**ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA**
**RĪGAS TIESU NAMS**

Lietas Nr. A420438713
Lietas arhīva Nr. A42-00132-15/15

# SPRIEDUMS
## Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2015.gada 5.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese A.Reitupe,

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pārstāvim zvērinātam advokātam Jānim Bricim un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers.Z/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmuma Nr.22.8/L-14193 atcelšanu.

### Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 6.septembra līdz 4.decembrim veica SIA /Nosaukums A/ (pirms nosaukuma maiņas – SIA /Nosaukums B/, turpmāk SIA /Nosaukums A/ vai pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI), iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2010.gada janvāri-2012.gada aprīli un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu (turpmāk – UIN) par 2011.gadu.

Pārbaudes rezultātā Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2012.gada 4.decembrī pieņēma lēmumu Nr.23.8/1417 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) (*lietas 1.sējuma 130.-133.lapa*), ar kuru SIA /Nosaukums A/ papildus aprēķināts PVN 3 665,29 lati, soda nauda 1 012,87 lati un nokavējuma nauda 276,42 lati, VSAOI 16 794,91 lati, soda nauda 46 478,71 lati un nokavējuma nauda 2 477,64 lati, IIN 913,27 lati, soda nauda 29 473,16 lati, nokavējuma nauda 116,83 lati, kā arī palielināja 2011.gada zaudējumus par 37 174 latiem.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar Dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 4.jūnija lēmumu Nr.22.4.8/L-14192 (turpmāk – Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja 2012.gada janvārī, martā un aprīlī veica priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums C/ (apsardzes pakalpojumi).

SIA /Nosaukums C/ 2011.gada 1.novembra līgumā Nr.25412011 norādītos apsardzes pakalpojumus nesniedza, bet atbilstoši iesniegtajiem grāmatvedības dokumentiem piesaistīja apakšuzņēmumu SIA /Nosaukums D/ un SIA /Nosaukums E/.

Tā kā SIA /Nosaukums D/ amatpersona /pers. A/ (*/pers. A/*) un SIA /Nosaukums E/ amatpersona /pers. B/ (*/pers. B/*) nav saņēmuši darba atļauju darbam Latvijas Republikā, kā arī lietas materiāli nesatur informāciju par minēto uzņēmumu pilnvarotajām personām, tad ir apstrīdama šo uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšana, turklāt šo sabiedrību rīcībā nebija darbaspēka resursi. Lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums E/ nav sniegusi apsardzes pakalpojumus SIA /Nosaukums C/, bet SIA /Nosaukums C/ tos nav sniegusi pieteicējai.

[2.2] Pieteicēja, sniedzot apsardzes pakalpojumus, nodarbināja personas, kuras nav uzrādītas sabiedrības darba laika uzskaites tabelēs, algu aprēķinu sarakstos, darba devēja ziņojumos, grāmatvedības reģistros, citos sabiedrības dokumentos, bet ar kurām noslēgti līgumi par pakalpojumu sniegšanu.

Dienests konstatēja, ka līgumi faktiski ir noslēgti par fiziskās apsardzes pakalpojumu sniegšanu noteiktā laika periodā, jo ar /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ noslēgtajos līgumos ir noteikts pienākums izmantot pasūtītāja logo, nodrošināt objektu drošību un ziņot pasūtītājam par kritiskām situācijām objektā, kā arī samaksa noteikta neatkarīgi no izpildītā pakalpojuma apjoma – noteikta atlīdzība par stundu. Līdz ar to secināms, ka noformētie pakalpojuma līgumi atbilst darba līguma pazīmēm un pašnodarbinātās personas /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ faktiski pildīja apsargu funkcijas.

Tādējādi noslēgtie līgumi un darbu izpildes gaita atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļas nosacījumiem, t.i, darba pienākumi veikti pieteicējas formas tērpos, izmantots sabiedrības logo, pašnodarbinātās personas norādīja, ka pārstāvēja darba devēju SIA /Nosaukums A/

[2.3] Pieteicēja 2011.gada 10.novembrī ar SIA /Nosaukums F/ noformēja pasūtījuma līgumu Nr.26412011 par komercdarbību apsardzes pakalpojumu sniegšanā. SIA /Nosaukums F/ Dienestam paskaidroja, ka 2011.gada 10.decembrī noslēdza līgumu ar pieteicēju par apsardzes pakalpojumu sniegšanu. Tā kā SIA /Nosaukums F/ nav licences un sertifikāta apsardzes darbu veikšanai, tika noslēgts līgums ar apakšuzņēmēju SIA /Nosaukums G/, kas veica pieņemšanas-nodošanas aktā norādītos darbus.

Tā kā SIA/Nosaukums G/ amatpersona /pers. F/ (*/pers. F/*) nav saņēmusi darba atļauju darbam Latvijas Republikā, kā arī lietas materiāli nesatur informāciju par minēto uzņēmumu pilnvarotajām personām, tad ir apstrīdama šā uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšana, turklāt šīs sabiedrības rīcībā

nebija darbaspēka resursi. Lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka SIA /Nosaukums G/ nav sniegusi apsardzes pakalpojumus SIA /Nosaukums F/, bet SIA /Nosaukums F/ tos nav sniegusi pieteicējai.

[2.4] Atbilstoši Gada pārskatu likuma 22.panta otrajai daļai veiktas korekcijas pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinā par 2010.gada 31.augustu-2011.gada 31.decembri, palielinot tajā uzrādītās izmaksas par 43 234,5 latiem (vienlaikus tās samazinot par 54 44,27 latiem, t.i., par /pers. D/, /pers. E/, /pers. C/ izmaksātajām summām) un noteica zaudējumus pirmsnodokļu aprēķināšanas 117 819 latu apmērā.

[3] Pieteicēja nepiekrīt Lēmumā minētajiem argumentiem, pieteikumā norādot tālāk minēto.

[3.1] Atbilstoši Komerclikuma nosacījumiem pieteicēja sniedz darījumu partneriem gan licencējamus pakalpojumus, gan nelicencējamus pakalpojumus. Savu licencēto apsardzes pakalpojumu nodrošināšanai pieteicēja izmanto savus darba ņēmējus – apsardzes darbiniekus, kā arī apsardzes darbībai licencētus komersantus. Nelicencētu pakalpojumu sniegšanai pieteicēja izmanto arī fiziskās personas – saimnieciskās darbības veicējas.

[3.2] Tiesību akti nedod Dienestam tiesības pārnest trešās personas atbildību uz tādu nodokļu maksātāju, kurš ir izpildījis tam likumā noteiktos pienākumus.

[3.3] Iestāde nav analizējusi faktus par pieteicējas norēķiniem ar pakalpojumu saņēmējiem, apakšuzņēmējiem, piegādātājiem un valsts budžetu, kas dotu iespēju Dienestam gūt pilnīgu priekšstatu par pieteicēju kā par godprātīgu nodokļu maksātāju.

Lēmumā nav analizēti tieši tie fakti un pieteicējas iesniegtie pierādījumi, kuri liecina par labu pieteicējai.

[3.4] Lēmumā norādītie apgalvojumi un secinājumi nav pamatoti, tos neapstiprina neviens lietā esošs pierādījums, un tie nedrīkstēja tikt izmantoti nelabvēlīgi pieteicējai, jo pieteicēja savu iespēju robežās kā informēts tirgus dalībnieks patiešām pārliecinājās, ka SIA /Nosaukums C/ ir saņēmusi licenci apsardzes darbības veikšanai. Pieteicējai nav iespēju pārliecināties par darījumu partneriem pieejamajiem resursiem. Savukārt darījumu partneru Dienestā deklarētā informācija nebija pieejama un tāpēc nebija pamata nekādām šaubām par SIA /Nosaukums C/ resursu trūkumu.

[3.5] /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumi nav tapuši korektas procedūras rezultātā, bet gan informācijas sniedzēju maldināšanas un, iespējams, psiholoģiska spiediena rezultātā, lai saņemtu tikai auditoru pieņēmumiem šķietami atbilstošas un auditoriem brīvi interpretējamas konkrēta satura atbildes uz maldinošiem jautājumiem.

/pers. D/ gadījumā veidlapā atbildes ir krievu valodā un no tām ir acīmredzams, ka vismaz virknes valsts valodā formulēto jautājumu būtība nav izskaidrota viņam saprotamā krievu valodā.

[3.6] Pieteicējas un tās apakšuzņēmēju – fizisko personu kā saimnieciskās darbības veicēju sadarbība līguma par pakalpojumu sniegšanu izpildes ietvaros nav saskatāma darba līguma izpildes pazīmes ne Civillikuma 2178.panta, ne Darba likuma 28.panta, ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta otrās $2.^2$daļas izpratnē.

Auditori nav spējuši izprast drošības pakalpojumu kompleksa sastāvu, apsardzes darbinieku un citu personu pienākumu un tiesību būtisko atšķirību, kā arī nošķirt apakšuzņēmēju sniegto pakalpojumu no pieteicējas darbinieku veiktā algotā darba, un nošķirt fizisko apsardzi no citiem drošības pakalpojumu kompleksā ietilpstošajiem pakalpojumiem.

[4] Atbildētājs – Dienests Administratīvajā rajona tiesā iesniegtajā paskaidrojumā pieteikumu neatzīst un uzskata to par noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis uzturēja iesniegto pieteikumu, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem.

[6] Atbildētāja pilnvarotais pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un paskaidrojumā tiesai norādītiem motīviem.

[7] Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. G/, /pers. H/, /pers. C/ un /pers. E/.

**Motīvu daļa**

[8] Vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietas materiālus, pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus, uzklausījusi tiesas sēdē procesa dalībnieku paskaidrojumus, tiesa atzīst, ka pieteikums nav pamatots un tādēļ noraidāms.

**I**

[9] Lietā izšķirams strīds par to, vai Dienests pamatoti liedza pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus no budžetā maksājamās nodokļa summas, pamatojoties uz SIA /Nosaukums C/ izrakstītajiem rēķiniem.

[10] Priekšnodoklis saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai *(šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim).* Savukārt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam 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.

Administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši norādītajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu).* Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību.

Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru *(sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā C-563/11),* secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un*

*Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu*).

Pamatojoties uz minētajām atziņām, arī Augstākās tiesas nolēmumos norādīts, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu).*

Turklāt, attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa atzinusi, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu).*

Ievērojot iepriekš minēto, noskaidrojams, vai izskatāmajā lietā pastāv kāds no šiem nosacījumiem.

[11] Izskatāmajā lietā Dienests atzinis, ka pieteicējai ir liedzamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jo pieteicējas deklarētie darījumi nevarēja būt faktiski notikuši ar uzrādīto darījumu partneri SIA /Nosaukums C/, un pieteicējai par to vajadzēja zināt.

Līdz ar to lietā primāri jānoskaidro, vai darījumi starp pieteicēju un deklarēto darījumu partneri ir notikuši vai arī notikusi tikai dokumentu noformēšana.

[12] 2012.gada janvārī, martā un aprīlī pieteicēja atskaitīja priekšnodokli 3 665,29 latu apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums C/.

Atskaitījuma tiesību pamatošanai pieteicēja iesniedza 2011.gada 1.novembra Pasūtītāja līgumu Nr.25412011 izpildītāja līguma Nr.GUR-01112011 par drošības un atbalsts pakalpojumiem ar pielikumu (*lietas 2.sējuma 53.-56.lapa*), 2012.gada 31.janvāra rēķinu-faktūru Nr.31-01-12 (*lietas 2.sējuma 62.lapa*), 2012.gada 10.aprīļa rēķinu-faktūru Nr.2012.04.10-1 (*lietas 2.sējuma 58.lapa*), 2012.gada 8.marta rēķinu-faktūru Nr.2012.03.08 (*lietas 2.sējuma 60.lapa*) un 2012.gada 31.janvāra, 29.februāra un 31.marta aktu par sniegtajiem pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 59., 61., 63.lapa*). Minētos dokumentus SIA /Nosaukums C/ vārdā parakstījis /pers. I/, savukārt pieteicējas vārdā /pers. G/.

