR norādītās preces netika pārvadātas, tāpēc no pirmās instances tiesas sprieduma nav saprotams, kāpēc tiek atzīts, ka preces

nav tikušas pārvadātas – spriedums attiecībā uz šo secinājumu nav ne pamatots, ne argumentēts.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka uzskata to par nepamatotu. Tiesa lietas materiālos esošos paskaidrojumus, pieteicējas sniegtos pierādījumus, kā arī liecinieku liecības ir izvērtējusi kopsakarā ar pārējiem lietā konstatētajiem apstākļiem. Tas, ka tiesa spriedumā izdarīja pieteicējas viedoklim pretējus secinājumus, nav pamats, lai tiesas veikto pierādījumu novērtējumu atzītu par nepilnīgu vai nepareizu. Pirmās instances tiesa vērtēja pierādījumus, kas ļauj izdarīt pamatotus secinājumus par pašas pieteicējas piedalīšanos strīdus darījumos, par strīdus darījumu norisi un apstākļiem. Tādējādi tiesai nebija atsevišķi jāvērtē pieteicējas darījumi ar tās darījumu partneriem.

[7] Administratīvā apgabaltiesa tiesas sēdē procesuālo darbību veikšanai kā lieciniekus nopratināja /pers. B/ un /pers. J/.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa arī atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, spriedumā ietvertā argumentācija ir pareiza, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai (*skat. šā sprieduma 4.punktu*, izņemot norādi, ka /pers. C/ bija SIA „/Nosaukums B/" darba ņēmējs laikā no 2017.gada 13.februāra līdz 2018.gada 23.maijam) un savā spriedumā atkārtoti to nenorāda.

Atbildot uz apelācijas sūdzības argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa papildus norāda tālāk minēto.

[9] Priekšnosacījumi, kuriem iestājoties, persona ir tiesīga atskaitīt priekšnodokli, izriet no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta. No minētās normas izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar PVN apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei jābūt reāli piegādātai, bet pakalpojumam jābūt reāli saņemtam.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļai nodokļu maksājumu apmēru nosaka, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Atbilstoši Senāta judikatūrai, pārbaudot dienesta lēmumu, ar kuru nodokļu maksātājam liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesai vispirms ir jānoskaidro, vai dienests pamatoti atzinis, ka darījums faktiski nav noticis tā, kā tas norādīts darījuma attaisnojuma dokumentos. Proti, vai preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, vai arī preces vai pakalpojumus nav piegādājusi darījuma dokumentos norādītā persona. Ja tiek konstatēts, ka preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, tiesai vairs nav jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, kādā darījumā tā iesaistās, jo šis apstāklis ir acīmredzams. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka pretēji dokumentos norādītajam preces vai pakalpojumus nevarēja piegādāt tieši darījuma dokumentos norādītā persona, tad ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, *Senāta 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-140/2019 6.punkts, Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr.SKA-44/2018 5.punkts, Senāta 2020.gada 29.maija sprieduma lietā Nr.SKA-26/2020 6.punkts, Senāta 2020.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-86/2020 6.punkts*).

Nodokļa deklarācijā drīkst norādīt tikai patiesi notikušus darījumus. To, vai darījums ir faktiski noticis, vērtē ne vien atbilstoši juridiskajai formai, bet arī ekonomiskajai būtībai. Tas nozīmē, ka darījumam ir jābūt ne vien dokumentāri noformētam, bet arī komerciāli reālam, veiktam īstas saimnieciskās darbības ietvaros, ar ekonomisku iemeslu. Darījums nedrīkst būt noformēts mākslīgi, galvenokārt tikai tādēļ, lai atskaitītu priekšnodokli vai gūtu citas fiskālas priekšrocības. Ja nodokļu maksātājs apzināti deklarē faktiski nenotikušus (mākslīgus) darījumus, viņa rīcība ir vērtējama kā nodokļa sistēmas ļaunprātīga, krāpnieciska izmantošana. Šādas krāpnieciskas rīcības rezultātā nerodas tiesības atskaitīt priekšnodokli, piemērot nodokļa 0 procentu likmi vai iegūt citas fiskālas priekšrocības (*Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.C-32/03 3.punkts, 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C255/02 68.punkts, 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietā Nr.C-439/04 un Nr.440/04 55.punkts, 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 65.-66.punkts, 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/22 un Nr.C-142/11 42.punkts, 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.C-285/11 37.punkts, 2013.gada 31.janvāra spriedums lietā Nr.C-643/11, 2013.gada 18.marta spriedums lietā Nr.c-563/11, 2016.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68.-70.punkts, 2016.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.C-576/15 49.punkts, Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.SKA-14/2013 8.punkts, 2015.gada 5.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-746/2015 6.punkts*).

[10] Pieteicēja argumentē, ka tiesa kļūdaini secināja, ka pārvadājumu pakalpojumi nav bijuši un preces netika piegādātas, bet notikusi vien dokumentu noformēšana. Šādu secinājumu Lēmumā nebija izdarījis pat dienests. Dienests neapšaubīja to, ka CMR norādītās preces netika pārvadātas, tāpēc no pirmās instances tiesas sprieduma nav saprotams, kāpēc tiek atzīts, ka preces nav tikušas pārvadātas – spriedums attiecībā uz šo secinājumu nav ne pamatots, ne

argumentēts.

Apgabaltiesa norāda, ka konkrētajā lietā dienests ar Lēmumu nav atzinis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par pieteicējas darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" par transporta pakalpojumiem. Šos deklarētos darījumus, proti, vai pieteicēja ir saņēmusi transporta pakalpojumus no SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" un ir tiesīga par tiem atskaitīt priekšnodokli, ir izvērtējusi arī pirmās instances tiesa. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas motivācijai, ka dienests pamatoti secinājis, ka neapstiprinās apstrīdēto transporta pakalpojumu saņemšana ne no dokumentos norādītajiem uzņēmumiem SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", ne vispār, un ka pārvadājumus faktiski veikusi pati pieteicēja, savukārt dokumenti noformēti mākslīgi. Pirmās instances tiesa spriedumā nav izdarījusi tādu secinājumu, ka lietā iesniegtajās CMR norādītās preces vispār nav pārvadātas un preces netika piegādātas. Pirmās instance tiesa spriedumā vispār nav vērtējusi lietā iesniegtajās CMR norādīto preču piegādes darījumus, un tas nebija jādara, jo preču piegādes darījumi nav apstrīdēti šajā lietā.

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa spriedumā ir norādījusi, ka iestāde faktiski ir konstatējusi pirmo no Senāta 2013.gada 10.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-12/2013 definētajiem apstākļiem – darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti) (*skat. šā sprieduma 4.2.apakšpunkta pēdējo teikumu*). No pirmās instances tiesas spriedumā sniegtās motivācijas pirms minētā teikuma izriet, ka tiesa šādu secinājumu ir izdarījusi, vērtējot Senāta 2013.gada 10.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-12/2013 norādītās atziņas (*skat. šā sprieduma 4.1.apakšpunktu*) kopsakarā ar Lēmumā (sākotnējā lēmumā) norādīto pamatojumu par pieteicējas un SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" noformētajiem darījumiem par transporta pakalpojumiem ? ka pati pieteicēja, nevis apakšuzņēmēji, veikusi transporta pārvadājumus, un ka iestāde faktiski ir konstatējusi, ka pakalpojumu pieteicējai nav snieguši ne darījuma dokumentos norādītie pakalpojumu sniedzēji, ne arī jebkādas citas personas. Tādējādi pirmās instances tiesa uz preču piegādi ir atsaukusies, tikai citējot Senāta 2013.gada 10.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-12/2013 definēto apstākli. Senāta atziņu attiecinot un pārfrāzējot uz konkrēto gadījumu, ir secināms, ka šādi transporta pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav pieteicējai sniegti (to nav darījušas ne darījumu dokumentos norādītās SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", ne arī jebkāda cita persona), bet attiecīgos transporta pārvadājumus veica pati pieteicēja.

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

Dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību. Savukārt, ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants). Pieteicējas uzdevums, kā izriet no vispārējiem nodokļu maksātāja pienākumiem un jo īpaši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta, ir pierādīt pozitīvu faktu – ka darījums ir noticis atbilstoši dokumentos norādītajam un ka pieteicēja rīkojusies, kā saprātīgs komersants parastā gadījumā rīkotos komercdarbības ietvaros, jo tieši tas izslēdz šaubas par iesaisti nodokļu krāpšanā (*sk. Senāta 2019.gada 6.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-133/2019 10.punktu*).

Šaubu par darījuma īstumu gadījumā tā dalībniekiem, tostarp pieteicējai, ir jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā pieteicēja, ņemot vērā parasto lietu kārtību un pieteicējas komercdarbības specifiku, izvēlējusies darījumu partnerus un kā noritējuši paši darījumi. Te iederas arī vērtējums par to, kāda rīcība, slēdzot darījumus, tostarp attiecībā uz darījuma partnera izvēli, konkrētos faktiskajos apstākļos būtu sagaidāma no pieteicējas kā rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu. Šo vērtējumu var ietekmēt darījuma raksturs, kvalitātes prasības, apjoms, unikalitāte, sarežģītība u.c. (*sal. sk. Senāta 2016.gada 16.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-70/2016 5.punktu, 2016.gada 28.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1458/2016 7.punktu un 2017.gada 3.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-308/2017 8.punktu*).

Tātad, skaidrojot, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, būtisks ir arī šā nodokļu maksātāja novērtējums un tā sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumu partneri un strīdus darījumiem. No pieteicējas sagaidāms, ka pieteicēja ar savas parastās saimnieciskās darbības skaidrojumu, darījumu priekšvēstures izklāstu, darījumu norises izklāstu un jebkādiem tai pieejamiem papildu pierādījumiem spēs novērst dienesta pamatotas šaubas, kuras radušās sakarā ar darījumiem.

Atbilstoši Senāta praksei 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, vieglprātībai 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 (*sk. Senāta 2015.gada 11.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-522/2014 12.punktu*). Persona, protams, nevar tikt sodīta vienīgi par nesaprātīgu rīcību, taču norādes, kas liek to atzīt par saimnieciskajai realitātei neatbilstošu, ir viens no vērā ņemamiem apsvērumiem, vērtējot personas lomu faktiskajai darījuma norisei neatbilstošu dokumentu noformēšanā (*sk. Senāta 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-151/2016 8.punktu; 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA?16/2019 10.punktu*).

[12] Pārbaudot pieteicējas noformētos strīdus darījumus ar SIA „/Nosaukums B/" par transporta pakalpojumiem, apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas motivācijai. Novērtējot lietā esošos pierādījumus un pieteicējas paskaidrojumus kopsakarā, apgabaltiesai nepastāv šaubas par to, ka pieteicējas darījumi ar SIA „/Nosaukums B/" nav notikuši, bet, imitējot ar nodokli apliekamus darījumus, ir veidota darījumu ķēde ar nolūku ļaunprātīgi izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[12.1] Darījumu apstiprināšanai transporta pasūtījumus-līgumus ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums B/" izsniegtus rēķinus, kā arī starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums D/" noslēgtos transporta pasūtījumus un pieteicējas izsniegtos rēķinus par transporta pakalpojumiem.

SIA „/Nosaukums B/" amatpersonas bija /pers. H/ (no 2016.gada 26.septembra līdz 2018.gada 22.martam; pirms uzvārda maiņas /pers. E/) un /pers. G/ (no 2018.gada 22.marta līdz 28.septembrim), kas norādītas attiecīgi kā SIA „/Nosaukums B/" rēķinu parakstītājas.

Kā to pamatoti konstatēja pirmās instances tiesa, tad /pers. H/ liecībās pirmās instances tiesā neapstiprina savu iesaisti apstrīdēto darījumu īstenošanā, noliedza darījumu dokumentu parakstīšanu un jebkādu iesaisti SIA „/Nosaukums B/" saimnieciskās darbības organizēšanā un īstenošanā, bet tieši pretēji liecināja par /pers. A/ un /pers. B/ darbošanos SIA „/Nosaukums B/" vadībā. /pers. H/ nav arī zināmas personas, kas bija deklarētas kā SIA „/Nosaukums B/" darbinieki (/pers. C/ un /pers. D/).

/pers. H/ liecības apstiprina /pers. B/ sniegtās liecības pirmās instances tiesā. /pers. B/ liecināja, ka uzņēmums bija tikai reģistrēts uz /pers. H/ vārda, viņa dokumentus neparakstīja, bet /pers. B/ rīkojās SIA „/Nosaukums B/" aizsegā, par ko pieteicējas amatpersonai bija zināms. Lai gan /pers. B/ apgabaltiesas sēdē sniedza liecības, kas pretējas iepriekš liecinātajam, un noliedza savu saistību ar SIA „/Nosaukums B/" un darījumu dokumentu parakstīšanu /pers. H/ vietā, kā arī paskaidrojumos dienestam ir noliedzis saistību ar SIA „/Nosaukums B/" (*lietas 4.sējuma 199.lapa*), apgabaltiesa /pers. B/ paskaidrojumiem dienestā un liecībām, kas sniegtas apgabaltiesas sēdē, nepiešķir ticamību. /pers. B/ apgabaltiesā liecināja, ka pirmās instances tiesas sēdē viņš kaut ko ir nepareizi sapratis no uzdotajiem jautājumiem. Taču no pirmās instances tiesas sēdes protokolā fiksētā ir redzams, ka /pers. B/ ir bijuši saprotami uzdotie jautājumi un viņa sniegtās atbildes ir izvērstas un skaidras. Savukārt apgabaltiesas sēdē /pers. B/ sniegtās liecības ir vispārīgas un izvairīgas. Turklāt kopsakarā ar to, ka apgabaltiesa /pers. B/ neizsauca uz tiesas sēdi kā liecinieku, bet viņš ieradās pats, visticamāk, pēc pieteicējas uzaicinājuma, /pers. B/ liecības apgabaltiesas sēdē ir vērtējamas kā tādas, kas sniegtas tikai ar mērķi noliegt iepriekš liecināto, lai apstiprinātu pieteicējas pozīciju. Turklāt arī SIA „/Nosaukums B/" bankas konta pārskats (*lietas 4.sējuma 170.-175.lapa*) pierāda, ka /pers. B/ ir bijusi saistība ar SIA „/Nosaukums B/", jo, piemēram, 2017.gada janvārī un martā SIA „/Nosaukums B/" /pers. B/ ir veikusi avansa maksājumus, bet 2018.gada martā darba algas izmaksu.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir norādījusi, ka pirmās instances tiesa nepārbaudīja /pers. G/ liecības. Vispirms norādāms, ka pirmās instances tiesa nav ieguvusi /pers. G/ liecības, lai tās būtu pārbaudāmas. Pieteicēja tiesvedības procesā nav izteikusi lūgumu par minētās personas izsaukšanu liecību sniegšanai. Vienlaikus apgabaltiesa ņem vērā, ka /pers. G/ dzīves vieta nav zināma, viņa nav Latvijas Republikas pilsone un viņai nav Latvijas Republikā deklarētas dzīves vietas. Līdz ar to nav iespējama viņas izsaukšana uz tiesu liecību sniegšanai. Turklāt arī dienests nav ieguvis /pers. G/ paskaidrojumus, taču dienesta noskaidrotais, ka /pers. G/ nebija izsniegtas uzturēšanās atļaujas un noformētas vīzas ieceļošanai Latvijas Republikā, kā arī nav ziņu par /pers. G/ ieceļošanu Latvijas Republikā, ļauj pamatoti apšaubīt /pers. G/ iesaisti SIA „/Nosaukums B/" saimnieciskajā darbībā un konkrēto darījumu noslēgšanā un īstenošanā, rēķinu izrakstīšanā. Turklāt, ņemot vērā minētos apstākļus un to, ka /pers. H/ noliedz savu iesaisti SIA „/Nosaukums B/" darbībā un nepazīst /pers. G/, nav loģiska izskaidrojuma, kā /pers. G/ pēc kļūšanas par amatpersonu varētu turpināt SIA „/Nosaukums B/" saimniecisko darbību, transporta pakalpojumu darījumu noslēgšanu un īstenošanu ar pieteicēju tāpat kā tas veikts iepriekš, ja /pers. H/ kā vienīgā amatpersona faktiski nav nodevusi /pers. G/ uzņēmuma dokumentus un citas lietas, kā arī informāciju par sadarbību ar pieteicēju, lai tā varētu tikt īstenota tieši tādā pašā veidā kā iepriekš. Apgabaltiesa arī nepiešķir ticamību dienestā iesniegtajam uzņēmuma pirkuma līgumam un pieņemšanas-nodošanas aktam, kas noslēgts starp /pers. H/ un /pers. G/ 2018.gada 15.martā (*lietas 4.sējuma 151.-152.lapa*), jo līgumā norādīts, ka /pers. G/ iegādājas uzņēmuma kapitāla daļas, taču atbilstoši dienestā un Uzņēmumu reģistrā reģistrētajai informācijai (*lietas 5.sējuma 63.lapa un www.lursoft.lv*) no 2018.gada februāra uzņēmuma kapitāla daļu īpašniece ir SIA „/Nosaukums E/", nevis /pers. G/.

