Lietas arhīva Nr. A42-00217-19/7
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:0920.A420195515.36.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 20.septembrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Ābele,

piedaloties pieteicējas maksātnespējīgās AS „A Holding" pārstāvim /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz maksātnespējīgās AS „A Holding" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 19.marta lēmuma 22.8/L12807 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) veica AS „A Holding" (iepriekšējais nosaukums – SIA „DĪLERS") (turpmāk arī – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2010.gada 1.jūnija līdz 2012.gada 31.jūlijam un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2010. un 2011.gadu.

Audita rezultātā papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 1 005 279,37 lati (1 430 383,68 *euro),* soda nauda 301 583,83 lati (429 115,13 *euro),* nokavējuma nauda 219 383,03 lati (312 153,93 *euro),* UIN 1 105 490 lati (1 572 970,56 *euro*), soda nauda 331 647 lati (471 891,17 *euro*), nokavējuma nauda 92 475,74 lati (131 581,12 *euro*), kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 609 111,41 latiem (866 687,45 *euro)* un aprēķināta soda nauda 182 580,43 lati (259 788,55 *euro).*

[2] Ar VID 2015.gada 19.marta lēmumu Nr.22.8/L–12807 (turpmāk – Lēmums) zemākas iestādes lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja nepamatoti atskaitīja priekšnodokli 879 294,18 latu apmērā par darījumiem ar SIA „AL METALS" un 732 212,88 latu apmērā par darījumiem ar SIA „ALU METALS". Proti, pieteicēja noformētajos darījumos ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) 10.panta pirmās daļas 1.punkta, Gada pārskatu likuma 4.panta trešās daļas un 22.panta pirmās daļas prasības. Pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" to deklarētajā apmērā faktiski nav notikuši – SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" deklarētā preču iegāde no darījumu partneriem noteikta 40,34% – 97,16%. Pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS", apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Tā kā pieteicējas grāmatvedības uzskaitē atspoguļotā informācija nav patiesa, salīdzināma un saprotama, un līdz ar to nav iespējams izsekot preču kustībai, darījumu norisei un gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli, neatzītās realizācijas aprēķins jāveic uz aprēķina pamata, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septītās daļas 2.punkta nosacījumus, t.i., pieteicējas tiešo darījumu partneru SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" grāmatvedības uzskaites datus par darījumu ar SIA „LIXER", SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA „NOVAMET", SIA „BN MET" un SIA „VONGOLE" (neatzītie darījumi) vērtību un to īpatsvaru (procentos) kopējās SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" uzskaitītajās saņemto preču vērtībās.

[2.2] Pieteicēja nepamatoti atskaitīja: priekšnodokli 598,15 latu apmērā par darījumiem ar SIA „IDALGO", jo mēbeļu komplekta iegāde nav saistīta ar pieteicējas saimniecisko darbību, priekšnodokli 1069,20 latu apmērā, kas ir 20% no aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa par iegādāto automašīnu *BMW 730*, un priekšnodokli 1216,37 latu apmērā par muitas deklarācijām, kurās kā kravas saņēmēja ir norādīta SIA „LDE HOLDING".

[3] Pieteicēja, nepiekrītot VID lēmumam, iesniedza tiesā pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Tā kā pieteicēja ir izpildījusi visas normatīvajos aktos noteiktās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai (tostarp, darījumos iesaistītās personas apstiprina darījumu faktisku notikšanu, pieteicēja ir veikusi samaksu, pieteicēja ir veikusi iepirktās preces realizāciju un par to ir veikta samaksa), iestāde nepamatoti atzina daļu no pieteicējas darījumiem ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" par faktiski nenotikušiem un nepamatoti ierobežoja tiesības atskaitīt priekšnodokli.

VID ir analizējis tikai pieteicējas tiešo darījumu partneru SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" iepriekšējos darījumus un iepriekšējo darījumu partnerus, nevis darījumus, kuros pieteicēja ir tieši iesaistīta un kas uz to tieši attiecas. VID nav norādījis, ka pieteicējas darbībās un dokumentos ir neatbilstības likuma prasībām. Uz pieteicēju automātiski tiek attiecināts secinājums, kas izdarīts pēc citu uzņēmumu darījumu analīzes. Pieteicēja var sniegt skaidrojumu par savu darbību, bet pret VID secinājumiem par tās tiešo darījumu partneru un to iepriekšējo darījumu partneru rīcību pieteicēja var iebilst, vienīgi prasot šīm sabiedrībām informāciju un dokumentus.

[3.2] Pieteicēja nepiedalījās krāpnieciskā shēmā, tai nebija nolūks veikt priekšnodokļa izkrāpšanu, tā nezināja un nevarēja zināt par savu

sadarbības partneru, iespējams, veiktām pretlikumīgām darbībām. Pieteicēja veica visas nepieciešamās darbības, lai pārliecinātos, ka netiks iesaistīta krāpnieciskās darbībās. Pretējais VID ir jāpierāda. Tādējādi, ņemot vērā Eiropas Savienības tiesas un Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta judikatūru, pieteicēja nav atbildīga par savu darījumu partneru un to tālāko darījumu partneru pieļautām nelikumībām.

[3.3] VID aizdomas par to, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti ir speciāli gatavoti apstrīdēšanas procesam, nav pamatotas ar lietā esošajiem pierādījumiem.

[3.4] Viena daļa no VID konstatētajām neprecizitātēm SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" dokumentos nav pamatotas un ir kļūdainas, bet otra daļa no tām ir izskaidrojamas.

[3.5] VID nav pareizi aprēķinājis, kādā apmērā SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" nevarēja realizēt preci pieteicējai. VID lietotā aprēķina metode ir aplama, un tās rezultātā pieteicējai nepamatoti tiek aprēķināts lielāks nodoklis. Normatīvie akti nedod VID tiesības aprēķināt nodokli uz nepamatotu pieņēmumu pamata. Neatzīto darījumu daļa būtu nosakāma, ņemot vērā preču svaru tonnās, nevis preču vērtību naudas izteiksmē. Iepērkot un realizējot preci, tās cena atšķiras, savukārt svars ir nemainīgs.

[3.6] VID nav pareizi novērtējis pierādījumus, kā rezultātā nav pareizi konstatējis faktus un nav izdarījis pareizus secinājumus. Līdz ar to Lēmums nav pamatots. Vienlaikus tas neatbilst arī Administratīvā procesa likuma 9. un 67.pantam.

[4] VID paskaidrojumos tiesai norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms. Papildus Lēmumā minētajiem apsvērumiem, norādīti šādi argumenti.

[4.1] Par to, ka pieteicēja zināja par noformēto darījumu ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" krāpniecisko raksturu, liecina lietas faktiskie apstākļi.

[4.2] VID nav ierobežojis pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, balstoties vienīgi uz darījumu apliecinošo dokumentu noformējuma nepilnībām, jo tika vērtēta arī strīdus darījumu ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" būtība.

[4.3] Ņemot vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta "c" apakšpunktā, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piektajā daļā un Koncernu likumā noteikto, kā arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014.gada 12.marta spriedumā lietā Nr.SKA–80/2014 izdarītos secinājumus, SIA „ALU METALS" un pieteicēja ir saistītās personas. Proti, pieteicējas dalībnieks /pers. C/ bija ne tikai pieteicējas deklarētā darījumu partnera SIA „ALU METALS" dalībnieks, bet arī valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2010.gada 17jūnija), tādējādi, ņemot vērā Komerclikuma 210.panta pirmās daļas 4.punktā noteikto, pieteicējai bija izšķiroša ietekme SIA „ALU METALS" valdes locekļu ievēlēšanai.

[4.4] Tā kā audita laikā pārbaudē iesniegtajos dokumentos nebija datu par strīdus produkcijas svēršanu, kā arī noliktavas uzskaitē minētās preču iegādes nebija atspoguļotas tonnās, bet gabalos un kastēs, kā arī iesniegtie reģistri par iepirkumiem no fiziskām personām bija atspoguļoti tikai naudas izteiksmē, auditā nebija iespējams veikt aprēķinu, balstoties uz preču svaru tonnās.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteikumā ietverto prasījumu uzturēja, balstoties uz sūdzībā VID un pieteikumā tiesai sniegto argumentāciju, bet VID pārstāvji prasību neatzina, norādot uz lēmumos un paskaidrojumos sniegto pamatojumu.

Motīvu daļa

I

[6] Lietā izšķirams jautājums par to, vai pieteicēja bija tiesīga atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" vārdā izrakstītajiem rēķiniem par preču pārdošanu.

[7] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. No minētās normas izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai tad, ja pakalpojums, par kuru atskaita priekšnodokli, ir reāli saņemts un to ir sniegusi nodokļu rēķinā norādītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona. Gadījumā, ja tiek konstatēts, ka pakalpojums ir saņemts, taču to nav sniedzis nodokļa rēķinā norādītais darījumu partneris, nodokļa maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem var liegt tikai tad, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana. Tas, vai ir izpildījušies normā noteiktie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, noskaidrojams, citstarp pārbaudot lietas faktiskos apstākļus un novērtējot pierādījumus lietā (*Augstākās tiesas 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.A420377013 (SKA–16/2019) 6.punkts*).

[8] Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas norādēm tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C–255/02 Halifax 81.punktu*). Arī Augstākā tiesa ir atzinusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.SKA–48/2014 11.punktu*). Tādēļ tiesai ir objektīvi jānovērtē darījuma patiesā būtība (*sk. Augstākās tiesas 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–97/2018 8.punktu*). Turklāt "zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija sprieduma lietā Nr.SKA–974/2016 8.punktu*).

[9] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja 2010.gada novembrī–decembrī un 2011.gada janvārī–septembrī veica priekšnodokļu atskaitījumus 1 611 507,06 latu apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA „AL METALS" (879 294,18 lati) un SIA „ALU METALS" (732 212, 88 lati).

Strīds lietā ir par to, vai pieteicēja grāmatvedības dokumentos norādītos pakalpojumus ieguva tieši no SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS", t.i., vai darījumi faktiski notika ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" un kādā apmērā un vai VID pamatoti ierobežoja PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un aprēķināja UIN.

[10] Deklarēto darījumu apliecināšanai pieteicēja ir iesniegusi virkni SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" izrakstītu pavadzīmju (*lietas*

117., 118.sējums; audita pārskata pielikums Nr.1 un Nr.2, lietas 128.sējuma 162.–172.lapa). Lai arī nodokļa rēķinu esība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai prece piegādāta, tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju to apstrīdēt, iesniedzot pierādījumus, kas apliecina pretējo (*Augstākās tiesas 2004.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA–144/2004 11.punkts un 2015.gada 5.oktobra rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA–746/15*). Savukārt saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu darījumi ir jāvērtē arī pēc ekonomiskās būtības un satura, nevis tikai pēc juridiskās formas.

[11] Vērtējot tieši SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" spēju piegādāt pieteicējai preci un pieteicējas iebildumus par pārsūdzētajā lēmumā izdarītajiem secinājumiem par apstrīdēšanas procesā iesniegtajiem dokumentiem, kurus VID ir rūpīgi analizējis pārsūdzētā lēmuma 13.–23.lapā, tiesa konstatē, ka pieteicēja ir centusies sniegt skaidrojumu par VID konstatētajām pretrunām un nepilnībām, piemēram, par 2,0340 t svina AKB, par preču atlikumu uz 2010.gada 30.novembri, gan par konstatētajām atšķirībām kopsavilkumos, sākotnējos pārskatos un pirmdokumentos attiecībā uz metālu nodevušām personām un preču kustību noliktavās un par iepirkumu no SIA "NAKDA" (*lietas 1.sējuma 15.–17.lapa*). Pieteicēja šos iebildumus ir centusies izskaidrot ar cilvēcīgu kļūdīšanos dokumentu noformēšanā un tehniskām kļūmēm, izmantojot datoru. Tiesa neapstrīd to, ka ir iespējama cilvēcīga kļūdīšanās, tomēr kopsakarā ar pārējiem konstatētajiem apstākļiem par darījumu raksturu un darījumu ķēdes dalībniekiem, kā arī to, ka pārsūdzētajā lēmumā vērtētie dokumenti tika iesniegti nevis audita laikā, kas ir katra nodokļu maksātāja pienākums saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 11.punktu (*noteic, ka nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi ir šādi: iesniegt nodokļu administrācijai pieprasītos dokumentus, kuri izmantoti nodokļu aprēķināšanai*), bet gan tikai apstrīdēšanas procesā, un pārējām VID konstatētajām daudzajām neprecizitātēm un neatbilstībām, kuras pieteicēja nav izskaidrojusi, arī šie skaidrojumi konkrētajā gadījumā ir vērtējami kritiski. Tie liecina par dokumentu mākslīgu noformēšanu pēc audita ar mērķi sniegt dokumentāru izskaidrojumu par deklarētajiem darījumiem, kad jau ir zināms VID viedoklis.

