Lieta Nr. A420276715
Lietas arhīva Nr. AA43-0582-17/20
ECLI:LV:ADAT:2017:1212.A420276715.3.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 12. decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente L. Paegļkalna,
tiesneši K. Berķis un M. Birzgalis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību "HATHOR" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015. gada 15. jūnija lēmuma Nr. 22.7/L-24655 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību "HATHOR" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 2. jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests audita rezultātā pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību "HATHOR" papildus nomaksai budžetā noteica pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumus (nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu), samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un saistībā ar to noteica soda naudu, kā arī samazināja uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamos zaudējumus.

Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015. gada 15. jūnija lēmumu Nr. 22.7/L-24655.

Lēmums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[1.1] Pieteicēja iegrāmatojusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA "Struktūra U", SIA "L&L Lines", SIA "ForU" un SIA "EK management invest". Darījumu dokumenti nesatur būtisku informāciju, kas ļautu gūt priekšstatu par darījumu faktiskajiem norises apstākļiem. Kaut arī pieteicējas prokūrists /pers. A/ paskaidrojumos iestādei formāli apstiprināja strīdus darījumus, arī viņš būtisko informāciju par to faktisko norisi (preču iekraušanas vietas; pārvadājumos izmantotie transportlīdzekļi; preču izkraušanā iesaistītās personas un tehnika; kārtība, kādā notika vienošanās par cenu un piegādes noteikumiem u. tml.) nespēja sniegt.

[1.2] Būtisko informāciju par darījumu norisi paskaidrojumos iestādei nenorādīja arī SIA "Struktūra U" amatpersona /pers. B/. Turklāt pretrunīgas ir /pers. A/ un /pers. B/ sniegtās ziņas par to, kurš veica preču pārvadāšanu.

SIA "Struktūra U" nav iesniegusi 2013. gada pārskatu, tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu, 2014. gadā tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju neiesniegšanu.

Saskaņā ar /pers. B/ paskaidroto SIA "Struktūra U" pieteicējai realizētos materiālus iegādājās no SIA "Dark Roasted". Pavadzīme par preču iegādi no SIA "Dark Roasted" noformēta tajā pašā datumā, kad pavadzīme par preču realizēšanu pieteicējai, un tajās ir analogi trūkumi, kas liecina par saskaņotu darbību neesošu darījumu noformēšanā. SIA "Dark Roasted" amatpersona /pers. C/ noliegusi saimnieciskās darbības veikšanu sabiedrības vārdā, arī citas pazīmes liecina par SIA "Dark Roasted" fiktīvo raksturu, tāpat kā par fiktīvu uzskatāms tās vienīgais deklarētais darījumu partneris sabiedrība ar ierobežotu atbildību "DEN DI" (turpmāk – SIA "DEN DI"). Secīgi apšaubāms, ka SIA "Struktūra U" varēja saņemt preces no SIA "Dark Roasted", ko tālāk realizēt pieteicējai.

[1.3] SIA "L&L Lines" amatpersona /pers. D/ iestādes aicinājumu sniegt paskaidrojumus atstāja bez ievērības.

SIA "L&L Lines" deklarētais darījumu veids neatbilst strīdus darījuma saturam, sabiedrība nav iesniegusi 2013. gada pārskatu, tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības veikšanu šajā periodā, 2014. gadā tā ir izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

Vērtējot, vai SIA "L&L Lines" rīcībā varēja būt preces, ko realizēt pieteicējai, redzams, ka sabiedrības 2013. decembrī deklarētos iegādes darījumu partnerus SIA "Vimants" un sabiedrību ar ierobežotu atbildību "Slada International" (turpmāk – SIA "Slada International") raksturo kopīgas pazīmes, kas liek apšaubīt to saimnieciskās darbības veikšanu. Līdz ar to apšaubāma SIA "L&L Lines" faktiskā darījumu esība ar minētajām sabiedrībām un attiecīgi – tās darījums ar pieteicēju.

[1.4] SIA "ForU" amatpersona /pers. E/ noliedza darījumu slēgšanu ar pieteicēju un norādīja, ka paraksts uz darījuma

dokumentiem nav viņa. Arī citas pazīmes raksturo SIA "ForU" kā fiktīvu uzņēmumu, tāpat kā tās vienīgo 2013. gada pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā atšifrēto darījuma partneri SIA "ISM PROJEKTS". SIA "ForU" darījums ar pieteicēju nevar tikt atzīts par faktiski notikušu.