[12.2] Bez tā, ka /pers. H/ un /pers. G/ attiecīgajos rēķinos ir norādītas kā to parakstītājas, neviens cits tiešs vai netiešs pierādījums ticami neapstiprina viņu kā darījumu partnera amatpersonu iesaisti konkrēto apstrīdēto darījumu noslēgšanā un īstenošanā. Kā jau norādīts iepriekš, noformētie rēķini nav vērtējami kā pietiekami pierādījumi darījuma faktiskās esības apstiprināšanai.

Arī lietā iesniegtie transporta pasūtījumi ? līgumi starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums B/" ir apšaubāmi, jo, lai gan tajos ir ietverts paraksts no pārvadātāja SIA „/Nosaukums B/" puses, tajos nav norādīts parakstītājs, kā arī nav norādīts to noslēgšanas laiks un vieta. Minētais kopsakarā ar to, ka ne /pers. H/ un /pers. G/ nav apstiprinājušas iesaisti šādu dokumentu noslēgšanā, ir objektīvs pamats šaubām, ka pieteicēja ar SIA „/Nosaukums B/" šādus transporta pasūtījumus-līgumus patiesi ir noslēgusi.

Tāpat iesniegtie CMR par pārvadājumu veikšanu neapstiprina SIA „/Nosaukums B/" iesaisti konkrēto pārvadājumu veikšanā, jo tajos SIA „/Nosaukums B/" kā pārvadātājs vispār nav norādīts.

Pieteicēja ir norādījusi, ka jāņem vērā CMR būtība, neviens normatīvais akts nenoteic rekvizītus CMR aizpildīšanai, pārvadājuma darbības tiešais izpildītājs tiek identificēts CMR ar attiecīgās komercsabiedrības konkrēto darbinieku – autovadītāju un konkrēto transportlīdzekli, kas saskaņā ar nomas līgumu bija nodots attiecīgajam darījuma partnerim. Apgabaltiesa var piekrist pieteicējai, ka nav prasība CMR uzrādīt pārvadājuma tiešo izpildītāju. Taču, ja attiecīgais pieteicējas darījuma partneris CMR nav uzrādīts kā konkrētā pārvadājuma veicējs, tad attiecīgie CMR neapstiprina, ka darījumu partneris ir veicis konkrēto pārvadājumu un secīgi pieteicēja ir saņēmusi transporta pakalpojumus. CMR norādītais autovadītājs un transportlīdzeklis var netieši apstiprināt šādu saistību, taču tad tam, ka konkrētais autovadītājs un transportlīdzeklis ir strādājis konkrētā darījuma partnera vārdā, ir jāapstiprinās ar citiem ticamiem pierādījumiem lietā. Apgabaltiesa ņem vērā, ka atbilstoši paskaidrojumiem transportlīdzekļus varēja lietot arī pati pieteicēja un SIA „/Nosaukums C/", līdz ar to transportlīdzekļa numura norāde neapstiprina tiešu saistību ar SIA „/Nosaukums B/". Vairumā gadījumu CMR nemaz nav norādīts transportlīdzekļa vadītājs vai arī tā paraksts nav atšifrēts vai ir neskaidrs un nesaprotams. Savukārt citos gadījumos CMR, kā pārvadātāju norādot pieteicēju vai SIA „/Nosaukums D/", ir norādīts konkrēts transportlīdzekļa vadītājs, taču attiecīgajā laika periodā viņš nav bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums B/" darba ņēmējs (/pers. K/ 2017.gada augustā, septembrī, novembrī, 2018.gada janvārī, martā, *lietas 1.sējuma 207.a, 237., 238.lapa, 2.sējuma 64., 112., 233., 237., 238., 240.lapa un 5.sējuma 75.lapa*; /pers. L/ 2017.gada decembrī, 2018.gada martā, *lietas 2.sējuma 86.-88.lapa, 209.lapa un 5.sējuma 75.lapa*; /pers. M/ 2018.gada janvārī, februārī, martā, *lietas 2.sējuma 106., 107., 195., 201.lapa un 5.sējuma 75.lapa*; /pers. N/ 2017.gada oktobrī, 2018.gada februārī, martā, bet šajā laikā ir deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs, *lietas 2.sējuma 16., 185., 186., 193., 231.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 75.lapa*; /pers. O/ 2017.gada novembrī, decembrī, 2018.gada februārī, bet šajā laikā ir deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs, *lietas 2.sējuma 50., 102., 178.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 75.lapa*; /pers. P/ 2017.gada septembrī, oktobrī, novembrī, decembrī, 2018.gada februārī, bet ir deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs, *lietas 1.sējuma 216., 246.lapa, 2.sējuma 28., 36., 156.lapa un 5.sējuma 75. un 95.lapa*; /pers. R/ 2017.gada decembrī, 2018.gada janvārī, bet ir deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs, *lietas 2.sējuma 93., 134. lapa un 5.sējuma 75. un 95.lapa*; /pers. F/ 2018.gada februārī, martā, bet ir deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs, *lietas 2.sējuma 181., 182., 214.lapa un 5.sējuma 75. un 95.lapa*). Arī citi pierādījumi, kurus apgabaltiesa izvērtēs tālākajos sprieduma punktos, to kopsakarā ticami neapstiprina, ka konkrēto transportlīdzekļu vadītāji un transportlīdzekļi ir strādājuši SIA „/Nosaukums B/" vārdā un labā.

Arī pieteicējas skaidrojumu, ka bijusi vienošanās, ka SIA „/Nosaukums B/" autovadītāji uz CMR lieto pieteicējas spiedogus, neapstiprina citi pierādījumi lietā. Šāds pienākums nav paredzēts pieteicējas un SIA „/Nosaukums B/" noformētajos transporta pasūtījumos ? līgumos, kā arī tādu neapstiprina SIA „/Nosaukums B/" amatpersona /pers. H/ dienestam sniegtajos paskaidrojumos un liecībā tiesā. Arī transportlīdzekļu vadītāji /pers. C/ un /pers. D/ liecinājuši, ka CMR nav aizpildījuši, tur viss jau bija norādīts. /pers. C/ liecinājis, ka uz CMR bija arī zīmogi. Savukārt, lai gan /pers. D/, atbildot uz precizējošu jautājumu, liecināja, ka bija jāuzliek zīmogs uz CMR, viņš neko konkrētu par firmas nosaukumu neatcerējās un nevarēja paskaidrot.

[12.3] Apgabaltiesa uzskata, ka šādu regulāru transporta pasūtījumu ? līgumu noslēgšana un transporta pakalpojumu sniegšana nav iespējama bez konkrētas un nepārtrauktas izpildītāja sadarbības ar pasūtītāju, regulāras informācijas saņemšanas par pārvadājumu veikšanu, laikiem, maršrutiem un termiņiem, vienošanās par transporta pakalpojumu sniegšanu un cenu par to.

Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas ticami apstiprinātu šādu līgumu noslēgšanu ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām vai citām personām, kas bija pilnvarotas rīkoties SIA „/Nosaukums B/" vārdā, informācijas apriti noslēgto līgumu ietvaros, konkrētu pakalpojumu pasūtīšanu un pieņemšanu. Savukārt pieteicējas amatpersonas sniegtie paskaidrojumi ir pretrunīgi.

2018.gada 25.septembra audita sākuma sarunas protokolā (*lietas 1.sējuma 34.-44.lapa*) par to, pēc kura iniciatīvas uzsāka sadarbību, kas pārstāvēja uzņēmumu darījumos ar pieteicēju, ar kuru pārstāvi kontaktējās darījumu gaitā, kādā veidā notika informācijas apmaiņa, kā tika saskaņots pasūtījums, pieteicējas amatpersona /pers. A/ skaidroja, ka ar SIA „/Nosaukums B/" sadarboties ieteica paziņas, sadarbību uzsākt piedāvāja pieteicēja, pieteicēja no SIA „/Nosaukums B/" iegādājās transporta pakalpojumus, SIA „/Nosaukums B/" pārstāvēja Dairis (uzvārdu neatceras), kontaktējās pa telefonu, darījumi tika īstenoti līdzīgi kā ar SIA „/Nosaukums C/", tikai ar vienu mašīnu. Uz katru mašīnu tika noslēgts nomas līgums, par nomas laiku tika noslēgts pieņemšanas – nodošanas akts. Par to, kā pārliecinājās par darījuma partnera spēju sniegt pakalpojumus, pieteicēja skaidroja, ka SIA „/Nosaukums B/" spēja izpildīt pirmo pasūtījumu un sadarbība tika turpināta. Uz jautājumu, kādas priekšrocības sniedza pakalpojuma piegādātājs SIA „/Nosaukums B/" salīdzinājumā ar citiem reģistrētajiem uzņēmumiem – transporta pakalpojuma sniedzējiem, skaidroja, ka SIA „/Nosaukums B/" spēja piegādāt transportlīdzekļu vadītājus, kuri varēja izpildīt pasūtījumus. Uz jautājumu, kurā brīdī un kādā veidā SIA „/Nosaukums B/" paziņoja pieteicējai, kura persona un ar kādu transportlīdzekli izpildīs pasūtījumu, pieteicējas amatpersona paskaidrojusi, ka

tika nomāta viena mašīna un vadītājs nebija zināms.

2018.gada 31.oktobra paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sējuma 149.-159.lapa*) pieteicējas amatpersona /pers. A/ skaidroja, ka darījumu attaisnojuma dokumenti tika nodoti un parakstīti pieteicējas struktūrvienībā „/struktūrvienības nosaukums/", Rēzeknes novadā, pie to parakstīšanas piedalījās arī SIA „/Nosaukums B/" amatpersona /pers. E/ un /pers. G/, ar minētajām personām /pers. A/ tikās klātienē. Par minēto personu identitāti un tiesībām pārstāvēt uzņēmumu viņa nepārliecinājās, jo paļāvās uz darījumu partneri, kā arī darījumus ieteica veikt paziņa Dairis. Par to kā pārliecinājās par darījumu partnera spēju pildīt saistības skaidroja, ka par SIA „/Nosaukums B/" tika pārbaudīta informācija no interneta vietnes „firmas.lv", par licencēm informāciju /pers. A/ nepārbaudīja, tika pārbaudīts, vai firma ir PVN maksātāja, vai darbojas un vai uzņēmumam nav uzlikti liegumi, aizliegumi.

2019.gada 10.janvāra paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sejuma 75.-76.lapa*) pieteicējas amatpersona skaidroja, ka pieteicējai ir noslēgts līgums ar SIA „/Nosaukums D/", sniedzot kravu pārvadājumus laika posmā no 2013.gada līdz 2016.gadam, pieteicēja centās iekarot vietu nozarē, saskārās ar sīvu konkurenci un lielām izmaksām, un sāka meklēt iespējamos variantus, kā izdzīvot un palikt auto pārvadājumu tirgū. 2017.gadā pieteicēja, meklējot iespējamos risinājumus, kā stabilizēt savu pozīciju un samazināt izdevumus, piekrita iznomāt savu autotransportu SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/", tika noslēgti transporta nomas līgumi, kā rezultātā uzņēmumam radās iespēja pilnībā ieekonomēt uz transporta ekspluatācijas un uzturēšanas izmaksām. Pieteicējas un SIA „/Nosaukums B/" darījuma būtība ir, ka pieteicēja saņem kravu pārvadājumus no SIA „/Nosaukums D/" un nodot tālāk pasūtījumu SIA „/Nosaukums B/" izpildei, pieliekot pie pakalpojumu summas simbolisku uzcenojumu 10 *euro* apmērā. Pieteicēja pieļāvusi, ka var būt arī zaudējumi, lai saglabātu līgumu ar SIA „/Nosaukums D/", un pieteicējas iepriekšējo gadu peļņa un pašu kapitāls pieļauj tādu iespēju. SIA „/Nosaukums B/" uzņemas pilnīgu autotransporta ekspluatācijas un uzturēšanās izdevumus, autotransporta nomas līgumā tas tika atrunāts. Pieteicēja nelūdza SIA „/Nosaukums B/" atskaitīties par ekspluatācijas izdevumiem. SIA „/Nosaukums B/" veica pakalpojumu izpildi, izmantojot savu darba spēku, degvielu un citus nepieciešamos resursus. Katrs pasūtījums tika noformēts atsevišķi, iesniedzot SIA „/Nosaukums B/" pasūtījuma veidlapu, kurā tika norādīta krava, apjoms, mērķis, saņēmējs un summa. Veicot pasūtījumu izpildi, SIA „/Nosaukums B/" ar laiku sācis nepienācīgi pildīt pasūtījumu, proti, kavēt noteikto termiņu, laikā nepiegādāt kravu. Pieteicēja pieņēma lēmumu meklēt citu partneri, rezultātā tika panākta vienošanās un noslēgts līgums ar SIA „/Nosaukums C/".

2019.gada 21.maija apstrīdēšanas iesniegumā (*lietas 1.sējuma 127.-147.lapa*) pieteicēja skaidrojusi, ka pieteicēja, organizējot komercdarbību, bija uzstādījusi mērķi kļūt par Latvijas vadošo transporta un kravu pārvadājumu ekspeditoru pakalpojuma sniedzēju. Mērķis bija nonākt pie sava vismaz 20 automašīnu liela autoparka, taču uzņēmējdarbības procesā atklājās, ka tirgus ir ļoti piesātināts un pārvadājamās kravas arvien grūtāk ir dabūt uz pieteicējai izdevīgiem nosacījumiem. To ietekmēja gan pakalpojuma tirgus cenas, gan pieteicējai pieņemamu šoferu pieejamība, to darba izmaksas, tāpēc arvien grūtāk bija noslogot visu pieteicējas rīcībā esošo transportu. Rezultātā pieteicēja nolēma atsaukties piedāvājumam iznomāt tās rīcībā esošos transportlīdzekļus, jo tādējādi tika nodrošināta to vienmērīga noslodze, kas garantēja, ka transportlīdzekļi nebojāsies no dīkstāves. Vēlāk sabiedrība jau sāka piedāvāt apakšekspeditoru pakalpojumus saviem darījumu partneriem. Pieteicēja uzzināja, ka SIA „/Nosaukums D/" pārtrauc sadarbību ar strīdus darījumu partneriem, jo darījumu partneriem nav pārvadājumu veikšanai nepieciešamās licences. Pieteicēja saprata, ka šis risks ir novēršamas, pret to ir iespējams nodrošināties, un tas neradīs pieteicējai apdraudējumu nodokļu jomā, jo tas nav pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Darījumu partneru sadarbība ar SIA „/Nosaukums D/" kalpoja kā pozitīva rekomendācija par šiem darījumu partneriem. Pieteicēja no SIA „/Nosaukums D/" zināja, ka konkrētie darījumu partneri iepriekš pasūtījumus bija uzņēmušies pildīt un spēja izpildīt, tāpēc pieteicēja izvērtēja iespēju tos piesaistīt kā apakšuzņēmējus. Pieteicēja apzinājās, ka informācijas pārbaude par darījumu partneri ir nozīmīga, taču uzskatīja, ka svarīgi ir pārbaudīt to, ko prasa normatīvie akti, proti, vai darījuma partneris ir nodokļa maksātājs un vai dokumentu parakstījusi persona, kas tiesīga parakstīt. Tiesu praksē ilgstoši nostiprinājusies atziņa, ka nav jāpārbauda, vai dokumentus parakstījusi konkrētā persona. Sadarbība ar strīdus darījumu partneriem sākotnēji notika tikai uz savstarpēja transporta līdzekļu nomas līguma pamata jau tad, kad tie sniedza kravu transportēšanas pakalpojumus SIA „/Nosaukums D/". Darījumu partneri spēja nogādāt kravas adresātam īsākā termiņā par cenu, kādu citi pārvadātāji pasūtījumu izpildīt neuzņēmās. Pieteicējas ieskatā tas izskaidrojams ar to, ka strīdus darījumu partneri strādāja, pārkāpjot autovadītājiem noteikto braukšanas laiku. Uzņēmumam, kura autovadītājs pārkāpj noteikto laiku, var anulēt un turpmāk nepiešķirt speciālo licenci kravu pārvadājumiem. Pieteicēja kā komersants ar ilgtermiņa plāniem nevarēja riskēt pieļaut šādus pārkāpumus, bet strīdus darījumu partneri acīmredzami bija ar mieru uzņemties šādus riskus. Pieteicējai nav zināms, kā konkrēti darījuma partneri veidoja attiecības ar šoferiem, kā organizēja viņu atalgojuma sistēmu, darba laiku un nosūtīja reisos, jo šie jautājumi neietilpa pieteicēju interesējošo jautājumu lokā. Darījumu partneri nebija pilnīgi jauni darījumu partneri, jo sadarbība ar viņiem jau bija uzsākta kā ar transportlīdzekļu nomniekiem. Auditors jautājumus pieteicējas amatpersonai bija uzdevis par auditējamo periodu un auditējamo darījumu sakarā, taču nav ņemts vērā, ka darījuma partneri pieteicējai jau bija pazīstami kā transportlīdzekļu nomnieki. Pieteikumā tiesai un apelācijas sūdzībā pieteicēja paskaidrojusi, ka pieteicējas mērķis ir bijis nodrošināt autotransporta vienmērīgu noslodzi un iegūt priekšrocības kravu pārvadājumu tirgū, neuzņemoties tādus riskus, kādus bija gatavs uzņemties attiecīgais darījuma partneris. Licences neesamība strīdus darījumu partneriem nepierāda, ka pakalpojumu sniegšana nebija iespējama un netika veikta. Pārvadājumu laikā ir komunicējusi ar šoferi kā personu, kuras interesēs ir rūpēties, lai kravu pārvadājums tiek realizēts. Komunikācija ar šoferi varēja būt iespējama, jo nereti bija noskaidrojami ar darba procesu saistīti jautājumi un komunicēšana ar SIA „/Nosaukums B/" vadītāju ne vienmēr bija iespējama vai lietderīga (gadījumā, ja uzņēmuma vadītāju nevarēja sazvanīt, steidzamos gadījumos, saziņa ar šoferi bija normāla, ikdienišķa parādība).