[12] Tādējādi tiesa konstatē, ka pieteicēja nav izskaidrojusi lielāko daļu VID konstatēto savstarpējo neatbilstību sākotnēji un vēlāk iesniegtajos dokumentos, vai arī tiesa sniegtos skaidrojumus neatzīst pat ticamiem:

[12.1] Izvērtējot iesniegto SIA "AL METAL" 2011.gada 1.jūnija šķirošanas aktu Nr.NOR–7 (*lietas 106.sējuma 156.lapa*), ko pieteicēja iesniegusi audita laikā, ar 2011.gada 1.jūnija aktu Nr.NOR –12, ko pieteicēja uzrādījusi tematiskās pārbaudes laikā, tiesa piekrīt VID secinājumam par atšķirībām svarā, kas veido 19,881 tonnu lielu starpību (244,046–224,165). Izvērtējot arī SIA "ALU METALS" 2011.gada 11.maija pavadzīmi Nr.SKI–8/11 (*lietas 103.sējuma 269.lapa*), kas iesniegta audita laikā, un tāda paša numura pavadzīmi, kas iesniegta tematiskās pārbaudes laikā, ir konstatējama atšķirība gan svarā – 60 tonnas (288,91–228,91), gan artikulos un preču nosaukumos, gan naudas izteiksmē, kas turklāt ir ļoti būtiska (437 668,03 lati) un kas ar vienkāršu kļūdu nav izskaidrojama. Šo apstākli pieteicēja nav apstrīdējusi, bet gan sniegusi tam izskaidrojumu, ka tematiskās pārbaudes laikā nebija veikta inventarizācija, taču pēc inventarizācijas šī kļūda labota un par pareizu ir uzskatāms audita laikā iesniegtais inventarizācijas akts (*lietas 1.sējuma 15.lapa*). Tiesa šo paskaidrojumu vērtē kritiski. Pirmkārt, ir konstatējama ievērojama laika starpība starp aktu pirmreizējo sastādīšanu 2011.gada 11.maijā un 1.jūnijā un tā iesniegšanu VID 2013.gada 15.jūlijā. Proti, inventarizācija ir veikta gandrīz pēc diviem gadiem. Ja tiešām kāda kļūda būtu bijusi pieļauta, tā normālas komercdarbības ietvaros būtu tikusi novērsta daudz agrāk, nevis audita laikā, kad VID jau bija darījis zināmas savas šaubas par darījumu faktisko norisi. Otrkārt, lietā nav iesniegti nekādi dokumenti, ka šāda inventarizācija starp tematisko pārbaudi un auditu patiešām ir veikta. Treškārt, ir kritiski vērtējama inventarizācija, ja vairs nav preces, ko inventarizēt, t.i., to vairs nevar faktiski uzskaitīt un nosvērt, jo prece saskaņā ar dokumentiem jau ir pārdota pieteicējai. Tiesa kritiski vērtē spēju tik ilgu laika periodu precīzi atcerēties, cik konkrētajā datumā bija konkrēto lūžņu, ja turklāt daļa no tiem tika iesniegta tādās mērvienībās kā konstrukcijas un kastes (*lēmuma 12.lapa, lietas 1.sējuma 34.lapa*), taču pēc inventarizācijas daudzums ir izteikts jau tonnās.

Tiesas ieskatā, šis ir uzskatāms piemērs tam, ka pieteicējas tiešo darījumu partneru uzskaites dokumenti nesatur konkrētu, precīzu un pārbaudāmu informāciju par to, kāda veida lūžņi, un cik bija to īpašumā. Tādējādi ir apšaubāms tas, ka, pārdodot preci pieteicējai, tās tiešie sadarbības partneri spēja no haotiski un neprecīzi sastādītiem dokumentiem iegūt skaidru priekšstatu par mērvienībām tonnās. To apliecina arī SIA "AL METALS" 2011.gada 1.marta šķirošanas akts Nr.NOR–SK–6 (*lietas 104.sējuma 212.lapa*), kurā kā mērvienības norādītas ne tikai tonnas, bet arī gabali (10.000; 26.000; 141.000) un kastes (12.000), savukārt ar ražošanas pavadzīmi Nr.NOR–SK–6 prece jau ir sašķirota pēc nosaukuma un kā mērvienība ir norādītas tonnas. Tiesas ieskatā, tieši šķirošanas akti ir tie dokumenti, kas ļauj uzņēmumam ieviest skaidrību, kāda prece (pēc veida un kvalitātes) un cik daudz tās ir uzņēmuma rīcībā, ja tā ir iepirkta nevis precīzi mērāmās vienības (tonnās, kilogramos), bet gan abstraktās mērvienībās (kastēs, konstrukcijās, gabalos). Pretējā gadījumā šķirošanas aktiem nav nekādas jēgas. Tiesa atzīst, ka faktiski notikušas uzņēmējdarbības gadījumā pieteicējas tiešo darījuma partneru rīcībā būtu precīzi vesta uzskaite, kas būtu atspoguļota precīzi noformētos dokumentos;

[12.2] par SIA „AL METAL" svina iegādi no /pers. D/ 7,56 latu vērtībā (*SIA "AL METALS" gatavās produkcijas un preces pārdošanas reģistrs, konts 5313, lietas 114.sējuma 172.lapa*) (saskaņā ar paziņojumiem par fiziskām personām izmaksātajām summām par 2010.gadu /pers. D/ samaksāti 72,11 lati (*lietas 111.sējuma 258.lapa*)) par 2,0180 t (*lietas 120.sējuma 1.lapa*) tiesa vēlas norādīt, ka pat nespeciālistam metāla iepirkumos ir acīmredzams, ka šāda samaksa – gan 7,56 lati, gan 72,11 lati – nav adekvāta. Tādējādi apšaubāma ir metāla iegāde no minētās personas norādītajā apmērā. Turklāt, kā redzams, tad pašas pieteicējas iesniegtajos dokumentos būtiski atšķiras personai izmaksātā summa, kas papildus liek apšaubīt pieteicējas sadarbības partneru sastādīto dokumentu ticamību;

[12.3] par VID konstatēto SIA „ALU METALS" virsgrāmatu kontā 2130 (gatavā produkcija un preces pārdošanai) norādīto atlikumu uz 2010.gada 1.novembri 619 881,58 lati, bet pieteicējas sūdzībai pievienotajā reģistrā par SIA „ALU METALS" iepirkumu, pārstrādi un realizāciju (no fiziskām personām) uz 2010.gada 1.novembri norādīto preču atlikumu: svina AKB (svina akumulatori) atlikums 85,7634 tonnas, krāsaino metāllūžņu atlikums 459,0157 tonnas un *alumīnijas kons. segments* 272 gab (*lietas 130.sējuma 2.lapa*), VID ir secinājis, ka atlikums naudas izteiksmē nav uzrādīts, līdz ar to nav iespējams iesniegtajos apkopojumos norādītos datus salīdzināt ar SIA „ALU METALS" grāmatvedības uzskaites datiem. Turklāt VID ir konstatējis, ka sākotnējos pārskatos ir norādīts tikai metāllūžņu daudzums un mērvienība (tonna), bet nav norādīta lūžņu cena un vērtība. Turklāt no lietas materiāliem izriet, ka SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" ar SIA „LIXER", SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA „NOVAMET", SIA „VONGOLE" un BN METAL" deklarēto darījumu (preču iegāde) īpatsvars pārbaudāmajā periodā bija 40%–90%, tad nav pamata iesniegtos apkopojumus par SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" metāllūžņu iepirkumiem no fiziskām personām vērtēt atrauti no iepirkumiem no juridiskām personām;

[12.4] par tikai apstrīdēšanas procesā iesniegtajiem SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" dokumentu kopijām par strīdus preču iegādi no fiziskām un juridiskām personām („Iepirkuma akts par bīstamo atkritumu, nederīgo elektrisko un elektronisko iekārtu pieņemšanu un utilizāciju", „No fiziskajām personām iepirkto sadzīvē izcelsmes melno un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu iepirkuma un izcelsmes apliecinājuma akts", „UZZIŅA – personīgā īpašumā pārdošanas apliecinājums", „Paziņojums par fiziskām personām izmaksātajām summām"; akti par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru; pavadzīmes par preču iegādi no juridiskām personām (neapstrīdētām auditu laikā); pavadzīmes par preču (metāllūžņu) realizāciju pieteicējai), ikmēneša kopsavilkumu tabulas par metāllūžņu iegādi (tonnās) 2010.gada novembrī, decembrī un 2011.gada janvārī–septembrī un to tālāku realizāciju pieteicējai), kā arī iesniegto ar atkritumiem veikto darbību reģistrācijas žurnālu kopijām tiesa vēlas norādīt, ka, pirmkārt, pieteicēja

nav sniegusi loģisku skaidrojumu par objektīvajiem šķēršļiem iesniegt visu tās rīcībā esošo informāciju jau audita laikā. Otrkārt, šāda dokumentu iesniegšana liek domāt, ka tie ir sagatavoti speciāli apstrīdēšanas procesam;

[12.5] par VID konstatētajām neatbilstībām, apstrīdēšanas procesā izskatot iesniegtos pirmdokumentus un ikmēneša kopsavilkuma tabulas par SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" strīdus preču iegādi no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām 2010.gada novembrī–2011.gada septembrī (turpmāk – pirmdokumenti un/vai kopsavilkumi) un salīdzinot tos ar sūdzībai pievienotajiem izrakstiem no SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" grāmatvedības reģistriem (sākotnēji pārskati):

1) sākotnējos pārskatos ir norādīta preču iegāde pārbaudāmajā periodā gan tonnās, gan gabalos, bet iesniegtajos pirmdokumentos un kopsavilkumos preču daudzums ir norādīts tikai tonnās;

2) SIA „AL METALS" sākotnējā pārskatā ir norādīta strīdus preču iegāde no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām 1488,701 t (akti par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru nav norādīti), kopsavilkumos – 4627,832 t, t.sk. pēc aktiem par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru – 3081,332 t, tātad iegāde no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām ir 1546,5 t (4627,832 t – 3081,332 t), kas par 57,799 t ir vairāk, nekā uzrādīts sākotnējā pārskatā;

3) SIA „ALU METALS" sākotnējā pārskatā ir norādīta strīdus preču iegāde pārbaudāmajā periodā – 3070,037 t, t.sk. pēc aktiem par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru – 1099,884 t; kopsavilkumos ir norādīta iegāde – 4310,242 t, t.sk. pēc aktiem par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru – 2334,885 t, tātad iegāde no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām (atskaitot aktos uzrādīto preču daudzumu) ir attiecīgi 1970,153 t un 1975,357 t, t.i., kopsavilkumā par 5,204 t ir vairāk nekā uzrādīts sākotnējā pārskatā;

4) SIA „AL METALS" sākotnējā pārskatā (*lietas 120.sējuma 39.–42.lapa*) norādīti monitori (2011.gada 6.septembrī /pers. E/ 0,058 t, 2011.gada 21.septembrī /pers. F/ 0,0670 t), katalizatoru lūžņi (2011.gada 9.septembrī /pers. G/ 3019 t, 2011.gada 23.septembrī /pers. H/ 0,301 t), televizori (2011.gada 28.septembrī /pers. I/ 0,064 t). Tiesas ieskatā, VID ir pamatoti vērsis uzmanību uz to, ka metāla saturs šajos priekšmetos ir ierobežots, tādēļ šo pozīciju iekļaušana pārskatā vērtējama kritiski;

[12.6] izskatot apstrīdēšanas procesā iesniegto LVĢMC izziņu par SIA "ALU METALS" un SIA „AL METALS" metāllūžņu realizāciju pieteicējai, VID ir konstatējis, ka atbilstoši tai SIA „ALU METALS" ir realizējusi pieteicējai metāllūžņus 2010.gadā – 4109,7 t, 2011.gadā – 5087,35 t; SIA „AL METALS" ir realizējusi pieteicējai 2010.gadā – 1114,41 t, 2011.gada – 3775,15 t. Tātad kopumā ir deklarēta realizācija attiecīgi 4889,56 t un 9197,05 t. Savukārt, izskatot apstrīdēšanas procesā iesniegtās SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" pavadzīmes, VID ir konstatējis, ka tajās ir norādīts pieteicējai pārdoto preču daudzums attiecīgi 4057,502 t un 3490,999 t. Pieteicēja, kā jau norādīts, skaidrojumu šim apstāklim nav devusi;

[12.7] VID ir atzinis, ka pēc LVĢMC datubāzē ievietotajiem SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" struktūrvienību pārskatiem „Veidlapa Nr.3–Atkritumi. Pārskats par atkritumiem" nevar izsekot norādītajai preču kustībai. Tā SIA „ALU METALS" struktūrvienības (adrese „Acone", Granīta iela 31 k–5, Salaspils pagasts) pārskatā par 2010.gadu ir norādīts preces „metāli" (kods 200140) atlikums uz gada beigām 718,1 t, bet struktūrvienības attiecīgā pārskatā par 2011.gadu minētās preces atlikums uz gada sākumu ir norādīts 645,3 t., VID ir atzinis, ka šis apstāklis nedod pārliecību par LVĢMC iesniegtajos pārskatos norādītās informācijas patiesumu. Tātad tie nevar kalpot kā pierādījums preces (metāllūžņu) izcelsmes pamatošanai;

[12.8] nav sniegts izskaidrojums tam, kāpēc apstrīdēšanas procesā iesniegtie Akti par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atlikumu veidu un svaru, kurā norādīts apjoms – SIA „AL METALS" – 3081,332 t (66,58 % no kopēja uzrādītā preču iegādes apjoma) un SIA „ALU METALS" – 2334,885 t (54,17 % no kopēja uzrādītā preču iegādes apjoma), nebija norādīti sākotnējā pārskatā (SIA „AL METALS"), bet SIA „ALU METALS" sākotnējā pārskatā ir uzrādīta metāllūžņu savākšana uz aktu pamata – 1099,884 t. Turklāt pašu tiešo sadarbības partneru SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" auditos šādi akti netika iesniegti, tādējādi nevar atzīt, ka tie ir bijuši iegrāmatoti;

[12.9] SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" ar atkritumiem veikto darbību reģistrācijas žurnālos, kas iesniegti apstrīdēšanas procesā, nav norādīta preču kustība un atlikumi uz konkrēto periodu. Tādējādi pamatoti VID ir norādījis, ka šajos SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" vārdā noformētajos aktos norādītā prece netika piegādāta pieteicējai;

[12.10] VID ir analizējis atsevišķu struktūrvienību iepirkto melno un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu uzskaites žurnālus, konstatējot, ka struktūrvienības Dzelzceļnieku ielā 3, Ventspilī uzskaites žurnālos par 2010.gada novembri–2011.gada janvāri ir uzrādīta preču iegāde no fiziskajām personām kopā par visiem metāla veidiem – 147,65 t, bet pārvietotas 2010.gada novembrī un 2011.gada janvārī uz SIA „AL METALS" struktūrvienību Brīvības gatvē 214 c, Rīgā – 6,065 t.; struktūrvienības Talsu ielā 110, Ventspilī uzskaites žurnālos par 2011.gada martu–septembri ir uzrādīta preču iegāde no fiziskajām personām kopā par visiem metāla veidiem – 148,075 t, bet pārvietotas 2011.gada martā, maijā, jūnijā, augustā un septembrī uz SIA „AL METALS" struktūrvienību Brīvības gatvē 214 c, Rīgā – 16,132 t. Tātad prece lielākajā daudzumā paliek konkrētajā iepirkuma vietā un netiek nevienam piegādāta (realizēta).