[13] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, kā arī pušu argumentus, atzīst, ka lietā nav strīda par to, ka SIA /Nosaukums C/ nav sniegusi pieteicējai 2011.gada 1.novembra līgumā Nr.25412011 paredzētos un nodokļu dokumentos uzrādītos apsardzes pakalpojumus, bet gan piesaistījusi apakšuzņēmējus – SIA /Nosaukums E/ un SIA /Nosaukums D/. Minēto faktu apstiprina gan SIA /Nosaukums C/ grāmatvede /pers. J/ savos paskaidrojumos Dienestam (*lietas 2.sējuma 66.lapa*), gan SIA /Nosaukums C/ Dienestam iesniegtie grāmatvedības dokumenti (*lietas 2.sējuma 67.-189.lapa*). To, ka SIA /Nosaukums C/ rīcībā nebija darbaspēka resursu šo pakalpojumu nodrošināšanai, apstiprina SIA /Nosaukums C/ grāmatvede /pers. J/ paskaidrojumos Dienestam un SIA /Nosaukums C/ „Ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu" (turpmāk arī – ziņojums par darba ņēmējiem) norādītais, proti, laika periodā no 2012.gada 1.janvāra līdz 30.aprīlim SIA /Nosaukums C/ nodarbināti četri darba ņēmēji, kuriem 2012.gada janvārī ziņojumos par darba ņēmējiem uzrādīts nostrādāto stundu skaits janvārī – 250 stundas, martā – 70 stundas, aprīlī – 70 stundas. Arī pieteicēja lietas izskatīšanas gaitā faktu, ka SIA /Nosaukums C/ nav sniegusi pieteicējai 2011.gada 1.novembra līgumā Nr.25412011 paredzētos un nodokļu dokumentos uzrādītos apsardzes pakalpojumus nav apšaubījusi.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka SIA /Nosaukums C/ 2011.gada 1.novembra līgumā Nr.25412011 paredzētos un nodokļu dokumentos uzrādītos apsardzes pakalpojumu sniegšanai ir pieaicinājusi apakšuzņēmējus, tātad ir darbojusies starpnieka lomā.

Dienests, ņemot vērā šādus darījumu dalībnieku paskaidrojumus, audita laikā ievāca informāciju par SIA /Nosaukums C/ tālākajiem sadarbības partneriem, lai varētu noskaidrot, vai tie varēja sniegt attiecīgos pakalpojumus SIA /Nosaukums C/, lai tā attiecīgi šos pakalpojumus varētu sniegt pieteicējai.

[14] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļu nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu. Tātad atbilstoši minētajai normai būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Minētais nepieciešams cita starpā tāpēc, lai noskaidrotu darījuma faktisko esību, jo, kā konsekventi atzīts administratīvo tiesu praksē, tas vien, ka ir noslēgts līgums un izrakstīts rēķins, nenozīmē, ka darījums ir faktiski noticis, ja lietā esošie pierādījumi norāda uz pretējo. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tāpēc, lai noskaidrotu šā darījuma jeb tā dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, vai darījums nav noformēts tikai „uz papīra", lai tādējādi gūtu fiskālas priekšrocības. Turklāt arī administratīvo tiesu praksē atzīts, ka apstākļos, kad pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2010.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-343 8.punktu)*. Tiesu praksē arī atzīts, ka fakti par iepriekšējiem darījumiem nevar automātiski izšķirt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr tie var raksturot situāciju un būt par palīglīdzekli apstākļu pārbaudīšanā un novērtēšanā *(sk. Augstākās tiesas 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-295 9.punktu).* Tātad apstākļos, kad tiešie darījumu partneri apstiprina, ka paši pakalpojumus nav snieguši, kā arī apstākļos, kad Dienesta iegūtā informācija liecina, ka tiešie darījumu partneri paši pakalpojumus sniegt nebija spējīgi darbaspēka resursu un materiāltehniskās bāzes nodrošinājuma neesības dēļ, tiesas ieskatā, lai noskaidrotu un novērtētu darījumu faktiskos apstākļus jeb to, vai pieteicējas tiešie darījumu partneri tik tiešām ir snieguši pieteicējai rēķinos norādītos pakalpojumus, ir pieļaujami pārbaudīt arī tālākos sadarbības partnerus kopainas iegūšanai. Tiesa arī uzskata, ka apstākļos, kad tiešo darījumu partneru amatpersonas skaidri norāda, ka pakalpojumu izpildei tika pieaicināti apakšuzņēmēji, darījumu faktisko norisi nav iespējams noskaidrot, pilnībā norobežojoties no apakšuzņēmējiem un nenoskaidrojot uz tiem attiecināmo informāciju.

Līdz ar to tiesa turpmāk noskaidros, vai lietā iegūto pierādījumu kopums apstiprina to, ka faktiskie darbu izpildītāji bija SIA /Nosaukums C/ piesaistītie apakšuzņēmēji – SIA /Nosaukums E/ un SIA /Nosaukums D/.

[15] Pārbaudot SIA /Nosaukums C/ darījumus ar SIA /Nosaukums D/ un SIA /Nosaukums E/, tiesa konstatē turpmāk minēto.

[15.1] No lietas materiāliem izriet, ka SIA /Nosaukums C/ auditam iesniegtos rēķinus (*lietas 2.sējuma 67.-73.lapa*) un pieņemšanas-nodošanas aktu (*lietas 2.sējuma 74.lapa*) SIA /Nosaukums D/ vārdā parakstījis /pers. A/, atbilstoši ierakstam Uzņēmumu reģistrā, SIA /Nosaukums D/ vienīgā amatpersona darījumu noformēšanas laikā (pilnvaru termiņš no 2011.gada 4.jūlija).

Saskaņā ar Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes sniegtajām ziņām /pers. A/ (dzīvesvieta deklarēta Krievijas Federācijā) nav izsniegta darba atļauja un uzturēšanās atļauja Latvijas Republikā, kā arī šī persona 2011.gadā nav šķērsojusi Latvijas Republikas robežu (*lietas 2.sējuma 77.lapa*).

No minētā izriet, ka SIA /Nosaukums D/ vienīgā amatpersona darījumu slēgšanas laikā nevarēja atrasties Latvijā un veikt saimniecisko darbību šīs sabiedrības vārdā.

Saskaņā ar Civillikuma 1427.pantu pie tiesiska darījuma būtības pieder tā taisītāja gribas izteikums, bet divpusējā vai vairākpusējā darījumā vajadzīgs visu tā dalībnieku saskanīgs gribas izteikums. Kamēr griba vēl nav izteikta, tai nav nekāda tiesiska spēka. Darījums nevar notikt bez tā dalībnieka vai dalībnieku gribas vai pretēji gribai (*Latvijas Republikas Civillikuma komentāri, Saistību tiesības. K.Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga: Mans īpašums, 2000, 37.lpp.*).

Atbilstoši Komerclikuma 221.panta pirmajai daļai sabiedrības gribu izsaka valde, kas ir sabiedrības izpildinstitūcija un kura vada un pārstāv sabiedrību. Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2.panta trešo daļu par grāmatvedības kārtošanu uzņēmumā ir atbildīgs tā vadītājs. Vadītājam ir jānodrošina visu saimnieciskās operācijas apstiprinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu uzglabāšana.

Saskaņā ar Civillikuma 1431.pantu akta parakstīšana, vienalga, vai tas attiecas uz pašu parakstītāju vai trešo personu, uzskatāms par piekrišanu šim aktam, ja tā saturs parakstītājam bijis zināms un ja viņam tajā tiesiskā darījumā, uz kuru akts attiecas, ir personīga interese un ierunas tiesība.

No minētā tiesa secina, ka par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tikai tādu darījumu, kas ir noslēgts ar komercsabiedrības amatpersonas vai tā pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu.

Lietā nav pierādījumu, ka SIA /Nosaukums D/ amatpersona būtu pilnvarojusi kādu citu personu rīkoties sabiedrības vārdā. Līdz ar to secināms, ka SIA /Nosaukums D/ nevarēja tiesiski noslēgt darījumus aplūkojamajā periodā, proti, iztrūkstot darījuma dalībnieka gribai, darījumus nevar uzskatīt par faktiski notikušiem. Ievērojot minēto, tiesai ir objektīvs pamats apšaubīt darījuma faktisko esību.

To, ka SIA /Nosaukums D/ nevarēja nodrošināt pieteicējai apsardzes pakalpojumu sniegšanu, apliecina arī citi Dienesta iegūtie pierādījumi. Proti, saskaņā ar SIA /Nosaukums D/ ziņojumos par darba ņēmējiem norādīto, sabiedrība 2012.gada janvārī nav nodarbinājusi nevienu darba ņēmēju; sabiedrībai nav izsniegta licence apsardzes pakalpojumu sniegšanai; sabiedrība nav sastopama juridiskajā adresē; sabiedrība 2012.gada 22.februārī izslēgta no Dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra; sabiedrības deklarētais darbības veids (mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos) neatbilst deklarēto darījumu būtībai.

[15.2] Kā izriet no lietas materiāliem, SIA /Nosaukums C/ auditam iesniegtos rēķinus un pieņemšanas-nodošanas aktu (*lietas 2.sējuma 80.-189.lapa*) SIA /Nosaukums E/ vārdā parakstījis SIA /Nosaukums E/ pilnvarotā persona /pers. K/.

Tiesa konstatē, ka atbilstoši ierakstam Uzņēmumu reģistrā, SIA /Nosaukums E/ vienīgā amatpersona darījumu noformēšanas laikā bija /pers. B/ (pilnvaru termiņš no 2011.gada 31.oktobra). Uzņēmuma reģistrā nav ziņu par SIA /Nosaukums E/ pilnvarotajām personām.

Saskaņā ar Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes sniegtajām ziņām /pers. B/ (deklarētā dzīvesvieta Tadžikistānas Republikā) laika periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 24.maijam nav izsniegta darba atļauja un uzturēšanās atļauja Latvijas Republikā, kā arī šī persona norādītajā laika periodā nav šķērsojusi Latvijas Republikas robežu (*lietas 2.sējuma 76.lapa*). No minētā izriet, ka SIA /Nosaukums E/ vienīgā amatpersona darījumu slēgšanas laikā nevarēja atrasties Latvijā un SIA /Nosaukums E/ vārdā veikt saimniecisko darbību.

Kā jau iepriekš secināts, par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tikai tādu darījumu, kas ir noslēgts ar komercsabiedrības amatpersonas vai tā pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu (*sk. šā sprieduma 15.1.punktu*). Izskatāmajā gadījumā lietā nav pierādījumu, ka SIA /Nosaukums E/ amatpersona būtu pilnvarojusi kādu citu personu rīkoties sabiedrības vārdā. Līdz ar to secināms, ka SIA /Nosaukums E/ tiesiski noslēgt darījumus strīdus periodā nevarēja, proti, iztrūkstot darījuma dalībnieka gribai darījumus nevar uzskatīt par faktiski notikušiem. Ievērojot iepriekš minēto, tiesai ir objektīvs pamats apšaubīt darījuma faktisko esību.

To, ka SIA /Nosaukums E/ nevarēja nodrošināt pieteicējai apsardzes pakalpojumu sniegšanu, apliecina arī citi Dienesta iegūtie pierādījumi. Proti, saskaņā ar SIA /Nosaukums E/ ziņojumos par darba ņēmējiem norādīto, sabiedrība 2012.gada martā nodarbinājusi vienu darba ņēmēju, nostrādāto stundu skaits martā norādīts 88 stundas; sabiedrībai nav izsniegta licence apsardzes pakalpojumu sniegšanai; sabiedrība nav sastopama juridiskajā adresē; sabiedrība 2012.gada 14.maijā izslēgta no Dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra; sabiedrība deklarētais darbības veids (automobiļu apkope un remonts) neatbilst deklarēto darījumu būtībai.

[15.3] Ievērojot minēto, secināms, ka arī SIA /Nosaukums C/, piesaistītie apakšuzņēmēji 2011.gada 1.novembra līgumā paredzētos apsardzes pakalpojumus pašas sniegt nevarēja, jo SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums E/ nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu un to valdes locekļi darījumu slēgšanas brīdī nav atradušies Latvijas teritorijā un saimniecisko darbību Latvijā nav veikuši, kā arī nav konstatējama pilnvarojuma izsniegšana citai personai veikt darbus un pildīt pienākumus to vārdā.