Pirmās instances tiesas 2020.gada 24.janvāra sēdē (*lietas 27.sējuma 83.-84.lapa*) /pers. A/ skaidrojusi par darījumu ar SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" nepieciešamību un uzņēmumu piesaisti un skaidroja, ka bija brīdis, kad nebija šoferu, automašīnas stāvēja garāžā nevis tāpēc, ka nebija kravu, bet nebija, kas brauc. Lai būtu apgrozījums, automašīnas nestāvētu, lai varētu nopelnīt, atrada variantu, lai citi cilvēki braukātu. Pirmā sadarbība, liekas, bija ar SIA „/Nosaukums C/", pēc laika, kad sadarbība ar SIA „/Nosaukums C/" notika labi, /pers. A/ nosprieda, ka arī ar citu uzņēmumu var pastrādāt ar tādiem pašiem nosacījumiem. Pirmās pārrunas no SIA „/Nosaukums B/" bija ar /pers. E/. Uz jautājumu, kāpēc izvēlējās sadarbību ar šiem uzņēmumiem, nevis darba spēka nomu, /pers. A/ skaidroja, ka pat tad, ja nepieciešams šoferis, zvana kolēģiem un prasa, vai viņiem ir brīvs šoferis, kurš varētu braukt. It kā neviens savu darbaspēku neiznomāja. Viņiem nebija licences, bet bija laba reputācija. Nekādu problēmu viņiem darbā nebija, uz to brīdi tā bija vienīgā izeja, lai nevajadzētu pasludināt bankrotu.

Izvērtējot minētos paskaidrojumus, konstatējams, ka sākotnēji pieteicējas amatpersona ir skaidrojusi par darījumu noslēgšanu un īstenošanu ar SIA „/Nosaukums B/", norādot, ka sazinājusies pa tālruni ar personu Dairis un pieteicējai transportlīdzekļa vadītājs nebija zināms, bet vēlāk paskaidrojumos ir norādījusi par saziņu ar darījuma partnera deklarētajām amatpersonām klātienē, kā arī tiešu saziņu ar transportlīdzekļu vadītājiem.

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja personu Dairi ne dienestā, ne tiesvedības gaitā nav precīzi identificējusi, kā arī pierādījumi lietā neapstiprina, ka šāda persona ir bijusi pilnvarota rīkoties SIA „/Nosaukums B/" vārdā. Savukārt arī pieteicējas paskaidrojumus par tikšanos klātienē ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām, kā arī pasūtījuma veidlapu iesniegšanu un citu saziņu ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām, neapstiprina citi pierādījumi lietā.

Tāpat no pieteicējas amatpersonas dienestam sākotnēji skaidrotā izriet, ka saziņa par to, ar kādu automašīnu tiks izpildīts konkrētais pakalpojums, nebija nepieciešama, jo saistībā ar pakalpojuma izpildi SIA „/Nosaukums B/" tika nomāta viena mašīna un vadītājs nebija zināms. Taču no lietas materiāliem konstatējams, ka jau 2017.gada septembrī pieteicēja ar SIA „/Nosaukums B/" ir noformējusi nevis vienas, bet vairāku automašīnu nomas līgumus (*lietas 1.sējuma 192.-203.lapa*), kā arī transporta līgumos uzrādīti vairāku, dažādu transporta līdzekļu numuri. Līdz ar to transporta pasūtījumu ? līgumu sagatavošanai un noslēgšanai bija nepieciešama iepriekšēja saziņa ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām, lai pieteicēja varētu zināt, kura persona un ar kādu transportlīdzekli izpildīs pasūtījumu un to norādīt transporta pasūtījumā ? līgumā.

Apgabaltiesa norāda, ka kopš pieteicējas un SIA „/Nosaukums B/" pēdējo darījumu īstenošanas līdz paskaidrojumu sniegšanai dienestā bija pagājis pusgads. Tas nav tik ievērojams laika posms, lai uzņēmuma amatpersona varētu aizmirst tādu darījumu, kas faktiski ir veikti, slēgšanas un īstenošanas apstākļus, it īpaši apstākļos, kad pieteicējai nebija daudz citu darījumu partneru. Turklāt, lai darījumu dokumentus parakstītu klātienē, pieteicējas amatpersonai bija regulāri jātiekas ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām. Līdz ar to nav ticams, ka pieteicējas amatpersona, sniedzot sākotnējos paskaidrojumus dienestam, varētu neatcerēties patiesos apstākļus, un pretrunas paskaidrojumos nav izskaidrojamas ar to, ka persona neatceras senus notikumus. Apgabaltiesa uzskata, ka tas, ka sākotnējie paskaidrojumi neatbilst noformētajiem dokumentiem un tie ir pretrunā ar vēlāk /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem, ka arī pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi par saziņu ar SIA „/Nosaukums B/" amatpersonām ir vispārīga, liecina par darījumu mākslīgo raksturu.

Arī autovadītāju paskaidrojumi un liecības apstiprina tikai /pers. A/ rīcību saistībā ar SIA „/Nosaukums B/" darbību un konkrēto pārvadājumu īstenošanu, bet neapstiprina /pers. H/ un /pers. G/ saistību ar tiem. Pat, ja šādu regulāru patiesi īstenotu darījumu gadījumā pieteicējas amatpersona varētu iesaistīties pārvadājuma procesa kontroles darbībās, CMR rekvizītu aizpildīšanā, komunikācijā ar autovadītājiem, šo darbību veikšanu saistot ar apakšekspeditora civiltiesisko atbildību, kā to apelācijas sūdzībā norāda pieteicēja, būtu jāparādās vismaz kaut kādiem ticamiem pierādījumiem arī par SIA „/Nosaukums B/" amatpersonu iesaisti savu darbinieku un pārvadājumu organizēšanā. Taču konkrētajā gadījumā tādu nav.

[12.4] Tāpat, izvērtējot iepriekšminētos pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka tie ir pretrunīgi un nesniedz loģisku un ticamu izskaidrojumu, kā uzsāka sadarbību ar SIA „/Nosaukums B/", kāpēc pieteicēja konkrētos transporta pakalpojumus nolēma iegādāties tieši no SIA „/Nosaukums B/" un ka tam būtu racionāls un ticams ekonomiskais pamatojums.

Tātad no pieteicējas amatpersonas sākotnēji sniegtajiem paskaidrojumiem dienestam izriet, ka pieteicēja vispirms sadarbību uzsāka, iegādājoties no SIA „/Nosaukums B/" transporta pakalpojumus, savukārt vēlāk sniegtajos paskaidrojumos un apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norāda, ka vispirms sadarbību uzsāka, atsaucoties piedāvājumam un iznomājot transportlīdzekļus, bet tikai vēlāk nolēma piedāvāt apakšekspeditora pakalpojumus un iegādāties transporta pakalpojumus. Vienlaikus no lietas materiāliem ir konstatējams, ka jau pirms autotransporta nomas līgumu noslēgšanas un apstrīdētajiem transporta pakalpojuma darījumiem pieteicējai ir bijusi sadarbība ar SIA „/Nosaukums B/", jo pieteicējas spiedogi uz CMR norāda, ka pieteicēja jau iepriekš (piemēram, 2017.gada februārī, martā) ir bijusi pārvadātājs tādos darījumos, kurus ir uzņēmusies veikt SIA „/Nosaukums B/" atbilstoši transporta pasūtījumiem, kas noslēgti starp SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums D/" (*skat., piemēram, lietas 16.sējuma 174.-175., 187., 192.-193., 209.-212., 227-228.lapu*). Tāpat no SIA „/Nosaukums B/" konta pārskata ir konstatējams, ka, piemēram, 2016.gada novembrī, 2017.gada jūlijā, augustā, septembrī SIA „/Nosaukums B/" ir veikusi pārskaitījumu pieteicējai ar pamatojumu „Aizdevums", 2017.gada janvārī – septembrī SIA „/Nosaukums B/" ir saņēmusi pārskaitījumus no pieteicējas ar pamatojumu „Daļēja apmaksa rēķinu", kā arī SIA „/Nosaukums B/" regulāri ir veikusi pārskaitījumus /pers. A/ ar pamatojumu „Avansa maksājums" (*lietas 4.sējuma 170.-175.lapa*). Turklāt apgabaltiesa par nepamatotu atzīst pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā ietverto norādi, ka auditors jautājumus pieteicējas amatpersonai bija uzdevis par auditējamo periodu un

auditējamo darījumu sakarā, neņemot vērā, ka darījuma partneri pieteicējai jau bija pazīstami kā transportlīdzekļu nomnieki. No pieteicējas amatpersonai uzdotajiem jautājumiem par sadarbības uzsākšanu ir redzams, ka tie ir noformulēti vispārīgi un nav ierobežoti ar auditējamo periodu.

[12.5] No audita laikā sniegtajiem pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par SIA „/Nosaukums B/" spēju sniegt konkrētos pakalpojumus, bet balstījusies tikai apstāklī, ka SIA „/Nosaukums B/" ir bijuši transportlīdzekļa vadītāji, kas var izpildīt pasūtījumus, kā arī SIA „/Nosaukums B/" spēja izpildīt pirmo pasūtījumu. Taču šeit bez ievērības nav atstājams, ka pieteicēja no SIA „/Nosaukums B/" neiegādājās tikai darbaspēka (transportlīdzekļu vadītāju) pakalpojumus, līdz ar to transportlīdzekļu vadītāju esība neliecina, ka uzņēmums spēs sniegt transporta pakalpojumus, it īpaši tādas konkurences un zemas cenas apstākļos, uz kādu pati pieteicēja vēlāk norāda. Pieteicēja nav arī ticami izskaidrojusi, kā tā ieguva informāciju par SIA „/Nosaukums B/" pieejamiem transportlīdzekļu vadītājiem gan sākotnēji, it īpaši, ņemot vērā, ka tā nav publiski pieejama informācija, gan katra pārvadājuma īstenošanai.

Savukārt pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādītajam, ka pieteicēja no SIA „/Nosaukums D/" uzzināja, ka konkrētie darījumu partneri iepriekš pasūtījumus bija uzņēmušies pildīt un spēja izpildīt, tāpēc pieteicēja izvērtēja iespēju SIA „/Nosaukums B/" to piesaistīt kā apakšuzņēmējus, apgabaltiesa piešķir zemu ticamību, jo šādus paskaidrojumus pieteicēja sniegusi tikai apstrīdēšanas procesā, un informācijas saņemšanu no SIA „/Nosaukums D/" neapstiprina citi pierādījumi lietā.

Kā jau tika norādīts iepriekš, pašai pieteicējai un tās amatpersonai jau bija iepriekšēja saistība ar SIA „/Nosaukums B/". Turklāt atbilstoši SIA „/Nosaukums D/" sniegtajai informācijai (*lietas 4.sējuma 127.-130.lapa*) jau 2016.gadā SIA „/Nosaukums D/" ir bijuši darījumi SIA „/Nosaukums B/", bet SIA „/Nosaukums B/" ir pārstāvējusi tieši /pers. A/. Tāpat sadarbība ar SIA „/Nosaukums B/" ir pārtraukta cita iemesla dēļ, nekā skaidrojusi pieteicēja. Minētais kopsakarā ar SIA „/Nosaukums B/" pārskaitījumiem /pers. A/, /pers. A/ iesaisti SIA „/Nosaukums B/" grāmatvedības kārtošanā un saziņā ar dienestu (atbilstoši /pers. A/ 2018.gada 31.oktobra paskaidrojumiem dienestam; *lietas 1.sējuma 155.lapa*), kā arī /pers. A/ pirmās instances tiesas sēdē izvairīgo un nekonkrēto atbildi par šo pārskaitījumu mērķi un pamatu (*lietas 27.sējuma 84. un 85.lapa*), norāda, ka sniegtie paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu ar SIA „/Nosaukums B/" nav patiesi, bet pieteicējas amatpersona /pers. A/ jau iepriekš pati ir darbojusies SIA „/Nosaukums B/" aizsegā.

[12.6] Par darījumu ekonomisko pamatu un pieteicējas finansiālo stāvokli pieteicējas amatpersona ir sniegusi pretrunīgus paskaidrojumus. Proti, gan skaidrojusi, ka pieteicēja saskārās ar sīvu konkurenci un lielām izmaksām, un sāka meklēt iespējamos variantus kā izdzīvot un palikt auto pārvadājumu tirgū, šādu darījumu īstenošana bija vienīgā izeja, lai nevajadzētu pasludināt bankrotu, bet vienlaikus ir skaidrojusi, ka pieteicēja pie pakalpojuma pielikusi simbolisku uzcenojumu un pieļāvusi, ka var būt arī zaudējumi, bet pieteicējas iepriekšējo gadu peļņa un pašu kapitāls pieļāva tādu iespēju.

Pieteicēja ir arī paskaidrojusi, ka pieteicējas mērķis ir bijis nodrošināt autotransporta vienmērīgu noslodzi un, iznomājot automašīnas, radās iespēja pilnībā ieekonomēt uz transporta ekspluatācijas un uzturēšanas izmaksām. Apgabaltiesa tam negūst apstiprinājumu. Vispirms, apgabaltiesa atzīst, ka dienests Lēmumā, balstoties uz pierādījumiem, pamatoti secinājis, ka automašīnu nomas līgumi ir vērtējami kā formāli un ir apstrīdamas reālas nomas attiecības, bet pieteicēja nav ar paskaidrojumiem un pierādījumiem to ticami atspēkojusi.

No automašīnu nomas līgumos noteiktā un nodošanas – pieņemšanas aktiem izriet, ka automašīnas ir iznomātas un nodotas SIA „/Nosaukums B/" attiecīgi no 2017.gada septembra līdz 2018.gada 31.decembrim. Minētie dokumenti neparedz, ka automašīnas tiek iznomātas tikai uz atsevišķu pārvadājumu veikšanas laiku, ka tās vienlaikus ir iznomātas arī citam uzņēmumam vai ka pieteicēja var lietot savā saimnieciskajā darbībā, bet SIA „/Nosaukums B/" tās var lietot, saskaņojot ar pieteicēju un SIA „/Nosaukums C/", kā to ir skaidrojusi pieteicēja. Turklāt līgumi arī paredz, ka iznomātājs garantē, ka automašīnas nav apgrūtinātas ar nekādām citām saistībām, taču automašīnas jau no 2016.gada jūlija un augusta līdz 2018.gada 31.decembrim ir bijušas iznomātas SIA „/Nosaukums C/" (*lietas 3.sējuma 2.-19.lapa*). Pieteicēja ir skaidrojusi, ka SIA „/Nosaukums C/" tās izmantoja, arī /pers. B/ pirmās instances tiesā liecināja, ka automašīnas izmantoja SIA „/Nosaukums C/" un pieteicēja, bet apgabaltiesas sēdē liecināja, ka transportlīdzekļus izmantoja tikai SIA „/Nosaukums C/" darbinieki un nav zināms, ka transportlīdzekļus izmantoja vēl kāds cits uzņēmums. Pieteicēja nav arī iesniegusi nevienu ticamu pierādījumu, kas apstiprinātu paskaidrojumus par automašīnu nomas attiecību ar SIA „/Nosaukums B/" citādu īstenošanu nekā tas noteikts konkrētajos līgumos, kā arī to, ka tieši SIA „/Nosaukums B/" un tās nodarbinātie autovadītāji faktiski ir izmantojusi konkrētās automašīnas. Apgabaltiesa nesaskata un no pieteicējas paskaidrojumiem neizriet racionāls, ekonomiski pamatots un saimnieciskās darbības realitātē balstīts skaidrojums, kāpēc bija saprātīgi un izdevīgi pietiekami vērtīgas automašīnas vienlaikus iznomāt un secīgi uzticēt pārvadājumu veikšanai dažādām juridiskām personām un lietot pašai, nenoformējot par to dokumentus, kuros skaidri noteikts faktiskais izmantošanas laiks, pušu saistības un konkrēto automašīnu nodošana un pieņemšana pirms attiecīgā pārvadājuma, lai tad no attiecīgās juridiskās personas varētu prasīt atbildību, ja kas notiek, bet, noformējot līgumus, kas neatbilst faktiskajiem apstākļiem. Šādos apstākļos arī pieteicējas norādītā atslēgu un dokumentu atstāšana automašīnā, kur tos, bez savstarpējas saistības un saskaņošanas var paņemt jebkura darījumu partnera autovadītājs, nav vērtējams kā ticams, praktiski īstenojams un noformētajiem dokumentiem un normālai komercpraksei atbilstošs modelis.