Lai gan adresē Brīvības gatve 214 c, Rīgā ir reģistrēta (no 2005.gada 15.decembra) struktūrvienība „Biroja telpas. Bāze", žurnāli par metāllūžņu reģistrēšanu un kustību minētajā struktūrvienībā netika iesniegti izskatīšanai. Savukārt pieteicēja pieteikumā norāda, ka tieši lielākā daļa AKB glabājās noliktavā Brīvības gatvē 214c (*lietas 1.sējuma 15.lapa*). Tādējādi var piekrist VID izdarītajam secinājumam, ka arī šie apstākļi norāda uz to, ka nav notikusi preču piegāde pieteicējai;

[12.11] izvērtējot preču kustību pēc uzrādīto žurnālu ierakstiem, VID ir konstatējis neatbilstības atsevišķu metālu veidu atlikumos, piemēram: struktūrvienībā Dzelzceļnieku ielā 3, Ventspilī uz 2010.gada 30.novembri – 0,594 t, savukārt uz 1.decembri uzrādīts svina lūžņu atlikums – 0, uz 31.decembri – 3,759, bet uz gada 1 janvāri – 0.

Analogi struktūrvienības Talsu ielā 110, Ventspilī žurnālā svina lūžņu atlikums uz 30.aprīli ir uzrādīts 0,007 t, bet uz 1.maiju uzrādīts atlikums 0, uz 30.jūniju atlikums ir 0,033 t, bet uz 1.jūliju – 0. Tādējādi minētajos SIA „AL METALS" uzrādītajos žurnālos norādītā informācija nedod pamatu pilnā apjomā izsekot preču izcelsmei un to kustībai. Turklāt no ierakstiem žurnālos neizriet, ka norādītajās SIA „AL METALS" struktūrvienībās iepirktie metāllūžņi ir bijuši realizēti pieteicējai.

Savukārt SIA „ALU METALS" struktūrvienību („Silaviņš", Košeļova, Griškānu pagastā, Rēzeknes novadā; Vidus ielā 4G, Daugavpilī; Buru ielā 1/3, Liepājā; Kr.Valdemāra ielā 81, Talsos; Brīvības ielā 39, Ogrē; Cempu ielā 8a, Valmierā; Raudas ielā 29A, Tukumā; Tirgoņu ielā 1, Cēsīs; Brīvības ielā 77, Gulbenē) no juridiskajām (fiziskajām) personām iepirkto melnu un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu uzskaites žurnālos par 2010.gada novembri–2011.gada septembri ir uzskaitīta no fiziskajām un juridiskajām (neapstrīdētajām) personām iegādātā prece, kā arī prece, kas iegūta uz dokumenta „Akts par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru" pamata. Žurnālos korekti uzrādīti preču atlikumi uz mēneša beigām/nākamo mēneša sākumu. Vienlaikus VID konstatējis, ka žurnālos nav reģistrēta preču iegāde no tiem SIA „ALU METALS" deklarētajiem darījumu partneriem, darījumi ar kuriem ir apstrīdēti sabiedrības veiktajā administratīvajā procesā. Savukārt struktūrvienībās: Raudas ielā 29A, Tukumā; Tirgoņu ielā 1, Cēsīs; Kr.Valdemāra ielā 81, Talsos; Vidus ielā 4G, Daugavpilī uz 2011.gada 30.septembri VID ir konstatējis nerealizēto preču atlikumu, jo preču izsniegšana (pārvietošana) salīdzinājumā ar to iegādi ir ievērojami mazāka.

Tādējādi tiesa piekrīt VID secinājumam, ka no ierakstiem šajos žurnālos neizriet, ka minētajās SIA „ALU METALS" struktūrvienībās iepirktie

metāllūžņi ir bijuši pārvietoti tālākai realizācijai pieteicējai;

[12.12] izlases veidā salīdzinot ierakstus uzrādītajos SIA „ALU METALS" žurnālos ar apstrīdēšanas procesā iesniegtajiem pirmdokumentiem un to kopsavilkumiem, VID ir konstatējis, ka ieraksti par preču iegūšanu uz Aktu par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru pamata neatbilst ierakstiem kopsavilkumos, piemēram: 2010.gada novembra žurnālā pēc 2010.gada 2.novembra akta Nr.A–EEALIE/3 ir norādīta iepakojuma iegāde 0,245 t, bet kopsavilkumā minētais dokuments ir uzskaitīts ar preču daudzumu 20,005 t, 23.novembra akts Nr.A–EEALIE/4 žurnālā ir uzskaitīts ar metāllūžņu daudzumu 0,89 t, bet kopsavilkumā ar daudzumu 22,87 t, 29.novembra akts Nr.A–EEARE/20 žurnālā ir uzskaitīts ar metāllūžņu daudzumu 0,63 t, bet kopsavilkumā ar daudzumu 23,655 t. Tādējādi tiesa atzīst, ka VID pamatoti ir secinājis, ka Akti par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru ir mākslīgi noformēti;

[12.13] visos uzrādītajos žurnālos ir norādīta preču pārvietošana uz SIA „ALU METALS" struktūrvienību Granīta ielā 31k–5, Aconē, Salaspilī (reģistrēta 2009.gada 19.februārī), bet žurnāli par metāllūžņu reģistrēšanu un kustību minētajā struktūrvienībā netika uzrādīti izskatīšanai;

[12.14] VID ir konstatējis, ka dokumentos par preču iegādi norādīts, ka ievērojamu preču daļu (SIA „AL METALS" – 66,58 % un SIA „ALU METALS" – 54,17 %), kas vēlāk noformēta kā realizēta pieteicējai, sabiedrības ir ieguvušas bez maksas, uz aktu pamata. Aktos norādīts savākto metāllūžņu daudzums 10–40 tonnas dienā, savukārt SIA „AL METALS" darba ņēmēja – metāla pieņēmēja /pers. J/ VID Finanšu policijas pārvaldei paskaidroja, ka savā pieņemšanas punktā (Dzelzceļnieku ielā 3, Ventspilī) vidēji mēnesī pieņem 10 tonnas metāllūžņu. Tiesa neizslēdz apstākli, ka atsevišķas personas varēja arī nodot metāllūžņus bez maksas, lai vienkārši atbrīvotos no nevajadzīgām mantām, tomēr kritiski ir vērtējams apstāklis, ka šāda bezmaksas nodošana, nesaņemot par to atlīdzību jeb uzdāvinot metāllūžņus, ir notikusi masveidā;

[12.15] pārbaudot VID datubāzē informāciju par sabiedrību fiziskajām personām izmaksātajām summām, VID konstatēja, ka 2010.gada novembrī – 2011.septembrī SIA „ALU METALS" ir deklarējusi 3693 darījumus ar fiziskām personām, SIA „AL METALS" – 462 darījumus, iesniedzot VID paziņojumus par fiziskām personām izmaksātajām summām. Izvērtējot minēto VID rīcībā esošo informāciju par SIA „ALU METALS" un SIA „AL METALS" deklarētajām izmaksām fiziskām personām, VID ir konstatējis šādas neatbilstības: 1) SIA „AL METALS" ir deklarējusi 10 neidentificētas personas (VID datubāzē ir noformulētas kā abstraktās personas, jo kļūdaini ir norādīti personu personas kodi), precizējot atskaiti par septiņām personām, bet precizējumi par trim personām nav iesniegti VID un 2) SIA „ALU METALS" ir deklarējusi darījumus ar 42 neidentificētām personām, kuras VID datubāzē ir noformulētas kā abstraktās personas, precizētās atskaites VID datu bāzē nav konstatētas. Tādējādi ir jāpiekrīt VID, ka tas rada šaubas par VID iesniegtās informācijas patiesumu;

[12.16] tiesa atzīst, ka kopumā ir vērā ņemama situācija, ka pārbaudes laikā no uzņēmumu puses vairākkārtēji tika grozīti grāmatvedības reģistri, noliktavas uzskaites reģistri, kā arī pirmdokumenti (tajā skaitā iegādātās produkcijas šķirošanas un pārstrādes dokumenti). No strīdus darījumu partneriem iegādātā prece (iekārtas, konstrukcijas un detaļas), kura pirmatnēji iegrāmatota kā saņemtie materiāli ražošanai (šķirošanai), audita laikā tika pārgrāmatota par pamatlīdzekļiem. Līdz ar to tiesa piekrīt VID secinājumiem, ka auditā nebija iespējams izsekot preču kustībai, konstatēt pamatlīdzekļu esību, iespēju izmantot preču ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai, jo detaļu, iekārtu un konstrukciju saņemšana ir noformēta bez nosaukumiem, lielā daudzumā, dažādās mērvienībās. Tāpat tiesa piekrīt, ka arī apstrīdēšanas procesā iesniegtajos SIA „AL METALS" un SIA „ALU METĀLS" vārdā noformētajos dokumentos par SIA „DĪLERS" piegādāto preču izcelsmi ir norādīta pretrunīga informācija, kas nav izsekojama, nesniedz pārliecību, ka dokumentos norādītā informācija atbilst pieteicējas darījumu partneru ierakstiem grāmatvedības uzskaites reģistros.

[13] Ir nepieciešams pārbaudīt darījuma norisi un nodokļu maksātāja rīcības patieso nozīmi, tādēļ nevar aprobežoties tikai ar tiesas pārbaudi par to, vai nodokļu maksātājs ir veicis formālo darījumu partneru pārbaudi un vai ir noformēti likumā noteiktie dokumenti. Ja Valsts ieņēmumu dienesta noskaidrotie apstākļi objektīvi liecina par nodokļu krāpšanu, pieteicējam ir pienākums sniegt informāciju par darījuma norisi, lai tiesa varētu objektīvi novērtēt pieteicēja iesaisti nodokļu krāpšanā. Ja Valsts ieņēmumu dienests ar attiecīgiem pierādījumiem ir pamatojis, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kā arī parastā pierādīšanas pienākuma sadale, ka katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants) (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr.SKA–278 (ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) 9.punkts*). Šāds pienākums sniegt informāciju par darījumu turklāt nenozīmē, ka nodokļu maksātājam būtu jāpierāda negatīvs fakts – ka viņš nav zinājis un viņam nevajadzēja zināt par nodokļu krāpšanu. Nodokļu maksātājam ir jāpierāda pozitīvs fakts, ka viņš godprātīgi ir noslēdzis darījumu atbilstoši tam, kā, ievērojot parasto lietu kārtību, to varētu sagaidīt no saimnieciskās darbības veicēja attiecīgajā saimnieciskās darbības jomā un kas tādējādi atbilstu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta noteikumiem. Fakti par darījumu un nodokļu maksātāja rīcību ir zināmi tieši pašam nodokļu maksātājam, un tie ir novērtējami kopsakarā ar citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem (*Augstākās tiesas 2018.gada 22.marta sprieduma lietā Nr.SKA– 279/2018 (A420535812) 8.punkts*).

Tiesa vēlas norādīt, ka šīs VID konstatētās pretrunas dokumentos ir vērtējamas kā būtiskas, jo tās liedz saprast, pārbaudīt un pārliecināties par pieteicējas tiešo darījuma partneru spēju piegādāt preci pieteicējai. Turklāt, ņemot vērā uzņēmumu savstarpējo saistību (pieteicēja un SIA „AL METALS" un SIA „ALU METĀLS"), ko tiesa analizēs sprieduma tālākajos punktos, tiesa atzīst, ka pieteicējai bija iespējams sniegt izskaidrojumu par VID konstatētajiem būtiskajiem trūkumiem un pretrunām iesniegtajos dokumentos, ja tiešām pastāvēja objektīvs izskaidrojums.

Tiesa vēlas īpaši uzsvērt, ka, lai arī pieteicēja šos VID konstatētos apstākļus nav izskaidrojusi vai arī tās sniegto skaidrojumu tiesa vērtē kritiski, pieteicēja nav noliegusi, ka VID pārsūdzētajā lēmumā ir precīzi atspoguļojis pašas pieteicējas iesniegtos datus (neatkarīgi no tā, vai pieteicēja piekrīt VID veiktajai datu analīzei un izdarītajiem secinājumiem).

