Lietas arhīva Nr. A42-00908-24/28
ECLI:LV:ADRJRIT:2024:0619.A420258323.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024. gada 19. jūnijā

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese Kristīne Kalvāne,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2023. gada 8. novembra lēmuma Nr. 30.1/22.13/4296 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektora 2023. gada 8. novembra lēmumu Nr. 30.1/22.13/4296 atstāts negrozīts dienesta zemākas iestādes 2023. gada 20. jūlija lēmums Nr. 30.3/17.8.2/61812, ar kuru pieteicējai /Nosaukums A/ aprēķināti valsts budžetā maksājamie pievienotās vērtības nodoklis 26 040 *euro*, pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma nauda 7108,95 *euro*, uzņēmumu ienākuma nodoklis 31 000 *euro* un uzņēmumu ienākuma nodokļa nokavējuma nauda 8463,03 *euro*.

Datu atbilstības pārbaudes ietvaros, izvērtējot dienesta rīcībā esošo informāciju kopsakarā ar iesniegtajiem dokumentiem un paskaidrojumiem, dienests atzina, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA /Nosaukums B/ faktiski nav notikuši.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] SIA /Nosaukums B/ atskaitēs ir iekļautas atsauces uz publiskiem iepirkumiem. Informācija par publiskajiem iepirkumiem ir vispārpieejama, un tajā ir norādīts piedāvājuma iesniegšanas termiņš, kas vienlaikus ir arī termiņš aprēķinu saņemšanai no SIA /Nosaukums B/.

[2.2] Līdzēji bija vienojušies, ka pakalpojumu pieņemšana un nodošana tiks fiksēta ar rēķiniem, kas tika iesniegti dienestam.

[2.3] Pieteicēja zināja, ka pakalpojumus no SIA /Nosaukums B/ puses nodrošinās tās pārstāvis /pers. A/. Detalizēti tas netika atrunāts līgumā, jo līdzēji apzinājās, ka par visu varēs vienoties mutiski. Tieši mutvārdos notika vienošanās par nepieciešamajiem pakalpojumiem.

[2.4] Dienests nav ņēmis vērā pieteicējas skaidrojumu par pakalpojumu cenas veidošanos. Nosakot cenu, tika ņemta vērā /pers. A/ pieredze, pakalpojumu nozīmīgums, ienesīgums un tirgus cena par līdzvērtīgiem pakalpojumiem un ārējo finanšu konsultantu piedāvājumi. Cena tika mainīta 2021. un 2022. gada sākumā, kad tika veikts iepriekšējā gadā sniegto pakalpojumu izvērtējums.

[2.5] Lai arī sākotnēji darījums neparedzēja atskaišu sastādīšanu, SIA /Nosaukums B/ iesniedza dienestam atskaites ar budžeta failiem par sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai. Budžeta faili tika izmantoti, lai varētu nodrošināt pakalpojumu meitas uzņēmumiem. Pieteicēja dienestam bija norādījusi, ka katras pozīcijas skaidrošana nav samērīga prasība, tādēļ izlases kārtā bija sniegusi skaidrojumu viena mēneša periodam. Papildus pieprasījumi no dienesta par atskaitēm netika saņemti.

[2.6] Dienesta apgalvojums, ka no pavadzīmēm nevar gūt skaidru priekšstatu par veiktajiem darījumiem, nav pamatots, jo pieteicēja ir skaidrojusi saņemto pakalpojumu būtību un saņemšanas apstākļus, kā arī iesniegusi atskaites.

[2.7] Gadījumā, ja saņemtais pakalpojums bija rezultējies ar līguma noslēgšanu, šī informācija ir publiski pieejama Elektronisko iepirkumu sistēmā. Turklāt 2023. gada 8. jūnija paskaidrojumos pieteicēja bija minējusi SIA /Nosaukums B/ saņemtā pakalpojuma rezultātā noslēgto līgumu.

[2.8] Pakalpojumu sniedzējs bija pieteicējai labi pazīstams, tas ļāva līdzējiem izvairīties no lieku dokumentu noformēšanas. Dienesta prasība pēc detalizētām atskaitēm izskatāmajā gadījumā nav pamatota. Pieteicējai nebija jāveic formāla dokumentu noformēšana.

[2.9] Dienests nav vērtējis pieteicējas iesniegto struktūrshēmu, no kuras izriet, ka valdes priekšsēdētājs organizē tikai pieteicējas augstākās vadības darbu, pieteicējai nav darbinieka, kurš būtu atbildīgs par tirgus izpēti, investīciju piesaisti vai attīstību.

[2.10] No SIA /Nosaukums B/ saņemtie pakalpojumi ir vērsti uz finanšu piesaistes un attīstības projektu izvērtēšanu, analīzi, tie nav saistīt ar valdes locekļa amata pienākumu izpildi. Ne pieteicējas statūti, ne dalībnieku vai valdes lēmumi neuzliek par pienākumu valdes priekšsēdētājam veikt tādus pienākumus, kādus bija veicis /pers. A/ SIA /Nosaukums B/. Dienests nav arī konstatējis, ka kāds cits šādus pakalpojumus būtu sniedzis pieteicējai. Pieteicējas rīcībā nebija darbaspēka, kas varētu šos pakalpojumus sniegt. Arī citos uzņēmumos valdes locekļu amata pienākumus savieno ar galvenā grāmatveža vai finanšu direktora amata pienākumiem. /pers. A/ sniedza konsultācijas, izmantojot savu uzņēmumu SIA /Nosaukums B/, nevis kā darbinieks, jo darba tiesiskās attiecības paredz citu tiesību un pienākumu apjomu. Normatīvie akti neaizliedz šāda veida sadarbību.