[12.7] Apstāklis, vai darījuma partneris, ar kuru tiek slēgts darījums, vispār spēj sniegt pakalpojumus, spēj to izdarīt termiņā un atbilstošā kvalitātē, ir cieši saistīts ar to, vai darījums būs veiksmīgs un vai pieteicēja atbilstoši izpildīs savas tālākās līgumsaistības. Tādējādi, slēdzot darījumu, pieteicējai būtu jāizrāda vismaz tik liela interese par darījumu partneri, kas varētu radīt pārliecību par darījuma partnera uzticamību, ka tieši ar konkrēto uzņēmumu pieteicēja iesaistās darījumos,

un to, ka darījums patiešām izdosies. Tāpat reālas komercdarbības ietvaros, kuras mērķis ir gūt peļņu, ir nozīmīgi pārliecināties, vai cena ir izdevīga. Līdz ar to apgabaltiesa uzskata, ka ir saprātīgi sagaidīt, ka pieteicēja pārliecinās par iecerētā darījuma partnera uzticamību un spēju sniegt pakalpojumus, lai šādus darījumus varētu atzīt par ticamiem, iespējamiem un notikušiem. Gan Eiropas Savienības Tiesas, gan Senāta judikatūrā ir atzīts: ja ir norādes, kas rada objektīvas šaubas par izvēlēto darījumu partneri un pieļauj aizdomas par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu maksātājam var tikt noteiktas prasības noskaidrot papildu informāciju par savu darījumu partneri. Turklāt prasība, lai tirgus dalībnieks veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar dalību krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā ar Savienības tiesībām (sal. *Senāta 2017.gada 27.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-481/2017 8.punkts*). Minētais pamatojams ar to, ka ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, kas ir transponēta Pievienotās vērtības nodokļa likumā, ir atzīta un veicināta cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļa samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību.

Lai secinātu, vai konkrēto automašīnu nomas līgumi un transporta pakalpojuma līgumi ir pieteicējai izdevīgi un darījuma rezultātā var tikt gūta peļņa vai vismaz neciesti zaudējumi, reālas saimnieciskās darbības gadījumā uzņēmējam ir jāņem vērā visi izdevumi, kas saistīti ar konkrētā pakalpojuma sniegšanu. Apstākļos, kad pieteicēja skaidro, ka atradās uz bankrota robežas, nav ticama šāda automašīnu iznomāšana uz vairāk kā gadu ilgu periodu, neparedzot par to nomas maksu, bet tikai apdrošināšanas maksājumu summu un atsevišķu automašīnas ekspluatācijai nepieciešamu rezerves daļu un lietu iegādi, par ko pat atbilstoši pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos norādītajam pieteicēja nav pārliecinājusies. Taču nav šaubu, ka automašīnas ikdienas ekspluatācijā atbilstoša tehniskā stāvokļa nodrošināšanai rodas arī virkne citu izdevumu (tas izriet arī no /pers. B/ 2019.gada 3.janvāra paskaidrojuma dienestam), bet par to un izdevumu segšanu nekas konkrēts nav nolīgts. Vienīgi līgumos ietvertais 3.7.apakšpunkts, kas paredz nomniekam tikai pienākumu pārbaudīt automašīnas darbībai nepieciešamo šķidrumu un smērvielu līmeni un nekavējoties informēt iznomātāju par jebkādām novirzēm šajā sakarā, neparedzot citus pienākumus saistībā ar automašīnu uzturēšanu, liecina, ka tie paliek tieši pieteicējas kā iznomātāja, nevis SIA „/Nosaukums B/" atbildībā. Līdz ar to gan šādus izdevumus, gan automašīnu amortizācijas izdevumus reālas saimnieciskās darbības ietvaros nav pamats neņemt vērā pieteicējas izmaksās un noīgtajā cenā.

Nav ticams arī pieteicējas arguments par SIA „/Nosaukums B/" piedāvātās transporta pakalpojumu cenas izdevīgumu. Pieteicēja nav norādījusi nevienu objektīvu un pārbaudāmu pierādījumu, kas apstiprinātu, ka SIA „/Nosaukums B/" piedāvātā cena ir bijusi zemāka, nekā to komersantu, kuri nodarbojas ar šādu transporta pakalpojumu sniegšanu, tirgū piedāvātā. Tikai no lietā iesniegtajos līgumos norādītā to nav iespējams izsecināt. Pieteicēja nav sniegusi arī ticamu izskaidrojumu, kā tika panākta vienošanās par katra konkrēta transporta pakalpojuma cenu. Pamats šaubām, ka pieteicēja ir patiesi vērtējusi konkrētā darījumu partnera piedāvātās cenas izdevīgumu un spēju sniegt pakalpojumu, ir arī tas, ka pati pieteicēja atzinusi, ka reālas saimnieciskās darbības ietvaros, izpildot normatīvo aktu prasības, pati pieteicēja par attiecīgu cenu pārvadājumus nespētu nodrošināt. Turklāt ir vispārzināms, ka ievērojama cenu atšķirība starp viena tirgus dalībniekiem var liecināt par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, iesaistoties nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Tādējādi ir loģiski un adekvāti izrādīt interesi par tāda darījuma detaļām, lai gūtu pārliecību par savu tiešā sadarbības partnera uzticamību un neiesaistītos darījumos, kas cita starpā saistīta ar krāpniecību vai ļaunprātīgu rīcību. Pieteicējas ieskatā iespēja SIA „/Nosaukums B/" sniegt transporta pakalpojumus par zemāku cenu bija izskaidrojama ar to, ka strīdus darījumu partneri strādāja, pārkāpjot autovadītājiem noteikto braukšanas laiku un viņiem nebija attiecīgas licences. Taču tie ir pieļāvumi, kas nav pamatoti ar pierādījumiem. Ja arī šāda informācija pieteicējai bija zināma, tad tas norāda, ka pieteicēja zināja, ka pastāv augsts risks pakalpojuma neizpildīšanai un pieteicēja iesaistās prettiesiskās darbībās un nodokļus sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka automašīnu ilgstoša stāvēšana var negatīvi ietekmēt transportlīdzekļa tehnisko stāvokli. Taču, novērtējot kopsakarā pieteicējas norādīto automašīnu lietošanas kārtību, automašīnas nomas maksu un simbolisku uzcenojumu 10 *euro* apmērā par transporta pakalpojumiem, ir apšaubāms, ka zaudējumi, kas var rasties automašīnām periodiski (jo pati pieteicēja un cits darījumu partneris tās izmanto) stāvot, ir lielāki kā pieteicējas izdevumi, kas rodas izmantojot automašīnas šādā darījumu struktūrā, un ka šāda darījumu struktūra paglābj pieteicēju no bankrota.

Iepriekš minētais, pieteicējas informētība par SIA „/Nosaukums B/" darbības modeli, lai gan parasti darījumu partnerim netiek atklāti šādi uzņēmuma saimnieciskās darbības aspekti, kopsakarā ar to, ka SIA „/Nosaukums B/" amatpersona noliedz iesaisti uzņēmuma saimnieciskajā darbībā, bet SIA „/Nosaukums B/" veiktie darījumi saistās tikai ar pieteicēju (SIA „/Nosaukums B/" pašai nebija automašīnas šādu pakalpojumu nodrošināšanai, kā vien tās, kuras uzrādītas kā nomātas no pieteicējas, atbilstoši PVN deklarācijā preces un pakalpojumi sniegti tikai pieteicējai) papildus apstiprina, ka šādi darījumi nav reāli un norāda uz pieteicējas amatpersonas /pers. A/ darbošanos SIA „/Nosaukums B/" aizsegā.

[12.8] Apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti apšaubījis, ka darījums patiesi ir noticis, jo pieteicēja samaksu par pakalpojumiem nav veikusi pilnā apmērā.

Pieteicēja 2019.gada 21.maija apstrīdēšanas iesniegumā maksājumu neveikšanu pilnā apmērā pamatojusi ar to, ka kavētie maksājumi bija sava veida depozīts, kā drošības garantija, ka zaudējumu nodarīšanas gadījumā būs iespējams veikt to bezstrīdus kompensēšanu. Ar nodrošināmiem zaudējuma riskiem jāsaprot arī nodokļu uzrēķinu riski, ja tādi rodas SIA „/Nosaukums B/" vainas dēļ, jo tie bija komersanta sadarbības ar SIA „/Nosaukums D/" pārtraukšanas pamatā un pret tiem bija jānodrošinās.

Apgabaltiesa minētajiem paskaidrojumiem nepiešķir ticamību, jo, ja pieteicēja jau sākotnēji apzinājās un paredzēja šādus riskus, tad būtu tikai loģiski, ka pietecēja šādu pārvadātāja atbildību paredzētu transporta pasūtījumos ? līgumos. Taču tajos (*skat., piemēram, lietas 2.sējumu*) ir paredzēta tikai vispārēja pārvadātāja atbildība par kravu, bet nav

paredzētas nekādas soda sankcijas par transporta pakalpojumu nesniegšanu laikā, kā arī pieteicējas tiesības aizturēt maksājumus. Turklāt minētajos līgumos, tieši pretēji, ir noteikts, ka pieteicēja garantē pārvadājumu apmaksu pilnā apmērā un norādītajā termiņā, bet, to neizpildot, pārvadātājs ir tiesīgs iekasēt līgumsodu 0,5 procentu apmērā no pārvadājuma cenas par katru nokavēto dienu, kā arī nodot pasūtītāju parāda piedziņai. Tāpat apgabaltiesa nerod loģisku izskaidrojumu šādai nepieciešamībai tieši pieteicējai nodrošināties pret SIA „/Nosaukums B/", ja iepriekš atbilstoši SIA „/Nosaukums B/" konta pārskatam tieši SIA „/Nosaukums B/" ir izsniedzis pieteicējai aizdevumus.

Pieteicēja 2019.gada 21.maija apstrīdēšanas iesniegumā maksājumu neveikšanu pilnā apmērā ir pamatojusi arī ar to, ka SIA „/Nosaukums D/" regulāri un būtiski kavēja samaksu pieteicējai. Pieteicēja ir iebildusi, ka dienests nav pilnīgi un objektīvi analizējis naudas plūsmu konkrēto pārvadājumu sakarā. Taču apgabaltiesa ņem vērā, ka pieteicēja pati nav norādījusi uz nevienu konkrētu maksājumu, kas apstiprinātu šādu maksājumu kavējumu. Savukārt, sniedzot paskaidrojumus pirmās instances tiesā, /pers. A/ skaidrojumi ir tieši pretēji, proti, ka SIA „/Nosaukums D/" ar apmaksu viss bija kārtībā un stabili; zināja, ka noteikti saņems naudu, tāpēc strādāja tikai ar SIA „/Nosaukums D/".

Tāpat bez ievērības nav atstājams, ka SIA „/Nosaukums B/" nav veikusi nekādas darbības, lai atgūtu no pieteicējas nesaņemto samaksu par pakalpojumiem, kā arī pēc sadarbības pārtraukšanas pieteicēja nav veikusi samaksu. Šāda vienaldzība neliecina par saprātīgu komercpraksi.

[12.9] Apelācijas sūdzībā pieteicēja nepiekrīt pirmās instances tiesas veiktajam liecinieku (transportlīdzekļu vadītāju) liecību novērtējumam, kā arī norāda, ka pirmās instances tiesa liecinieku (transportlīdzekļu vadītāju) nopratināšanas laikā mērķtiecīgi centās no lieciniekiem iegūt pieteicējai nelabvēlīgas liecības (jautājumu uzdošanas intensitāte un forma), faktiski netiešā veidā pārliecinot lieciniekus apšaubīt savas sākotnējās liecības un tās grozīt uz pieteicējai nelabvēlīga satura liecībām.

Apgabaltiesa šādam pieteicējas vērtējumam nepiekrīt, jo liecinieku liecības pirmās instances tiesa vērtēja kā pierādījumus, un, konstatējot pretrunas tajos, vērtēja tiesā nopratināto liecinieku liecības kopsakarā ar visām lietā iegūtām ziņām par faktiem, tostarp personu dienestā sniegtajiem paskaidrojumiem. Apgabaltiesa pirmās instances tiesas kļūdas pierādījumu vērtēšanā (izņemot atsauci uz /pers. C/ nodarbinātības laiku) nekonstatē. Savukārt pieteicējai administratīvajā procesā ir piešķirta aktīva loma lietas apstākļu izskaidrošanā, un, piedaloties liecinieku nopratināšanā, pieteicējai pašai bija iespēja uzdot lieciniekiem jautājumus par tiem strīda aspektiem, kurus pieteicēja uzskatīja par svarīgiem un kurus, pieteicējas ieskatā, tiesa neaptvēra.

Apgabaltiesa konstatē, ka /pers. C/ ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums B/" darba ņēmējs (*lietas 5.sējuma 75.lapa*), bet tikai no 2017.gada 6.marta līdz 15.jūnijam, proti, nav bijis deklarēts kā darba ņēmējs auditējamā periodā un apstrīdēto darījumu laikā. Lietas materiālos ir konstatējami atsevišķi CMR, kuros /pers. C/ ir norādīts kā transportlīdzekļa vadītājs (piemēram, *lietas 16.sējuma 204., 205., 228.lapa*), taču arī tie neattiecas uz apstrīdētajiem darījumiem un auditējamo periodu, bet SIA „/Nosaukums B/" darījumiem ar SIA „/Nosaukums D/" 2017.gada martā. Tāpat no „/Nosaukums B/" bankas konta pārskata (*lietas 4.sējuma 170.-175.lapa*) ir konstatējams, ka /pers. C/ ir veikti vairāki pārskaitījumi ar norādi „Avansa maksājums" tikai 2017.gada 4., 22. un 29.martā, 6., 10. un 21.aprīlī un 4.maijā, taču vēlāk, laikā, kad veikti apstrīdētie darījumi, /pers. C/ pārskaitījumi nav veikti.

Vienlaikus, novērtējot minēto kopsakarā ar /pers. C/ 2018.gada 25.novembra rakstveida paskaidrojumā dienestam norādīto (*lietas 26.sējuma 115.-116.lapa*) un liecību pirmās instances tiesā, apgabaltiesa lielāku ticamību piešķir /pers. C/ paskaidrojumam un liecībai un atzīst, ka tas, ka arī pirms auditējamā perioda /pers. C/ ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums B/" darba ņēmējs, viņš uzrādās atsevišķos CMR kā autovadītājs un viņam ir veikti pārskaitījumi, ticami neapstiprina, ka /pers. C/ faktiski ir strādājis kā SIA „/Nosaukums B/" darbinieks šajā lietā apstrīdēto darījumu laikā, ne arī pirms tam. /pers. C/ paskaidrojumos dienestam un liecībās pirmās instances tiesā konsekventi ir skaidrojis, ka ir strādājis pie pieteicējas, par saziņu ar pieteicējas amatpersonu /pers. A/ vai /pers. B/ saistībā ar darba pienākumu izpildi, savukārt SIA „/Nosaukums B/" neatceras, kā arī nepazīst tās amatpersonu /pers. H/. Apgabaltiesa nekonstatē pamatu apšaubīt liecinieka paskaidrojuma un liecību ticamību, tostarp arī tādēļ, ka nav saskatāma nekāda ieinteresētība lieciniekam liecināt par tādām darba tiesiskajām attiecībām, kādas nav bijušas, vai noliegt darba tiesiskās attiecības ar SIA „/Nosaukums B/", kā arī nekas nenorāda uz liecinieka ieinteresētību šīs lietas iznākumā.