[14] Vērtējot pieteicējas argumentu, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri, proti, SIA "ALU METALS" un SIA "AL METALS" pieteicējai ir realizējušas tādas preces, kuras tie ir iegādājušies nevis no SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA "NOVAMET" un SIA "BN METAL", ko ir apstrīdējis VID, bet gan no apmēram 4000 fiziskajām un juridiskajām personām, ko VID nav apstrīdējis, ko, pieteicējas ieskatā, apliecina gan iepirkumu akti, gan izziņas, gan VID iesniegtie paziņojumi par fiziskajām personām izmaksātajiem naudas līdzekļiem, gan bankas norēķinu konti, kas apstiprina maksājumu veikšanu, gan uzskaites žurnāli, iepirkumu akti un visi pārējie dokumenti, un argumentu, ka SIA "ALU METALS" un SIA "AL METALS" pieteicējai ir realizējušas to preci jeb preču atlikumus, kas atradās šo uzņēmumu noliktavās (pēc to iegādes, šķirošanas u.tml. darbību veikšanas), tiesa konstatē, ka pieteicēja iestādei ir iesniegusi:

1) SIA "ALU METALS" no fiziskajām personām iepirkto sadzīves izcelsmes melno un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu iepirkuma un izcelsmes apliecinājuma aktus, izziņas – personīgā īpašuma (mantas) pārdošanas apliecinājumus, paziņojumus par fiziskajām personām izmaksātajām summām un šo paziņojumu kopsavilkumus, aktus par apstrādei pieņemto videi kaitīgu preču atkritumu veidu un svaru, iepirkumu aktus par bīstamo atkritumu, nederīgo elektrisko un elektronisko iekārtu pieņemšanu un utilizāciju, šķirošanas aktus, realizēto metāllūžņu sarakstus pa veidiem, iepirkuma pārstrādes un realizācijas kopsavilkumus, SIA "2G PROJEKTS", SIA "V&T", SIA "LEMAKS", SIA "VEF", SIA "LIEPĀJAS PB", SIA "GALAKSIS", SIA "ATITA", SIA "KM LLC", SIA "Bīstamo Atkritumu Serviss", SIA "Būvfirma "Ceļi un Tilti"", zemnieku saimniecības "Priedītes" izrakstītos preču pavadzīmes – rēķinus par dažādu metāllūžņu piegādi SIA "ALU METALS", SIA "ALU METALS" banku kontu izdrukas, no kurām redzams, ka SIA

"ALU METALS" ir norēķinājusies ar minētajām juridiskajām personām un izziņās norādītajām fiziskajām personām par metāllūžņu pirkšanu. Tāpat iesniegti ar atkritumiem veikto darbību reģistrācijas žurnāli un no juridiskajām (fiziskajām) personām iepirkto melno un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu uzskaites žurnāli (*lietas 2.–102., 121.–123., 129. un 130.sējums*);

2) tādus pašus dokumentus (ar tādiem pašiem nosaukumiem) pieteicēja iesniedza VID arī attiecībā uz pieteicējas tiešo darījumu partneri SIA "AL METALS". Saistībā ar šo uzņēmumu iesniegti arī SIA "ND METĀLS", SIA "STINGERS VIDZEME", SIA "HRONIMETAS", SIA "BALTIKMET", SIA "FERO M", SIA "2G PRJEKTS", SIA "ALUMINIUM EKO" preču pavadzīmes – rēķini, ar kuriem minētie uzņēmumi dažādus metāllūžņus piegādā SIA "AL METALS" (*lietas 103.–118.sējums*).

[15] Kā redzams no VID lēmumiem un paskaidrojumiem tiesai, VID ir atzinis visu SIA "ALU METALS" un SIA "AL METALS" saņemto un iegrāmatoto preču daudzumu gan no juridiskām, gan no fiziskām personām (izņemot to, kas ir saņemts no apstrīdētajiem darījumu partneriem SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA "NOVAMET" un SIA "BN METAL"), no kura aprēķināts neatzīto iegādes darījumu īpatsvars procentos, kurš izmantots, arī aprēķinot pieteicējas auditā neatzītās realizācijas daļu no kopējās realizācijas summas.

Audita pārskatā (*sk. audita pārskata tabulu Nr.12 un Nr.13, lietas 128.sējuma 141.–142.lapa*) VID ir konstatējis, ka SIA "ALU METALS" laika periodā no 2010.gada 1.novembra līdz 2011.gada 30.septembrim grāmatvedības uzskaitē reģistrējusi no fiziskām personām saņemto preču daudzumu 1 183 317,68 *euro* apmērā un no juridiskajām personām 1 266 262,51 *euro* apmērā, kopā – 2 449 588,19 *euro*, neņemot vērā neatzīto darījumu daļu. Savukārt kā pieteicējai realizētas preces SIA "ALU METALS" ir deklarējusi preces 5 259 658,03 *euro* apmērā. Pat pieņemot, ka prece ir realizēta ar 20% uzcenojumu, atzīto fizisko un juridisko personu SIA "ALU METALS" piegādāto preču daudzums nespēja nodrošināt pārdošanas apjomu pieteicējai.

Izvērtējot audita laikā izvērtēto SIA "AL METALS" deklarēto preču iegādi no fiziskajām un juridiskajām personām apstrīdētajā periodā (*sk. audita pārskata tabulu Nr.8 un Nr.9, lietas128.sējuma 138.lapa*) 5 816 790,62 *euro* (attiecīgi 115 131,21 un 5 701 659,41 *euro* apmērā) un neatzīto daļu 4 018 191,32 *euro*, un deklarēto piegādi pieteicējai 5 101 677,2 *euro* apmērā, ir secināms, ka SIA "AL METALS" rīcībā nebija preces, ko realizēt pieteicējai.

[16] VID pārsūdzētajā lēmumā ir konstatējis, ka no apstrīdēšanas procesā iesniegtajām pavadzīmēm izriet šāds pieteicējai pārdoto preču daudzums: no SIA "AL METALS"– 4057,502 t un no SIA "ALU METALS" – 3490,999 t. Savukārt SIA „AL METALS" sākotnējā pārskatā (iesniegtajā izrakstā no grāmatvedības reģistriem) ir norādīta iegāde no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām 1488,701 t, kas ir 36,69 % no pieteicējai realizētā preču daudzuma (4057,502 t), bet apstrīdēšanas procesā iesniegtajos pirmdokumentos un kopsavilkumā ir norādīts no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām iegādātais daudzums 1546,5 t, kas ir 38,11 % no pieteicējai realizētā preču daudzuma. Savukārt SIA „ALU METALS" sākotnējā pārskatā ir norādīta iegāde no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām 1970,153 t, kas ir 56,44 % no pieteicējai realizētā preču daudzuma (3490,999 t), savukārt apstrīdēšanas procesā iesniegtajos pirmdokumentos un kopsavilkumā ir norādīts no fiziskām un juridiskām (neapstrīdētām) personām iegādātais daudzums 1975,357 t, kas ir 56,58 % no pieteicējai realizētā preču daudzuma.

Tādējādi VID ir izdarījis secinājumu, ka SIA „AL METALS" 62 %–63 % apmērā, bet SIA „ALU METALS" 44 % apmērā rīcībā nebija prece, ko piegādāt pieteicējai, kas atbilst audita pārskatā izdarītajam secinājumam, ka SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" deklarētā preču iegāde no strīdus (tālāk deklarētajiem) darījumu partneriem ir 40%–90% un minētajā apmērā sabiedrību rīcībā nebija preces, ko piegādāt gala saņēmējam – pieteicējai. Par šiem skaitliskajiem aprēķiniem, kas veikti, balstoties uz apstrīdēšanas procesā iesniegtajiem dokumentiem un kopsavilkumu, pieteicēja iebildumus nav izteikusi, arī veicot šo datu analīzi (*lietas 133.sējuma 211.lapa*).

Šajā sakarā tiesa vēlas norādīt, ka šie VID secinājumi ir izdarīti, ņemot vērā daudzuma mērvienību tonnās, nevis naudas izteiksmē, kas savukārt par pamatu ir ņemts auditā ietvertajā analīzē. Līdz ar to nepamatots ir pieteicējas pieteikumā (*lietas 1.sējuma 19–20.lapa*) norādītais par procentuālo mērījumu tonnās par SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" rīcībā neesošas preces (62–63% un 44%) attiecināšanu uz secinājumiem par neatzītajiem darījumiem skaitliskā izteiksmē *euro*. Pārbaudot auditā konstatēto deklarēto un neatzīto darījumu proporciju, tiesa matemātiskas kļūdas nekonstatē. Šajā gadījuma pieteicēja ir nepamatoti rēķinājusi neatzīto darījumu vērtību *euro*, ņemot par pamatu neatzītā daudzuma tonnās procentus.

Tiesa nepiekrīt pieteicējas pieteikumā paustajam viedoklim (*lietas 1.sējuma 17.lapa*), ka VID ir patvaļīgi noteicis SIA „ALU METALS" realizēto daļu procentus un neatzīto darījumu apmēru. Kā izriet no audita pārskata 11., 12. un 13.tabulas, tad VID aprēķiniem ir ņēmis par pamatu pašas SIA „ALU METALS" deklarētos datus par realizāciju pieteicējai apstrīdētajā periodā, aprēķinājis no SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA „NOVAMET" deklarēto, bet neatzīto iegādes darījumu īpatsvaru un aprēķinājis neatzīto darījumu ar pieteicēju apmēru. Tiesa nesaskata ne matemātiskas kļūdas aprēķinos, ne arī kļūdas pēc izvēlētā principa, aprēķinos neņemot vērā SIA „ALU METALS" darījumus ar SIA „ZAAO SYSTEMS".

[17] Kā redzams no SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" izrakstītajām pavadzīmēm pieteicējai, tad pieteicēja ir iepirkusi preci no SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" , kas izteikta tonnās, par kuru ir aprēķināta cena un summa. Savukārt pieteicējas tiešo sadarbības partneru SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" sadarbības partneri SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE" ir izrakstījuši rēķinus par preču pārdošanu saviem deklarētajiem darījuma partneriem SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" par preču, kurā kā mērvienības norādīts – metāla izstrādājumi, detaļas, iekārtas, konteineru, konstrukcijas, lūžņi, – pārdošanu gabalos, kastēs kilogramos. Lietā nav iesniegts skaidrojums, pēc kādiem kritērijiem un sistēmas ir notikusi iepirkto gabalu, detaļu, lūžņu pārvēršana klasiskās mērvienībās – tonnās.

Lai arī pieteicēja gan apelācijas sūdzībā (*lietas 133.sējuma 201.lapa*), gan paskaidrojumā tiesai (*lietas 134.sējuma 84.lapa*) norāda, ka mērvienības "gabali, "komplekti" u.tml. ir saistīts ar apstākli, ka šīm sabiedrībām nebija licences metāllūžņu pārdošanai, tādēļ pārdeva nevis tonnās, bet gan kā dažādus metāla izstrādājumus (gabalus); turklāt traktora ar arklu svaru var noteikt pēc specifikācijas, piemēram, 3,2 tonnas, tāpēc pavadzīmēs tiek rakstīts – metāla konstrukcija ar svaru 3,2 tonnas; savukārt pēc šķirošanas aktiem varot pilnībā identificēt, kas sašķirots un cik tonnu konkrētu metāla veidu šķirošanas rezultātā iegūts, tiesa šo paskaidrojumu vērtē kritiski. Tiesa neapstrīd, ka kā pamatinformāciju par preces svaru var iegūt internetā vai preces specifikācijā. Taču preces specifikācijā norādītais svars attiecas uz jaunu preci, nevis lietotu, kurai var nebūt visu detaļu un sastāvdaļu, kas veido preces svaru, turklāt nolietotam traktoram rezerves daļas var būt aizstātas ar cita veida metālu vai par cita veida materiālu. Tādējādi tiesa šo skaidrojumu vērtē kritiski. Savukārt izlases kārtībā izvērtējot atsevišķas SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE" pavadzīmes, tiesa nekonstatē, ka tajās būtu norādīts metāllūžņos nodotās preces nosaukums vai veids, kas ļautu identificēt preces veidu, kā to norāda pieteicēja. Piemēram, SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE" ar 2011.gada 15.aprīļa pavadzīmi (*lietas 118.sējuma 106.lapa*) ir pārdevusi SIA "AL METALS" 12 krāsaino metālu saturošas iekārtas kopsummā par 20 220 latu; SIA "LIXER" 2011.gada 6.jūlijā (*lietas 118.sējuma 119.lapa*) ir pārdevusi SIA "AL METALS" 25 krāsaino metālu saturošas iekārtas kopsummā par 19 200 latu; SIA "VONGOLE" 2011.gada 6.janvārī (*lietas 118.sējuma 196.lapa*) ir pārdevusi SIA "AL METALS" 8 krāsainos metālus saturošas konstrukcijas kopsummā par 18 840 latu. Tātad no šīm pavadzīmēm nav iespējams konstatēt, ko tad īsti ir pārdevuši sadarbības uzņēmumi – traktorus, vadus, kannas vai citus priekšmetus. Tādējādi nevar arī

izsekot un pārbaudīt, vai ar "iekārtām" ir bijuši domāti traktori vai citi priekšmeti. Ņemot vērā to, ka metāllūžņu ķīmiskais sastāvs ir svarīgs produkcijas tālākā ražošanā, kritiski ir vērtējama tik nepilnīgas informācijas norādīšana faktiski notikuša darījuma gadījumā.