[2.11] Dienests nav ņēmis vērā /pers. A/ daudzgadīgu pieredzi pasažieru pārvadājumu jomā, kā arī apstrīdēšanas iesniegumā sniegto skaidrojumu tam, kādēļ par pakalpojuma sniedzēju tika izvēlēta SIA /Nosaukums B/.

[2.12] SIA /Nosaukums B/ saņemtie pakalpojumi ir grūti identificējami, tādēļ dienestam šaubas bija jātulko par labu pieteicējai, secinot, ka SIA /Nosaukums B/ ir sniegusi pieteicējai pakalpojumus.

[2.13] Pretēji dienesta norādītajam, darījumu atcelšana ar SIA /Nosaukums C/ un SIA „/Nosaukums D/ nebija saistīta ar to, ka šie uzņēmumi nebija snieguši pakalpojumus. Darījumi tika atcelti, jo tas bija vienīgais veids kā panākt dienesta SIA /Nosaukums B/ piemērotā izpildes nodrošinājuma līdzekļa atcelšanu. Līdz ar to darījumi tika atcelti dienesta spiediena dēļ.

[2.14] Dienests nav konstatējis, ka pieteicēja vai SIA /Nosaukums B/ no darījumiem gūtu nodokļu priekšrocības, tādēļ apgalvojums par pieteicējas ļaunprātību nav pamatots.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā pieteikumu uzskata par nepamatotu un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem. Papildus dienests norāda turpmāk minēto.

Nav pamatots pieteicējas arguments, ka Lēmumā nav norādīts uz fiskālajām priekšrocībām, ko guva pieteicēja. Lietā konstatētie faktiskie apstākļi

liecina, ka pieteicēja un tās pakalpojumu sniedzējs, kā arī citi šajā mākslīgo darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi ir saistīti. Tādējādi lietā esošo pierādījumu kopums liecina, ka pieteicēja zināja, ka, deklarējot strīdus darījumus, tā piedalās ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu saistītās darbībās, gūstot fiskālās priekšrocības.

Motīvu daļa

[4] Pieteicēja 2021. gada janvāra – decembra un 2022. gada janvāra, februāra, marta un aprīļa pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarēja darījumus ar SIA /Nosaukums B/. Dienests ir apšaubījis šo darījumu faktisko esību.

Lietā ir noskaidrojams vai pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums B/ ir faktiski notikuši.

[5] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punkts nosaka: ja pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par saņemtajiem pakalpojumiem. Panta ceturtā daļa paredz nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas.

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīt nodokli, kas jāmaksā vai kas jau ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips. Atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam ir jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tāpēc kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajai darbībai principā pašai ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis (*Eiropas Savienības Tiesas 2022. gada 15. septembra sprieduma lietā „UAB HA.EN”, Nr. C-227/21, ECLI:EU:C:2022:687, 25. punkts un tajā norādītā judikatūra*).

Tomēr Eiropas Savienības Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*turpat, 27. punkts un tajā norādītā judikatūra*).

Līdz ar to pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai par faktiski notikušiem darījumiem, kuri nav saistāmi ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

[6] Vispirms tiesa novērtēs pieteicējas dienestam iesniegtos darījumu attaisnojuma dokumentus par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ – līgumu, vienošanās pie tā un izrakstītos rēķinus.

Starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/ 2018. gada 9. februārī noslēgts līgums Nr. BB-KMR/090218/1 par administrēšanas pakalpojumiem. Turpmāk ir noslēgtas trīs vienošanās pie tā: 2019. gada 3. jūlija vienošanās Nr. 1; 2020. gada 30. decembra vienošanās Nr. 2 un 2021. gada 30. decembra vienošanās Nr. 3.

Saskaņā ar līguma 1. punktu paredzēts, ka SIA /Nosaukums B/ pieteicējas labā veiks turpmāk norādītos administrācijas pakalpojumus: biznesa risinājumu izstrāde, ar to saistīto procesu plānošana, ekonomisko aprēķinu veikšana, tajā skaitā iesniegt priekšlikumus, viedokļus, vērtējumu, biznesa aprakstus u.c. informāciju par katru projekta darba posmu; biznesa vadība un konsultācijas saistībā ar biznesa administrēšanu un uzraudzību, tajā skaitā darījumu vadība; biznesa vides izpēte gan Latvijā, gan ārvalstīs, tajā skaitā vispārējās ekonomiskās darbības izpēte; kvalitātes kontroles nodrošināšanas konsultācijas; projektu vadība, kā arī sarunu organizēšana un vešana ar pieteicējas esošiem sadarbības partneriem gan Latvijā, gan ārvalstīs; jaunu projektu piesaiste biznesa attīstības nolūkos, kā arī sarunu organizēšana un vešana ar potenciāliem sadarbības partneriem gan Latvijā, gan ārvalstīs; pēc pieteicējas pieprasījuma papildu citas nepieciešamās konsultācijas pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, attīstībai un iekšējo procesu optimizēšanai.