Tāpat no SIA „/Nosaukums B/" bankas konta pārskata nav konstatējama darba algas izmaksa visiem attiecīgajā laikā deklarētajiem darbiniekiem. Arī /pers. C/ bankas pārskaitījumos nav norādīts, ka izmaksāta ir darba alga. Tāpat naudas pārskaitījumi nav veikti par visu /pers. C/ deklarētās nodarbinātības laiku. Līdz ar to, balstoties tikai uz SIA „/Nosaukums B/" konta izdruku un deklarāciju par darba ņēmējiem, nav pamats secināt, ka /pers. C/ bija nodarbināts SIA „/Nosaukums B/". Papildus ir redzams, ka, lai gan /pers. C/ nav bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs (*lietas 5.sējuma 95.lapa*), /pers. B/ pirmās instances tiesas sēdē ir liecinājis, ka /pers. C/ ir bijis minētā uzņēmuma darbinieks. Minētais papildus apstiprina, ka noformētie dokumenti neatbilst faktiskajai situācijai. Ņemot vērā, ka arī visi citi pierādījumi lietā ticami neapstiprina SIA „/Nosaukums B/" reālu saimniecisko darbību, bet, tieši pretēji, norāda uz /pers. A/ un /pers. B/ saistību un darbību SIA „/Nosaukums B/" aizsegā, tostarp ar SIA „/Nosaukums B/" kontiem, apgabaltiesa secina, ka minētajām personām nebija šķēršļu noformēt arī dokumentus par darbinieku nodarbinātību konkrētajā uzņēmumā un veikt pārskaitījumus /pers. C/ par darbu pie pieteicējas no SIA „/Nosaukums B/" konta.

Apgabaltiesa konstatē, ka /pers. D/ ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums B/" darba ņēmējs no 2017.gada 13.jūnija līdz 2018.gada 1.martam (*lietas 5.sējuma 75.lapa*). Savukārt no 2018.gada 12.marta līdz 29.martam viņš ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs (*lietas 5.sējuma 95.lapa*). No SIA „/Nosaukums B/" bankas konta pārskata (*lietas 4.sējuma 170.-175.lapa*) ir konstatējams, ka /pers. D/ no 2017.gada jūnija līdz 2018.gada martam ir regulāri, katru mēnesi

veikti pārskaitījumi ar norādi „Avansa maksājums", bet tikai no 2017.gada novembra ir veikti arī maksājumi ar norādi „Darba alga", turklāt šādus pārskaitījumus veicot arī 2018.gada martā, kad /pers. D/ vairs nebija reģistrēts kā darba ņēmējs. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas veiktajam /pers. D/ paskaidrojumu (*lietas 4.sējuma 158.-162.lapa*) un liecību (*27.sējuma 191.-194.lapa*) novērtējumam, atzīstot, ka /pers. D/ gan paskaidrojumos, gan liecībās ir liecinājis, ka ir strādājis SIA „/Nosaukums B/" un no paskaidrojumiem un liecībām izriet, ka darba uzdevumus, norādījumus un algu pārskaitīja attiecīgi /pers. A/ vai /pers. B/, bet /pers. H/ nepazīst. Apgabaltiesa nekonstatē pamatu apšaubīt liecinieka paskaidrojuma un liecību ticamību. Tieši tāpat kā apgabaltiesa secināja attiecībā par /pers. C/ nodarbinātību, novērtējot visus pierādījumus kopsakarā, ir secināms, ka /pers. D/ faktiski nodarbināja pieteicēja, bet SIA „/Nosaukums B/" bija čaulas uzņēmums, kuru aizsegā darbojās /pers. A/ un /pers. B/, lai radītu šķietamību, ka pakalpojumus, kurus tā pati sniedza SIA SIA „/Nosaukums D/", tā ir saņēmusi no SIA „/Nosaukums B/" kā apakšuzņēmēja.

[12.10] Pirmās instances tiesas konstatētais un apgabaltiesas iepriekšminētais kopsakarā ar pretrunām paskaidrojumos un liecībās un jebkādu citu pierādījumu trūkumu, kas apstiprinātu, ka transporta pakalpojumus faktiski sniedza SIA „/Nosaukums B/", rada pamatu raudzīties uz darījumiem kā tādiem, kas ir saimnieciskajai realitātei neatbilstoši. Izvērtējot konkrēto situāciju kopumā, konstatētie apstākļi nav izskaidrojami citādi, kā vien ar dokumentu noformēšanu par nenotikušiem darījumiem.

[13] Pārbaudot pieteicējas noformētos strīdus darījumus ar SIA „/Nosaukums C/" par transporta pakalpojumiem, apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas motivācijai. Novērtējot lietā esošos pierādījumus un pieteicējas paskaidrojumus kopsakarā, apgabaltiesai nepastāv šaubas par to, ka pieteicējas darījumi ar SIA „/Nosaukums C/" nav notikuši, bet, imitējot ar nodokli apliekamus darījumus, ir veidota darījumu ķēde ar nolūku ļaunprātīgi izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, līdzīgi kā tas veikts SIA „/Nosaukums B/" gadījumā.

[13.1] Darījumu apstiprināšanai pieteicēja ir iesniegusi transporta pasūtījumus ? līgumus ar SIA „/Nosaukums C/" un SIA „/Nosaukums C/" izsniegtos rēķinus, kā arī starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums D/" noslēgtos transporta pasūtījumus un pieteicējas izsniegtos rēķinus par transporta pakalpojumiem.

SIA „/Nosaukums C/" amatpersonas auditējamā periodā bija /pers. B/ (no 2016.gada 3.augusta līdz 2018.gada 21.maijam), /pers. S/ (no 2018.gada 21.maija līdz 10.augustam) un /pers. J/ (no 2018.gada 21.maija līdz 14.augustam).

Apgabaltiesa konstatē, ka tikai 2017.gada septembrī noformētajos rēķinos (*lietas 3.sējuma 20.-59.lapa*) ir norādīts, ka no pakalpojuma sniedzēja SIA „/Nosaukums C/" puses pakalpojumu izsniedz /pers. B/, bet no pieteicējas puses pakalpojumu saņēma /pers. A/, un rēķini ir no abām pusēm parakstīti. Tāpat ir parakstīti attiecīgie transporta pasūtījumi ? līgumi, kuri attiecas uz šiem 2017.gada septembra rēķiniem. Taču tajos nav norādīts parakstītājs, kā arī nav norādīts to noslēgšanas laiks un vieta. Vienlaikus ietvertie paraksti vizuāli atbilst rēķinos ietvertajiem, kas norāda, ka tos arī varētu būt parakstījuši attiecīgi /pers. A/ un /pers. B/.

Taču par periodu no 2017.gada oktobra līdz decembrim neviens transporta pasūtījums ? līgums un rēķins (*lietas 3.sējuma 60.-155.lapa*) nav parakstīts no SIA „/Nosaukums C/" puses, bet daļa no transporta pasūtījumiem ? līgumiem nav parakstīta arī no pieteicējas puses. Tāpat par periodu no 2018.gada janvāra līdz jūnijam (*lietas 3.sējuma 156.-250.lapa un 4.sējuma 2.-123.lapa*) ne no pieteicējas, ne no SIA „/Nosaukums C/" puses nav parakstīts neviens transporta pasūtījums ? līgums. Periodā no 2018.gada janvāra līdz maijam rēķinos (*lietas 3.sējuma 158.-248.lapa, 4.sējuma 3.-6., 6.lapa*) kā parakstītājs ir norādīts /pers. B/, taču paraksti acīmredzami vizuāli atšķiras no iepriekš un arī pēc tam dokumentos ietvertajiem parakstiem. Lai gan, novērtējot parakstus tikai vizuāli, nav viennozīmīgi izdarāms secinājums, ka kādus no dokumentiem nav parakstījis /pers. B/, tas ir pamats kopsakarā ar pārējām nesakritībām kritiski raudzīties arī uz šiem dokumentiem, it īpaši arī tāpēc, ka šādas parakstu atšķirības uzrādās arī vienā dienā parakstītiem dokumentiem (piemēram, salīdzinot 2018.gada 28.februāra, 2.maija rēķinus), kā arī paraksts ir acīmredzami līdzīgs parakstam, kas ietverts lielā daļā no pieteicējas rēķiniem, kas izsniegti SIA „/Nosaukums D/", norādot, ka pakalpojumu izsniedza pieteicējas amatpersona /pers. A/ (*lietas 5.sējums no 184.lapas, 6.- 8.sējums*).

Tātad par periodu no 2017.gada oktobra līdz 2018.gada jūnijam iesniegtie transporta pasūtījumi ? līgumi neapstiprina, ka pieteicēja ar SIA „/Nosaukums C/" šādus līgumus ir noslēgusi.

Pieteicēja nav arī iesniegusi citus rakstveida pierādījumus, kas ticami apstiprinātu vienošanos un darījumu noslēgšanu ar SIA „/Nosaukums C/" amatpersonām vai citām personām, kas bija pilnvarotas rīkoties SIA „/Nosaukums C/" vārdā, informācijas apriti noslēgto līgumu ietvaros, konkrētu pakalpojumu pasūtīšanu un pieņemšanu.

[13.2] 2018.gada 25.septembra audita sākuma sarunas protokolā (*lietas 1.sejuma 34.-44.lapa*) par to, pēc kura iniciatīvas uzsāka sadarbību, kas pārstāvēja uzņēmumu darījumos ar pieteicēju, ar kuru pārstāvi kontaktējās darījumu gaitā, kādā veidā notika informācijas apmaiņa, kā tika saskaņots pasūtījums, pieteicējas amatpersona /pers. A/ skaidroja, ka ar SIA „/Nosaukums C/" sadarboties piedāvāja SIA „/Nosaukums C/", kuru pārstāvēja /pers. B/. Pieteicējai bija problēmas ar pilnīgu transportlīdzekļu izmantošanu. Ar /pers. B/ /pers. A/ bija pazīstama jau iepriekš. Darījumu gaitā kontaktējās ar /pers. B/, saziņa notika gan pa telefonu, gan e-pastu, gan tiekoties klātienē. Pieteicējas īpašumā atradās transportlīdzekļi, kuriem nebija iespējams piemeklēt transportlīdzekļu vadītāju, kuri spētu izpildīt transporta pakalpojumus, tādēļ transportlīdzekļi tika iznomāti SIA „/Nosaukums C/", kas tālāk ar saviem transportlīdzekļu vadītājiem un resursiem izpildīja transporta pakalpojumus. Pieteicēja darījumā darbojās kā ekspeditors, informēja SIA „/Nosaukums D/" par iespēju veikt transporta pakalpojumus. Par darījuma partnera spēju sniegt pakalpojumus pārliecinājās pēc savstarpējām pārrunām, tad veica pāris izmēģinājuma darījumus. Uz jautājumu, kurā brīdī un kādā veidā SIA „/Nosaukums C/" paziņoja pieteicējai, kura persona un ar kādu transportlīdzekli izpildīs pasūtījumu, pieteicējas amatpersona paskaidrojusi, ka nepaziņoja, jo pieteicēja, saņemot

pasūtījumu no SIA „/Nosaukums D/", zināja, kura automašīna ir dīkstāvē (bez vadītāja). Par cik pieteicēja nevar izpildīt pasūtījumu, tas tika kopā ar transportlīdzekli nodots SIA „/Nosaukums C/", lai izpildītu pasūtījumu. Uz jautājumu, kādas priekšrocības sniedza pakalpojuma piegādātājs SIA „/Nosaukums C/" salīdzinājumā ar citiem reģistrētajiem uzņēmumiem – transporta pakalpojuma sniedzējiem, skaidroja, ka, tā kā darījumi bija veiksmīgi, tad darbība tika turpināta. Par norēķiniem pieteicējas amatpersona skaidrojusi, ka norēķini veikti ar pārskaitījumu, SIA „/Nosaukums D/" 30 dienu laikā pārskaitīja pieteicējai, kas tālāk 30 dienu laikā pārskaitīja SIA „/Nosaukums C/", par SIA „/Nosaukums C/" pakalpojumiem pieteicēja likusi uzcenojumu 10 *euro* + PVN.

2018.gada 31.oktobra paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sējuma 149.-159.lapa*) pieteicējas amatpersona /pers. A/ skaidroja, ka darījumu attaisnojuma dokumenti tika nodoti un parakstīti pēc pakalpojumu izpildes pieteicējas struktūrvienībā „/struktūrvienības nosaukums/", Rēzeknes novadā. Kad /pers. A/ tur ieradās, darījuma dokumenti jau atradās tur parakstīti, /pers. A/ tos parakstīja un nodeva tālāk /pers. B/. Kad amatpersona bija /pers. S/, /pers. B/ tos nodeva jaunajai amatpersonai. Par amatpersonu maiņu uzzināja no interneta vietnes „firmas.lv", /pers. A/ jauno amatpersonu klātienē nav sastapusi, pāris reižu ir kontaktējusies pa telefonu, un viņa kontakti nav saglabājušies. Mainoties valdei, izmaiņas darījumu gaitā nenotika. Uz jautājumu, kā pārliecinājās par /pers. S/ identitāti, /pers. A/ paskaidrojusi, ka par cik uzzināja, ka SIA „/Nosaukums C/" mainījusies valde, viņa pieņēma lēmumu sadarbību neturpināt, jo nav pazīstama ar /pers. S/. Uz jautājumu par to, kā pārliecinājās, ka SIA „/Nosaukums C/" rīcībā ir pietiekami resursi, lai izpildītu saistības, /pers. A/ paskaidrojusi, ka darījumi tika veikti, piedāvājot SIA „/Nosaukums C/" veikt pārvadājumus, jo tā bija spējīga tos izpildīt; nepārbaudīja, vai ir izsniegtas licences, tika pārbaudīta informācija, kas pieejama vietnē *firmas.lv*, tika pārbaudīts, vai ir derīgs PVN numurs, nav uzlikti aizliegumi, ierobežojumi. Kad radās problēmas pārvadājumu izpildē, ar pieteicējas valdes locekli sazinājās /pers. B/ telefoniski. Transportlīdzekļi tika nodoti „/struktūrvienības nosaukums/", Rēzeknes rajons, ar pieņemšanas ? nodošanas aktiem, kurus parakstīja /pers. T/ un /pers. B/. /pers. A/ nezināja šoferus, kuri brauks ar transportlīdzekļiem. Tā kā kravu pārvadājumi tika veikti ar pieteicējas transportu, tika panākta vienošanās, ka uz CMR tiks izmantoti pieteicējas zīmogi. Saņemot rīkojumu par pārvadājumu, šoferis, kas to veic, arī uzliek zīmogu. /pers. A/ ir brīdinājusi šoferus, ka jāuzliek pieteicējas zīmogs.

2019.gada 10.janvārī pieteicējas amatpersona sniedza paskaidrojumus dienestam, raksturojot darījumu noslēgšanu un darījumu būtību gan ar SIA „/Nosaukums B/", gan SIA „/Nosaukums C/" (*lietas 1.sējuma 75.-76.lapa; skat. šā sprieduma 12.3.apakšpunktu*). Papildus par darījumiem ar SIA „/Nosaukums C/" norādīts, ka pēc tam, kad SIA „/Nosaukums B/" ar laiku sācis nepienācīgi pildīt pasūtījumu, proti, kavēt noteikto termiņu, laikā nepiegādāt kravu, pieteicēja pieņēma lēmumu meklēt citu partneri, rezultātā tika panākta vienošanās un noslēgts līgums ar SIA „/Nosaukums C/". Tie kardināli neatšķīrās no darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/". Uzņēmuma bijušais vadītājs un īpašnieks /pers. B/ ir personiski pazīstams pieteicējas vadītājai /pers. A/. Tika izteikts piedāvājums sadarboties un noslēgts identisks līgums. Fakts, ka persona ir pazīstama, deva /pers. A/ pārliecību un uzticību sadarboties, līdz ar to dienesta apgalvojumi par vienaldzīgu attieksmi pret sadarbības uzņēmuma pārbaudi uzskatāmi par aizvainojumu. Pēc SIA „/Nosaukums C/" valdes maiņas pieteicēja vēl nepilnu mēnesi turpināja sadarboties, lai pabeigtu iepriekš apstiprinātos pasūtījumus, kuru izpildi galvoja /pers. B/. Tālāk sadarbība tika pārtraukta. Pieteicēja nepiekrīt, ka ir ar SIA „/Nosaukums C/" saistītās personas, jo uzņēmumiem nepastāv nekādu slēptu vienošanos.