Kā tiesas sēdē paskaidroja SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE" amatpersona /pers. K/ (*lietas 134.sējuma 120.–126.lapa*), tad preces – pamatā darba galdi, frēzes galdi, virpošanas un slīpēšanas galdi, siles un paneļi no fermām – tika pārdotas gabalos, turklāt paneļi bija salikti tādās kā paketēs, ko uzskatīja par vienu gabalu; ja viena prece bijusi mazāka, bet otra lielāka, kopā sanācis vidējais statistiskais, tā arī tirgojoties noteikta cena. Tiesas ieskatā, tas liecina, ka preces cenas noteikšana tikai uz acumēra, to nesverot, neliecina par nopietnu un reālu saimniecisko darbību.

Tāpat tiesa konstatē, ka arī citos grāmatvedības dokumentos ir konstatējamas būtiskas nepilnības. SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET" izrakstītajās pavadzīmēs SIA "AL METALS" ir norādīta mērvienība – kilogrami (*lietas 118.sējuma 230, 246.lapa*), tomēr arī šajās pavadzīmēs ir norādīts vienīgi tas, ka tiek iepirkti vara, alumīnija, magnija un ZAM lūžņi un atšķirīga to cena dažādās pozīcijās, tādēļ arī šīs pavadzīmes neļauj konstatēt, kas konkrēti ir nodots un tādējādi gūt priekšstatu par iegādāto preci.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējas skaidrojums par preču identifikāciju nevieš skaidrību par to, kāda prece ir tikusi iepirkta, lai varētu izsekot un pārbaudīt, vai ar iepirktajām precēm var sastādīt konkrēto preču apjomu.

[18] Tādējādi ir konstatējams, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaitē atspoguļotā informācija nav patiesa, salīdzināma un saprotama, kas liedz izsekot preču kustībai un darījumu norisei, līdz ar to lietā esošie pierādījumi liedz izdarīt secinājumu, ka pieteicēja ir iegādājusies preci no SIA „AL METALS" un SIA „ALU METĀLS", kuru tā bija iepirkusi no fiziskajām personām un neapstrīdētajām juridiskajām personām un ka šis apjoms nodrošināja pieteicējai deklarēto realizēto preču apjomu. Tāpat, ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka no lietā esošajiem dokumentiem nav iespējams izdarīt secinājumu ne par to, cik tonnu metāla bija SIA „AL METALS" un SIA „ALU METĀLS" noliktavās esošajos krājumos, ne arī šo iespējamo krājumu piegādi pieteicējai. Pieteicēja, kā jau konstatēts, nav izskaidrojusi VID konstatētās būtiskās pretrunas noliktavu krājumos. Līdz ar to no lietā esošajiem pierādījumiem nav iespējams izdarīt secinājumu, ka noliktavu krājumi kopā ar iepirkumiem no neapstrīdētajām juridiskajām un fiziskajām personām nodrošināja preču piegādi pieteicējai deklarētajā apmērā.

Šajā sakarā tiesa vēlas norādīt, ka pieteicējas iesniegtie, darījumu partneru sastādītie dokumenti neatbilst likuma "Par grāmatvedību" 2.panta prasībām, proti, grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

[19] Vērtējot pieteicējas iebildumus par to, ka darījumu atzīšana vai neatzīšana bija jāvērtē pēc objektīva kritērija – preču svara, nevis pēc mainīgā kritērija – preču cenas, tiesa piekrīt, ka, vispārīgi raugoties, šāda pieeja būtu pareizāka. Tomēr konkrētajā gadījumā VID ir pamatoti, ņemot vērā to, ka SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" no saviem deklarētajiem darījumu partneriem norādījušas preču (metāla izstrādājumi, detaļas, iekārtas, konstrukcijas un to segmenti, lūžņi) iegādi gabalos, kastēs, kilogramos, savukārt realizējot pieteicējai metāllūžņus, kā mērvienība norādīta "tonna" un lietā netika konstatētas loģiskas un adekvātas kalkulācijas, no kurām var noteikt metāllūžņu iznākumu, to veidu un daudzumu (savukārt pieteicējas norādīto veidu tiesa vērtē kritiski (*sk. šī sprieduma 17.punktu*)), izmantojis to pašu metodi, kāda tika piemērota SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" auditos, proti, naudas izteiksmē izteiktās preču (metāla izstrādājumi, detaļas, iekārta, konstrukcijas un to segmenti, lūžņi) vērtības analīze, lai varētu konsekventi un pārskatāmi izsekot preces kustībai. Tiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka šī metode nav izmantojama tāpēc vien, ka pieteicēja ir iepirkusi preci, kas jau bijusi izteikta tonnās. Tiesa jau atsaucās uz Augstākās tiesas atziņām, ka lietā, vērtējot darījumu ticamību, ir pārbaudāmas arī darījumu partnerus raksturojošās ziņas. Tam ir nozīme, lai noskaidrotu, vai darījumu partneru rīcībā varēja būt strīdus prece. Tātad papildus ir vērtējami VID savāktie pierādījumi arī par tālāko darījumu ķēdi un vai darījumu slēgšanas apstākļi un darījumu dalībnieku rīcība ir raksturīga komerciālai darījumu slēgšanas praksei. Attiecīgi noskaidrojams, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā (*Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr. SKA–953/2015 7.punkts*). Tādējādi arī šajā gadījumā, lai noskaidrotu, vai pieteicējas tiešajiem un tālākajiem darījuma partneriem varēja būt prece, ko pārdot pieteicējai, ir sistēmiski turpināma tā pati pārbaudes metode, kas ir izmantota lejupejošajos darījumu ķēdes posmos, t.i., likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punkts (noteic, ka, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm: nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, pārbaudēs konstatētajiem faktiem vai nodokļu maksātāja rīcībā esošo vai bijušo lietu vērtībai) un septītās daļas 2.punkts (noteic, ka nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto: netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju).

Juridiskajā literatūrā ir atzīts, jo lielāka ir privātpersonas interese attiecīga administratīvā akta saņemšanā, jo lielāks ir pienākums tai līdzdarboties nepieciešamo apstākļu noskaidrošanā (*sk. Višķere I. 59.panta komentārs. Grām.: Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Briede J. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 565.lpp.).* Tātad arī pieteicējai bija aktīvs pienākums līdzdarboties viņas rīcībā esošās informācijas sniegšanā saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 59.panta ceturto daļu (noteic, ka procesa dalībniekam ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas ir viņa rīcībā, un paziņot iestādei par faktiem, kas viņam ir zināmi un konkrētajā lietā varētu būt būtiski.).

Tādējādi tiesa norāda, ka konkrētajā gadījumā uz audita veikšanas laiku VID rīcībā nebija informācijas par iepirkto svaru tonnās. Priekšstats par tonnām tika iegūts tikai apstrīdēšanas procesā, kad pieteicēja iesniedza darījumu dokumentus. Līdz ar to, tā kā audits jau bija veikts, nebija pamata veikt vēl vienu auditu un izmantot citu aprēķinu metodi.

[20] Tiesa uzskata, ka konkrētajā gadījumā iestāde ir ieguvusi pietiekami daudz netiešo pierādījumu, kas norāda uz fiktīvu dokumentu noformēšanu un pieteicējas ļaunprātīgajām darbībām. Atbilstoši administratīvo tiesu praksē atzītajam secinājumu par nodokļu maksātāja iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā ir pieļaujami pamatot un apstiprināt arī ar netiešiem pierādījumiem (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA–105/2014 5.punktu*). Nolūks izkrāpt pievienotās vērtības nodokli nav dati, kuri atspoguļojas deklarācijās, bet gan tādi apstākļi, kas raksturo nodokļu maksātāja rīcību, kas vērsta uz nodokļa izkrāpšanu. Šādus datus deklarācijā neatspoguļo. Tie izriet no darījumu attiecībām starp nodokļa izkrāpšanā iesaistītajām personām, to daudzveidīgu darbību, imitējot patiesus ar nodokli apliekamus darījumus, mērķi un nolūku (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–355/15 15.punktu*).

[21] Vērtējot to, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā, ir būtiski gan objektīvie, gan subjektīvie apstākļi. Proti, lietā iestādes konstatēto fiktīvo apstākļu kopums ir tāds, ka, neatkarīgi no formāli ievērotajām likuma prasībām priekšnodokļa tiesību atskaitīšanai (izrakstīti rēķini, samaksāts par preci, pieteicēja deklarējusi darījumus), pie citāda secinājuma par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par darījumu krāpniecisko raksturu, nav iespējams nonākt. Tiesas ieskatā, iepriekš konstatētie apstākļi, ja būtu konstatēts tikai kāds no tiem, iespējams, varētu tikt

vērtēta kā nejaušība. Taču viss apstākļu kopums ļauj izdarīt pamatotu secinājumu, ka tā ir apzināta un plānota pieteicējas rīcība ar mērķi nepamatoti iegūt nodokļu priekšrocības. Par to, tiesas ieskatā, liecina šādi apstākļi:

[21.1] SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" nomā no pieteicējas telpas birojam un noliktavai; SIA "ALU METALS" faktiski atrodas vienā ēkā ar pieteicēju Brīvības gatvē 214c, Rīgā (*lietas 133.sējuma 51.–52.lapa; lietas 127.sējuma 195.–196.lapa*). Tiesas ieskatā, tā nav vērtējama kā nejaušība, bet drīzāk liecina par saskaņotu rīcību ar mērķi noformēt darījumu dokumentus un gūt nodokļu atvieglojumus. Tiesa neapšauba pieteicējas skaidrojumu, ka, iznomājot telpas, pieteicēja guva peļņu. Vienlaicīgi lietas apstākļi kopumā neliecina par to, ka vēlme nopelnīt bija pamatiemesls telpu iznomāšanai, bet gan drīzāk iespēja savstarpēji saskaņot rīcību;

[21.2] Pieteicējas amatpersona, valdes loceklis /pers. L/ SIA "AL METALS" divu struktūrvienību Brīvības gatvē 214c, Rīgā un Granīta ielā 31–k5, Salaspils novadā apsekošanas laikā 2013.gada 7.martā pārstāvēja SIA "AL METALS", ko apstiprina uzņēmuma apsekošanas akti (*lietas 127.sējuma 195.–196.lapa*) un SIA "AL METALS" grāmatvedības dokumenti atrodas pieteicējas grāmatvedības telpās, kur atrodas arī SIA "AL METALS" kabinets; SIA "AL METALS" darbinieki, izņemot divus, netika sastapti. Tiesas ieskatā, tā ir netipiska prakse, kad konkurējošu uzņēmumu pārstāv cita uzņēmuma amatpersona un grāmatvedības dokumenti atrodas cita uzņēmuma telpās. Lai arī pieteicēja ir norādījusi uz ekonomisko izdevīgumu, ko tā gūst, iznomājot grāmatvedības programmu un telpas, tiesa kritiski vērtē, ka faktiski notikušu darījumu gadījumā SIA "AL METALS" būtu piekritusi šādai sadarbībai, jo tādā gadījumā pieteicējai būtu zināmi visi sadarbības partneri, kā rezultātā SIA "AL METALS" varētu tikt izstumta no attiecīgās tirgus nišas.

Arī lietā esošajā SIA "ALU METALS" audita pārskatā (*lietas 133.sējuma 51.–52.lapa*), kurā norādītos datus pieteicēja nav apstrīdējusi, ir konstatēts, ka 2013.gada 7.marta apsekošanā Bērzaunes ielā 10, Rīgā un Brīvības gatvē 214c, Rīgā šī uzņēmuma amatpersonas un darbinieki netika sastapti, tika uzrādīta /pers. C/ slimības lapa, bet informāciju par uzņēmumu sniedza pieteicējas valdes priekšsēdētājs /pers. M/, bet 27.marta un 17.aprīļa apsekošanā informāciju par uzņēmumu sniedza pieteicējas valdes loceklis /pers. L/, kurs pārstāvēja SIA "ALU METALS" arī 2012.gada 26.janvāra apsekošanā.