Līgumā tāpat ietverta pakalpojumu saņemšanas un sniegšanas kārtība, paredzot turpmāko: pasūtītājs apņemas noteiktos termiņos sniegt visu nepieciešamo informāciju izpildītājam pakalpojumu izpildīšanai (līguma 2.1. punkts); veicamos darbus pasūtītājs pasūta mutiski klātienē vai pa telefonu, vai rakstiski, izmantojot e-pasta starpniecību (līguma 2.2. punkts); izpildītājs apņemas savlaicīgi informēt pasūtītāju par pakalpojumu sagatavošanai nepieciešamo informāciju un to iesniegšanas termiņiem (līguma 3.1. punkts); izpildītājs pakalpojumus sniedz pušu mutiski vai rakstiski saskaņotā termiņā un veidā (līguma 3.2. punkts); pakalpojumi tiek sniegti izpildītāja telpās – gan telefoniski, gan elektroniski, gan rakstiski. Pasūtītājs nepieciešamības gadījumā ir tiesīgs pieprasīt izpildītāju ierasties pasūtītāja telpas un sniegt pakalpojumus klātienē (līguma 3.3. punkts).

Izvērtējot līgumu, tiesa secina, ka tā saturs ir vispārīgs, tas nesniedz skaidru priekšstatu par pakalpojumu pasūtīšanas un izpildes apstākļiem un kārtību. Visos būtiskajos jautājumos ir paredzēta mutiska vai rakstiska vienošanās starp pusēm, no kurām rakstveidā līguma izpildes laikā nav noslēgta neviena vienošanās, kas būtu attiecināma uz līguma izpildes faktisku norisi. Līguma priekšmets paredz ne tikai mutisku konsultāciju sniegšanu, bet arī konkrētu pakalpojumu sniegšanu, kuru rezultātā ir jābūt sagatavotam to gala produktam (piem., ekonomisko aprēķinu veikšana, priekšlikumu, viedokļu, vērtējumu, biznesa aprakstu u.c. informācijas iesniegšana par katru projekta darba posmu). Būtiski ir tas, ka līgumā nav atrunāti pakalpojumu samaksas aprēķina principi, bet visos gadījumos ir noteikta konstanta naudas summa par visām kalendārajā mēnesī veiktajām konsultācijām, neatkarīgi no to skaita, nozīmīguma, patērētā laika vai citiem nosacījumiem. Turklāt līguma apmaksas apmērs ir paaugstināts vairākas reizes, sastādot par to vienošanos, bet no vienošanās neizriet, kāpēc līguma samaksa ir paaugstināta.

Iepazīstoties ar SIA /Nosaukums B/ līguma ietvaros izrakstītajām pavadzīmēm, redzams, ka tajās ir norādīta turpmākā informācija: rēķina apmaksas termiņš; samaksas noteikumi – pārskaitījums; darījumu apraksts – „Par pakalpojumu sniegšanu pamatojoties uz 2018. gada 9. februāra līgumu Nr. BB-KMR/090218/1”; pakalpojumu veids – Administrēšanas pakalpojumi (/Nosaukums A/, mēnesis un gads.

Novērtējot līgumā ietverto līguma priekšmetu kopsakarā ar tā darbības ietvaros izrakstītajām pavadzīmēm, ir secināms, ka no šiem darījumu attaisnojuma dokumentiem nevar izdarīt secinājumu par kādiem konkrētiem SIA /Nosaukums B/ sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai ir izrakstīti rēķini, kurus tā ir iekļāvusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā.

No pavadzīmēm nevar izsecināt saņemto pakalpojumu saturu, pakalpojumu izpildes laiku, apjomu, kam pakalpojums tika sniegts. Dažās pavadzīmēs nav norādīts pavadzīmes izsniedzēja un saņēmēja vārds, uzvārds, saņemšanas datums, tās parakstītas gan SIA /Nosaukums B/, gan pieteicējas vārdā, bet parakstītāju vārds un uzvārds nav atšifrēts.

Tādējādi nedz no līguma, nedz arī no pavadzīmēm nav skaidrs, kādus tieši pakalpojumus līguma darbības ietvaros pieteicēja ir saņēmusi no SIA /Nosaukums B/. Būtībā no šiem dokumentiem ir redzams tikai tas, ka pieteicēja katru mēnesi ir pārskaitījusi noteiktu naudas summu uz SIA /Nosaukums B/ norēķinu kontu, pamatojot to ar vispārīgi noformētiem dokumentiem, no kuriem nav izsecināmi faktiski saņemtie pakalpojumi no SIA /Nosaukums B/, par kuriem ir veikta samaksa.

Pieteicēja ir norādījusi, ka tai nebija nepieciešams ar SIA /Nosaukums B/ noformēt papildu rakstveida dokumentus līguma darbības ietvaros, jo SIA /Nosaukums B/ vārdā pakalpojumus sniedza /pers. A/, kurš ir arī pieteicējas valdes loceklis.