[15.4] Pieteicējas amatpersona darījumu slēgšanas laikā /pers. G/ par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/ liecināja (*lietas 3.sējuma 218.-221.lapa*), ka SIA /Nosaukums C/ piesaistīts kā apakšuzņēmējs papildu resursu nodrošināšanai. SIA /Nosaukums C/ atrada viens no apsardzes vadītājiem. Atbildot uz jautājumu, kas pārstāvēja apakšuzņēmumus, liecinieks paskaidroja, ka tipveida līgumus gatavoja pieteicējas birojā, liecinieks ticies ar cilvēku vārdā Aleksis. Tikušies vienu reizi, slēdzot līgumu, tālākas darbības un ikdienas komunikācija notika ar apsardzes vadītāju. Nav zināms, ka SIA /Nosaukums C/ noslēdza līgumus ar apakšuzņēmumiem. Atbildot uz jautājumu, kas izpildīja līgumā paredzētos darbus, paskaidroja, ka identitāti nepārbaudīja, bija noslēgtas līgumiskas attiecības ar cilvēkiem, ar uzņēmumiem, kas uzņēmās atbildību par izpildi. Neatceras konkrēti, kurus objektus apsargāja SIA /Nosaukums C/, bet aktos tie ir uzskaitīti. SIA /Nosaukums C/ veica uzraudzību, kas nozīmē, ka viņi fiziski atrodas objektā, noteiktos laikos ar saskaņotu grafiku, viņi seko drošības sistēmu darbībai un personu neatļautai iekļūšanai. SIA /Nosaukums C/, parakstot līgumu, apliecināja, ka viņiem ir visas tiesības, pilnvaras un spējas. Ir uzņēmums, kurš apņemas nodrošināt konkrētos darbus, atbildīgais par apsardzi kontaktējās, vienojās par laikiem un norādīja uzdevumus objektos veicamos darbus.

Tiesa, izvērtējot /pers. G/ liecības kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, atzīst, ka minētās liecības neapstiprina darījumu faktisko esību un pakalpojuma saņemšanu, jo liecības par darījuma faktiskajiem apstākļiem ir ļoti vispārīgas un nekonkrētas, turklāt liecinieka liecības neapstiprina citi lietā iegūtie pierādījumi.

[15.5] Ievērojot minētos apvērumus, secināms, ka nav konstatējama darījumu faktiskā esība starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/, jo nav konstatējams, ka šis uzņēmums attiecīgos pakalpojumus būtu saņēmis no tā norādītajiem apakšuzņēmējiem – SIA /Nosaukums E/ un SIA /Nosaukums D/.

[16] Ņemot vērā visu iepriekš norādīto, tiesa piekrīt Dienestam, ka pieteicēja rēķinos norādītos pakalpojumus nav saņēmusi no rēķinos norādītajiem uzņēmuma – SIA /Nosaukums C/. Citiem vārdiem, tiesa piekrīt Dienesta secinātajam, ka nav konstatējama darījumu faktiskā esība starp pieteicēju un rēķinos norādīto uzņēmumu.

Taču, kā minēts iepriekš, darījumu neesības konstatēšana automātiski nedod pamatu secinājumam, ka nodokļu maksātājam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Šāda secinājuma izdarīšanai nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas ir iesaistījies nodokļu samazināšanas plānā.

[17] Novērtējusi lietā iegūto pierādījumu kopumu, tiesa atzīst, ka pieteicējai vajadzēja zināt par to, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā.

Šādu secinājumu tiesa pamato ar turpmāko.

[17.1] Visupirms norādāms uz iepriekš secināto, ka reāli nav konstatējama SIA /Nosaukums E/ un SIA /Nosaukums D/ saimnieciskā darbība, par ko liecina gan darbaspēka un materiāltehniskā nodrošinājuma neesība, gan uzņēmumu nesasniedzamība juridiskajās adresēs, gan licences neesamība, gan tas, ka uzņēmumu amatpersonas ir ārvalstu pilsoņi, kas Latvijā nav ieceļojuši un darba atļaujas nav saņēmuši. Šādos apstākļos, kā pareizi norādījis Dienests, nav iespējams identificēt faktisko pakalpojumu sniedzēju. Vienlaikus ir iespējams viennozīmīgi secināt, ka rēķinos norādītie uzņēmumi rēķinos minētos darbus nav veikuši. Tātad faktiski ir konstatējama vien darījumu ķēžu veidošana un formāla dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem. Šajā sakarā administratīvo tiesu praksē atzīts, ka darījumu ķēžu veidošana, kuras atsevišķos posmos konstatējama faktisku darījumu neesība un kas pēc būtības pilnībā vai daļēji vērstas uz nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšanu, var norādīt uz visu šajos darījumos iesaistīto personu saistību ar krāpšanos nodokļu jomā *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 8.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-914/2012 12.punktu).*

[17.2] Kā jau tas iepriekš konstatēts, no pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ noslēgtā 2011.gada 1.novembra līguma izriet, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums C/ vienojusies nevis par starpniecības pakalpojumiem, bet gan apsardzes pakalpojumu sniegšanu. Arī nodokļa rēķini nav izrakstīti par starpniecības pakalpojumiem. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija jāzina, vai darījuma partneri spēs sniegt attiecīgos pakalpojumus, jo kā tas izriet no pieteikuma, pieteicēja sevi atzīst par informētu tirgus dalībnieku, turklāt no pieteikuma un amatpersonas audita laikā sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja par darījumu partneriem ieguvusi informāciju (pieteikumā norādīts, ka pieteicēja kā informēts tirgus dalībnieks pārliecinājās, ka SIA /Nosaukums C/ ir saņēmusi licenci apsardzes darbības veikšanai, savukārt pieteicējas amatpersona audita laikā, atbildot uz jautājumu, kā tika atrasta SIA /Nosaukums C/, norādīja, ka, ņemot vērā pieteicējai pieejamo informāciju par sabiedrībām, kurām ir pieredze un iespējas veikt nepieciešamos pakalpojumus). Minētie fakti liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos fiktīvos darījumos. Līdz ar to tiesai nerodas šaubas par to, ka pieteicēja kā informēts tirgus dalībnieks savā darbības jomā jau pirms līgumu slēgšanas zināja, ka SIA /Nosaukums C/ nav nepieciešamā darbaspēka un materiāltehniskā nodrošinājuma līgumu izpildei.

[17.3] Faktiski lietā iegūto pierādījumu kopums apstiprina, ka konkrētajā gadījumā ir veiktas tikai formālas darbības, noformējot darījumus, tomēr, kā atzīts tiesu praksē, formālas darbības, piemēram, nodokļa rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi var neapliecināt reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir veiktas vienīgi formālas darbības darījuma uzrādīšanai, priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts, un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-69 9.punktu).*

[17.4] Ņemot vērā visu iepriekš norādīto apstākļu kopumu, tiesai, kā jau minēts, nerodas šaubas par to, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā. Tiesa piekrīt, ka nav izslēgti gadījumi, kad godprātīgs uzņēmums nejauši var veikt darījumu (iesaistīties darījumā) ar fiktīvu uzņēmumu, neapzinoties, ka tiek iesaistīts krāpnieciskā darījumā. Taču izvērtējot pārbaudē konstatētos faktiskos apstākļus, katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība (*sk. Augstākās tiesas 2012.gada 31.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-250 6.punktu*), kas arī norāda uz pieteicējas lomu šajā lietā analizējamās darījumu ķēdes īstenošanā.

[17.5] Savukārt saistībā ar pieteicējas norādi, ka Dienests nav ieguvis lietā pierādījumus, kas apstiprinātu pieteicējas iesaistīšanos nodokļu samazināšanās plānā vai to, ka pieteicējai vajadzēja zināt par krāpnieciskiem darījumiem, norādāms, ka, lai arī Dienests nav ieguvis tiešus minēto apstākli apstiprinošus pierādījumus, tomēr šāds secinājums viennozīmīgi izriet no visu lietā iegūto netiešo pierādījumu kopuma. Un kā atzīts administratīvo tiesu praksē, arī ar netiešajiem pierādījumiem ir pieļaujami pamatot secinājumu par to, ka nodokļu maksātājs bija iesaistījies nodokļa izkrāpšanā (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-105/2014 5.punktu*).

[17.6] Administratīvajā lietā darījumu spēkā esība netiek vērtēta no civiltiesiskā aspekta, proti, vai līgumslēdzējpusēm ir spēkā esošas līgumiskas saistības. Šādās tiesiskajās attiecībās administratīvā tiesa neiejaucas. Nodokļa lietā pārbaudes priekšmets ir tas, vai attiecīgais līgums var būt tiesisks pamats tiesību iegūšanai no valsts. Tādēļ tiesai nav jāpiemēro Civillikuma normas (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 23.oktobra rīcības sēdes lēmumu Nr.SKA-478/2014*). Līdz ar to pieteicējas iebildumi par darījumu spēkā esību no civiltiesiskā viedokļa nav pamatoti.

[18] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst par pamatotu Dienesta secinājumu, ka pieteicēja, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/, līdz ar to tiesa atzīst par tiesisku un pamatotu pārsūdzēto lēmumu daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto PVN.

[19] Vienlaikus tiesa atzīst, ka Dienests saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo un piekto daļu pamatoti pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķinājis arī nokavējuma naudu un soda naudu saistībā ar iepriekš aplūkoto pieteicējai aprēķināto PVN nodokļa parādu. Tiesas ieskatā, aprēķinātais soda naudas apmērs ir samērīgs un atbilstošs pieteicējas izdarītajam pārkāpumam, turklāt lietā nav konstatējami apstākļi pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas.

[20] Pastāvot iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka Lēmums daļā, ar kuru pieteicējai nomaksai budžetā papildus PVN par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/, ir tiesisks.

[21] Kā izriet no lietas materiāliem, 2011.gada decembrī un 2012.gada janvārī pieteicēja veikusi darījumus ar SIA /Nosaukums F/, arī šos darījumus Dienests neatzina.

Par pieteicējas darījumiem ar SIA /Nosaukums F/ tiesa konstatē turpmāk minēto.

[21.1] Atskaitījuma tiesību pamatošanai pieteicēja iesniedza 2011.gada 10.novembra Pasūtītāja līgumu Nr.26412011 par komercdarbību apsardzes pakalpojumu jomā sniegšanu ar pielikumu (*lietas 2.sējuma 190.-191.lapa*), 2012.gada 10.janvāra aktu par sniegtajiem pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 193.lapa*) un 2012.gada 16.maija rēķinu Nr.16/05/12 (*lietas 2.sējuma 194.lapa*). Līgumu SIA /Nosaukums F/ vārdā parakstījis /pers. H/, aktu un rēķinu /pers. L/, savukārt pieteicējas vārdā līgumu un aktu parakstījis /pers. G/.

[21.2] SIA /Nosaukums F/, atbildot uz Dienesta 2012.gada 14.septembra pieprasījumu (*lietas 2.sējuma 231.lapa*) norādīja, ka 2011.gada 10.decembrī tika noslēgts līgums starp SIA /Nosaukums F/ un pieteicēju par apsardzes pakalpojumu sniegšanu. Tā kā sabiedrībai nav licences un sertifikāta, lai varētu pildīt apsardzes darbus, tad tika noslēgts līgums ar apakšuzņēmējiem SIA /Nosaukums G/, kuri veica arī pieņemšanas-nodošanas aktā norādītos darbus. Sakarā ar to, ka sabiedrībā notikusi valdes maiņa, par apakšuzņēmēju piesaisti tika izrunāts mutiski, bez rakstiskas vienošanās. SIA /Nosaukums F/ rīcībā nav dežūru maiņu žurnāli un citi dokumenti, kas uzrāda personas, kuras apsargāja objektus. Valdes maiņas laikā ir tikuši nozaudēti darījumus apstiprinošie dokumenti un SIA /Nosaukums F/ ir izrakstījusi rēķinu pieteicējai tikai pēc dokumentu atgūšanas 2012.gada 16.maijā (pakalpojumi sniegti 2011.gada decembrī un 2012.gada janvārī).

SIA /Nosaukums F/ atbildei pievienojusi dokumentu kopijas par pakalpojumu saņemšanu no SIA /Nosaukums G/ – 2011.gada 10.novembra

apakšuzņēmēju līgumu Nr.26412011 par drošības un atbalsta pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 195.-199.lapa*), 2012.gada 23.janvāra rēķinu Nr.23012012 par tehniskās apsardzes, patrulēšanas, atbalsta izbraukumiem un fizisko apsardzi – kopā 3170 stundas, tai skaitā 2653 fiziskās apsardzes stundas (*lietas 2.sējuma 200.lapa*), 2012.gada 10.janvāra pieņemšanas-nodošanas aktu par videonovērošanas, tehniskās apsardzes, atbalsta izbraukumu un fiziskās apsardzes sniegtajiem pakalpojumiem (*lietas 2.sējuma 193.lapa*).