Tiesa kritiski vērtē pieteicējas skaidrojumu, ka pieteicējas pārstāvji tur atradās tāpēc, ka pieteicēja ir teritoriju īpašniece (*lietas 133.sējuma 210.lapa*), jo teritoriju īpašnieks parasti nezinātu tādu specifisku jautājumu – kur atrodas teritorijas nomnieka (uzņēmuma) grāmatvedības dokumentācija un nespētu sniegt informāciju par uzņēmumu. Turklāt pieteicējas pārstāvji, kā redzams no lietas materiāliem, pārstāvējuši tieši SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS", nevis pieteicēju kā nekustamā īpašuma īpašnieci. Iepriekš konstatētais liek atzīt, ka visticamāk šāda sadarbība (pārstāvība) notika tieši dēļ iespējas saskaņot grāmatvedības dokumentus;

[21.3] /pers. C/, būdams SIA "ALU METALS" valdes loceklis, vienlaicīgi bija arī pieteicējas līdzīpašnieks. Var piekrist pieteicējai, ka būt līdzīpašniekam un valdes loceklim nav viens un tas pats, tomēr saskaņā ar Komerclikuma 210.panta otro daļu dalībnieku sapulcei ir tiesības pieņemt arī tādus lēmumus, kas ietilpst valdes vai padomes kompetencē. Tādējādi arī /pers. C/ kā līdzīpašnieks dalībnieku sapulces ietvaros varēja pieņemt saimnieciskajai darbībai stratēģiski nozīmīgus lēmumus. Tas liek secināt, ka SIA "ALU METALS" un pieteicēja ir atzīstamas par saistītajām personām likuma "Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta "g" apakšpunkta izpratnē (noteic, ka saistītas personas — divas vai vairākas fiziskās vai juridiskās personas (izņemot kapitālsabiedrības, kuru saistību veido valstij vai pašvaldībai tieši piederošas kapitāla daļas vai akcijas) vai ar līgumu saistīta šādu personu grupa, vai šādu personu vai grupas pārstāvji, ja pastāv vismaz viens no šādiem apstākļiem: starp šīm personām papildus līgumam par konkrētu darījumu jebkādā formā ir noslēgta vienošanās (arī vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma) par jebkādu līgumā neparedzētu papildu atlīdzību vai šīs komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības veic cita veida saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus);

[21.4] To, ka pieteicēja un SIA "ALU METALS" bija saistītas personas, apstiprina arī cita iegūtā un vērtētā informācija – SIA "ALU METALS" nomā pieteicējas telpas (birojs un izkraušanas laukums) un grāmatvedības programmas, kā arī pieteicējas pārstāvji pārstāv savus tiešos sadarbības partnerus. Par sabiedrību savstarpējo saistību un SIA "ALU METALS" un SIA "AL METALS" amatpersonu sekundāro lomu metāllūžņu piegādē pieteicējai liecina arī citi apstākļi. /pers. N/ bija pieteicējas amatpersona un vēlāk, no 2014.gada, arī SIA "AL METALS" amatpersona, /pers. O/ bija gan pieteicējas amatpersona, gan SIA „ALU METALS" amatpersona, /pers. P/ bija SIA "AL METALS" amatpersona strīdus darījumu laikā un arī SIA „VONGOLE" amatpersona, SIA „LIXER" amatpersonas dzīvesvietā bija SIA „ALU METALS" metālu pieņemšanas punkts. /pers. C/ bija amatpersona gan SIA „ALU METALS", gan bija pieteicējas līdzīpašnieks. No pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē paskaidrotā (*sk.2018.gada 28.maija tiesas sēdes protokolu*, *lietas134.sējuma 116.–120.lapa*) izriet, ka pieteicēja nodrošināja preču transportēšanu, preces tika atvestas uz pieteicējas teritoriju, preci izkrāva un vajadzības gadījumā sašķiroja pieteicējas darbinieki. Tādējādi no paskaidrotā tiesa secina, ka SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" nav bijusi gandrīz nekāda loma metāllūžņu piegādēs. Apstāklis, ka pieteicējas amatpersonas, salīdzinot ar tiešo un tālāko darījumu partneru amatpersonām, spēja vispārliecinošāk skaidrot gan konkrētās nozares specifiku, gan iespējamo darījumu norises kārtību, apstiprina jau iepriekš šajā spriedumā secināto par darījuma partneru fiktīvo raksturu. Turklāt lieciniekiem /pers. R/ un /pers. S/ neko neizteica tiešie sadarbības partneru nosaukumi SIA "AL METALS" un attiecīgi arī SIA "ALU METALS", taču viņi bija dzirdējuši (/pers. R/) un sadarbojās (/pers. S/) ar /pers. M/ un SIA "DĪLERS". Tiesas ieskatā, šie apstākļi skaidri liecina par to, ka pieteicēja bija tieši iesaistīta darījumu mākslīgas noformēšanas organizēšanā;

[21.5] VID ir konstatējis, ka ļoti bieži vienā dienā ir noformēti dokumenti par preču iegādi un realizāciju un par pārkraušanu no viena transportlīdzekļa otrā. Tiesa, pretēji pieteicējas uzskatiem, atzīst, ka šāda rīcība liecina par iepriekš saskaņotu rīcību, jo, raugoties no faktiskās realitātes, reti ir iespējama situācija, ka tik raiti, bez aizķeršanās var notikt šāda piegāde ilgstošā laika periodā;

[21.6] vērtējot apstākli, ka pieteicēja jau pēc audita iesniedza lielu daudzumu savu tiešo sadarbības partneru darījumu dokumentus, kurus attiecīgi savu auditu laikā nebija iesniegušas SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS", tiesa piekrīt VID viedoklim, ka šāda situācija vedina domāt, ka dokumenti ir apzināti sastādīti pēc audita. Tiesu nepārliecina pieteicējas skaidrojums, ka tiešie sadarbības partneri savos auditos nav tik aktīvi līdzdarbojušies pierādījumu vākšanā, tāpēc dokumenti nav iesniegti, tomēr tas nevar nelabvēlīgi ietekmēt pieteicēju (*lietas 1.sējuma 14.lapa*). Kritiski ir vērtējama situācija, ka SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" nebūtu iesniegušas visu tās rīcībā esošo darījumu dokumentāciju, ja tāda pastāvētu, auditam, tādējādi pakļaujot savus uzņēmumus nodokļu uzrēķina riskam, savukārt pēc pieteicējas lūguma šie dokumenti būtu atradušies. To apstiprina arī Administratīvā apgabaltiesa 2017.gada 21.jūnija spriedumā lietā Nr.A420391414, kurā tiek vērtēts nodokļu uzrēķina pamatojums SIA "AL METALS", konstatējot, ka pieteicēja iepirkumu apliecinošus dokumentus no fiziskajām personām iesniedza tikai pirmās instances tiesā. No pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādītā par preču pārdošanas darījumiem izriet, ka pieteicēja VID iesniedza tikai tabulas par auditējamo periodu, bet ne darījumu apliecinošus dokumentus par preču iegādēm no fiziskajām personām.

Audita rezultātā pieņemtā lēmuma apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs var iesniegt papildu pierādījumus par tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau tikuši iesniegti vai izskatīti audita ietvaros. Tādi paši secinājumi attiecināmi arī uz tiesvedības procesu par nodokļu administrācijas administratīvo aktu. Arī tiesā nodokļu maksātājs var iesniegt vienīgi papildu pierādījumus. Pretējā gadījumā tiesa uzņemtos nodokļu administrācijas funkcijas un veiktu nodokļu auditu (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–801/2015 12., 14.punktu*). Tā kā pieteicēja pierādījumus par iegādēm no fiziskajām personām nav iesniegusi auditā, bet gan pēc audita, kad jau bija zināms iestādes viedoklis, tiesa apšauba iesniegto dokumentu ticamību. Pieteicēja nav norādījusi objektīvus šķēršļus minēto pierādījumu iesniegšanai iestādē audita laikā;

[21.7] Pieteicēja ir sniegusi transporta pakalpojumus, piegādājot preci gan SIA "AL METALS", gan SIA "ALU METALS" (*lietas 133.sējuma*

50.–51.; 115.lapa). Tādējādi pieteicēja kā pietiekami ievērojams tirgus spēlētājs labi zināja personas, no kurām SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" iepirka preci. Līdz ar to nav saprotams, kāpēc pieteicējai prece bija jāiepērk no šiem uzņēmumiem, ja tā varēja to iepirkt pa tiešo, jo katra starpniekuzņēmuma iesaiste sadārdzina preces gala cenu. Tiesas ieskatā, lietas konkrētie apstākļi liecina par SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" un SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE", SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET" iesaisti mākslīgās darījumu ķēdēs ar mērķi iegūt nelikumīgas nodokļu priekšrocības.

[22] Lai arī primāri ir pārbaudāmi tieši pieteicējas darījumi, tomēr tas nebūt nenozīmē, ka objektīvās patiesības noskaidrošanai nav pieļaujama darījuma ķēdes kopēja pārbaude, kopainas novērtēšana, netiešo pierādījumu iegūšana un citas darbības, kas vērstas uz vispusīgu lietas izskatīšanu un pareiza lēmuma pieņemšanu (*Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.A420165215 6.punkts*). Tādējādi tiesa atzīst, ka lietā, vērtējot darījumu ticamību, ir pārbaudāmas arī darījumu partnerus raksturojošās ziņas. Tam ir nozīme, lai noskaidrotu, vai darījumu partneru rīcībā varēja būt strīdus prece. Tātad papildus ir vērtējami VID savāktie pierādījumi arī par tālāko darījumu ķēdi un vai darījumu slēgšanas apstākļi un darījumu dalībnieku rīcība ir raksturīga komerciālai darījumu slēgšanas praksei. Attiecīgi noskaidrojams, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā (*Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr. SKA–953/2015 7. punkts*).

Tālāk tiesa izvērtēs darījumus tālākajos ķēžu posmos. Vērtējot arī sadarbības partneru amatpersonu paskaidrojumus (*lietas127.sējums*) un tiesas sēdēs sniegtās liecības (sk. tiesas sēdes protokolus), tiesa konstatē, ka ne pieteicējas tiešo, ne tālāko sadarbības partneru amatpersonas nespēj sniegt saprātīgu skaidrojumu par pavadzīmēs norādīto preču cenas noteikšanas veidu un kārtību, arī no dokumentiem tas neizriet. Līdz ar to nav saprotams, kā SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS", iegādājoties konstrukcijas, iekārtas un gabalus pēc skaita, dokumentu noformēšanas brīdī varēja būt zināma to vērtība. Tādējādi tiesa atkārtoti piekrīt VID secinājumam, ka nav saprotams, kā noteikts nopirkto metāllūžņu daudzums un vērtība. Līdz ar to pavadzīmēs norādītās preces nav identificējamas.

[23] Vērtējot SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" sadarbības partnerus, ir konstatējamas vairākas kopīgas iezīmes:

[23.1] neskaidri un neprecīzi noformēti darījumu dokumenti, no kuriem nevar saprast iepirkto preču apmēru izmērāmās mērvienībās (SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE"), ne arī spēt identificēt iepirkto preci (SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE", SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET"). Šo apstākli tiesa jau analizēja sprieduma 17.punktā;

[23.2] vairākiem tālākajiem darījuma partneriem (SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE") nebija izsniegtas licences darbībai ar metāla iepirkšanu, bet SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET" tā bija izsniegta īsi pirms darījumiem ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS". Savukārt arī lielākajai daļai SIA "LIXER", SIA "VONGOLE", SIA "FAVORIT REAL ESTATE", SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET" darījumu partneru šāda licence nebija izsniegta (*lietas134.sējuma 77.–78.lapa*). Ņemot vērā to, ka metāllūžņu iepirkšana pakļaujas valsts regulētiem licencēšanas noteikumiem, nav saprotama sadarbības partneru izvēle, kuriem nav attiecīgo atļauju;

[23.3] vairākiem darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem struktūrvienības reģistrētas vienā adresē (īpašumā "Skals", Ozolaines pagasts, Rēzeknes novads, reģistrētas struktūrvienības SIA "SOLARS Ltd", SIA "EXPORT TRADING", SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE"; SIA "BŪVE J", SIA "DD SYSTEMS", bet īpašumā "Lejas Ančupāni", Vērēmu pagasts, Rēzeknes novads, reģistrētas struktūrvienības SIA "BANERS", SIA "VIARAIL LOGISTICS", SIA "BALTIC RIA", SIA "JA STOCK"), kas nav vērtējama kā nejaušība, bet drīzāk liecina par saskaņotu rīcību ar mērķi noformēt darījumu dokumentus un gūt nodokļu atvieglojumus;

[23.4] vairāku uzņēmumu deklarētie darbības veidi neatbilst strīdus darījumu būtībai. Šo apstākli pieteicēja nav apstrīdējusi (*sk. SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" audita pārskatus, lietas133.sējuma 8.–70., 71.–120.lapa*). Tas, protams, nav iemesls, lai šādu uzņēmumu kategoriski neizvēlētos kā sadarbības partneri, tomēr situācijā, kad konkrētajā nozarē ir daudz metāllūžņu iepirkšanā specializējušos uzņēmumu, nav saprotama šādu sadarbības partneru izvēle.

[23.5] VID ir konstatējis gan nepietiekamu darbinieku skaitu, gan vienu un to pašu personu iesaisti darījumu ķēdēs iesaistītajos uzņēmumos kā amatpersonas vienos un kā darbiniekus – citos uzņēmumos, piemēram /pers. P/ bija SIA "VONGOLE" amatpersona un SIA "ALU METALS" prokūrists (*sk. SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" audita pārskatus, lietas 133.lapas 8.–70., 71.–120.lapa; pieteicējas audita pārskatu, lietas 1.sējuma 131.lapa; liecību administratīvajā lietā Nr.A420382314, 138.sējuma 39.lapa)*;

[23.6] SIA "LIXER" amatpersona /pers. T/ ir sniedzis liecību kriminālprocesa ietvaros, ka ir fiktīva SIA "LIXER" amatpersona, saimnieciskā darbība nenotika un visi SIA "LIXER" darījumi 2010. un 2011.gadā ir fiktīvi, darījumi ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" tika noformēti tikai uz papīra (*lietas 131.sējuma 3.lapa*). Lai arī /pers. T/ paskaidrojumos VID apstiprina saimnieciskās darbības veikšanu, t.sk. ar SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS" (*lietas 127.sējuma 32.–33., 104., 221.–223.lapa*) un norāda, ka liecība kriminālprocesā ir sniegta spaidu un draudu ietekmē, tiesa šo apgalvojumu vērtē kritiski, jo nav konkretizēts, kā tad izpaudušies spaidi un draudi. Turklāt persona nav norādījusi, ka par spaidu un draudu izmantošanu būtu sūdzējusies augstākstāvošām amatpersonām. Šo personas apgalvojumu tiesa vairs nevar arī pārbaudīt, jo persona ir mirusi 2018.gada 6.augustā, t.i., lietas izskatīšanas laikā.