Tiesa piekrīt tam, ka šajā gadījumā papildu rakstiska formalitāšu kārtošana no pieteicējas viedokļa varēja nebūt nepieciešama. Tomēr, raugoties no nodokļu pareiza aprēķina un samaksas skatu punkta, ir būtiski, lai darījumu norises apstākļi, tostarp, par tiem noformētie dokumenti, radītu skaidru priekšstatu par darījuma apstākļiem un to faktisko esību starp darījumu pusēm. Īpaši būtiski tas ir tad, ja attaisnojuma dokumenti ir iekļauti pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, kā arī ņemti vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā. Rūpīgi un vienmozīmīgi noformētiem dokumentiem par darījumiem ir svarīga nozīme situācijā kāda ir izskatāmajā lietā, kad pieteicēja ir slēgusi pakalpojumu saņemšanas līgumu ar tās valdes locekli par viņa sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai. Tā kā līgumā ir paredzēts plašs pakalpojumu klāsts, kurus pieteicējai apņēmās sniegt SIA /Nosaukums B/, tad no grāmatvedības kārtošanas viedokļa, kur viena no prasībām ir darījumu izsekojamības norise, pašsaprotami ir, ka pakalpojuma pasūtīšanas un apmaksas gadījumā uzņēmumam nodokļu rēķinos vai citos ar pakalpojumu sniegšanu saistītos dokumentos būtu jāatspoguļo pakalpojums, par kuru tieši ir veicams maksājums. Vispārīgi un nekonkrēti noformētu darījumu attaisnojuma dokumentu gadījumā nav iespējams izsekot darījumu norisei (likuma „Par grāmatvedību" 2. panta pirmā daļa, Grāmatvedības likuma 6. panta otrā daļa).

[7] Ievērojot to, ka pieteicējas dienestam iesniegtie dokumenti (līgums, vienošanās pie līguma un rēķini) paši par sevi neļauj izsekot pakalpojumu sniegšanas faktiskajai norisei ar SIA /Nosaukums B/, ir izvērtējami pieteicējas papildu iesniegtie dokumenti, ar kuriem pieteicēja ir vēlējusies dienestam pamatot to, ka darījumi faktiski ir notikuši.

No lietas izriet, ka SIA /Nosaukums B/ iesniedza dienestam atskaites un to pielikumus par sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai, kā arī atskaites un to pielikumus par SIA /Nosaukums B/ administrēšanas pakalpojumu saņemšanu no SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/, lai tālāk tos nodotu pieteicējai. Turklāt vēlāk gan SIA /Nosaukums B/, gan SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ iesniedza dienestam nodokļu deklarāciju labojumus, norādot, ka darījumi starp šīm komercsabiedrībām nav notikuši. Šeit nevar nepieminēt arī to, ka gan SIA /Nosaukums B/, gan SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ pārstāv personas, kuras ir saistītas ar pieteicēju – SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ pārstāv pieteicējas valdes priekšsēdētājs /pers. A/, bet SIA /Nosaukums D/ pieteicējas valdes loceklis /pers. A/.

Novērtējot SIA /Nosaukums B/ dienestam iesniegtās atskaites un to pielikumus, ir secināms, ka tie nav saistāmi ar pieteicējas saņemtajiem pakalpojumiem no SIA /Nosaukums B/, jo nav saprotams, kas ir sagatavojis šos dokumentus, kādam uzņēmumam, nav zināma dokumentu sastādīšanas vieta un datums, kad tie ir nonākuši pieteicējas rīcībā un kā tie ir attiecināmi uz pieteicējas saimniecisko darbību.

No iesniegtajām atskaitēm un pielikumiem nav konstatējams, kas pielikumos norādītos piedāvājumus sagatavoja. Tādējādi papildu iesniegtie dokumenti nav sasaistāmi ar līgumu, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/.

Ielūkojoties SIA /Nosaukums B/ atskaitēs ir redzams, ka, piemēram, 2021. gada 12. oktobrī ir notikusi sarakste ar Citadele līzings par atmaksas laika pagarināšanu. Aplūkojot e-pastu saraksti ar AS „Citadele banka" redzams, ka e-pastus /pers. A/ ir sūtījis no pieteicējas elektroniskā pasta adreses. Līdz ar to šo saraksti nevar attiecināt uz SIA /Nosaukums B/ sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai. Arī citos pieteicējas iesniegtajos e-pastos sarakste saistībā ar pieteicējas saimniecisko darbību ir notikusi no /pers. A/ e-pasta, kas ir identificējams ar pieteicēju, nevis ar SIA /Nosaukums B/. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka šī sarakste ir notikusi pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ līguma darbības ietvaros. Proti, pieteicējas iesniegtā e-pastu sarakste nav sasaistāma ar līguma izpildi.