No minētā izriet, ka SIA /Nosaukums F/ 2011.gada 10.novembra līgumā Nr.26412011 paredzētos un nodokļu dokumentos uzrādītos apsardzes pakalpojumu sniegšanai ir pieaicinājusi apakšuzņēmējus, tātad ir darbojusies starpnieka lomā.

Dienests, ņemot vērā šādus darījumu dalībnieku paskaidrojumus, audita laikā ievāca informāciju par SIA /Nosaukums F/ apakšuzņēmēju SIA /Nosaukums G/, lai varētu noskaidrot, vai SIA /Nosaukums G/ varēja sniegt attiecīgos pakalpojumus SIA /Nosaukums F/, lai tā attiecīgi šos pakalpojumus varētu sniegt pieteicējai.

[22] Ievērojot šā sprieduma 14. un 21.punktā minēto, tiesa turpmāk noskaidros, vai lietā iegūto pierādījumu kopums apstiprina to, ka faktiskā darbu izpildītāja bija SIA /Nosaukums F/ piesaistītā apakšuzņēmēja – SIA /Nosaukums G/

[22.1] No lietas materiāliem izriet, ka SIA /Nosaukums F/ Dienestam iesniegto 2011.gada 10.novembra apakšuzņēmēju līgumu Nr.26412011, 2012.gada 23.janvāra rēķinu Nr.23012012 un 2012.gada 10.janvāra pieņemšanas-nodošanas aktu SIA /Nosaukums G/ vārdā parakstījis /pers. F/, savukārt SIA /Nosaukums F/ vārdā – /pers. H/.

[22.2] Atbilstoši ierakstam Uzņēmumu reģistrā, SIA /Nosaukums G/ vienīgā amatpersona darījumu noformēšanas laikā bija /pers. F/ (pilnvaru termiņš no 2011.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim).

Saskaņā ar Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes sniegto informāciju (*lietas 2.sējuma 78.lapa*) SIA /Nosaukums G/ reģistrētajam valdes loceklim /pers. F/ laika periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 31.decembrim nav izsniegta termiņuzturēšanās vai pastāvīgas uzturēšanas, kā arī darba atļauja Latvijā, tāpat nav informācijas, ka minētā persona būtu ieceļojusi Latvijā.

Kā jau iepriekš minēts, saskaņā ar Civillikuma 1427., 1431.pantu un Komerclikuma 221.pantu par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tikai tādu darījumu, kas ir noslēgts ar komercsabiedrības amatpersonas vai tā pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu (*sk. šā sprieduma 15.1.punktu*).

Ievērojot to, ka SIA /Nosaukums G/ vienīgā amatpersona darījumu slēgšanas laikā nevarēja atrasties Latvijā un lietā nav pierādījumu, ka /pers. F/ būtu pilnvarojis kādu citu personu rīkoties sabiedrības vārdā, secināms, ka iztrūkstot darījuma dalībnieka gribai, darījumus, kas slēgti SIA /Nosaukums G/ vārdā, nevar uzskatīt par faktiski notikušiem. Tātad tiesai ir objektīvs pamats apšaubīt darījuma faktisko esību.

To, ka SIA /Nosaukums G/ nevarēja nodrošināt pieteicējai apsardzes pakalpojumu sniegšanu, apliecina arī citi Dienesta iegūtie pierādījumi. Proti, strīdus periodā SIA /Nosaukums G/ nebija darbaspēka resursu saimnieciskās darbības veikšanai, tostarp, lai nodrošinātu apsardzes pakalpojumus pieteicējai, t.i., sabiedrība darba devēja ziņojumos par 2011.gada decembri un 2012.gada janvāri darba ņēmējus nedeklarē, tāpat sabiedrības deklarētais darbības veids (būvlaukuma sagatavošana) neatbilst deklarēto darījumu būtībai; 2012.gada 6.martā SIA/Nosaukums G/ izslēgta no Dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei.

[22.3] Atbilstoši ierakstam Uzņēmumu reģistrā, SIA /Nosaukums F/ amatpersonas darījumu noformēšanas laikā bija /pers. H/ (pilnvaru termiņš no 2011.gada 14.februāra līdz 2012.gada 16.janvārim), kā arī /pers. L/ (pilnvaru termiņš no 2011.gada 9.decembra līdz 2012.gada 29.augustam).

Tiesa /pers. L/ vairākkārt izsauca uz tiesas sēdēm kā liecinieci, tomēr pat pēc piespiedu līdzekļu (piespiedu naudas un piespiedu atvešanas) piemērošanas viņa uz tiesas sēdēm neieradās.

Tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. H/ (*lietas 3.sējuma 215.-218.lapa*), kurš liecināja, ka bijis SIA /Nosaukums F/ valdes loceklis un pats veicis saimniecisko darbību. SIA /Nosaukums F/ bija viens vai divi darījumi ar pieteicēju. SIA /Nosaukums F/ nodarbojās ar būvniecību. Pieteicējai vienā rallijā vajadzēja palīdzēt izvietot zīmes. Prasīja, vai SIA /Nosaukums F/ ir cilvēki un vai var palīdzēt. Cilvēki bija ieinteresēti, jo kāpēc neaizbraukt paskatīties ralliju un pie viena pastrādāt. Pāris SIA /Nosaukums F/ darbinieki tika nosūtīti uz turieni – izvietot zīmes. Tur ir rallija ceļš un vajadzēja uzstādīt zīmes, novietot nožogojumu, novilkt lentes. Iespējams, ka rallijs notika Talsos. Liecinieks pats nebrauca. Lieciniekam liekas, ka aizbrauca kādi pieci darbinieki. Ja liecinieks nemaldās, darbiniekiem tika izsniegtas vestes, zaļas vai oranžas, drēbes kā drēbes, lai viņi atšķirtos. Līgumu ar pieteicēju parakstījis, par ko bijis līgums – neatceras, liekas, ka par zīmju izvietošanu un darbaspēku. Par SIA /Nosaukums G/ neko neatceras, pieļauj, ka ir kaut ko dzirdējis. /pers. G/ redzējis, parakstot līgumu un rēķinus. Ar /pers. G/ iepazīstinājis /pers. M/, kurš teicis, ka: „*vienam čomam vajadzētu palīdzēt izvietot*". Domā, ka fiziskās apsardzes pakalpojumus SIA /Nosaukums F/ nav sniegusi, uz vietas nav sargājuši kaut kādus objektus. Lieciniekam liekas, ka līguma projektu sagatavoja /pers. G/ un liekas, ka pie viņa parakstījis. Par /pers. L/ lieciniekam zināms, ka viņš šai personai pārdevis uzņēmumu, apmēram 2014.gada sākumā. Liecinieks apstiprina parakstu uz 2011.gada 10.novembra līguma (*lietas 2.sējuma 195.lapa*). Pēc iepazīšanas ar līgumu, liecinieks paskaidro, ka: „*mēs tā speciāli apkalpojuši nebijām, kā ir rakstīts līgumā. Mums nebija licences*". Līgumu parakstīja vai nu pieteicējas ofisā, vai arī ofisā Sporta ielā. Līgumā norādīts, ka ir apsargāts, bet liecinieks domā, ka nu gluži apsargājuši nav, varbūt uzraudzīja. Liecinieks nepazīst /pers. F/. Līguma projektu sagatavoja pieteicēja. Par objektu sarakstu (*lietas 2.sējuma 199.lapa*) liecinieks paskaidro, ka nezin, Kaļķu ielā ir bijis - biroja ēkā mainīja stikla paketes un taisīja apdari. Liecinieka uzņēmums sniedzis celtniecības pakalpojumus un rallijā izvietoja zīmes. Varētu būt, ka rēķini (*lietas 2.sējuma 200.lapa*) lieciniekam zināmi. Patrulēšanu un fizisko apsardzi veica apakšuzņēmējs. Par fizisko apsardzi paskaidro, ka nevar pateikt noteikti, kādā objektā, kur kaut ko bija darījuši. Nevar atcerēties piemēru. Ja kaut ko darīja objektā, tad varbūt varēja arī patrulēt. Par patrulēšanas izbraukumu paskaidro, ka tas nozīmē, kad mašīna brauc kaut kur patrulēt, kaut kādā apgaitā, uz kaut kādu objektu, pieņemsim, ja ir bijis izsaukums, bet automašīnu liecinieka uzņēmumam nav. Par atbalsta izbraukumu liecinieks paskaidro, ka, ja kādam vajag aizbraukt atbalstīt, ja kāds netiek galā, ja ir bijusi kaut kāda ielaušanās. Tehniskās apsardzes izbraukums liecinieka ieskatā notiek, ja kaut kas ir sabojājies. Atbildot uz atkārtotu tiesas jautājumu, vai SIA /Nosaukums F/ nodarbojās ar būvniecības vai apsardzes pakalpojumiem, atbild, ka ar būvniecības pakalpojumiem un ja tur bija objekts, varēja būt tā, ka liecinieka cilvēki tur palika. Ja nebija uz vietas neviena, tad pieskatīja objektu. Cilvēki jau atradās uz vietas, kā rēķinā noformulēts. Viņi nekur nebrauca. Kļūdaini varētu būt norādīts. Neviens nav braucis 205 stundas. Pēc 2011.gada 10.decembra līguma uzrādīšanas liecināja, ka SIA /Nosaukums G/ sniegusi pakalpojumu apsardzes jomā. Apsargāja norādītos objektus saistībā ar pieteicēju. Atbildot uz iestādes pārstāvja jautājumiem liecināja, ka, ja SIA /Nosaukums F/ būvēja, tad to pašu objektu arī apsargāja, tur palika liecinieka cilvēki. Par celtniecības darbiem ar pieteicēju vienošanās nav bijusi, vajadzēja aizbraukt uz to ralliju un bija jāizvieto zīmes, lentas. Rallijā piedalījās SIA /Nosaukums F/ cilvēki, kādi 22 cilvēki. Atbildot uz iestādes pārstāvja jautājumu par apakšuzņēmējiem, liecināja, ka tagad atcerēties nespēj, domā, ka nē. Celtniecības pakalpojumus veikalā „Zara", tirdzniecības centrā „Domina" nesniedza, tirdzniecības centrā „Riga Plaza" SIA /Nosaukums F/ demontēja sienas, arī Kaļķu ielā, arī tirdzniecības centrā „Riga Plaza". Visos objektos tika veikti celtniecības darbi. Šos pakalpojamus snieguši pieteicējai. SIA /Nosaukums F/ 2011.gadā nebija resursu vai tehnisko līdzekļu, lai veiktu videonovērošanu. Profesionāla rakstura apsardzes pakalpojumus nevarēja uzņemties, jo licences nebija, tik cik objektā bijuši. Atbildot atkārtoti uz tiesas jautājumu par pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem (būvniecības vai apsardzes) atbild, ka būvniecības, bet nu tik cik aizbraukuši, bet visos objektos nebija. Apsardzes pakalpojumus snieguši pāris objektos, kur bijuši, tur snieguši. Ja vajadzēja pa nakti strādāt, pa dienu tur nevarēja atrasties, strādāja pa nakti. Pa nakti sniedza būvniecības pakalpojumus, nu tad tā kā varētu būt, ka pie reizes apsargāt varēja. Darbojies kā starpnieks, SIA /Nosaukums G/ sniedza apsardzes pakalpojumus, saņemtās atlīdzības apmēru pateikt nevar. Noslēgtos līgumus nav „*kārtīgi*" lasījis, nav zinājis, ka

nedrīkst piesaistīt apakšuzņēmēju. Atbildot uz jautājumu, kā plānojis izpildīt pielīgtos apsardzes pakalpojumus, norāda, ka tur, kur objektos bija cilvēki, tie pa nakti strādāja, un varēja to objektu tā kā apsekot. Līgumi ar apakšuzņēmējiem slēgti, jo bija arī citi objekti. SIA /Nosaukums G/ atradis internetā, nevar pateikt, kurš to pārstāvēja, iespējams, ka bija pazīstams, ar būvniecību saistīts. Varbūt ir bijis objekts, kur sadarbojušies. Līgumu par apsardzes pakalpojumiem slēdzis, jo pajautājis, vai var veikt tādu pakalpojumu. Pieņem, ka SIA /Nosaukums G/ arī bija apakšuzņēmējs, kas tos darbus veica. Uz lūgumu izskaidrot, kā varēja noslēgt vienā dienā līgumus gan ar pieteicēju, gan ar apakšuzņēmēju, atbildējis, ka precīzi atcerēties nevar, bet tur bija noteikti piesaistīts apakšuzņēmējs. Noslēdzis līgumu un laikam nekavējoties bija jāuzsāk darbi, un tad tika atrasts apakšuzņēmējs. SIA /Nosaukums G/ atradis internetā dienas gaitā. Neatceras, cikos parakstīja līgumu. Domā, līgums tika parakstīts /adrese/. Slēdzot līgumu, pārbaudījis, vai ir PVN maksātājs. Tas bija vienīgais, ko pārbaudījis. /pers. F/ pasi nepārbaudījis, /pers. F/ runājis krieviski, viņš bija krievu tautības, bet runāja arī latviski. Redzējis pāris reizes, vīrietis ap 35 gadiem. Ja /pers. F/ bija miris, liecinieks pieļauj, ka viņu darījumos ar SIA /Nosaukums F/ kāds vārēja pārstāvēt.