2019.gada 21.maija apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja skaidrojusi par savu komercdarbību un sadarbību ar konkrētajiem darījumu partneriem (*lietas 1.sējuma 127.-147.lapa; skat. šā sprieduma 12.3.apakšpunktu*). Par darījumiem ar SIA „/Nosaukums C/" paskaidrots, ka dokumenti no darījumu partnera tika saņemti parakstīti (tostarp ar /pers. S/ parakstu), pieteicējai nebija jāpārliecinās par /pers. S/ paraksta īstumu, kā arī viņš pats savu parakstu īstumu nav apšaubījis. SIA „/Nosaukums C/" nav izmantojusi transporta līdzekli pēc nomas termiņa beigām, bet ir aizmirsusi noformēt rakstiski nomas līguma pagarinājumu, kas panākts mutiski. Normatīvie akti nenoteic nomas attiecību nodibināšanu tikai rakstveida formā. Nomas līgumā paredzēto transportlīdzekļu aprīkojuma iegāde attiecināma uz brīžiem, kad tā nomaiņa nepieciešama sakarā ar derīguma termiņa izbeigšanos vai fizisko nolietojumu. Šo līdzekļu savlaicīga iegāde ir pārvadātāja faktiskā veicēja interesēs, pieteicējai nebija pamats uzskatīt, ka tas netiks veikts, kā arī līgums neparedzēja par to atskaitīties. Saņemot pasūtījumu, pieteicēja zina, ka stāvvietā ir konkrētā automašīna, taču šoferis, kas veiks reisus no darījuma partnera puses, tiek paziņots vēlāk – pēc tam, kad konceptuāli tiek sniegts akcepts. Pieteicējas kontakti kā SIA „/Nosaukums C/" kontakti ir norādīti SIA „/Nosaukums D/" tikai no brīža, kad SIA „/Nosaukums C/" pakalpojumus sācis sniegt caur apakšekspeditoru – pieteicēju. Pieteicējas kontakti SIA „/Nosaukums D/" rīcībā ir bijuši, iespējams, tikai tāpēc, ka SIA „/Nosaukums C/" pakalpojumus sniedza ar pieteicējas transportlīdzekļiem. Pēc amatpersonu maiņas SIA „/Nosaukums C/" bija panākta vienošanās ar /pers. B/, ka viņš pabeigs iesāktos darba procesus. /pers. B/ darbības pēc amatpersonu maiņas nav saistāmas ar kādiem jaunā direktora uzliktajiem pienākumiem, bet gan tikai ar /pers. B/ solījumiem pieteicējai par viņa līdzdalību dokumentu apritē pārejas periodā, kad nomainījusies amatpersona. /pers. B/ /pers. A/ bija pazīstams jau sen un bija zināms, ka viņš ir nodarbojies ar transporta pakalpojumiem arī pirms darbošanās SIA „/Nosaukums C/". Par pārliecināšanos par pēdējo SIA „/Nosaukums C/" amatpersonu /pers. S/, norādīts, ka sadarbība ar SIA tika pārtraukta, tostarp amatpersonas maiņas un no tā izrietošo risku dēļ. Pieteicēja, pieņemot, ka SIA „/Nosaukums C/" nav sava īpašuma, uz ko vērst piedziņu, un to vienīgā vērtība ir ļoti labās prasmes izpildīt kravu pārvadājumus, rēķinu apmaksu apzināti kavēja. Tādējādi tika ieturēti un uzkrāti finanšu līdzekļi (izveidots sava veida garantijas depozīts), no kā iespējams segt zaudējumus, ja tādi rastos. Šis ir arī iemesls, kāpēc SIA „/Nosaukums C/" nepieprasīja samaksas veikšanu, jo apzinājās, ka samaksa netiks veikta, kamēr nebūs beidzies strīds ar dienestu par darījumu atzīšanu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanai. Pieteicēja samaksas veikšanu kavēja, jo to regulāri un būtiskā apmērā kavēja arī SIA „/Nosaukums D/".

Pirmās instances tiesas 2020.gada 24.janvāra sēdē pieteicējas amatpersonas /pers. A/ skaidroto par darījumu ar SIA „/Nosaukums C/" nepieciešamību apgabaltiesa jau norādīja iepriekš (*lietas 27.sējuma 83.-84.lapa skat. šā sprieduma 12.3.apakšpunktu*). /pers. A/ arī skaidroja, ka bija pazīstama ar /pers. B/, viņam bija darba pieredze, viņš nodarbojās ar transportu, viņš bija diezgan godīgs cilvēks, tāpēc pieņēma lēmumu uzsākt sadarbību, lai varētu iztikt. Viņam mašīnu nebija. Uz jautājumu, kā pārliecinājās, ka /pers. B/ ir darbaspēks, skaidroja, ka viņš pateica, ka ir cilvēks, kurš brauks, sagatavoja dokumentus uz mašīnu, mašīna aizbrauca, nebija tā, ka tika pārbaudīts, kas viņam ir.

[13.3] Tātad no /pers. A/ paskaidrojumiem izriet, ka no SIA „/Nosaukums C/" ir saņemti jau parakstīti darījuma dokumenti, taču tas ir pretēji iepriekš konstatētajam, ka vairums no lietā iesniegtajiem darījuma dokumentiem no SIA „/Nosaukums C/" un arī pieteicējas puses nav parakstīti. Lai gan /pers. A/ paskaidrojumos ir skaidrojusi arī par e-pasta saraksti ar SIA „/Nosaukums C/" par darījumiem, pierādījumi tam nav iesniegti.

[13.4] Tāpat iesniegtie CMR par pārvadājumu veikšanu neapstiprina SIA „/Nosaukums C/" iesaisti konkrēto pārvadājumu veikšanā, jo tajos SIA „/Nosaukums C/" kā pārvadātājs vispār nav norādīts.

Arī šajā gadījumā neapstiprinās, ka konkrētie autovadītāji un transportlīdzekļi ir strādājuši konkrētā darījuma partnera vārdā. Vairumā gadījumu CMR nemaz nav norādīts transportlīdzekļa vadītājs vai arī tā paraksts nav atšifrēts vai ir neskaidrs un nesaprotams. Savukārt citos CMR, kā pārvadātāju norādot pieteicēju vai SIA „/Nosaukums D/", ir norādīts konkrēts transportlīdzekļa vadītājs, taču attiecīgajā laika periodā viņš nav bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs (/pers. K/ 2017.gada decembrī, 2018.gada aprīlī, maijā, *lietas 3.sējuma 153. un 235.lapa, 4.sējuma 28.lapa un 5.sējuma 95.lapa*; /pers. J/ 2018.gada aprīlī, jūnijā, *lietas 3.sējuma 195.-196.lapa, 4.sējuma 83.lapa un 5.sējuma 95.lapa*; /pers. M/ 2017.gada septembrī un 2018.gada aprīlī, *lietas 3.sējuma 30., 242.-245.lapa un 5.sējuma 95.lapa*; /pers. V/ 2018.gada jūnijā, jūlijā, bet vēlāk deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs, *lietas 4.sējuma 114., 116.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 95.lapa*; /pers. L/ 2018.gada aprīlī un maijā, bet šajā laikā ir deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs, *lietas 3.sējuma 237.-239.lapa, 4.sējuma 11. un 35.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 95.lapa*; /pers. N/ 2017.gada oktobrī, bet šajā laikā ir deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs un pieteicēja viņam ir izmaksājusi darba algu, *lietas 1.sējuma 176. un 177.lapa, 3.sējuma 107.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 95.lapa*; /pers. O/ 2017.gada oktobrī, bet šajā laikā ir deklarēts kā pieteicējas darba ņēmējs, *lietas 3.sējuma 100.lapa un 5.sējuma 50., 51. un 95.lapa*; /pers. P/ 2017.gada septembrī, kad veicis pārvadājumu, vēl nav deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs, bet ir deklarēts vēlāk, *lietas 3.sējuma 39.lapa, un 5.sējuma 95.lapa*; tāpat /pers. R/ 2017.gada novembrī, kad veicis pārvadājumu, vēl nav deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs, *lietas 3.sējuma 117., 119.lapa un 5.sējuma 95.lapa*).

Atsevišķos CMR kā transportlīdzekļa vadītājs norādīts /pers. F/, kas attiecīgajā laikā ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs. /pers. F/ paskaidrojumos dienestam (*lietas 4.sējuma 206.-209.lapa*) ir apstiprinājis, ka bija SIA „/Nosaukums C/" darbinieks, bet transportlīdzeklis, ar kuru brauca, bija reģistrēts uz pieteicējas vārda. Norādījumus par darbiem deva /pers. B/, par algas izmaksu atbildēja /pers. B/, kas arī veica naudas pārskaitījumus, bet /pers. A/ nav pazīstama. Taču pirmās instances tiesas sēdē /pers. F/ liecināja (*lietas 27.sējuma 97.-98.lapa*), ka strādāja SIA „/Nosaukums A/" pie /pers. B/, /pers. B/ uzskata par pieteicējas amatpersonu, par SIA „/Nosaukums C/" neko nezina, darba uzdevumus deva /pers. B/, visi dokumenti un automašīnas bija uz pieteicējas vārda.

Apgabaltiesa lielāku ticamību piešķir /pers. F/ liecinātajam pirmās instances tiesas sēdē, jo liecības sniegtas, esot brīdinātam par kriminālatbildību. Savukārt paskaidrojumi dienestam ir iesniegti rakstveidā, nevis klātienē, un līdz ar to ir pamats šaubām, vai tie ir sniegti bez citu ietekmes. /pers. F/ paskaidrojumos dienestam norādīts, ka strādāja SIA „/Nosaukums C/" un algu pārskaitīja /pers. B/, taču no SIA „/Nosaukums C/" konta pārskatiem (*lietas 4.sējuma 225.-232.lapa un 235.-240.lapa*) nav konstatējama darba samaksas ar pārskaitījumu izmaksa /pers. F/. Apgabaltiesa arī nekonstatē pamatu apšaubīt liecību ticamību, jo nav saskatāma nekāda ieinteresētība lieciniekam liecināt par tādām darba tiesiskajām attiecībām ar pieteicēju, kādas nav bijušas, vai noliegt darba tiesiskās attiecības ar SIA „/Nosaukums C/", ja tādas pastāvēja, kā arī nekas nenorāda uz liecinieka ieinteresētību šīs lietas iznākumā. Turklāt tas, ka arī attiecībā uz citām personām konstatējamas būtiskas neatbilstības deklarētajos datos par nodarbinātību attiecīgajos uzņēmumos ar pieteicējas un /pers. B/ skaidroto, bet citas personas ir norādījušas arī uz /pers. B/ saistību ar pieteicējas amatpersonu un /pers. B/ saistību ar pieteicējas darbību, nav izslēgta arī /pers. F/ nodarbinātība pie pieteicējas SIA „/Nosaukums C/" aizsegā.

/pers. D/ no 2018.gada 12.marta līdz 29.martam ir bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējs (*lietas 5.sējuma 95.lapa*), taču paskaidrojumos dienestam (*lietas 4.sējuma 159.-162.lapa*) un liecībās pirmās instances tiesas sēdē nodarbinātību pie SIA „/Nosaukums C/" neapstiprina. Tāpat arī no iesniegtajiem dokumentiem nav konstatējams, ka /pers. D/ ir veicis pārvadājumus, esot nodarbināts pie SIA „/Nosaukums C/".

/pers. I/ uzrādās atsevišķās CMR kā autovadītājs pārvadājumos, kurus pieteicēja uzrāda kā veiktus no SIA „/Nosaukums C/" puses apstrīdēto darījumu ietvaros. Taču /pers. I/ nav bijis deklarēts kā SIA „/Nosaukums C/" ņēmējs un gan paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sējuma 157.-159.lap*a), gan liecībās pirmās instances tiesas sēdē (*lietas 27.sējuma 98.-99.lapa*) konsekventi skaidrojis, ka ir strādājis pie pieteicējas par autovadītāju, darbā pieņēmis un norādījumus devis /pers. B/, bet SIA „/Nosaukums C/" nav bijis nodarbināts un par to bija dzirdējis tikai kādas kravas sakarā. Turklāt gan paskaidrojumos dienestam, gan liecībās pirmās instances tiesā /pers. I/ norādīja, ka /pers. F/ arī bija nodarbināts pie pieteicējas. Apgabaltiesa nesaskata pamatu apšaubīt arī /pers. D/ un /pers. I/ paskaidrojumu un liecību ticamību.

Arī attiecībā uz SIA „/Nosaukums C/" pieteicējas skaidrojumu, ka bijusi vienošanās, ka SIA „/Nosaukums C/" autovadītāji uz CMR lieto pieteicējas spiedogus, neapstiprina citi pierādījumi lietā. Šāds pienākums nav paredzēts transporta pasūtījumos ? līgumos. Arī transportlīdzekļu vadītājs /pers. F/ paskaidrojumos dienestam ir norādījis, ka CMR

norādīja SIA „/Nosaukums D/" (*lietas 4.sējuma 208.lapa*), taču nav norādījis, ka lietojis pieteicējas spiedogus.

[13.5] Tāpat, izvērtējot iepriekšminētos pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka tie ir pretrunīgi un nesniedz loģisku un ticamu izskaidrojumu, kāpēc pieteicēja konkrētos transporta pakalpojumus nolēma iegādāties tieši no „/Nosaukums C/" un ka tam būtu racionāls un ticams ekonomiskais pamatojums.

No pieteicējas amatpersonas sākotnēji sniegtajiem paskaidrojumiem dienestam izriet, ka pieteicēja vispirms sadarbību uzsāka, atsaucoties piedāvājumam un iznomājot transportlīdzekļus, bet tikai vēlāk nolēma piedāvāt apakšekspeditora pakalpojumus un iegādāties transporta pakalpojumus. Vienlaikus no lietas materiāliem ir konstatējams, ka jau pirms autotransporta nomas līgumu noslēgšanas un apstrīdētajiem transporta pakalpojuma darījumiem pieteicējai ir bijusi sadarbība ar SIA „/Nosaukums C/", jo pieteicējas informācija vai spiedogs uz CMR norāda, ka pieteicēja jau iepriekš (piemēram, 2016.gada augustā, decembrī, 2017.gada martā, aprīlī, augustā) ir bijusi pārvadātājs tādos darījumos, kurus ir uzņēmusies veikt SIA „/Nosaukums C/" atbilstoši transporta pasūtījumiem, kas noslēgti starp SIA „/Nosaukums C/" un SIA „/Nosaukums D/" (*skat., piemēram, lietas 13.sējuma 150.-152., 156., 199.-200. un 230.lapa, 15.sējuma 125. un 201.lapa*).

Pieteicēja ir arī skaidrojusi, ka SIA „/Nosaukums C/" ir atrasts un līgums ar to noslēgts pēc tam, kad SIA „/Nosaukums B/" ar laiku sācis nepienācīgi pildīt pasūtījumu, proti, kavēt noteikto termiņu un laikā nepiegādāt kravu, taču no noformētajiem dokumentiem izriet, ka pieteicēja vispirms ir iznomājusi transportlīdzekļus SIA „/Nosaukums C/" un tikai pēc tam SIA „/Nosaukums B/", kā arī transporta pakalpojuma līgumi ar SIA „/Nosaukums C/" ir slēgti un rēķini noformēti tajā pašā laika periodā, kad ar SIA „/Nosaukums B/", nevis pēc tam.

Pieteicēja ir arī skaidrojusi, ka, tā kā pieteicēja nevarēja izpildīt SIA „/Nosaukums D/" pasūtījumu, tas tika kopā ar transportlīdzekli nodots SIA „/Nosaukums C/", lai to izpildītu. Taču tas neatbilst noformētajiem auto nomas līgumiem, pieņemšanas ? nodošanas aktiem un transporta pasūtījumiem-līgumiem.

Par pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem par darījumu ekonomisko pamatu, pieteicējas finansiālo stāvokli, automašīnu nomas līgumiem (*lietas 3.sējuma 2.-19.lapa*), nolīgto cenu, samaksas neveikšanu pilnā apmērā attiecībā uz darījumiem ar SIA „/Nosaukums C/" ir izdarāmi analoģiski secinājumi kā apgabaltiesa norādīja saistībā ar SIA „/Nosaukums B/" (*skat. šā sprieduma 12.6., 12.7. un 12.8.apakšpunktu*). Tāpat kā SIA „/Nosaukums B/" arī SIA „/Nosaukums C/" atbilstoši tās konta pārskatam iepriekš ir izsniegusi pieteicējai aizdevumus.