Turklāt līgumā, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/ nav ietverts tāds pakalpojums kā iepirkumu dokumentu sagatavošana dalībai konkursos nedz pieteicējai, nedz tās meitas uzņēmumiem. Savukārt iesniegtie dokumenti ir saistīti ar citas uzņēmējsabiedrības –/Nosaukums E/ dalību iepirkumu konkursos, kas neatbilst noslēgtā līguma priekšmetam. Proti, līgumā ir skaidri noteikts, ka visi pakalpojumi ir sniedzami pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, nevis tās meitas uzņēmumu darbības nodrošināšanai, kas pēc būtības ir atsevišķas juridiskas un ekonomiskas vienības un tiešā veidā nav saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību, kuras nodrošināšanai administrēšanas pakalpojumi līgumā ir paredzēti.

Vienlaikus tiesa nevar nepieminēt, ka pieteicēja nav skaidrojusi, kāpēc dienestam iesniegtie dokumenti, kas pievienoti /pers. A/ paskaidrojumam kā pielikumi, ir identiski pielikumam, kurus iesniedza SIA /Nosaukums B/ tematiskajai pārbaudei, pamatojot darījumu ar SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/. Šāda identisku dokumentu iesniegšana acīm redzami norāda uz nepārprotamu sabiedrību saistību un saskaņotu darbību veikšanu dokumentu noformēšanā par faktiski nenotikušiem darījumiem. Turklāt, ja arī SIA /Nosaukums B/ šos pakalpojumus saņēma no tās darījumu partneriem un vēlāk nodeva pieteicējai, tad šādi pakalpojumi nav atzīstami par faktiski notikušiem ne tikai tā iemesla dēļ, ka tie ir maz ticami, bet arī tā iemesla dēļ, ka šie uzņēmumi laboja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un izslēdza šos darījumus no tām. Tiesa kritiski vērtē pieteicējas argumentu par to, ka darījumi ir izslēgti no deklarācijām dienesta spiediena rezultātā, jo šādu apgalvojumu nepamato neviens no pierādījumiem lietā.

Papildus tam tiesa konstatē, ka 2019. gada 3. jūlija vienošanā Nr. 1 par grozījumiem 2018. gada 7. februāra līgumā Nr. BB-KMR/090218/1 puses vienojās veikt izmaiņas līguma 4.3. un 4.4. punktos, paredzot, ka: papildus Līguma 4.1. un 4.2. punktos noteiktajai maksai un papildu maksai par pakalpojumu, pasūtītājam ir pienākums segt tādas izpildītāja izmaksas, kas radušās pakalpojumu sniegšanas rezultātā, piemēram, transporta (avio biļetes, sabiedriskā transporta biļetes ārvalstīs, taksometru izmaksas, degvielas izmaksas, transporta noma ārvalstīs u.c.), komandējumu (nakšņošana ārvalstīs, dienas nauda komandējumu ietvaros u.c.) un reprezentatīvie izdevumi (maltītes ar esošiem vai potenciāliem sadarbības partneriem u.c.). Minēto izmaksu apmēru izpildītājs iekļauj ikmēneša rēķinā, izmaksas pievienojot samaksai par pakalpojumiem. Pasūtītājam ir tiesības pieprasīt izpildītājam uzrādīt dokumentus, kas pierāda kompensējamo izmaksu apmēru (4.3. punkts); puses vienojas, ka izpildītājs izraksta rēķinu par iepriekšējā mēnesī sniegtiem pakalpojumiem reizi mēnesī līdz 3. (trešajam) datumam un iesniedz to pasūtītājam. Izpildītājs rēķinā informāciju atspoguļo tā, lai tā atbilst sniegto pakalpojumu apjoma sadalījumam pa pasūtītāja projektiem (iekļaujot Līguma 4.3.punktā minēto izmaksu kompensācijas)(4.4. punkts).

Tātad puses vienojās, ka pieteicēja segs /pers. A/ izmaksas, kas radušās pakalpojuma sniegšanas laikā. Turklāt līgumā ir atrunāts, ka rēķinā ir jābūt atspoguļotai informācijai tā, lai tajā norādītā informācija atspoguļo sniegto pakalpojumu apjoma sadalījumu pa projektiem. Minētais nozīmē, ka SIA /Nosaukums B/ izrakstītajos rēķinos bija jābūt atspoguļotiem projektiem, kuru ietvaros pieteicēja ir saņēmusi pakalpojumus. Tomēr rēķini šādu informāciju nesatur. Tāpat pieteicējai bija jāsedz /pers. A/ izdevumi, kas radušies pakalpojuma sniegšanas gaitā, bet pieteicēja tādus nav segusi, bet ir maksājusi vienīgi līgumā paredzēto ikmēneša maksājumu atbilstoši SIA /Nosaukums B/ izrakstītajiem rēķiniem. Šāda rīcība, kas neatbilst līguma nosacījumiem, vedina domāt, ka līgumam ir bijis formāls raksturs. Proti, tas ir noslēgts skata pēc.

[8] Arī pieteicējas valdes locekļu sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumiem neļauj pilnībā izsekot darījumu norisei. Proti, no pieteicējas amatpersonu /pers. A/, /pers. B/, /pers. C/ paskaidrojumiem nav saprotams, kāpēc pieteicēja par darījuma partneri bija izvēlējusies tieši SIA /Nosaukums B/. Paskaidrojumos vien vispārīgi norādīts, ka /pers. A/ ir zinošākais speciālists pasažieru pārvadājumu jomā. Ielūkojoties pieteicēja *Curriculum Vitae*, tiesa redz, ka pieteicējam ir ievērojama pieredze autopārvadājumu jomā. Tomēr tas pats par sevi nav uzskatāms par ticamu pamatojumu līguma noslēgšanai ar SIA /Nosaukums B/, nevērtējot citus ar darījuma norisi saistītos apstākļus.