Tiesa, izvērtējot /pers. H/ sniegtās liecības kopsakarā ar citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem, atzīst, ka liecinieka liecības neapstiprina starp pieteicēju un SIA /Nosaukums F/, kā arī starp SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ noslēgto darījumu faktisko esību. Lai gan tiesas sēdē sniegtajās liecībās /pers. H/ apstiprina darījumus ar pieteicēju, tomēr liecinieks nespēj konkrēti identificēt, kādus pakalpojumus SIA /Nosaukums F/ pieteicējai ir sniegusi – būvniecības, apsardzes vai starpniecības un kādus darījumus viņš apstiprina. Liecinieka liecības ir tik acīmredzami pretrunīgas, ka tām nav pamata piešķirt ticamību. Ticami noskaidrots vien tas, ka lieciniekam vispār nav nekādas izpratnes par apsardzes pakalpojumu būtību un tas, ka SIA /Nosaukums F/ nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu apsardzes pakalpojumu nodrošināšanai. Tiesa atzīst, ka liecinieks /pers. H/ noformēja dokumentus, lai neesošs darījums līdzinātos (būtu līdzīgs) notikušam darījumam un mēģināja sniegt pieteicējai vēlamas liecības.

[22.4] Pieteicējas amatpersona darījumu slēgšanas laikā /pers. G/ par darījumiem ar SIA /Nosaukums F/ liecināja (*lietas 3.sējuma 215.-218.lapa*), ka SIA /Nosaukums F/ piesaistīts kā apakšuzņēmējs papildu resursu nodrošināšanai pasākumos – uz dažām stundām vai dienas garumā noteikts apsardzes kopums. SIA /Nosaukums F/ nodrošināja atbalsta funkciju – norobežojošo līniju un teritorijas norobežošana. Ieteicis sadarbības partneris Jūrmalas apsardzes dalībnieks, iespējams valdes loceklis /pers. N/, viņš teica, ka ir zināms uzņēmums, cilvēki ar resursiem, kas varētu šo darbu izdarīt, jo pieteicējai nebija tik daudz resursu. Nebija resursu lenšu iepirkšanai, vešanai, transportēšanai, izvietošanai, noņemšanai, uzraudzībai. Atbildot uz jautājumu, kas pārstāvēja apakšuzņēmumus, liecinieks paskaidroja, ka tipveida līgumus gatavoja pieteicējas birojā, liecinieks ticies ar SIA /Nosaukums F/ pārstāvi /pers. H/. Vienojušies, ka SIA /Nosaukums F/ atbalstīs pieteicēju šajos konkrētajos pasākumos, ko viņi veiksmīgi arī izdarīja. Tas bija viens darbs, pēc tam viņi paši ar savu iniciatīvu nāca un jautāja, vai nevajag vēl kādos darbos palīdzēt ar uzraudzību. Uzraudzība notika mierīgos objektos, kur nav nepieciešama apsardzes tieša iejaukšanās Apsardzes likuma noteiktajā kārtībā. Viņi palika pa nakti un būtībā uzraudzīja šo objektu. Ir gadījumi, kad viņi piesaistīja savu apgaitu, līgumiski to sauc patrulēšana. Klasiskā izpratnē tas ir apsardzes darba paveids. Pilnvarojumu un pases darījumu partneriem nepārbaudīja. Arī slēdzot līgumus, tāda prakse nepastāv, ka tiktu pārbaudītas pases. Ieteikts cilvēks nāk, ar parakstu līgumā apliecina, ka viņš ir tiesīgs līgumu slēgt un uz to arī paļāvies. Licences esamību nepārbaudīja. Ticēja, ka SIA /Nosaukums F/ spēs veikt savas līgumsaistības. Nav zināms, ka SIA /Nosaukums F/ noslēdza līgumus ar apakšuzņēmumiem. Atbildot uz jautājumu, kas izpildīja līgumā paredzētos darbus, paskaidroja, ka identitāti nepārbaudīja, bija noslēgtas līgumiskas attiecības ar cilvēkiem, ar uzņēmumiem, kas uzņēmās atbildību par izpildi. Sadarbība celtniecības jomā ar SIA /Nosaukums F/ nav bijusi. Parakstot līgumu ar SIA /Nosaukums F/, apzinājies, ka viņiem ir licence, jo pārstāvis apliecināja, ka viņam tāda esot. Apliecināja, parakstot līgumu. Uzticējies cilvēkam un uzņēmumam, kas apņēmās šos darbus izdarīt. Par SIA /Nosaukums F/ neko nav skaidrojis, jo bija ieteikts uzņēmums, cilvēks, kas atnāca uz biroju, pauda gatavību veikt šo pakalpojumu, sagatavoja līgumu, noslēdza.

Tiesa, izvērtējot /pers. G/ liecības kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, atzīst, ka minētās liecības neapstiprina starp pieteicēju un SIA /Nosaukums F/ noslēgto darījumu faktisko esību, jo liecības par darījuma faktiskajiem apstākļiem ir ļoti vispārīgas un nekonkrētas, turklāt lieciniekа liecības neapstiprina citi lietā iegūtie pierādījumi.

[22.5] Ievērojot minēto, secināms, ka arī SIA /Nosaukums F/ piesaistītais apakšuzņēmējs 2011.gada 10.novembra līgumā paredzētos apsardzes pakalpojumus sniegt nevarēja, jo SIA /Nosaukums G/ nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu un tās valdes loceklis darījumu slēgšanas brīdī nav atradies Latvijas teritorijā un saimniecisko darbību Latvijā nav veicis, kā arī nav konstatējama pilnvarojuma izsniegšana citai personai veikt darbus un pildīt pienākumus SIA /Nosaukums G/ vārdā.

Tādējādi secināms, ka nav konstatējama darījumu faktiskā esība starp pieteicēju un SIA /Nosaukums F/, jo nav konstatējams, ka šis uzņēmums attiecīgos pakalpojumus būtu saņēmis no tā norādītā apakšuzņēmēja SIA/Nosaukums G/.

[23] Ņemot vērā visu iepriekš norādīto, tiesa atzīst, ka nav konstatējama darījumu faktiskā esība starp pieteicēju un SIA /Nosaukums F/.

Taču, kā minēts iepriekš, darījumu neesības konstatēšana automātiski nedod pamatu secinājumam, ka nodokļu maksātājam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Šāda secinājuma izdarīšanai nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas ir iesaistījies nodokļu samazināšanas plānā.

[24] Novērtējusi lietā iegūto pierādījumu kopumu, tiesa atzīst, ka pieteicēja pati noformēja dokumentus, lai neesošs darījums līdzinātos (būtu līdzīgs) notikušam darījumam. Tiesas secinājums pamatots ar turpmāk minēto.

[24.1] Ievērojot šā sprieduma 17.1.punktā minētos apsvērumus, vērtējot tos kopsakarā ar /pers. H/ un /pers. G/ liecībām (*sk. šā sprieduma 22.3.-22.4.punktu*), secināms, ka nav iespējams identificēt faktisko pakalpojumu sniedzēju. Vienlaikus ir iespējams viennozīmīgi secināt, ka rēķinos norādītie uzņēmumi rēķinos minētos darbus nav veikuši. Tātad faktiski ir konstatējama vien darījumu ķēžu veidošana un formāla dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem.

[24.2] Kā tas izriet no pieteicējas un SIA /Nosaukums F/ noslēgtā 2011.gada 1.novembra līguma, pieteicēja ar SIA /Nosaukums F/ vienojusies nevis par starpniecības pakalpojumiem, bet gan apsardzes pakalpojumu sniegšanu. Arī nodokļa rēķini nav izrakstīti par starpniecības pakalpojumiem. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija jāzina, vai darījuma partneri spēs sniegt attiecīgos pakalpojumus. Minētie fakti liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos fiktīvos darījumos. Turklāt nav gūstams loģisks skaidrojums, kādēļ pieteicēja pārbaudīja licences esamību SIA /Nosaukums C/ rīcībā, to uzsverot pieteikumā, savukārt pamatojumu, kādēļ nav pārbaudīta apsardzes licences esamība SIA /Nosaukums F/, nav sniegusi. Tiesai nerodas šaubas par to, ka pieteicēja kā informēts tirgus dalībnieks savā darbības jomā jau pirms līgumu slēgšanas zināja, ka SIA /Nosaukums F/ nav nepieciešamā darbaspēka un materiāltehniskā nodrošinājuma līgumu izpildei.

[24.3] Saskaņā ar pieteicējas un SIA /Nosaukums F/ 2011.gada 10.novembra līguma 1.punktu SIA /Nosaukums F/ apņemas izpildīt līguma pielikumā Nr.1 norādītajiem objektiem sekojošas darbības – informācijas par trauksmes signālu saņemšanu, operatīvās grupas ierašanos objektā, objekta apsekošanu ar mērķi noskaidrot trauksmes signāla cēloņus, savukārt līguma pielikumā Nr.1 ir nosaukti objekti, kuros jānodrošina apsardzes pakalpojumi.

Saskaņā ar 2012.gada 10.janvāra aktu par sniegtajiem pakalpojumiem pieteicēja (pasūtītājs) un SIA „/pers. F/" (izpildītājs) 2011.gada 10.novembrī noslēgto līgumu Nr.26412011 par drošības un atbalsta pakalpojumiem 2011.gada decembrī un 2012.gada janvārī izpildītājs sniedzis attālinātās videonovērošanas, tehniskās apsardzes, patrulēšanas, atbalsta izbraukumus un fiziskās apsardzes pakalpojumus sekojošā apjomā – [..] fiziskā

apsardze 2653 stundas.

No /pers. H/ un /pers. G/ tiesas sēdē sniegtajām liecībām izriet, ka SIA /Nosaukums F/ sniegusi apsardzes pakalpojumus Talsos, rallija laikā (teritorijas norobežošana). Pārbaudot līguma pielikumu Nr.1, tiesa konstatē, ka starp pielikumā uzskaitītajiem objektiem /pers. H/ un /pers. G/ minētais rallijs nav minēts, ziņas par šādu darījumu nav atrodamas arī citos pārbaudes materiālos. Tiesas ieskatā minētais apstāklis liecina par /pers. H/ un /pers. G/ mēģinājumu sniegt saskaņotas liecības par darījumiem starp pieteicēju un SIA /Nosaukums F/.

[24.4] Tiesa konstatē, ka 2011.gada 10.novembra līgumā ir iekļauts darījumu partneru apliecinājums, ka izpildītājam likumos noteiktā kārtībā ir izsniegta otrās kategorijas speciālā atļauja (licence), kas dod izpildītājam tiesības sniegt visus likumos paredzētos apsardzes pakalpojumus un izpildītājam civiltiesiskā atbildība ir apdrošināta likumos noteiktā kārtībā un apmērā.

Kā tas izriet no /pers. G/ tiesas sēdē sniegtajām liecībām, parakstot līgumu ar SIA /Nosaukums F/, personu apliecinoši dokumenti, pilnvarojums, licences esamība vai civiltiesiskā apdrošināšana darījumu partneriem netika pārbaudīta. Ievērojot iepriekš tiesas konstatēto, ka /pers. H/ nav izprotami līgumā lietotie termini, viņa pārstāvētajai sabiedrībai nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu un to, ka /pers. H/ nav nekādas izpratnes par apsardzes pakalpojumu būtību, tiesai nerodas šaubas, ka jau līguma parakstīšanās brīdī pieteicējas amatpersona apzinājusies, ka SIA /Nosaukums F/ nespēs izpildīt līgumsaistības, kas savukārt norāda, ka pieteicēja pati iesaistījusies dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem.