No pieteicējas amatpersonas audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja par SIA „/Nosaukums C/" spēju sniegt konkrētos pakalpojumus balstījusies apstāklī, ka /pers. B/ ir bijusi pieredze un SIA „/Nosaukums C/" ir bijuši transportlīdzekļa vadītāji, kas var izpildīt pasūtījumus. Taču arī šajā gadījumā pieteicēja no SIA „/Nosaukums C/" neiegādājās tikai darbaspēka (transportlīdzekļu vadītāju) pakalpojumus, līdz ar to amatpersonas pieredzes un transportlīdzekļu vadītāju esība neliecina, ka uzņēmums spēs sniegt transporta pakalpojumus, it īpaši tādas konkurences un zemas cenas apstākļos, uz kādu pati pieteicēja vēlāk norāda. Vienlaikus nekas arī neapstiprina, ka SIA „/Nosaukums C/" atšķirībā no pašas pieteicējas šādi transportlīdzekļu vadītāji bija pieejami. Auto nomas līgumi ar SIA „/Nosaukums C/" noslēgti 2016.gada 29.jūlijā, 1. un 15.augustā (*lietas 4.sējuma 2.-19.lapa*) par sešu automašīnu nomu, taču līgumu noslēgšanas laikā SIA „/Nosaukums C/" ir deklarēts tikai viens darba ņēmējs – /pers. B/, bet vēlāk darba ņēmēji ir deklarēti tikai no 2016.gada novembra (/pers. Z/), 2017.gada februāra (/pers. F/), maija (/pers. Ž/), septembra (/pers. P/), novembra (/pers. R/), 2018.gada marta /pers. D/ (*lietas 5.sējuma 95.lapa*). SIA „/Nosaukums C/", neskaitot /pers. B/, līdz pat 2017.gada 29.maijam bija deklarēts tikai viens darba ņēmējs, no 2017.gada 29.maija līdz 25.septembrim – divi, no 2017.gada 26.septembra līdz 2018.gada 5.februārim – trīs, no 2018.gada 6.februāra līdz 29.martam – divi, un pēc tam – viens. Tādējādi nav loģiska izskaidrojuma šāda liela skaita automašīnu nomai no pieteicējas un ar kādiem transportlīdzekļu vadītājiem SIA „/Nosaukums C/" varētu nodrošināt pārvadājumus. Turklāt, kā jau tika konstatēts iepriekš, atbilstoši CMR transporta pārvadājumus, kas noformēti kā saņemti no SIA „/Nosaukums C/", ir īstenojuši arī tādi darbinieki, kas attiecīgajā laikā ir deklarēti kā pieteicējas nevis SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmēji.

[13.6] Lai gan SIA „/Nosaukums C/" amatpersona /pers. B/ 2019.gada 3.janvāra paskaidrojumos dienestam (*lietas 4.sējuma 190.-200.lapa*) un liecībās tiesai vispārīgi ir apstiprinājis darījumus ar pieteicēju, taču, novērtējot to kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem, citiem lietas materiāliem, apgabaltiesa secina, ka /pers. B/ paskaidrojumi vairākos būtiskos aspektos neapstiprina pieteicējas paskaidrojumus par darījumu īstenošanas apstākļiem, un /pers. B/ paskaidrojumiem un liecībām par SIA „/Nosaukums C/" saimniecisko darbību un iesaisti darījumos ir piešķirama zema ticamība.

Vērā arī ņemams, ka 2018.gada maijā (*lietas 4.sējuma 210.-219.lapa*), kad SIA „/Nosaukums C/" amatpersona vēl bija /pers. B/, SIA „/Nosaukums C/" juridiskajā adresē nav bijusi sasniedzama, uz dienesta 2018.gada 15.maija pieprasījumu iesniegt grāmatvedības dokumentus SIA „/Nosaukums C/" tos nav iesniegusi, bet 2018.gada 18.maijā lūgusi pārcelt iesniegšanas datumu sakarā ar komandējumu. Taču uzreiz pēc tam ir veiktas izmaiņas amatpersonu sastāvā, un dokumenti dienestam tā arī nav iesniegti. Minētā nesadarbošanās ar dienestu, kā arī /pers. B/ saistība ar pieteicējas amatpersonu ir papildus pamats, lai kritiski raudzītos uz sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām.

/pers. B/ 2019.gada 3.janvāra paskaidrojumos dienestam ir skaidrojis, ka periodā no 2016.gada 3.augusta līdz 2017.gada 31.augustam CMR dokumentos SIA „/Nosaukums C/" izmantoja pieteicējas rekvizītus, jo SIA „/Nosaukums C/" nebija licences veikt starptautiskus kravu pārvadājumus. Uz CMR atrodas pieteicējas rekvizīti un darba ņēmēju informācija, jo SIA „/Nosaukums C/" nomāja no pieteicējas transportlīdzekli ar visu vadītāju. Taču tas nesaskan ar pieteicējas skaidroto par sadarbības uzsākšanu ar SIA „/Nosaukums C/", kā arī ir pamats apšaubīt paskaidrojumu par transportlīdzekļu vadītāju trūkumu pieteicējai, ja pirms auditējamā perioda ir bijusi tieši pretēja situācija.

Par sadarbības uzsākšanu ar pieteicēju /pers. B/ dienestam arī paskaidrojis, ka, tā kā /pers. B/ bija pieredze

sadarboties ar SIA „/Nosaukums D/" un vadot transporta pakalpojuma uzņēmumu, /pers. B/ piedāvāja /pers. A/ sadarboties ar SIA „/Nosaukums C/". Sadarbojās, jo tā bija vienkāršāk, pazina uzņēmumu, pieteicējai bija licence. SIA „/Nosaukums C/" nomāja transportlīdzekļus no pieteicējas, sniedza transporta pakalpojumus pieteicējai ar pieteicējas īpašumā vai turējumā esošajiem transportlīdzekļiem. Uz jautājumu, kāda veida līgumi un par ko tika noslēgti, /pers. B/ skaidrojis, ka starp pusēm tika noslēgti transportlīdzekļu nomas līgumi, kā arī ģenerāllīgums par sadarbību starp SIA „/Nosaukums C/" un pieteicēju.

Tātad, lai gan /pers. B/ arī apstiprinājis darījumus par transporta pakalpojumu sniegšanu, /pers. B/ paskaidrojumi neapstiprina, ka tika slēgti atsevišķi transporta pasūtījumi ? līgumi par katru pārvadājumu kā tas izriet no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem. Nav ticams, ka, regulāri noslēdzot transporta pasūtījumus ? līgumus, tādus varētu aizmirst. Savukārt paskaidrojumu par ģenerāllīguma esību neapstiprina citi pierādījumi lietā.

Par transportlīdzekļu nomu /pers. B/ paskaidrojumos dienestam skaidrojis, ka noslēdza līgumu, tika veikta nomas maksa, kas nebija liela, jo SIA „/Nosaukums C/" uzņēmās atbildību par nomāto transportlīdzekļu tehnisko stāvokli, veica remontu u.t.t., konkrēta naudas summa par transportlīdzekļu nomu netika veikta. Par mašīnu apkopi rēķini tika izrakstīti SIA „/Nosaukums C/". Tālāk, lai pierādītu, kādi apkopes darbi, remonts transportlīdzekļiem veikti, /pers. B/ rēķinus parādīja pieteicējas amatpersonai /pers. A/, cita veida atskaites un rēķini netika sastādīti. Par SIA „/Nosaukums C/" izdevumiem skaidrojis, ka tie bija par transportlīdzekļu apkopi, palīginstrumentiem, riepas, degviela, ceļa maksas. Izdevumu apjoms bija līdzīgs ar ieņēmumu apjomu, brīžiem izdevumi pārsniedza ieņēmumus. Par transportlīdzekļu pieņemšanu ? nodošanu /pers. B/ skaidrojis, ka tie tika pieņemti ? nodoti adresē „/struktūrvienības nosaukums/" Rēzeknes novadā. Šoferis no SIA „/Nosaukums C/" ierodas norādītajā adresē un paņem transportlīdzekli, visi dokumenti un atslēgas jau atradās transportlīdzeklī, pie transportlīdzekļu pieņemšanas uz reisu tika sastādīts pieņemšans ? nodošanas akts, kuru galvenokārt parakstīja /pers. B/, akts tika sastādīts uz konkrētu transportlīdzekli. Tālāk SIA „/Nosaukums C/" veica pakalpojumu izpildi (parasti noma vienam transportlīdzeklim ilga no vienas līdz četrām nedēļām). Pēc tam transportlīdzeklis atgriezās adresē „/struktūrvienības nosaukums/" Rēzeknes novadā un tika sastādīts transportlīdzekļa pieņemšanas ? nodošanas akts, kuru galvenokārt parakstīja un pie nodošanas piedalījās /pers. B/.

Tātad arī /pers. B/ paskaidrojumi neapstiprina, ka transportlīdzekļu noma un to izmantošana notika tā, kā tas ir norādīts noformētajos dokumentos. Savukārt skaidroto par transportlīdzekļu nodošanu un pieņemšanu konkrētu reisu veikšanai neapstiprina citi pierādījumi lietā.

Turklāt paskaidrojumos dienestam /pers. B/ arī skaidrojis, ka pēc iespējas grāmatvedību kārtoja pats, palīdzēja /pers. A/, atskaites, rēķinus un līgumus gatavoja pats. Periodā no 2016.gada 3.augusta līdz 2018.gada 21.maijam SIA „/Nosaukums C/" darba ņēmējus darbā pieņēma viņš pats, bet kā darba ņēmējus varēja nosaukt tikai /pers. F/, personu Igors, bet citus darba ņēmējus neatceras.

Sniedzot liecības pirmās instances tiesā, /pers. B/ (*lietas 27.sējuma 95.-96.*lapa) apstiprināja, ka bija SIA „/Nosaukums C/" amatpersona, kā arī apstiprināja, ka nomāja automašīnas no pieteicējas. /pers. B/ par SIA „/Nosaukums C/" darbību liecināja, ka automašīnas nomāja tikai no pieteicējas. /pers. A/ bizness nebija ļoti veiksmīgs, bet viņam bija diezgan liela pieredze transporta pārvadājumos, lai pieteicēja nebankrotētu, piedāvāja sadarboties. Piedāvāja nomāt no pieteicējas transportlīdzekļus, nomāja kā kuro reizi – četras, piecas automašīnas. Bija arī reizes, kad pieteicēja darījumiem izmantoja automašīnas, pieteicējas automašīnas tika izmantotas abos uzņēmumos. Nomātās automašīnas atradās Rēzeknē, kur bija garāžas, kas bija pieteicējas struktūrvienības, SIA „/Nosaukums C/" nebija savas teritorijas. Nepieciešamie dokumenti (CMR, tehniskā pase) atradās automašīnās pie garāžām, liecinieks autovadītājiem pateica, ar kuru automašīnu jābrauc, autovadītājs paņēma mašīnu un tajā bija arī kravas dokumenti. CMR un kravas dokumentus automašīnā ielika šoferis, kas kraujas. Darba uzdevumus viņiem deva telefoniski, dokumentus nogādāja uz teritoriju. Nolīgto darbinieku skaitu neatceras, varbūt četri, pieci – /pers. F/, /pers. I/, /pers. C/, Valērijs. /pers. B/ kārtoja uzņēmuma grāmatvedību un parakstīja darba līgumus ar darbiniekiem.

Liecinot apgabaltiesas sēdē (*lietas 28.sējuma 56.-60.lapa*), /pers. B/ apstiprināja, ka ir sniedzis kravu pārvadājumus, bet uz jautājumu par sadarbības uzsākšanu ar pieteicēju liecināja tikai par to, ka iznomāja automašīnas no pieteicējas, lai veiktu kravu pārvadājumus. Par kravu pārvadājumu veikšanu liecināja, ka strādāja ar SIA „/Nosaukums D/", un uz jautājumu, vai vēl kādam nodrošināja kravu pārvadājumus, sākotnēji liecināja, ka neatceras. Tikai atbildot uz precizējošiem jautājumiem, liecināja, ka tad, kad pieteicēja nevarēja izpildīt savus reisus, tos veica SIA „/Nosaukums C/", pieteicēja pārdeva pārvadājumu, kuru nevarēja veikt paši. Pasūtījuma uzdevumu sniedza Svetlana caur e-pastu. /pers. B/ izprintēja pasūtījuma uzdevumu, apzīmogoja un viss, neatceras, vai bija noslēgti līgumi, pieņemšanas nodošanas ? akti nebija nepieciešami, nebija citu dokumentu, bija pasūtījuma uzdevums, kurš tika apzīmogots, un viss. Uz jautājumu, kas sagatavoja CMR, parakstīja, liecināja, ka tas ir šofera darbs, šoferis parakstīja un apzīmogoja. Pēc tam, kad pārvadājums veikts, rakstīja rēķinu. Transportlīdzekļus izmantoja tikai viņa darbinieki – atceras /pers. F/, Ilmāru.

Novērtējot minētās liecības, apgabaltiesa secina, ka arī tās neapstiprina, ka transportlīdzekļu noma un to izmantošana pilnībā notika tā, kā tas ir norādīts noformētajos dokumentos. Tāpat /pers. B/ nav loģiski un secīgi spējis izskaidrot automašīnu izmantošanas kārtību SIA „/Nosaukums C/", konkrēti kurš un kad ievietoja pārvadājumu īstenošanai nepieciešamos dokumentus automašīnās, proti, viņš pats vai transportlīdzekļu vadītāji un kā transportlīdzekļu vadītāji saņēma informāciju par attiecīgajiem kravu pārvadājumiem. Savukārt skaidroto par transportlīdzekļu nodošanu un pieņemšanu konkrētu reisu veikšanai neapstiprina citi pierādījumi lietā.

Apgabaltiesas sēdē /pers. B/ sniegtās liecības par SIA „/Nosaukums C/" darbību un darījumiem ir vispārīgas un izvairīgas. Turklāt kopsakarā ar to, ka apgabaltiesa /pers. B/ neizsauca uz tiesas sēdi kā liecinieku, bet viņš ieradās pats,

visticamāk, pēc pieteicējas aicinājuma, par dokumentu noformēšanu var paskaidrot vairāk nekā sniedzot paskaidrojumus dienestam un liecinot pirmās instances tiesas sēdē, taču daļā vispār neatceras, apgabaltiesa /pers. B/ liecības vērtē kā tādas, kas sniegtas tikai ar mērķi apstiprināt pieteicējas pozīciju.

Patiesas uzņēmuma saimnieciskās darbības gadījumā /pers. B/ kā uzņēmuma amatpersonai būtu jāvērtē darījumi un piedāvātās cenas izdevīgums tieši sava uzņēmuma saimnieciskās darbības kontekstā. Taču no /pers. B/ paskaidrojumiem un liecībām tas neizriet, bet tās norāda uz SIA „/Nosaukums C/" darbību tikai saistībā ar pieteicējas interesēm. Ar pieteicēju tiek noformēti automašīnu nomas līgumi, kas neatbilst /pers. B/ skaidrotajam par to izmantošanas kārtību. SIA „/Nosaukums C/" uzņēmās atbildību par nomāto transportlīdzekļu tehnisko stāvokli, veica remontus, lai gan tas no līgumiem neizriet, turklāt no darījumiem negūst nekādu peļņu, jo atbilstoši skaidrotajam izdevumi atbilst ieņēmumiem, bet reizēm izdevumi pārsniedza ieņēmumus. SIA „/Nosaukums C/" noslēdz vairākus līgumus par automašīnu nomu, lai gan ne to noslēgšanas brīdī, ne arī pēc tam vienlaikus SIA „/Nosaukums C/" nav deklarēti tik daudz darba ņēmēji, kas, kā transportlīdzekļu vadītāji, varētu izmantot attiecīgos transportlīdzekļus. Tāpat apgabaltiesas vērtējumā /pers. B/ liecinātais apgabaltiesas sēdē liecinātais par to, kā tika noteikta cena un darījumu izdevīgums ir vispārīgs. /pers. B/ arī nevarēja paskaidrot, kurā brīdī vienojās par cenu, vai par to vienojās rakstiski vai mutiski, bet, tikai atbildot uz precizējošiem jautājumiem, skaidroja, ka pieteicēja piedāvāja cenu rakstveidā, uz katra reisa ir atsevišķa cena, kas bija noteikta pasūtījuma uzdevumā. Tāpat bez ievērības nav atstājams, ka SIA „/Nosaukums C/" nav veikusi nekādas darbības, lai laikā saņemtu samaksu no pieteicējas par pakalpojumiem. Šāda vienaldzība neliecina par reālu un saprātīgu komercpraksi.

[13.7] No 2018.gada 21.maija SIA „/Nosaukums C/" amatpersonas bija /pers. S/ un /pers. J/.

Pirmkārt, bez ievērības nav atstājams, ka, lai gan /pers. S/ ir SIA „/Nosaukums C/" amatpersona tikai no 2018.gada 21.maija, /pers. S/ ir norādīts kā rēķina parakstītājs jau atsevišķos 2018.gada 2., 7. un 8.maija rēķinos (*lietas 3.sējuma 250.lapa un 4.sējuma 7. un 57.lapa*), turklāt atbilstoši 8.maija rēķinam Nr.15/P pieteicēja no SIA „/Nosaukums C/" nav iegādājusies transporta pakalpojumus, bet gan sieviešu un vīriešu apavus. Pie patiesi noslēgtiem darījumiem, šādas neatbilstības noformētajos dokumentos nevarētu rasties.

Otrkārt, kā jau apgabaltiesa norādīja iepriekš, arī šajā laika periodā neviens transporta pasūtījums ? līgums ne no pieteicējas, ne no SIA „/Nosaukums C/" puses nav parakstīts, tātad tie neapstiprina, ka pieteicēja un SIA „/Nosaukums C/" ir vienojusies par attiecīgu transporta pakalpojumu sniegšanu.