Tiesa te ņem vērā arī dienesta konstatēto par /pers. A/ nodarbinātības apstākļiem. Atbilstoši dienestam iesniegtajos SIA /Nosaukums B/ darba devēju ziņojumos norādītajām deklarētajām stundām /pers. A/ SIA /Nosaukums B/ bija nodarbināts nepilnu darba laiku (2021. gada janvārī–decembrī – 209 stundas un 2022. gada janvārī–aprīlī –71 stundas, nostrādātajās dienās katrā ir reģistrēta viena nostrādātā darba stunda), pārsvarā /pers. A/ aprēķināta darba samaksa minimālās algas apmērā.

Vērtējot darba devēju dienestam iesniegtās ziņas par darba ņēmējiem, redzams, ka /pers. A/ 2021. janvārī–2022. gada aprīlī bija vienlaicīgi nodarbināts vairākos uzņēmumos – SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums C/ un pie pieteicējas (2021. aprīlī–2022. gada aprīlī).

Turklāt /pers. A/ atbilstoši darba devēju ziņojumiem pārsvarā strādājis pie pieteicējas. Piemēram, /pers. A/ pie pieteicējas deklarētas nostrādātās stundas 2021. gada aprīlī – 158, maijā – 159, jūnijā – 159, jūlijā – 176, augustā – 176 stundas, savukārt SIA /Nosaukums B/ deklarētas 2021. gada aprīlī – 18, maijā – 11, jūnijā – 19, jūlijā – 12, augustā – 22 stundas. Vienlaikus SIA /Nosaukums C/ /pers. A/ minētajos mēnešos deklarētas nostrādātās stundas attiecīgi – 18, 11, 19 un 12 stundas.

Ņemot vērā minēto, /pers. A/ nodarbinātību gan SIA /Nosaukums B/, gan citos uzņēmumos, bija pietiekošs pamats dienestam apšaubīt, ka /pers. A/ spēju izpildīt SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajos dokumentos (līgumā, pavadzīmēs, atskaitēs un to pielikumos) norādītos pakalpojumus. Vienlaikus vēršama uzmanība uz apstākli, ja /pers. A/ spētu izpildīt pakalpojumus ar tik mazu stundu skaitu, tad nav saprotams /pers. A/ paskaidrotais, ka /pers. A/ nodarbināšana pie pieteicējas izmaksātu par 50 % vairāk nekā pakalpojuma saņemšana no ārpakalpojuma sniedzēja.

[9] Darījumu ūtuma noskaidrošanā liela nozīme ir arī tam, kā pieteicēja izskaidro darījuma apstākļus, vai paskaidrojumi sniedz loģisku un skaidru priekšstatu par darījumu norisi, vai katrs no darījumu posmiem ir īstenojams dzīvē tā, kā to pasniedz procesa dalībnieks, un tādējādi, vai tas ir ticams (*Senāta 2017. gada 27. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-182/2017, ECLI:LV:AT:2017:1227.A420408113.2.S, 16. punkts*).

Pieteicējas amatpersonas un SIA /Nosaukums B/ amatpersona ir sniegušas paskaidrojumus par darījumiem.

No pieteicējas amatpersonu paskaidrojumiem izriet, ka pakalpojumus saskaņā ar līgumu pieteicējai sniedza pieteicējas valdes priekšsēdētājs /pers. A/ kā SIA /Nosaukums B/ pārstāvis. No SIA /Nosaukums B/ saņemtie pakalpojumi izmantoti pieteicējas meitas uzņēmumiem un citiem sabiedriskā transporta pakalpojumu sniedzējiem. Administrēšanas pakalpojumi pieteicējai bija nepieciešami tās attīstībai, tirgus izpētei, finanšu piesaistei, iepirkumu analīzei, startēšanai iepirkumos u. tml. Pieteicēja izvēlējās SIA /Nosaukums B/ administrēšanas pakalpojumu sniegšanai, ņemot vērā /pers. A/ daudzgadēju pieredzi tirgū saistībā ar sabiedriskā transporta pakalpojumu administrēšanu un pakalpojuma cenu. /pers. A/ kā pieteicējas valdes priekšsēdētājs vadīja un kontrolēja pieteicējas valdes darbību. /pers. A/ pieteicējas valdes priekšsēdētāja amata pienākumus veica uz pilnvarojuma līguma pamata. Kā ekonomiskais pamatojums pakalpojumu līguma slēgšanai ar SIA /Nosaukums B/ norādīts, ka papildu pienākumu noteikšana /pers. A/ vairs neietilptu valdes priekšsēdētāja amata pienākumos, kas noteikti Komerclikuma 221. panta pirmajā un septītajā daļā. Pieteicējai būtu nosakāms papildu amats, kā arī nodibināmas darba tiesiskās attiecības ar /pers. A/. Atalgojuma palielināšana /pers. A/, ja /pers. A/ sniegtu pakalpojumus kā pieteicējas valdes priekšsēdētājs, pieteicējai izmaksātu par 50 % vairāk, nekā pakalpojuma saņemšana no /pers. A/ kā ārpakalpojuma sniedzēja.