[24.5] No visu iepriekš norādīto pierādījumu un apstākļu kopuma tiesa secina, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi ir veikuši tikai simulatīvas darbības, iesaistoties dokumentu noformēšanas par faktiski neesošiem darījumiem. Par to cita starpā liecina arī apstāklis, ka darījumi starp visiem darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem ir noformēti vienā un tajā pašā dienā 2011.gada 10.novembrī, ko ir iespējams panākt tikai ar darījumos iesaistīto dalībnieku iepriekš saskaņotu rīcību. Nedz /pers. H/, nedz /pers. G/ tiesas sēdē šo apstākli izskaidrot nespēja. Faktiski lietā iegūto pierādījumu daudzums apstiprina, ka konkrētajā gadījumā ir veiktas tikai formālas darbības, noformējot darījumus, tomēr, kā atzīts tiesu praksē, formālas darbības, piemēram, nodokļa rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi var neapliecināt reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir veiktas vienīgi formālas darbības darījuma uzrādīšanai, priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts, un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā* Nr.SKA-69 9.punktu).

[24.6] Ievērojot iepriekš konstatēto, tiesai nav šaubu par to, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā.

**II**

[25] Ar Lēmumu pieteicējai noteikti nomaksai budžetā VSAOI 16 794,91 latu apmērā un IIN 913,27 latu apmērā, kā arī ar šiem maksājumiem saistītā soda nauda 75 951 latu apmērā un nokavējuma nauda 2 594,47 latu apmērā.

[26] Dienests konstatējis, ka pieteicēja, sniedzot apsardzes pakalpojumus, nodarbinājusi /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/, nenoslēdzot darba līgumus, tādēļ Dienests noteica pieteicējai papildu VSAOI un IIN.

Savukārt pieteicēja norāda, ka pieteicējas un tās apakšuzņēmēju – fizisko personu kā saimnieciskās darbības veicēju sadarbībā līguma par pakalpojumu sniegšanu izpildes ietvaros nav saskatāma darba līguma izpildes pazīmes.

Līdz ar to lietā noskaidrojams, vai pieteicēja /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ ir nodarbinājusi kā darba ņēmējus, un vai pieteicējai bija jāietur IIN no izmaksātās atlīdzības, kā arī jāaprēķina VSAOI.

[27] Saskaņā ar Civillikuma 2178.pantu ar darba līgumu viena puse uzņemas strādāt otrai darbu par atlīdzību. Savukārt Darba likuma 28.panta otrā daļa noteic, ka ar darba līgumu darbinieks uzņemas veikt noteiktu darbu, pakļaujoties noteiktai kārtībai un darba devēja rīkojumiem, bet darba devējs – maksāt nolīgto darba samaksu un nodrošināt taisnīgus, drošus un veselībai nekaitīgus darba apstākļus.

Atbilstoši Civillikuma 2212.pantam ar uzņēmuma līgumu viena puse uzņemas pildīt otrai par zināmu atlīdzību ar saviem darba rīkiem un ierīcēm kādu pasūtījumu, izgatavot lietu vai izvest galā kādu pasākumu. Uzņēmuma līgumam piemērojami noteikumi par darba līgumu (I apakšnodaļa), ciktāl tie nerunā pretim sekojošo pantu noteikumiem.

Saskaņā ar minētā panta otro daļu maksa var būt norunāta kā par visu darbu kopā, tā arī par tā daļām un arī pēc laika, ja vien uzņēmējs uzņēmies izpildīt visu pasūtījumu. Otrā gadījumā uzņēmējs var pēc katras daļas pabeiguma prasīt, lai to pieņem un par to samaksā, bet pēdējā – lai samaksā termiņos, ja vien nav citādi norunāts. Prasīt samaksu uz priekšu uzņēmējs var tikai tad, kad viņš to tieši pielīdzis.

Darba tiesiskās attiecības ir tiesiskās attiecības starp darba devēju un darbinieku, kas dibinātas uz darba līguma pamata sakarā ar algota darba veikšanu, ja tā veikšanas laikā darbinieks ir personiski pakļauts darba devējam. Darba likums noteic, ka darba līgums ir slēdzams rakstveidā, taču darba tiesiskās attiecības rodas un pastāv arī tad, ja, slēdzot darba līgumu, rakstveida forma nav ievērota *(sk. Darba likuma 40. un 41.pantu)*. Darba līgums kā civiltiesisks līgums ir uzskatāms par noslēgtu, ja tā puses ir vienojušās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām, proti, par veicamo darbu, darba samaksu un darbinieka pakļautību darba devējam, tā rīkojumiem.

Darba līgums ir civiltiesisks līgums, un puses to slēdz pēc savas brīvas izvēles. Turklāt atbilstoši tiesiskajam regulējumam personas no vairākiem līgumu veidiem var izvēlēties, tieši ar kuru sevi saistīt, uzņemoties par atlīdzību veikt kādu noteiktu darbu (uzdevumu) citas personas labā. Tādējādi, no vienas puses, jārespektē privātpersonu griba nedibināt darba tiesiskās attiecības, taču, no otras puses, valstij jākontrolē, vai personas nolūkā izvairīties no sociālo iemaksu veikšanas faktiski nodibinātās darba tiesiskās attiecības neslēpj zem cita veida nodarbinātības attiecībām, kurām pastāvot, sociālās iemaksas nav jāveic.

Lai pareizi konstatētu, vai konkrēta darba (uzdevuma) veikšana notikusi tieši darba tiesisko attiecību ietvaros, ir vērtējams, vai pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums.

Papildus ņemams vērā, ka galvenā atšķirība starp darba līgumu un uzņēmuma līgumu ir sasniedzamais darba rezultāts, proti, saskaņā ar uzņēmuma līgumu ir jāsniedz konkrēts līgumā norādīts rezultāts, atbilstoši uzņēmuma līgumam darba izpildītājam nav jāpakļaujas pasūtītāja rīkojumiem un darba kārtībai un līguma puses ir uzskatītas par vienādi „spēcīgām".

[28] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.$^{2}$daļai uzskata, ka fiziskā persona (maksātājs) gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm: 1) maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus; 2) finansiālā riska neuzņemšanās peļņu nenesoša darba izpildes vai zaudētu debitoru parādu gadījumā; 3) maksātāja integrācija uzņēmumā, kuram viņš sniedz savus pakalpojumus. Integrācija uzņēmumā šā panta izpratnē ir darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus un citas līdzīgas pazīmes; 4) maksātāja faktisko brīvdienu un atvaļinājumu esamība un to ņemšanas kārtības saistība ar uzņēmuma iekšējo darba kārtību vai citu uzņēmumā nodarbināto fizisko personu darba grafiku; 5) maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus; 6) maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskajā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks (šis kritērijs neattiecas uz personīgo autotransportu vai atsevišķiem personīgajiem instrumentiem, kas

izmantoti darba uzdevumu izpildei).

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunkts (*redakcijā, kas spēkā no 2011.gada 1.janvāra*) noteic, ka darba devējs ir persona, kura ir noslēgusi Civillikuma IV daļas 15.nodaļā paredzēto uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu un attiecībā uz kuru tiek konstatēta vismaz viena no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļā noteiktajām pazīmēm.

Tātad, ja tiek konstatēta vismaz viena no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļā noteiktā pazīme, ir atzīstams, ka persona, kura ir noslēgusi Civillikuma IV daļas 15.nodaļā paredzēto uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, ir darba devējs.

[29] Tiesa konstatē, ka pieteicēja ar /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ noslēgusi līgumus par pakalpojumu sniegšanu (turpmāk – Līgums par pakalpojumu sniegšanu) – ar /pers. C/ 2011.gada 28.jūlija līgums Nr.24312011 (*lietas 2.sējuma 225.-226.lapa*), ar /pers. D/ 2011.gada 14.marta līgums Nr.13312011 (*lietas 2.sējuma 218.-219.lapa*), ar /pers. E/ 2011.gada 1.septembra līgums Nr.41312011 (*lietas 2.sējuma 211.-212.lapa*).

Lietā nav strīda, ka visi ar fiziskām personām noslēgtie līgumi par pakalpojumu sniegšanu satur identiskus līguma nosacījumus, atšķiras līguma darbības termiņi.

Tiesa, izvērtējot strīdus līguma nosacījumus, atzīst, ka konkrētajā gadījumā ir konstatējamas vairākas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļā minētās pazīmes.

Minētais pamatojams ar turpmāk izklāstītajiem apsvērumiem.

[29.1] Līgums par pakalpojumu sniegšanu tostarp paredz turpmāk minēto: 1.1.apakšpunkts: *„Līguma priekšmets ir drošības sistēmu pakalpojumi, turpmāk tekstā - Pakalpojumi, ko Izpildītājs ievērojot Līguma noteikto apņemas sniegt Pasūtītajam, savukārt Pasūtītājs, ievērojot Līgumā noteikto, apņemas samaksāt par pienācīgā kārtā sniegtajiem Pakalpojumiem*"; 2.1.2.apakšpunkts: „*Drošības sistēmu pakalpojumi - Līgumā noteikto Pasūtītāja saistību (pienākumu) izpilde*"; 5.1.apakšpunkts: „*Pasūtītājam ir pienākums savlaicīgi paziņot Izpildītājam par Pakalpojumu sniegšanas laiku un vietu, taču jebkurā gadījumā ne vēlāk kā 1 (vienu) dienu pirms Pakalpojumu sniegšanas uzsākšanas*"; 6.1.apakšpunkts: „*Sniedzot Pakalpojumus Izpildītājam ir jābūt ekipētam, apģērbtam un jānodrošina izskats atbilstoši Pasūtītāja noteiktajam standartam. Ja atsevišķā Pakalpojumu specifikācijā ir noteiktas papildus vai citas prasības attiecībā uz ekipējumu un/vai apģērbu, tad – atbilstoši Pakalpojumu specifikācijā noteiktajam*", savukārt 6.2.apkašpunkts: „*Pasūtītājs ir tiesīgs, savlaicīgi paziņojot Izpildītājam, noteikt izmaiņas spēkā esošajā Ekipējuma, apģērba, izskata standartā vai arī izdot jaunu standartu), kā arī grozīt atsevišķas Pakalpojumu specifikācijā noteiktās papildus vai citas prasības attiecībā uz ekipējumu un/vai apģērbu*"; 7.2.apkašpunkts: „*Izpildītājam ir pienākums uzsākt Pakalpojumu sniegšanu un sniegt to atbilstoši Līgumā un Pakalpojumu noteiktajam un Pasūtītāja Izpildītajam paziņotajā Pakalpojumu sniegšanas laikā un vietā vai Tabelē norādītajā Pakalpojumu sniegšanas laikā un vietā*;„; 7.3.apakšpunkts: „*Sniedzot Pakalpojumu, Izpildītājam ir pienākums, pienācīgā kārtā izpildīt pienākumus, kādus Izpildītājs saskaņā ar Līgumu un kādus Izpildītājam uzliek Pakalpojumu specifikācija*"; 7.4.1. un 7.4.2.apakšpunkts: „*Izpildītājam ir pienākums nekavējoties vai Pasūtītāja noteiktā termiņā iesniegt atskaiti par visiem notikumiem, par kuriem, ievērojot Pakalpojuma specifikācijā noteikto, ir jāinformē Klienta konti Pasūtītājs un notikumiem, kuru ietvaros vai kuru sakarā ir pieaicinātas tiesībsargājošās iestādes vai glābšanas dienesti*"; 8.4.apakšpunkts: „*Puses vienojas, ka Pakalpojumu sniegšanas cenu nosaka Pasūtītājs, savlaicīgi par to informējot Izpildītāju un tā tiek noteikta katram Objektam atsevišķi*"; 8.5.apakšpunkts: „*Puses vienojas, ka Izpildītājam pienākošā atlīdzība par Pasūtītājam iepriekšējā atskaites kalendārā mēnesi sniegtajiem Pakalpojumiem tiek samaksāta 10 (desmit) dienu laikā pēc Izpildītāja apstiprināta Akta saņemšanas*".