Bez tā, ka /pers. S/ rēķinos, kas izrakstīti no 2018.gada 25.maija, ir norādīts kā to parakstītājs, neviens cits tiešs vai netiešs pierādījums ticami neapstiprina viņa kā darījuma partnera amatpersonas iesaisti konkrēto apstrīdēto darījumu noslēgšanā un īstenošanā. Arī autovadītāju paskaidrojumi un liecības neapstiprina /pers. S/ saistību ar tiem. Kā jau norādīts iepriekš, noformētie rēķini nav vērtējami kā pietiekami pierādījumi darījuma faktiskās esības apstiprināšanai. Minētais kopsakarā ar to, ka nav gūts apstiprinājums, ka /pers. S/ tādu ir parakstījis, ir objektīvs pamats šaubām, ka pieteicēja ar SIA „/Nosaukums C/" šādus transporta pasūtījumus ? līgumus patiesi ir noslēgusi.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka ne dienestam, ne tiesai nav bijis iespējams iegūt /pers. S/ paskaidrojumus un liecības, jo uz aicinājumiem viņš neatsaucas, deklarētajā dzīvesvietā nedzīvo, bet faktiskā dzīves vieta nav zināma.

Taču, novērtējot pieteicējas paskaidrojumus par darījumu noslēgšanu šajā periodā un pieteicējas saziņu ar /pers. S/, apgabaltiesa konstatē, ka tie mainās laika gaitā un ir pretrunīgi. Sākotnējos paskaidrojumos pieteicēja /pers. S/ kā personu, kas darījumos pārstāvēja SIA „/Nosaukums C/", vispār nemin, savukārt vēlāk, sniedzot paskaidrojumus dienestam, /pers. A/ min, ka ir kontaktējusies ar /pers. S/ pa telefonu, bet sadarbību nolēma ar SIA „/Nosaukums C/" neturpināt, jo /pers. A/ uzzināja, ka mainījusies valde un viņa nav pazīstama ar /pers. S/. Pēc tam pieteicēja norāda, ka pēc SIA „/Nosaukums C/" valdes maiņas pieteicēja vēl nepilnu mēnesi turpināja sadarboties, lai pabeigtu iepriekš apstiprinātos pasūtījumus, kuru izpildi galvoja /pers. B/. Tālāk sadarbība tika pārtraukta. Pēc amatpersonu maiņas SIA „/Nosaukums C/" bija panākta vienošanās ar /pers. B/, ka viņš pabeigs iesāktos darba procesus. /pers. B/ darbības pēc amatpersonu maiņas nav saistāmas ar kādiem jaunā direktora uzliktajiem pienākumiem, bet gan tikai ar /pers. B/ solījumiem pieteicējai par viņa līdzdalību dokumentu apritē pārejas periodā, kad nomainījusies amatpersona. Par pārliecināšanos par pēdējo SIA „/Nosaukums C/" amatpersonu /pers. S/, norādīts, ka sadarbība ar SIA tika pārtraukta, tostarp amatpersonas maiņas un no tā izrietošo risku dēļ.

No minētajiem paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja ir zinājusi, ka SIA „/Nosaukums C/" ir mainījusies amatpersona un saskatījusi tajā risku, lai turpinātu darījuma attiecības, taču tajā pašā laikā, lai gan SIA „/Nosaukums C/" nav parakstījusi transporta pasūtījumus ? līgumus un rēķinus ir parakstījis /pers. S/, pieteicēja nav pielikusi nekādas pūles, lai pārliecinātos, ka rēķinus tiešām ir parakstījusi persona, kurai ir attiecīgas pilnvaras. Pieteicēja ir norādījusi uz saziņu ar /pers. S/ pa tālruni, taču to neapstiprina nekādi citi pierādījumi, kā arī gan sākumā, gan vēlāk sniegtajos paskaidrojumos pieteicēja norāda tikai u z /pers. B/ kā personu, kas pārstāvēja SIA „/Nosaukums C/". Pieteicēja ir uzsvērusi, ka /pers. B/ darbības pēc amatpersonu maiņas nav saistāmas ar kādiem jaunā direktora uzliktajiem pienākumiem, bet gan tikai ar /pers. B/ solījumiem pieteicējai par viņa līdzdalību dokumentu apritē pārejas periodā, kad nomainījusies amatpersona. Taču, ņemot vērā, ka pieteicēja deklarē darījumus ar SIA „/Nosaukums C/" nevis /pers. B/, tad arī pieteicējai vajadzēja pārliecināties, vai /pers. B/ ir tiesīgs un ir pilnvarots no SIA „/Nosaukums C/" puses turpināt īstenot darījumus ar pieteicēju, un nepamatoti un nepietiekami ir saistīt /pers. B/ darbību SIA „/Nosaukums C/" tikai ar pieteicējai izteiktiem solījumiem. Savukārt pieteicējas paskaidrojumi liecina, ka pieteicēja nav uzskatījusi par nepieciešamu par to pārliecināties.

Nav gūstams arī apstiprinājums pieteicējas skaidrotajam, ka pēc amatpersonu maiņas pieteicēja pārtrauca sadarbību ar SIA „/Nosaukums C/", jo atbilstoši noformētajiem dokumentiem darījumi ar SIA „/Nosaukums C/" ir turpinājušies vēl mēnesi. Tāpat neiztur kritiku pieteicējas skaidrotais, ka turpināja sadarboties, lai pabeigtu iepriekš apstiprinātos pasūtījumus, kuru izpildi galvoja /pers. B/. Kā jau apgabaltiesa norādīja iepriekš, tad transporta pasūtījumi ? līgumi, kas attiecas uz

transporta pakalpojumiem 2018.gada maijā un jūnijā, nav parakstīti un arī datēti, tādējādi tie nepierāda, ka tādi noslēgti jau iepriekš pirms amatpersonu maiņas un ka SIA „/Nosaukums C/" un /pers. B/ tādējādi ir uzņēmies kādas saistības pret pieteicēju. Turklāt apgabaltiesa apšauba, ka vairākas nedēļas iepriekš pieteicējai varēja būt zināms, kādi pārvadājumi būs jāveic un ar kādu transportlīdzekli tos varēs veikt, lai šādus pasūtījumu izdarītu SIA „/Nosaukums C/". Arī paskaidrojumus par /pers. B/ garantijām neapstiprina citi pierādījumi lietā.

/pers. B/ paskaidrojumi un liecības arī neapstiprina pieteicējas skaidroto.

Atbildot uz dienesta pieprasījumu ierasties sniegt paskaidrojumus par uzņēmuma saimniecisko darbību 2018.gadā un iesniegt grāmatvedības dokumentus, /pers. B/ 2018.gada 19.oktobrī dienestam ir nosūtījis dokumentus (*lietas 4.sējuma 176.-181.lapa*), ka uzņēmumu ir pārdevis.

Apgabaltiesa arī nepiešķir ticamību dienestā vienlaikus iesniegtajam uzņēmuma pirkuma līgumam un pieņemšanas ? nodošanas aktam, kas noslēgts starp /pers. B/ un /pers. S/ 2018.gada 18.maijā (*lietas 4.sējuma 178.-179.lapa*), jo līgumā norādīts, ka /pers. S/ iegādājas uzņēmuma kapitāla daļas, taču atbilstoši dienestā un Uzņēmumu reģistrā reģistrētajai informācijai (*lietas 5.sējuma 76.-77.lapa un www.lursoft.lv*) no 2018.gada aprīļa uzņēmuma kapitāla daļu īpašniece ir SIA „/Nosaukums F/", nevis /pers. S/. Turklāt SIA „/Nosaukums F/" amatpersona ir /pers. J/, kas kopā ar /pers. S/ no 2018.gada 21.maija ir reģistrēta kā SIA „/Nosaukums C/" amatpersona, un Uzņēmuma reģistrā iesniegtos dokumentus elektroniski ir parakstījis gan /pers. B/, gan /pers. J/ (www.lursoft.lv). Tādējādi tieši /pers. J/ būtu jābūt vislabāk informētai par SIA „/Nosaukums C/" iegādes darījumu un turpmāku saimniecisko darbību. Taču atbilstoši apgabaltiesas sēdē liecinātajam /pers. J/ nav nekādā veidā bijusi saistīta ar SIA „/Nosaukums C/", /pers. S/ ar viņu nav pazīstams (*lietas 28.sējuma 77.-78.lapa*). Apgabaltiesa nesaskata pamatu minētās liecības apšaubīt. Tādējādi ir secināms, ka /pers. J/ nav piedalījusies SIA „/Nosaukums C/" iegādes darījumā, kā arī tam nav pilnvarojusi /pers. S/.

/pers. B/ 2019.gada 3.janvāra paskaidrojumos dienestam SIA „/Nosaukums C/" skaidrojis, ka privātu problēmu dēļ izvēlējās pārtraukt komercdarbību, pircēju atrada, izmantojot interneta vietni ww.ss.lv, tālāk sakontaktējās ar potenciālo pircēju un vienojās par darījumu detaļām, kontaktējās telefoniski, bet kontakti nav saglabājušies. Pie uzņēmuma pārdošanas /pers. B/ neprasīja personas vārdu, uzvārdu, tāpēc nezina personu, kurai pārdeva. Tika saņemta samaksa 200 *euro* skaidrā naudā pie dokumentu nodošanas un līguma un akta par dokumentu nodošanu parakstīšanas. Pēc uzņēmuma pārdošanas kontaktus ar SIA „/Nosaukums C/" izbeidza, uzņēmuma saimnieciskajā darbībā vairs nepiedalījās.

/pers. B/ arī pirmās instances tiesas sēdē uz jautājumu, vai pazīst /pers. S/, liecināja, ka neatceras. Pārdodot uzņēmumu, ievietoja sludinājumu, ar pircēju sazinājās telefoniski, dokumenti tika parakstīti ar e-parakstu. Dokumentus pircējam atdeva Rēzeknē pie degvielas uzpildes stacijas, neprasīja vārdu un uzvārdu.

Tātad, šie paskaidrojumi un liecība par to, ka nav zināms uzņēmuma pircējs, ir pretrunā /pers. B/ paša iepriekš iesniegtajai informācijai par uzņēmuma pārdošanu. Turklāt, ja /pers. B/ jau pēc uzņēmuma pārdošanas 2018.gada 18.maijā kontaktus ar SIA „/Nosaukums C/" izbeidza, uzņēmuma saimnieciskajā darbībā vairs nepiedalījās, tad nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc /pers. B/ vēl ir norādīts kā 2018.gada 18. un 21.maija rēķinu parakstītājs (*lietas 4.sējuma 31., 32., 34., 36., 38., 40. un 41.lapa*). Taču šie paskaidrojumi un liecība arī neapstiprina pieteicējas paskaidrojumus par /pers. B/ turpmāku darbošanos SIA „/Nosaukums C/" vārdā visos nākamajos darījumos, kad rēķinu izsniedzējs ir norādīts /pers. S/.

[13.8] Iepriekš minētās pretrunas un nesakritības, pieteicējas informētība par SIA „/Nosaukums C/" darbības modeli, pieteicējas amatpersonas iesaiste SIA „/Nosaukums C/" grāmatvedības kārtošanā (atbilstoši /pers. B/ paskaidrojumiem), kā arī /pers. B/ iesaiste pieteicējas saimnieciskajā darbībā (atbilstoši /pers. B/ un transportlīdzekļu vadītāju paskaidrojumiem un liecībām) kopsakarā ar to, ka SIA „/Nosaukums C/" veiktie darījumi saistās tikai ar pieteicēju (SIA „/Nosaukums C/" pašai nebija automašīnas šādu pakalpojumu nodrošināšanai, kā vien tās, kuras uzrādītas kā nomātas no pieteicējas, atbilstoši PVN deklarācijā preces un pakalpojumi lielākoties sniegti tikai pieteicējai, transporta pakalpojumu sniegšanai izmantoti arī pieteicējas darba ņēmēji) un tiem nav ekonomiska pamata, papildus apstiprina, ka šādi darījumi nav reāli, nav faktiski notikuši, bet ir konstatējama pieteicējas amatpersonas /pers. A/ un /pers. B/ saskaņota darbošanās.

[14] Pirmās instances tiesas konstatētais un apgabaltiesas iepriekšminētais par neatbilstoši paskaidrojumiem noformētiem dokumentiem, pieteicējas amatpersonas /pers. A/ un SIA „/Nosaukums C/" amatpersonas /pers. B/ personiskā pazīšanās, SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" iesaiste identisku pakalpojumu sniegšanā pieteicējai, nomainot vienai otru, /pers. A/ un /pers. B/ saistību ar visiem šiem uzņēmumiem, darbinieku nodarbinātību minētajos uzņēmumos neatbilstoši pakalpojumu sniegšanas laikam, visu trīs uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšana vienā adresē, pretrunām paskaidrojumos un liecībās un jebkādu citu pierādījumu trūkumu, kas apstiprinātu, ka pakalpojumi faktiski ir sniegti, to kopumā rada pamatu raudzīties uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un ar SIA „/Nosaukums C/" kā tādiem, kas ir saimnieciskajai realitātei neatbilstoši. Izvērtējot konkrēto situāciju kopumā, konstatētie apstākļi nav izskaidrojami citādi, kā vien ar dokumentu noformēšanu par fiktīviem darījumiem, kurā pati pieteicēja bija piedalījusies.

[15] Pieteicēja norādījusi, ka tiesa nav ņēmusi vērā, ka deklarēto darījumu partneri SIA „/Nosaukums B/" un SIA „/Nosaukums C/" ir samaksājuši nodokļus valsts kasē pilnā apmērā un strīdus darījumu rezultātā nav gūtas fiskālās priekšrocības,

Pievienotās vērtības nodokļa mehānismam ir raksturīgi, ka fiktīvs darījums nevar radīt tiesības uz jebkādu šī nodokļa atskaitīšanu. Proti, nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Citiem vārdiem, tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai

pakalpojumiem, nozīmē, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Kad preces vai pakalpojuma iegādes darījums ir fiktīvs, tam nevar būt nekādas saiknes ar nodokļu maksātāja darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Līdz ar to, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nekādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Vienlaikus nodokļa rēķina izsniedzējam ir jāmaksā rēķinā norādītais PVN pat tad, ja faktiska ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav, lai novērstu nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, ko var izraisīt tiesības uz PVN atskaitīšanu. Proti, nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks principā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai minēto nodokli atskaitītu (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 8.maija sprieduma lietā EN.SA, C-712/17, ECLI:EU:C:2019:374, 22.–26. un 31.–32.punkts*, *Senāta 2021.gada 7.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1085/2021 (A420289818) 3.punkts*).

Tātad par fiktīvu darījumu nevar atskaitīt priekšnodokli. Šādā gadījumā nav nemaz jāpamato īpašs pieteicējas mērķis iesaistīties PVN krāpšanā vai fiskālo priekšrocību gūšanā pretēji PVN sistēmas mērķim. Priekšnodokļa tiesības tiek liegtas tāpēc, ka vispār nav bijis darījuma, kas šīs tiesības varētu radīt. Tas vien, ka darījumu partneri ir samaksājuši nodokli budžetā, nav būtiski, izšķirot, vai pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Turklāt pieteicēja nav norādījusi uz apstākļiem un pierādījumiem, kas varētu ļaut noticēt, ka darījumi faktiski notikuši, pieteicējai labā ticībā saņemot nolīgtos pakalpojumus.

[16] Lieta pievienotie SIA „/Nosaukums D/" darījumu ar SIA „/Nosaukums B/" un ar SIA „/Nosaukums C/" dokumenti (*ierobežotas pieejamības informācija; lietas 12.-23.sējums*) tieši neattiecas uz pieteicējai auditēto periodu un šajā lietā apstrīdētajiem pieteicējas darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un ar SIA „/Nosaukums C/". Līdz ar to tiem nav nozīme šajā lietā, izņemot tikai to, ko apgabaltiesa norādīja jau iepriekš, ka atsevišķos CMR ir ietverta pieteicējas informācija un spiedogi, kas norāda uz pieteicējas saistību un darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/" un ar SIA „/Nosaukums C/" arī pirms auditējamā perioda.

Papildus norādāms, ka apgabaltiesa izvērtēja visus pieteicējas izvirzītos argumentus, bet sniedza pamatojumu tikai par būtiskākajiem, kuriem ir nozīme no tiesību viedokļa. Izvērtējot arī pārējos argumentus, nav iespējams nonākt pie cita rezultāta.

Tiesai nav jāatbild uz iebildumiem, kuri nav juridiski nozīmīgi. Tāpat tiesa nav ierobežota sprieduma argumentāciju veidot tā, ka uz katru dalībnieka iebildumu nav sniegta tieša detalizēta atbilde. Ir svarīgi, lai visi būtiskie argumenti un apstākļi būtu aplūkoti pēc būtības un kopsakarā (sk. *Senāta 2019.gada 10.maija sprieduma lietā Nr. SKA-52/2019 5.punktu*).

[17] Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA „/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 14.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.9/2854 atcelšanu.

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

Tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka

S.Kanenberga

Tiesneses

I.Meldere