/pers. A/ dienestam paskaidroja, ka sadarbība ar pieteicēju uzsākta, ņemot vērā /pers. A/ daudzgadēju pieredzi tirgū saistībā ar sabiedriskā transporta pakalpojumu administrēšanu. Pieteicējai administratīvie pakalpojumi sniegti SIA /Nosaukums B/ juridiskajā adresē (telefoniski un elektroniskā veidā), atsevišķos gadījumos nodrošinot pakalpojumu klātienē pieteicējas struktūrvienībās, kā arī citviet gan Latvijā, gan ārvalstīs. Darījumu partneri pakalpojumu pasūtīšanu SIA /Nosaukums B/ veica mutiski, klātienē, pa telefonu. Pakalpojumu sniegšanā izmantots dators, telefons, kas pieder SIA /Nosaukums B/. Izpildītie darbi nodoti mutiski un rakstiski. Izpildītos darbus pieņēma pakalpojumu saņēmēju pārstāvji.

Novērtējot iesaistīto personu paskaidrojumus, tiesa secina, ka tie ir vispārīgi un nesniedz pārliecinošu apstiprinājumu tam, ka pieteicēja patiešām ir iegādājusies līgumā pielīgtos pakalpojumus, par kuriem ir veikusi apmaksu saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ izrakstītajiem rēķiniem. No paskaidrojumiem ir secināms, ka viss līguma gaitā pasūtītais un izpildītais darba apjoms ir atrunāts mutiski vai rakstiski. Tomēr rakstisku dokumentu, kas apstiprinātu iesaistīto personu paskaidrojumus, nav. Lai arī personas norādīja, ka SIA /Nosaukums B/ sagatavoja aprēķinus un iepirkumu dokumentāciju, nav iesniegti pierādījumi par šo dokumentu nodošanu pieteicējai. Tāpat arī dienestam iesniegtie pierādījumi, kurus, kā apgalvo pieteicēja, ir sagatavojusi SIA /Nosaukums B/, nav sasaistāmi ar šo darījumu partneri, jo nav saprotams kāda uzņēmuma vārdā /pers. A/ ir tos parakstījis.

Vispārīgi var būt situācijas, kad saistīti uzņēmumi sniedz viens otram pakalpojumus, tas atbilst normālai komercdarbības praksei. Tomēr konkrētās lietas faktiskie apstākļi liecina par to, ka šajā gadījumā pieteicēja no SIA /Nosaukums B/ līgumā pielīgtos pakalpojumus nav saņēmusi. Uz minēto netieši norāda arī turpmākā darījumu ķēde, kuru ir apzinājis dienests. Proti, atsevišķus darījumus ar pieteicēju tālāk ir realizējis SIA /Nosaukums C/, kuru pārstāv /pers. A/ un SIA /Nosaukums D/, kuru pārstāv pieteicējas valdes loceklis /pers. A/. Tāpat arī SIA /Nosaukums B/ sniegtie pakalpojumi pieteicējai, kā izriet no personu paskaidrojumiem, tālāk ir izmantoti /Nosaukums E/ kuras viena no amatpersonām ir /pers. A/, saimnieciskajā darbībā.

[10] Priekšnodokļa atskaitīšana par darījumiem, kuros konstatēta negodprātīga rīcība, t.i., māksliga darījuma ķēdes pagarināšana, lai gūtu fiskālas priekšrocības, nav savienojama ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (*Senāta 2022. gada 23. maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-784/2022, ECLI:LV:AT:2022:0523.A20263719.16.L, 3. punkts*).

Tiesa, novērtējot ar SIA /Nosaukums B/ darījumiem saistītos papildu faktus, ņem vērā, ka SIA /Nosaukums B/ grāmatvedību kārtoja pieteicēja. Turklāt nedz pieteicējas amatpersonu, nedz SIA /Nosaukums B/ valdes locekļa /pers. A/ paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi neapstiprina citi pierādījumi lietā. Tas, ka /pers. A/ ir pakalpojuma sniedzējs no SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums C/ puses un vienlaicīgi arī pakalpojuma saņēmējs no pieteicējas puses, ļauj kritiski vērtēt šādu darījumu faktisko norisi. Ja pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ darījumi patiešām būtu īsti un faktiski notikuši, pieteicējas rīcībā bija jābūt rakstveida pierādījumiem, kas pamato tās amatpersonu sniegtos paskaidrojumus. Konkrētajā gadījumā pieteicēja dienestam tādus nav iesniegusi. Proti, lietā ir vienīgi līgums un rēķini, kas paši par sevi nepierāda darījumu faktisko norisi un īstumu.