[29.2] /pers. C/ 2012.gada 16.oktobra paskaidrojumā Dienestam norāda (*lietas 2.sējuma 232.-233.lapa*): „*ka viņš faktiski sniedzis pieteicējai fiziskās apsardzes pakalpojumus objektos - SIA /Nosaukums H/, SIA /Nosaukums I/, SIA „/pers. J/.", SIA /Nosaukums K/. Sniedzot līguma pakalpojumus bija nepieciešama forma, ko izsniedza pieteicēja, uz formas bija logo zīme „SECURE". Samaksa par pakalpojumiem norādīta līgumā Nr.24312011 pielikumā Nr.4 - Ls 1,40, Ls 1,60 stundā, kas atkarīgs no objekta, kurā tika veikta apsardze. Darbs notika maiņās, grafiku sagatavoja pieteicēja un tiešais priekšnieks ar to iepazīstināja. Aktus par izpildītiem darbiem sagatavoja pieteicēja. Viņa rīcībā aktu par izpildītiem darbiem nav*".

/pers. D/ 2012.gada 17.oktobra paskaidrojumā Dienestam norāda (*lietas 2.sējuma 238.-239.lapa*), ka: „*pieteicējas uzņēmumā strādājis par apsardzes darbinieku Starta -5, Rīgā. Par sniegtajiem pakalpojumiem bija noteikta samaksa Ls 1,60 stundā, to noteica pieteicēja. Darbs notika maiņās. Akti par izpildītiem darbiem netika sastādīti*".

/pers. E/ 2012.gada 18.oktobra paskaidrojumā Dienestam norāda (*lietas 2.sējuma 216.-217.lapa*), ka: „*Līgumu sagatavoja pieteicēja. /pers. E/ sabiedrības tehniķim palīdzējis uzstādīt signalizācijas sistēmas. Dažādos objektos arī veicis fiziskās apsardzes pakalpojumus - L&T firma. Visus materiālus, tai skaitā formas tērpu izsniedza pieteicēja ar sabiedrības logo zīmi. Maksa par pakalpojumiem bija Ls 1,40 stundā. Apmaksas nodrošinājumu ierosināja pieteicējas vadība. Apsardzes pakalpojumi sniegti diennakti. Grafiku sastādīja pieteicēja, ņemot vērā /pers. E/ prasības. Aktu par izpildītiem darbiem nebija*".

Tiesas sēdē liecinieks /pers. E/ liecināja (*lietas 3.sējuma 154.-157.lapa*), ka strādājis SIA /Nosaukums A/ pusgadu, 7 vai 8 mēnešus. Darba tiesiskās attiecības pārtraucis, jo liecinieku neapmierināja apmaksas veids un viss pārējais, liecinieku apmierina oficiāli nodokļi. Ar SIA /Nosaukums A/" nebija noslēgts darba līgums, bet kaut kāds cits līgums, kāds tieši – liecinieks neatceras. SIA/Nosaukums A/ veicis apsardzes pienākumus, t.i., caurlaides kontrole un kontrolēt, kas brauc iekšā un ārā. Strādājis pie atkritumu apsaimniekotāja „L&T". Atalgojums – stundu likme, varētu būt 1,20 lati. Lieciniekam par darbu pieņemšanas-nodošanas aktiem nekas nav zināms. Bija konkrēts grafiks un viens objekts. Grafiku sastādīja maiņas priekšnieks. Bija izsniegts speciāls formas tērps – jaka, bikses, džemperis, ar firmas logotipu. Speciālais aprīkojums bijis uz vietas. Darba laiks no plkst.8.00 līdz plkst.8.00, t.i., diennakts. Instrukcijas bijušas, vai ar tām iepazinies, neatceras. Lieciniekam bija saistoši tiešā priekšnieka rīkojumi, visus rīkojumus deva vietējais drošības priekšnieks no SIA /Nosaukums A/. Arī darba laika uzskates tabeles sastādīja maiņas priekšnieks.

Tiesas sēdē liecinieks /pers. C/ liecināja (*lietas 3.sējuma 154.-157.lapa*), ka gadu vai pusgadu strādājis SIA /Nosaukums A/. Strādājis kā pašnodarbinātais, taču, ko tas nozīmē – izskaidrot nevar. Darba pienākumus izskaidroja objektā. Bijis gan piesaistīts konkrētam objektam, gan nē. Strādājis Krustabaznīcas un Brīvības ielas spēļu zālē „Joker", „JYSK" Imantā, Spices „Sportland", pāris maiņas bija Donoru centrā, viens objekts Ķekavā, viena maiņa bija „L&T" pie Matīsa ielas, iepirkšanās centrā „OLIMPIA". Darba pienākumos ietilpa kā apsargam skatīties, lai nezog. Objektā pie Ķekavas vajadzēja izlaist laicīgi šoferus, t.i., kontrole. Instruktāžu parasti sniedza tas, kurš objektā bija strādājis, individuāli. Bija grafiks, kurā noteikts – cik stundas ir jāstrādā objektā, to sastādīja priekšnieks, ievērojot liecinieka vēlmes. Liecinieku iepazīstināja ar iekšējās kārtības noteikumiem vai drošības noteikumiem konkrētā objektā. Formas tērps tika izsniegts – objektā bija jaka. Josta un gāzes baloniņš tika izsniegts. Par pieņemšanas-nodošanas aktiem neko nezina. Priekšnieks bija Andris un lieciniekam bija saistoši viņa rīkojumi. Andris arī noteica, kuros objektos jāstrādā. Atalgojums bijis par stundām, domā, ka tas atrunāts darba līgumā, stundas likme ap latu. Nodokļus maksājis pats pēc Dienesta uzaicinājuma. Darba algu saņēmis ar pārskaitījumu.

/pers. D/, ievērojot viņa veselības stāvokli, tiesas sēdē nopratināt nebija iespējams (*lietas 3.sējuma 206.-208.lapa*), procesa dalībnieki piekrita,

ka lietu iespējams izskatīt bez šī liecinieka nopratināšanas, jo lietā esošie pierādījumi ir pietiekami.

[29.3] Administratīvo tiesu praksē atzīts, ka Dienesta pārbaudes laikā iegūtie personu paskaidrojumi atzīstami par tiesiski iegūtiem pierādījumiem, kas iestādei un tiesai jāvērtē *(sk. Augstākās tiesas spriedumu lietā Nr.SKA-233/2005).*

Tiesa, izvērtējot /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumus, kā arī /pers. C/ un /pers. E/ tiesas sēdē sniegtās liecības, atzīst, ka nav pamata apšaubīt paskaidrojumu un liecību ticamību, proti, tiesa atzīst, ka personu paskaidrojumi ir konkrēti, skaidri un noteikti, bez savstarpējām pretrunām, tiesa arī nekonstatē pretrunas ar citiem lietas materiāliem. Tāpat nav konstatējami apstākļi, kas varētu ietekmēt paskaidrojumu patiesumu, līdz ar to tiesai nav pamata apšaubīt iepriekš minēto pierādījumu ticamību.

Vienlaikus tiesa negūst apstiprinājumu pieteicējas norādītajam, ka /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumi nav tapuši korektas procedūras rezultātā, bet gan informācijas sniedzēju maldināšanas un, iespējams, psiholoģiska spiediena rezultātā, lai saņemtu tikai auditoru pieņēmumiem šķietami atbilstošas un auditoriem brīvi interpretējamas konkrēta satura atbildes uz maldinošiem jautājumiem, jo /pers. C/ un /pers. E/ tiesas sēdē sniegtajās liecībās pilnībā apstiprināja paskaidrojumos Dienestam norādīto. Tāpat nav pamatoti iebildumi par to, ka /pers. D/ varējis neizprast viņam uzdoto jautājumu būtību, jo, lai persona iegūtu apsardzes sertifikātu, nepieciešams nokārtot eksāmenu valsts valodā.

[29.4] Vērtējot ar /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ noslēgtos līgumus, paskaidrojumus Dienestam, kā arī /pers. C/ un /pers. E/ tiesas sēdē sniegtās liecības, tiesa atzīst, ka/pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ noteiktā laika periodā snieguši pieteicējai fiziskās apsardzes pakalpojumus dažādos objektos.

No iepriekš minētajiem pierādījumiem izriet, ka konkrētajā gadījumā konstatējamas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.$^2$daļā paredzētās pazīmes, ko apstiprina turpmāk minētais: 1) /pers. c/, /pers. D/ un /pers. E/, pildot apsargu pienākumus, noteikts pienākums izmantot apģērbu ar pieteicējas logo, kas apliecina maksātāja integrācija uzņēmumā, kuram viņš sniedz savus pakalpojumus; 2) darba pienākumus un darba laiku nenoteic paši darbinieki, bet pakļaujas noteiktai kārtībai, kas apliecina, ka maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē; 3) darbinieku atalgojums noteikts neatkarīgi no izpildītā pakalpojuma apjoma (atlīdzība noteikta par stundu), nav noteikts konkrēts darba produkts un samaksa par to, bet veicamo darbu apjoms un apmaksa ir atkarīga no pieteicējas, kas savukārt apliecina maksātāja ekonomisko atkarību no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus; 4) darbinieki apsardzes pakalpojumus nodrošināja, izmantojot pieteicējas iekārtas (drošības sistēmas), tātad maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskajā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks.

Tādējādi ar /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ izskatāmajā gadījumā faktiski tika noslēgti darba līgumi nevis uzņēmuma līgumi.

Minētais ir pietiekami, lai pieteicēju atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunktam atzītu par darba devēju.

Tiesas ieskatā nav izšķirošas nozīmes Līguma par pakalpojumu sniegšanu 3.1.apakšpunktā ietvertajam apliecinājumam, ka līguma izpildītājs ir ekonomiski patstāvīgs, jo līgums ir vērtējams kopsakarā ar citiem pierādījumiem lietā, tostarp, /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumiem un liecībām. Tāpat tiesa piekrīt, ka pieteicējai bija tiesības vienlaikus slēgt gan darba līgumus, gan uzņēmuma līgumus ar fiziskām personām, kas reģistrējušās Dienestā kā saimnieciskās darbības veicējas, šīs personas apgādājot ar noteiktai uzņēmuma etiķetei atbilstošiem formas tērpiem. Taču, kā jau iepriekš noskaidrots, ar /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ izskatāmajā gadījumā faktiski tika noslēgti darba līgumi un kā to pamatoti norādījis Dienests, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.$^2$daļas piemērošanas nolūkā tiek vērtēta nevis līguma juridiskā forma, bet ekonomiskā būtība.

Ievērojot minēto, Dienests pamatoti atzina, ka Līgumi par pakalpojumu sniegšanu pēc būtības atbilst darba līgumiem un fiziskās personas, ar kurām sabiedrība noslēgusi uzņēmuma līgumus, saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunktu ir pieteicējas darba ņēmēji. Tādējādi par minēto personu gūtajiem ienākumiem atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.$^2$daļai pieteicējai jāmaksā algas nodoklis.

[30] No /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumiem, /pers. C/ un /pers. E/ tiesas sēdē sniegtajām liecībām, kā arī pieteicējas noformētajiem aktiem par izpildītajiem darbiem un uzskaitītajām darba stundām, izriet, ka /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ veica apsargu funkcijas pieteicējas apsargātajos objektos SIA /Nosaukums L/SIA /Nosaukums H/, SIA /Nosaukums M/, SIA „/Nosaukums N/". Salīdzinot pieteicējas izrakstītajos rēķinos un noslēgtajos līgumos noteikto stundu skaitu fiziskās apsardzes pakalpojumu sniegšanai un darba laika uzskaites tabelēs norādīto apsargu darba laiku, Dienests secinājis, ka ar darba laika uzskaites tabelēs norādīto apsargu uzskaitītajām darba stundām minētos pakalpojumus faktiski nevarēja izpildīt.

Ievērojot minēto, Dienests, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16$^1$.panta pirmo un otro daļu un 18.panta pirmo daļu, aprēķināja papildus ienākumus un VSAOI no pieteicējas grāmatvedības uzskaitē uzrādītajām izmaksātajām summām, par kurām VSAOI netika aprēķinātas un maksātas, proti, /pers. D/ par laika periodu no 2011.gada 14.marta līdz 2011.gada 30.decembrim, /pers. C/ par periodu no 2011.gada augusta līdz 2012.gada martam, /pers. E/ par periodu no 2011.gada 1.septembra līdz 2012.gada 31.martam aprēķināti papildus ienākumi 8 156,22 latu apmērā un VSAOI 35,09% 2 862,02 latu apmērā un no 2012.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 30.aprīlim 1 063,29 latu apmērā un VSAOI 35,09% 373,09 latu apmērā, kopā aprēķināts VSAOI 1 436,38 latu apmērā (*sk. Audita pārskata pielikumu Nr.6 un Nr.7*).