Savukārt administratīvajā lietā Nr.A420377014 sniegtajā liecībā tiesai (*lietas 138.sējuma 26.–34.lapa*) /pers. T/ liecināja, ka metāla sastāvu noteicis gan "uz acī", gan meklējis informāciju internetā; uzņēmumam bijuši tikai mazi svari; tas, kurš vedis, orientējoši pateicis cenu; tā kā vienā teritorijā metālu iepirkusi gan SIA "LIXER", gan SIA "ALU METALS", tad /pers. T/ lielāko preci iepircis pats, bet sīkāko ļāvis nopirkt SIA "ALU METALS", vienā angārā atradusies SIA "LIXER", bet otrā – SIA "ALU METALS" prece; /pers. T/ dzīvesbiedre strādājusi SIA "ALU METALS" un pieņēmusi preci, arī /pers. T/ reizēm pieņēmis gan SIA "LIXER", gan – SIA "ALU METALS" preci.

Ņemot vērā, ka vēlākos paskaidrojumos sniegtais darījumu izklāsts ir visai vispārīgs, vienīgi apstiprinot darījumu norisi, tiesa lielāku ticamību piešķir kriminālprocesa ietvaros sniegtajai liecībai, jo pirms tās sniegšanas personas tiek brīdinātas par krimināatbildību, bet tiesā sniegtā liecība ir vērtējama kritiski, jo apšaubāma ir tādas saimnieciskās darbības veikšana, kas pieļautu konkurentam, kuram, turklāt, SIA "LIXER" tālāk pārdeva savu iepirkto metālu, darboties tajā pašā adresē un pieņemt metāllūžņus, jo tas ir pretrunā ar komercdarbības pamatprincipu – gūt peļņu. Tāpat apšaubāma ir šāda sadarbība, kad SIA "LIXER" amatpersona strādā gan SIA "LIXER", gan SIA "ALU METALS".

Arī SIA "VONGOLE" amatpersona, valdes locekle /pers. R/ tiesas sēdē nespēja sniegt liecību par uzņēmuma saimniecisko darbību, jo ar to nodarbojies viņas vīrs, kurš bijis prokūrists uzņēmumā; par direktori kļuvusi tādēļ, ka vīram bijušas finanšu problēmas, tāpēc ticis nolemts firmu pārrakstīt uz liecinieci; lielākos sadarbības partnerus nezina; nosaukums SIA "AL METALS" neko neizsaka, SIA "A Holding" nosaukumu ir dzirdējusi (*sk.2018.gada 28.maija tiesas sēdes protokolu*). Savukārt /pers. P/ atteicās sniegt liecību, pamatojoties uz aizdomās turētā statusu ierosinātajā krimināllietā, bet administratīvajā lietā Nr.A420377014 sniegtā liecība tiesai (*lietas 138.sējuma 38.–46.lapa*) ir vērtējama kā ļoti vispārīgs paskaidrojums par saimniecisko darbību – metāla sastāvu noteicis "uz acī", skatījies internetā un tehnisko literatūru, cik prece varētu maksāt, taču uz tiesas jautājumu, cik maksāja alumīnijs un misiņš, atbildēja, ka nezina, viņu tas neinteresēja; tiesvedību pret SIA "ALU METALS", kas palikusi parādā, nav uzsācis. Tiesa kritiski vērtē to, ka persona, kas ilgstoši nodarbojies ar metāla uzpirkšanu, nepārzinātu metāla cenu un necenstos atgūt uzņēmuma naudas līdzekļus faktiski notikušas saimnieciskās darbības gadījumā. Savukārt kā ļoti vispārīgi ir vērtējami /pers. P/ paskaidrojumi VID (*lietas*

127.sējuma 19.–21.lapa), kas neļauj identificēt darījumu faktisko norisi.

Arī pārējo tālāko darījumu partneru amatpersonu /pers. S/, /pers. V/, /pers. K/ paskaidrojumi un liecības ir ļoti vispārīgas. Nopratināts kā liecinieks, SIA "BN METAL" amatpersona /pers. S/ 2018.gada 19.decembra tiesas sēdē pirms nopratināšanā, ietekmējot liecinieku, iejaucās pieteicējas pārstāvis /pers. M/, liecināja, ka pazīst /pers. M/, ka SIA "Dīlers" sadarbojās ar SIA " BN METAL", proti, SIA " BN METAL" iepircis metālu no fiziskām personām un vedis SIA "Dīlers", arī pats SIA "Dīlers" braucis pakaļ metālam. Savukārt par SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" paskaidroja, ka nosaukumi ir dzirdēti, taču nespēja neko tuvāk paskaidrot, kādā kontekstā tos atceras.

Tiesas ieskatā, ņemot vērā to, ka SIA "AL METALS" uzrādīja metāla iegādes no SIA "BN METAL" no 2011.gada maija līdz septembrim kopā 329 477,52 latu apmērā (*lietas 1.sējuma 125.–126.lapa*), kas ir ievērojams daudzums, tas ļauj pamatoti apšaubīt dokumentos fiksēto faktu par metāla piegādi no SIA "AL METALS", jo faktiski notikušas saimnieciskās darbības ietvaros persona spētu precīzi atcerēties sadarbības partnera nosaukumu. Visdrīzāk tas liecina, ka SIA "AL METALS" ir mākslīgi veidots starpposms darījumu ķēdē, un /pers. S/ jau sākotnēji ir sadarbojies tieši ar pieteicēju. Turklāt apstākli, ka metāls iepirkts Vestienā, Brakos, kā to tiesas sēdē liecināja /pers. S/, neapstiprina liecinieki /pers. Z/ un /pers. AA/, kuri saskaņā ar AS "Latvijas Krājbanka" darījumu konta izdruku (*lietas 126.sējuma 15.–18.lapa*) saņēmuši samaksu no SIA "BN METAL" (*sk.2019.gada 8.maija tiesas sēdes protokolu*), kuri to esot nodevuši Madonas pilsētā, taču nosaukumu SIA "BN METALS" un SIA "NOVAMET" neatceras. Vienlaicīgi tiesa konstatē, ka papildus paskaidrojumā VID (*lietas 127.sējuma 119.–121.lapa*) /pers. S/ norāda, ka SIA "AL METALS" tālāk pārdotā prece tika pamatā iegādāta no fiziskām personām "no rokas" par skaidru naudu vai no juridiskajām personām, noformējot PPR no darījuma partnera, kas preci faktiski nepiegādāja, bet tās vietā faktiski preci piegādāja juridiskās personas no Lietuvas, taču citā paskaidrojumā (*lietas 127.sējuma 325.lapa)* tiek norādīts, ka visi norēķini bija bezskaidrā naudā. Tātad tiek sniegti pretrunīgi paskaidrojumi par samaksas kārtību. Tas kopsakarā ar /pers. AB/ un /pers. Z/ liecībām (sk. tiesas sēdes protokolus), ka viņiem samaksāts vai piedāvāts samaksāt par naudas izņemšanu no konta par it kā nodotu metālu, kas faktiski netika nodots, bet mazākas naudas summas maksātas skaidrā, apstiprina /pers. S/ paskaidrojumā norādīto, no kura izriet, ka dokumenti noformēti par faktiski neesošiem darījumiem. Tādējādi AS "Latvijas Krājbanka" iesniegtie kontu izraksti atspoguļo faktiski nenotikušus un mākslīgi noformētus darījumus.

Liecinieks /pers. AC/ liecināja, ka ir Madonā nodevis metālu saturošus priekšmetus, taču saņēmis par to 5–10 latus, taču pēc personas ar uzvārdu Baševskis lūguma devies uz AS "Latvijas Krājbanka" un par nelielu samaksu izņēmis naudu un nodevis to Baševskim. Pats liecinieks metālu vairāku tūkstošu latu vērtībā nav nodevis un SIA "NOVAMET" nezina (*sk. 2019.gada 8.maija tiesas sēdes protokolu*).

Lai arī atsevišķi liecinieki /pers. AD/ un /pers. AA/ liecināja, ka ir nodevuši metāllūžņus dažādās vietās Madonā un citur Latvijā, liecinieki nespēja nosaukt uzņēmumu, kam tieši viņi nodeva metāllūžņus. Tādējādi lietā nav iespējams viennozīmīgi konstatēt metāllūžņu nodošanas faktu.

Savukārt SIA "NOVAMET" bijusī amatpersona /pers. V/ neieradās tiesā liecināt par darījumiem, paskaidrojot, ka dzīvo un strādā ārzemēs (*lietas 136.sējuma 124.lapa*). Tiesa kritiski vērtē šādu attieksmi. Tiesas ieskatā arī dzīvošana un strādāšāna ārzemēs nav pamats nierasties tiesas sēdē un neliecināt par veikto uzņēmējdarbību. Šis fakts pats par sevi, protams, nav pamats, lai atzītu, ka darījums nav noticis, taču ir vērtējams kā viens no netiešiem pierādījumiem vairāku pierādījumu saskanīgā virknē (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.marta rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA–718 (A420422312*)).

Kā tiesas sēdē paskaidroja SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE" amatpersona /pers. K/ (*lietas 134.sējuma 120.–126.lapa*), tad preces – pamatā darba galdi, frēzes galdi, virpošanas un slīpēšanas galdi, siles un paneļi no fermām – tika pārdotas gabalos, turklāt paneļi bija salikti tādās kā paketēs, ko uzskatīja par vienu gabalu; ja viena prece bijusi mazāka, bet otra lielāka, kopā sanācis vidējais statistiskais, tā arī tirgojoties noteikta cena. Tiesas ieskatā, tas liecina, ka preces cenas noteikšana faktiski tikai uz acumēru, to nesverot, neliecina par nopietnu un reālu saimniecisko darbību. Turklāt atšķiras liecības, kas sniegtas administratīvajā lietā Nr.A420377014 (*lietas 138.sējuma 50.lapa*) ar šajā lietā sniegtajām liecībām. Proti, lietā Nr.A420377014 persona liecināja, ka mēnesī bijuši līdz 10 darījumiem, Ozolaines pagasta "Skals" atradies 4–6 dienas, bet šajā lietā liecināja, ka piegādes notika darbdienās 3–5 reizes nedēļā. Tāpat liecinieks nespēja paskaidrot, kas ir alumīnija stiprinājumi, bet pavadzīmes aizpildījis pats, lai gan nepārvalda latviešu valodu. Tiesas ieskatā, tā ir būtiska informācija, kas papildus liecina, ka faktiska uzņēmējdarbība nav notikusi;

[23.7] daļai uzņēmumu – SIA "VONGOLE" un SIA "FAVORĪTS REAL ESTATE" – darbība notika nelielā teritorijā 12,9m ^{2} un 50m^2. Lai arī uzņēmuma amatpersonas apgalvoja (*lietas 138.sējuma 41., 48.lapa*), ka bijusi mutiska vienošanās par lielākas platības izmantošanu, lietā nav iesniegti pierādījumi, kas to apliecinātu. Tādējādi tiesa piekrīt VID viedoklim, ka apšaubāma ir tonnām metāla iepirkšana un pārdošana tik nelielā platībā. Savukārt attiecībā par SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE" nomāto 50m ^{2} teritoriju „Skals", Ozolaines pagasts, Rēzeknes novads ir ņemama vērā SIA „KVARCS PLUSS" amatpersona /pers. AE/ VID sniegtā liecība, ka šajā adresē „SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE" ikdienā nekādu saimniecisko darbību neveica, t.i., nekādas smagās mašīnas nebrauca, neko neveda, nekāda metāla šķirošana un pārkraušana teritorijā nenotika. Lai arī vēlākos paskaidrojumos /pers. AE/ apstiprina, ka 2010.gada beigās un 2011.gada sākumā SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE" veica aktīvu saimniecisko darbību, tiesa lielāku ticamību piešķir sākotnējai liecībai, jo nav zināms, kādā veidā un kādos apstākļos SIA „ALU METALS" ir ieguvusi sev labvēlīgo /pers. AE/ paskaidrojumu. Arī nekustamā īpašuma „Pirtnieki" Varakļānu novadā nomnieks SIA „V 55" ir informējusi VID, ka nav slēgusi līgumu vai vienošanos ar SIA „NOVAMET" par teritorijas apakšnomu un tā netiek izmantota SIA „NOVAMET" saimnieciskās darbības veikšanai.

Tiesas ieskatā, tas ir tikai vēl viens papildus apstāklis visu pārējo konstatēto apstākļu kopumā, kas liecina, ka šīs sabiedrības neveica saimniecisko darbību, bet dokumenti ir tikai formāli noformēti.