Dienests pamatoti ir norādījis, ka pieteicēja ir iesaistījusies māksliģi organizētā darījumu ķēdē nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu, tā ir pieteicējas apzināta izvēle. Apstāklis, ka /pers. A/ ir pieteicējas valdes priekšsēdētājs un SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums C/ – vienīgā amatpersona un darba ņēmējs, bet /pers. A/ ir pieteicējas valdes loceklis un SIA /Nosaukums D/ vienīgā amatpersona, pieteicēja kārto savu un SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums C/ un SIA „/Nosaukums D/ grāmatvedību, atvieglo saskaņotu darbību veikšanu, jo viena persona, pārstāvot abus uzņēmumus, nav ierobežota noformēt jebkādus dokumentus, kā arī vēlāk par uzņēmumiem sniegt saskaņotus paskaidrojumus. Tiesa šos dienesta secinājumus atzīst par pareiziem.

Tiesa nevar atstāt bez ievērības dienesta konstatēto, ka SIA /Nosaukums B/ no pieteicējas saņemtos naudas līdzekļus par pakalpojumiem īsā laikā un gandrīz pilnā apjomā pārskaitīja uz /pers. A/ personīgo norēķinu kontu, pamatojot to kā aizdevumu. Tiesas vērtējumā šādai uzņēmuma rīcībai ir jābūt izskaidrojumam, it īpaši, ņemot vērā to, ka /pers. A/ kā SIA /Nosaukums B/ darbiniekam bija noteikta darba samaksa minimālās mēnešalgas apmērā. Tā kā šāda uzņēmuma rīcība, pārskaitot naudas līdzekļus uz privātpersonas kontu, ir apzināta, secināms, ka /pers. A/ no pieteicējas saņemtos naudas līdzekļus ir izmantojis personiskām vajadzībām. Lietā nav ziņu par to, ka /pers. A/ būtu atgriezis aizdevumu SIA /Nosaukums B/, ko pieteicējai nebūtu grūtības pierādīt, jo tās valdes priekšsēdētājs ir /pers. A/, kurš šos aizdevumus ir saņēmis. Minētie darījumu faktiskie apstākļi liek nopietni apšaubīt pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ darījumu patiesumu un norāda uz to fiktīvo raksturu ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības gan atskaitāmā priekšnodokļa veidā, gan papildu finanšu līdzekļu izmaksās pieteicējas valdes priekšsēdētājam. Uz minēto sākotnējā lēmumā ir norādījis dienests.

[11] Runājot par fiskālajām priekšrocībām, ko pieteicēja ir guvusi faktiski nenotikušu darījumu rezultātā, jānorāda, ka fiskālo priekšrocību gūšanu attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli izskaidro šī nodokļa daba: aprēķinot nomaksai budžetā nodokli par apliekamajiem darījumiem, to apmēru

samazina par priekšnodokļa summām (t.i., par pievienotās vērtības nodokļa summām, kas norādītas nodokļa rēķinos). Jo lielāks priekšnodoklis, jo mazāks ir pievienotās vērtības nodoklis nomaksai budžetā (vai arī pat tas ir atmaksājams no budžeta, ja priekšnodoklis ir lielāks par aprēķināto nodokli). Tas ir, uzrādot grāmatvedības uzskaitē neesošos darījumus un atskaitot par tiem priekšnodokli, nodokļa maksātājs samazina budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli vai aprēķina to atmaksai no budžeta, tādējādi nepamatoti gūstot fiskālu labumu.

Tādējādi secināms, ka pakalpojumu iegādes ķēdē pieteicēja ir fiskālā labuma guvēja attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli. Proti, pieteicēja guva fiskālo labumu no nepamatotas budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazināšanas un no nepamatotas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas palielināšanas.

[12] Uzņēmumu ienākuma nodokļa 8. panta pirmā daļa noteic, ka, identificējot ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, tos vērtē ne tikai atbilstoši juridiskajai formai, bet arī darījuma ekonomiskajai būtībai.

Tādējādi attiecībā par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu jāņem vērā, ka gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinoši rēķini). Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces vai pakalpojumus, ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā.

Ievērojot minēto, lai izmaksas par saņemtajiem pakalpojumiem varētu tikt iekļautas saimnieciskās darbības izmaksās, tādējādi samazinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, svarīgi ir konstatēt, vai darījums ir noslēgts ar darījumu dokumentos norādīto personu un vai pieteicēja ir iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem.

Līdz ar to, veicot uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķina pareizības pārbaudi, ir ņemamas vērā Senāta judikatūras atziņas, kas izteiktas saistībā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu interpretāciju un piemērošanu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas atziņas lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām (*Senāta 2019. gada 8. marta sprieduma lietā Nr. SKA-218/2019 6. punkts*).

Tā kā pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumus no SIA /Nosaukums B/, kā arī konkrētajā gadījumā ir konstatējama darījumos iesaistīto dalībnieku saskaņota darbība darījumus noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas valsts budžetā, pieteicējai pamatoti ir palielināts budžetā maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis.

[13] Rezumējot spriedumā izdarītos apsvērumus, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks administratīvais akts un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251. panta sesto daļu, 290. pantu un 291. panta pirmo daļu, tiesa

nosprieda

noraidīt /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2023. gada 8. novembra lēmuma Nr. 30.1/22.13/4296 atcelšanu.

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

Tiesnese K. Kalvāne