[31] Tiesa, izvērtējot lietas materiālos esošos pieteicējas sadarbības līgumus, konstatē, ka pieteicēja nodrošināja fizisko apsardzi SIA /Nosaukums I/, SIA /Nosaukums O/, SIA „/Nosaukums N/", Vācijas uzņēmuma *KanAm Grund Kapitalanlagengegesellschaft MBh* pastāvīgajai pārstāvniecībai, SIA /Nosaukums L/SIA /Nosaukums P/, SIA /Nosaukums R/ un citām sabiedrībām (*sk. detalizēti Audita pārskata pielikumu Nr.1 un Nr.2*). Kā tas noskaidrots auditā, laika periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 30.aprīlim pieteicēja darba laika uzskaites tabelēs uzrādītais apsargu kopējais nostrādāto stundu skaits ir ievērojami mazāks, salīdzinot ar līgumos par fiziskās apsardzes pakalpojumu sniegšanu un darījumu partneriem izrakstītajos rēķinos norādīto stundu skaitu par sniegtajiem fiziskās apsardzes pakalpojumiem.

Ievērojot minēto, lai varētu nodrošināt objektos fizisko apsardzi saskaņā ar noslēgtajiem līgumiem un izrakstītajiem rēķiniem, pieteicējai bija nepieciešams lielāks nodarbināto darbinieku (apsargu) skaits (*sk. Audita pārskata pielikumu Nr.5*), nekā norādīts uzņēmuma grāmatvedībā un Dienestam iesniegtajos ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī.

Salīdzinot auditam uzrādītos dokumentus ar audita laikā iegūto informāciju, Dienests konstatējis, ka laika posmā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 30.aprīlim pieteicējas apsargājamos objektos tika nodarbinātas personas, kuru nostrādātās darba stundas nebija uzrādītas pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs, algu aprēķinu sarakstos, ziņojumos par VSAOI un IIN un citos uzņēmuma dokumentos un grāmatvedības reģistros. Tiesa šādu secinājumu atzīst par pamatotu.

Tiesa konstatē, ka ziņas par pieteicējas sniegtajiem fiziskās apsardzes pakalpojumiem, darījumu partneriem un noslēgtajos līgumos un izrakstītajos rēķinos norādītajām stundām laika periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 30.aprīlim Dienests apkopojis un salīdzinājis ar pieteicējas darba laika tabelēs uzrādīto informāciju par apsargu faktiski nostrādātajām stundām Audita pārskata pielikumā Nr.5. Tiesa neatbilstības aprēķinā nekonstatē. Tiesa piekrīt Dienesta secinātajam, ka no minētā apkopojuma izriet, ka auditējamā periodā pieteicējas apsargājamos objektos tika nodarbinātas personas,

kuras audita laikā nebija iespējams identificēt, kuras nebija uzrādītas pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs, algu sarakstos, ziņojumos par VSAOI un IIN, un ar kurām pieteicēja nebija noslēgusi darba līgumus. Kā to pamatoti norādījis Dienests, nevienā no auditam iesniegtajiem grāmatvedības dokumentiem nav norādīts, kāds darbinieks apsargāja konkrēto objektu. Līdz ar to Dienests pamatoti atzina, ka nav iespējams identificēt, kāds darbinieks veica fizisko apsardzi konkrētā objektā noteiktā laika posmā.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktu, 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 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, savukārt saskaņā ar minētā panta septītās daļas 2.punktu 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.

Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Dienests pamatoti piemērojis netiešo aprēķina metodi, izmantojot informāciju par: 1) nostrādātajām stundām pēc pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem; 2) PVN priekšnodoklī uzrādītajiem darījumu partneriem par fiziskās apsardzes pakalpojumiem 2011.gadā un 2012.gada janvārī-aprīlī; 3) pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs uzrādītajām nostrādātajām stundām apsardzes darbiniekiem; 4) pārbaudes laikā neatzīto priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums C/ (*sk. šā sprieduma I daļu*).

Ievērojot iepriekš konstatēto, ka pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums C/ nav atzīstami par faktiski notikušiem darījumiem, secināms, ka pieteicēja veikusi ierakstus grāmatvedības reģistros, pamatojoties uz rēķiniem, kas satur nepatiesu informāciju. Līdz ar to pamatoti konstatētas nostrādātās darba stundas, par kurām pieteicēja nav veikusi uzskaiti grāmatvedības reģistros un VSAOI nomaksu valsts budžetā (*sk. Audita pārskata pielikumu Nr.5*). Līdz ar to pamatoti papildus tika noteikti neidentificēto personu ienākumi, kuri nav uzrādīti pieteicējas grāmatvedībā, piemērojot Ministru kabineta noteikto minimālo stundu tarifa likmi 1,189 lati (*sk. Audita pārskata tabulu Nr.3.2.3.*).

Tādējādi Dienests pamatoti aprēķinājis pieteicējai papildus par 2011.gadu un 2012.gada janvāri-aprīli darba algu un VSAOI personificētiem un nepersonificētiem darbiniekiem (*sk. Audita pārskata tabulu Nr.3.2.3 un Nr.3.2.4.*).

[32] Tiesa konstatē, ka VSAOI soda naudas 46 478,79 latu apmērā aprēķins pamatots ar turpmāk minēto.

Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta pirmo daļu, 29.panta otro un trešo daļu, 32.panta pirmo, ceturto un piekto daļu korekciju rezultātā nomaksai valsts budžetā papildus aprēķināta soda nauda nodarbinātām personām bez darba līguma (par /pers. D/ 2011.gada martā, aprīlī, maijā, jūnijā, jūlijā, augustā, septembrī un par /pers. C/ 2011.gada septembrī), saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, ceturto, piekto daļu aprēķināta soda nauda papildus aprēķinātajām VSAOI darbiniekiem, kuriem netika aprēķinātas darba algas, par grāmatvedībā neuzrādīto faktiski aprēķināto darba algu (/pers. D/ – par 2011.gada oktobri un novembri, /pers. E/ – par 2011.gada septembri, oktobri, novembri, decembri un 2012.gada janvāri un februāri un /pers. C/ – par 2011.gada oktobri, novembri, decembri un 2012.gada janvāri, februāri un martu); 3) pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta pirmo daļu aprēķināts soda naudas apmērs neidentificējamām personām bez darba līguma.

Ievērojot minētās tiesību normas un pārrēķinot matemātiski Dienesta noteikto soda naudu, tiesa atzīst, ka Dienests aprēķinus ir veicis pareizi.

[33] Tāpat pieteicējai par periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.martam aprēķināta VSAOI nokavējuma nauda 2 477,64 latu apmērā.

Tiesa konstatē, ka nokavējuma naudas aprēķins pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu, trešo daļu, 21.pantu, no nedeklarētām nodokļa summām par periodu no katra taksācijas perioda maksāšanas termiņa nākamās dienas līdz 2012.gada 5.septembrim.

Pārrēķinot matemātiski Dienesta noteikto nokavējuma naudu, tiesa atzīst, ka aprēķini veikti pareizi.

[34] Kā jau tiesa iepriekš konstatēja, Līgumi par pakalpojumu sniegšanu pēc būtības atbilst darba līgumiem un fiziskās personas, ar kurām sabiedrība noslēgusi uzņēmuma līgumus, saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunktu ir pieteicējas darba ņēmēji. Tādējādi par /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ gūtajiem ienākumiem atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.[2]daļai pieteicējai jāmaksā algas nodoklis.

Ņemot vērā, ka darba ņēmēja ienākumus var izmaksāt tikai pēc nodokļu ieturēšanas, pieteicējai darba ņēmējam ar nodokļiem apliekamā ienākuma apmērs (bruto alga) nosakāms pēc formulas: no 2011.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 30.aprīlim: bruto alga = (izmaksātā darba alga: 0,89:0,75).

Līdz ar to pieteicējai par /pers. D/ 2011.gada oktobrī-novembrī, /pers. E/ 2011.gada septembrī-decembrī, 2012.gada janvārī-februārī, /pers. C/ 2011.gada oktobrī-decembrī, 2012.gada janvārī-martā papildu nomaksai budžetā pamatoti aprēķināts IIN 913,27 latu apmērā (*sk. Audita pārskata pielikumu Nr.6. un tabulu Nr.3.3.1.* ), kā arī nokavējuma nauda 116,83 latu apmērā un soda naudu 264,74 latu apmērā saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, piekto un sesto daļu, 29.panta otro daļu.

Pārrēķinot matemātiski Dienesta noteiktos maksājumus, tiesa atzīst, ka aprēķini veikti pareizi.

[35] Dienests palielināja pieteicējas 2011.gada zaudējumus par 37 174 latiem.

Dienests korekcijas pamatojis ar Gada pārskatu likuma 4.panta pirmo daļu, 22.panta otro daļu, 25.panta pirmās daļas 4. un 8.punktu.

Gada pārskatu likuma 22.panta otrā daļa noteic, ka šā likuma 12. un 14.panta posteņos „Pārdošanas izmaksas" un „Administrācijas izmaksas" iekļauj ar tām saistītās personāla izmaksas, materiālu izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojuma un nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstījumu summas un citas ar tām saistītās izmaksas.

Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāietver ar pārskata gadu saistītie ieņēmumi un izmaksas neatkarīgi no maksājuma datuma un rēķina saņemšanas un izrakstīšanas datuma. Izmaksas jāsaskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos, savukārt 8.punkts noteic, ka uzņēmuma saimnieciskie darījumi jāiegrāmato un jāatspoguļo gada pārskatā, ņemot vērā to ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Lietā noskaidrots, ka pieteicēja 2010.gada 31.augusta-2011.gada 31.decembra peļņas vai zaudējumu aprēķinā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas uzrādījusi 258 452 latu apmērā. Savukārt nodokļu pārbaudē konstatēts, ka pieteicēja grāmatvedības uzskaitē nav aprēķinājusi darba samaksu par nostrādāto darba laiku, līdz ar to Dienests pamatoti palielināja ražošanas izmaksas par papildus aprēķināto darba algu personificētiem darba ņēmējiem (/pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/) 8 156,22 latu apmērā, VSAOI 1 964,83 latu apmērā (darba devēja daļa) un neidentificējamiem darba ņēmējiem 26 685,03 latu apmērā un VSAOI 6 428,42 latu apmērā (darba devēja daļa), kopā 43 234,50 lati, vienlaikus tās samazinot par 5 444,27

latiem, t.i., par izmaksām fiziskajām personām. Tādējādi peļņas vai zaudējumu aprēķinā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas palielinātas par 37 790 latiem un noteikti zaudējumi pirms nodokļu aprēķināšanas 117 819 latu apmērā. Pieteicēja peļņas vai zaudējumu aprēķinā norādījusi zaudējumus pirms nodokļu nomaksas 80 029 latu apmērā, bet uzņēmumu ienākuma deklarācijā tie uzrādīti 80 645 latu apmērā.

Ievērojot minēto, Dienests pamatoti koriģēja pieteicējas UIN deklarāciju par 2010.gada 31.augustu-2011.gada 31.decembri, nosakot zaudējumus 117 819 latu apmērā un palielinot 2011.gada zaudējumus par 37 174 latiem.

[36] Kā tas izriet no lietas materiāliem, nosakot pieteicējas darba ņēmēju faktiski nostrādātās stundas, aprēķinos ir izmantoti pieteicējas izrakstītie rēķini par apsardzes pakalpojumu sniegšanu sabiedrības darījuma partneriem.

Likuma „Par grāmatvedību" 7.pants noteic, ja kādam saimnieciskajam darījumam ir ārējs attaisnojuma dokuments, tam dodama priekšroka salīdzinājumā ar jebkuru iekšēju attaisnojuma dokumentu. Līdz ar to tiesa piekrīt Dienesta viedoklim, ka pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem par apsardzes pakalpojumu sniegšanu ir dodama priekšroka salīdzinājumā ar pieteicējas darba organizācijas dokumentiem, kas uzskatāmi par iekšējiem attaisnojuma dokumentiem.

[37] Pastāvot iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka Lēmums, ar kuru pieteicējai nomaksai budžetā papildus aprēķināti nodokļu maksājumi, ir tiesisks, savukārt pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

*p i l n* SIA /Nodaukumā s A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmuma Nr.22.8/L-14193 atcelšanu.

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

Tiesnese A.Reitupe