[24] Tiesas ieskatā, iepriekš konstatētie apstākļi, kā arī pieteicējas audita lēmumā izvērsti uzskaitītie apstākļi (*lietas 1.sējuma 130.–131.lapa*) ļauj izdarīt pamatotu secinājumu, ka saimnieciskā darbība tādā veidā, kādā to atspoguļo grāmatvedības dokumenti, nenotika, bet gan iegādi un pārdošanu apstiprinoši dokumenti ir mākslīgi noformēti ar mērķi iesaistīties vienotā nodokļu izkrāpšanas shēmā. Tādējādi tiesa piekrīt VID, balstoties uz pierādījumu analīzi, izdarītajiem secinājumiem, ka SIA „LIXER", SIA „VONGOLE", SIA „FAVORĪTS REAL EsTaTE" un SIA „NOVAMET" nav piegādājuši preces SIA „ALU METALS" un SIA „LIXER", SIA „VONGOLE", SIA „FAVORĪTS REAL ESTATE", SIA „NOVAMET" un SIA „BN METAL" nav piegādājuši preces SIA „AL METALS". Līdz ar to attiecīgi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka nav notikusi arī tālāka preču piegāde jeb ar PVN apliekami darījumi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē sabiedrību deklarētajam darījumu partnerim – pieteicējai (darījumu īpatsvars attiecīgi 96 % un 98 % no kopējās preču realizācijas vērtības, jo šie uzņēmumi nav veikuši ne preču piegādes, ne iegādes darījumus, bet gan vienīgi iesaistījušies dokumentu formālā noformēšanā). Tādējādi SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" nevarēja tās piegādāt pieteicējai.

Papildus tiesa vēlas vērst uzmanību, ka bez ievērības nav atstājams apstāklis, ka ar Augstākās tiesas 2018.gada 12.oktobra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA– 701/2018 (A420382314) ir atteikts ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „ALU METALS" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 25.jūlija spriedumu, kurā tiesa atzina, ka SIA „ALU METALS" noformētie darījumi nav notikuši un SIA „ALU METALS" par to bija zināms. Arī lietā Nr.A420391414 Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 21.jūnija spriedumu, kas ir pārsūdzēts kasācijas kārtībā, noraidīja SIA „AL METALS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 23.septembra lēmuma Nr.22.8/L–25165 atcelšanu un atzina, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši.

Šajā sakarā tiesa vēlas norādīt, ka nav pamatots pieteicējas arguments, ka VID nedrīkstēja izmantot SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" auditos iegūto informāciju un izdarītos secinājumus, bet bija jāveic atkārtota SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" pārbaude (audits) pieteicējas audita ietvaros. Tiesa norāda, ka, ja vienreiz ir veikts uzņēmuma audits, tad šie dati ir izmantojami saistītu darījumu un uzņēmumu auditā, jo īpaši, ja nav objektīvi pamatotu iebildumu par auditam iesniegtajiem dokumentiem vai izdarīto secinājumu acīmredzamu nepareizību. Savukārt tas, ka pieteicēja nepiekrīt izvēlētajai metodei, saskaņā ar kuru tiek vērtēts iegādāto un pārdoto preču apjoms pēc norādītās darījumu summas, nevis pēc svara, nav pamats atzīt VID rīcību par nepamatotu. Turklāt, kā tiesas sēdē paskaidroja VID pārstāves, pieteicējas auditā ir vērtēti SIA "AL METALS" un SIA "ALU METALS" auditos iegūtie dati.

[25] Kā redzams no audita pārskata (*lietas 128.sējuma 267.–269.lapa*), tad tika pārbaudīti arī pieteicējas darījumi ar SIA "IDALGO" par biroja mēbeļu iegādi, par automašīnas BMW 730 iegādi un darījums ar SIA "LDE HOLDING". Pārbaudes rezultātā par darījumu ar SIA "IDALGO" tika samazināts PVN priekšnodoklis 291,17 latu apmērā par 2011.gada martu un 306,98 latu apmērā par 2011.gada maiju (nav konstatēta biroja mēbeļu izmantošana pieteicējas saimnieciskajā darbībā), par darījumu ar SIA "ALU METALS" par automašīnas BMW 730 iegādi par 2012.gada februāri tika samazināts atskaitāmais PVN priekšnodoklis 20% apmērā – 1069,20 lati (par vieglo pasažieru automašīnu priekšnodokli varēja atskaitīt 80% nevis 100% apmērā), bet par darījumu ar SIA "LDE HOLDING" par 2011.gada janvāri samazināts atskaitāmais PVN priekšnodoklis 755,52 latu, bet par 2012.gada jūniju – 460,85 latu apmērā (pieteicēja nepamatoti izmantojusi citam uzņēmumam dotās tiesības izmantot aprēķināto PVN par importēto kravu savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai). Izvērtējot VID sniegto pamatojumu, tiesa atzīst, ka tas ir pareizs un pietiekams, tāpēc atzīst par tiesisku VID lēmumu šajā daļā. Arī pieteicēja ne sūdzībā VID, ne pieteikumā tiesai iebildumus par lēmuma nepareizību šajā daļā nav izteikusi.

[26] Ņemot vērā minēto, kā arī neapstrīdēto priekšnodokļa samazinājumu 2883,72 latu apmērā, tiesa atzīst, ka VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu (spēkā no 2013.gada 1.janvāra), likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo–trešo un piekto daļu, kā arī 29.panta otro daļu pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica PVN 1 005 279,37 lati (1 430 383,68 EUR), soda naudu 301 583,83 lati (429 115,13 EUR), nokavējuma naudu 219 383,03 lati (312 153,93 EUR).

Tāpat tiesa konstatē, ka VID pamatoti, balstoties uz Gada pārskata likuma 22.panta pirmo daļu, 4.panta trešo daļu, likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu un 4.panta pirmo daļu, un, ņemot vērā to, ka pieteicēja nav saņēmusi preces no SIA „AL METALS" un SIA „ALU METALS", samazināja pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinos deklarētos izdevumus par apstrīdēto preču vērtību – 2010.gadā par 946 402 latiem (noapaļojot 946 402,43 lati), 2011.gadā – par 6 421 648 latiem (noapaļojot 6 421 648,15 lati), vienlaikus par minētām summām palielinot attiecīgā gada ar UIN apliekamo ienākumu un aprēķināja UIN 1 105 490 latus (1 572 970,56 EUR), soda naudu 331 647 latus (471 891,17 EUR), nokavējuma naudu 92 475,74 latus (131 581,12 EUR), par samazināto no budžeta atmaksājamo PVN 609 111,41 latu (866 687,45 EUR) apmērā un aprēķināto soda naudu 182 580,43 latus (259 788,55 EUR).

Tā kā pieteicēja nebija savlaicīgi veikusi maksājumus budžetā un tai uz 2013.gada 27.augustu bija nodokļu parāds 106 659,9 LVL, tad VID pamatoti soda naudas aprēķinā nepiemēroja nodokļu maksātājiem labvēlīgos likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas noteikumus.

II

[27] Tālāk tiesa izvērtēs jautājumu par to, vai VID ir iekļāvies likumdevēja noteiktajā audita veikšanas termiņā.
Lietā nav strīda par šādiem faktiskajiem apstākļiem:

1. 2012.gada 23.jūlijā VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietniece pieņēma lēmumu par audita uzsākšanu pieteicējai no 28.augusta (*lietas 128.sējuma 1.lapa*);
2. ņemot vērā pieteicējas amatpersonu lūgumu pārcelt nodokļu audita uzsākšanu uz 24.septembri (*lietas 128.sējuma 5.lapa*), ar VID 2012.gada 28.septembra lēmumu audita termiņā netiek ieskaitīts laika periods no 2012.gada 28.augusta līdz 23.septembrim (*lietas 128.sējuma 13.lapa*);
3. 2012.gada 20.novembrī VID ir pieprasījis informāciju Vācijas nodokļu administrācijai, pieprasīto informāciju VID ir saņēmis 2013.gada 25.janvārī, attiecīgi laika periodu no 2012.gada 22.novembra līdz 2013.gada 25.janvārim VID neieskaitīja nodokļu audita termiņā (*lietas 128.sējuma 15.lapa*);

4) 2013.gada 1.februārī VID ir pieprasījis informāciju Nīderlandes nodokļu administrācijai, pieprasīto informāciju VID ir saņēmis 2013.gada 13.martā, kā arī attiecīgi laika periodu no 2013.gada 1.februāra līdz 2013.gada 13.martam VID neieskaitīja nodokļu audita termiņā (*lietas 128.sējuma 17.lapa*);

5) 2013.gada 11.aprīlī VID ir pieprasījis papildu informāciju Lietuvas nodokļu administrācijai un 2013.gada 19.aprīlī pieņēmis lēmumu pagarināt nodokļa audita termiņu līdz 60 dienām, neieskaitot nodokļu audita termiņā laika posmu no 2013.gada 15.aprīļa līdz 7.jūnijam (*lietas 128.sējuma 21.lapa*);

6) 2013.gada 22.martā, kad VID ģenerāldirektore pieņēma lēmumu un pagarināja SIA „DĪLERS" nodokļu audita un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām (*lietas 128.sējuma 19.lapa*), VID jau bija saņēmis Vācijas un Nīderlandes nodokļu administrācijām pieprasīto informāciju, tādējādi tiesa piekrīt VID, ka pagarinājums nebija saistīts ar informācijas pieprasījumiem ārvalstu nodokļu administrācijām;

7) 2013.gada 27.augustā pieņemts lēmums par pieteicējas nodokļu audita rezultātiem (*lietas 128.sējuma 96.– 178.lapa*).

Tādējādi audita veikšanas termiņā netika ieskaitītas 187 dienas, proti, no 2012.gada 28.augusta līdz 23.septembrim (27 dienas), no 2012.gada 22.novembra līdz 2013.gada 25.janvārim (65 dienas), no 2013.gada 1.februāra līdz 13.martam (41 diena), no 2013.gada 15.aprīļa līdz 7.jūnijam (54 dienas). Tā kā audita veikšanas terminā netika ieskaitītās 187 dienas, tad SIA „DĪLERS" nodokļu audits ir veikts 178 dienas (365 dienas – 187 dienas) + viena diena 2012gada 26.novembris, kad VID Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersona saņēma un izvērtēja SIA „LIXER" amatpersonas /pers. T/ paskaidrojumu. Tādējādi kopējais audita veikšanas laiks sastāda 179 dienas.

[28] Pieteicēja uzskata, ka VID ir pieļāvis būtiskus procesuālus pārkāpumus, pārsniedzot likumā noteikto nodokļu audita veikšanas termiņu, jo audits veikts 179 dienu laikā, nevis 150 dienu laikā, kā to par pareizu uzskata pieteicēja (*lietas 128.sējuma 307.–311.lapa*).

[29] Termiņš, kādā ir veicams nodokļu audits un pieņemams lēmums par nodokļu audita rezultātiem, ir noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā. Šā panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā

90 dienu laika no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.1 daļai. Šā panta 3 daļa noteic, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienam, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienam, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, vai no nodokļu maksātāja, kuram tiek veikta transfertcenu pārbaude. Minētā tiesību norma arī noteic, ka nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citam kompetentam ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai (1.punkts), laikaposmu, par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā (2.punkts), kā arī laikaposmu, kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts (3.punkts).

[30] No minētajām tiesību normām izriet, ka vispārīgi nodokļu audits ir jāpabeidz un attiecīgi lēmums par nodokļu audita rezultātiem ir jāpieņem 90 dienu laika no audita uzsākšanas dienas. Vienlaikus minētajās normās paredzētas nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas tiesības pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu par 30 vai 60 dienam. Tātad, lai atbilstoši minētajām tiesību normām atzītu, ka likumdevēja noteiktais termiņš nodokļu audita veikšanai ir ievērots, nepieciešams noskaidrot, vai kopējais audita termiņš ir 90 dienas vai attiecīgi 120 (90+30), 150 (90+60) vai 180 (90+30+60) dienas, ja VID ģenerāldirektors ir pieņēmis lēmumu par nodokļu audita termiņa pagarināšanu. Tiesas ieskatā, norma nav tulkojama tādējādi, ka drīkst izvēlēties tikai 30 vai 60 dienu pagarinājumu, bet ne abus vienā procesā. Ja pieturētos pie šādas interpretācijas, tad VID būtu nepamatoti ierobežots savu funkciju veikšanā.

Tā kā lēmumus par termiņa pagarinājumu 2013.gada 22.martā par 30 dienām (*lietas 128.sējuma 19.lapa*) un 19.aprīlī par 60 dienām (*lietas 128.sējuma 20.lapa*) pieņēma VID ģenerāldirektore, tad tiesa atzīst, ka termiņa pagarinājumi ir pieņemti pamatoti. Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka VID, neieskaitot audita termiņā laika posmu no informācijas pieprasīšanas ārvalstu iestādēm līdz šās informācijas saņemšanai, kā arī laika posmu, par kādu pieteicēja nokavēja pieprasīto dokumentu iesniegšanu, ir rīkojies tiesiski un atbilstoši iepriekš norādītajām likuma „Par nodokļiem un nodevām" normām. Līdz ar to nav konstatējams procesuāls pārkāpums.

[31] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa pārsūdzēto lēmumu atzīst par tiesisku un pamatotu, savukārt pieteikumu – par nepamatotu un noraidāmu.

[32] Kā ir atzīts Augstākās tiesas judikatūrā, tiesai nav pienākuma detalizēti atrunāt jebkuru argumentu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (*sk. Augstākās tiesas 2010.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA–66/2010 14.punktu, 2012.gada 21.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA–186/2012 10.punktu*). Līdz ar to tiesa nesniedz detalizētu novērtējumu katram pieteicējas norādītajam argumentam, bet gan lietā būtiskākajiem.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt pilnībā maksātnespējīgās AS „A Holding" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 19.marta lēmuma 22.8/L12807 atcelšanu.

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

Tiesnese D.Ābele