[1.5] No SIA "EK management invest" amatpersonas /pers. F/ paskaidrojuma iestādei izriet, ka SIA "EK management invest" darījumu sniegšanā darbojusies tikai kā starpnieks, piesaistot apakšuzņēmējus, bet pati darījumus nav veikusi. Vienlaikus iestādes rīcībā esošā informācija par SIA "EK management invest" ļauj apšaubīt tās saimnieciskās darbības veikšanu – tā nav iesniegusi 2013. gada pārskatu, 2014. gadā tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra un apturēta tās saimnieciskā darbība.

Kaut arī SIA "EK management invest" darījumu veikšanai it kā piesaistījusi apakšuzņēmējus, analizējot SIA "EK management invest" deklarētos darījumu partnerus laika periodā no 2013. gada janvāra līdz jūnijam un 2013. gada septembrī un decembrī (SIA "SK pro serviss", sabiedrība ar ierobežotu atbildību "TTJ Projekts" (turpmāk – SIA "TTJ Projekts"), SIA "ROLINE", SIA "ARTESA" un SIA "Vimants"), redzams, ka tos visus raksturo kopīgas pazīmes, kas liecina par to fiktīvo raksturu. Fiktīvas pazīmes raksturo arī SIA "EK management invest" deklarēto darījumu partneru tālākos lejupejošā darījumu ķēdē deklarētos darījumu partnerus. Līdz ar to nav konstatējama faktisko darījumu esība visā darījumu ķēdes posmā.

[1.6] Lietā ir iegūti pierādījumi, kas, vērtējot tos kopsakarā, veido objektīvu apstākļu kopumu, lai secinātu, ka pieteicēja bija iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[2] Pieteikumā tiesai pieteicēja lūdz atcelt pārsūdzēto lēmumu. Prasījums, tostarp atsaucoties uz apstrīdēšanas iesniegumā minētajiem argumentiem, pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] Iestādei nav kompetences atzīt komersantu starpā slēgtos darījumus par faktiski nenotikušiem; tam nepieciešams kompetentas institūcijas spēkā stājies nolēmums. Turklāt pieteicējas grāmatvedība kārtota atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7. pantā ietvertajām prasībām, un grāmatvedības dokumenti satur patiesu informāciju, no kuras trešā persona var gūt skaidru priekšstatu par veikto darījumu faktiskajiem apstākļiem.

[2.2] Audita pārskatā un lēmumā nav analizēta pārkāpumu būtība, tajā izdarītie secinājumi ir savstarpēji pretrunīgi un pamatoti ar paviršu strīdus darījumu analīzi un pieņēmumiem.

Pieteicējas ieskatā secinājumi par darījumu faktisko neesību nevar tikt izdarīti, pamatojoties uz darījumos iesaistīto personu pretrunīgiem paskaidrojumiem par darījumu noslēgšanas apstākļiem, darījumu partneru darbaspēka un materiāltehnisko resursu vērtējumu un citiem apstākļiem. Tostarp darījumu ar starpniekiem faktiskā esība nevar tikt pārbaudīta, vērtējot starpnieka darbaspēka un materiāltehnisko resursu esību, jo tādi starpnieka pakalpojumu nodrošināšanā nav nepieciešami. Nevar piekrist, ka gadījumā, ja komersanta amatpersona nesniedz paskaidrojumus iestādei, tas netieši liecina par komersanta rekvizītu izmantošanu faktiski neesošu darījumu noformēšanā. Kriminālprocesā sniegto liecību izmantošana audita lēmuma pamatošanai ir rupjš Kriminālprocesa likuma normu pārkāpums, jo kriminālprocesa materiāli ir kriminālprocesa noslēpums.

Audits veikts paviršu. Iestāde, nepārbaudot visos reģistros pieejamo informāciju, nepamatoti atzinusi, ka SIA "EK management invest" rīcībā nebija iekrāvēja *Bobcat S175*. Paviršu vērtēts arī darījums par kravas seglu vilcēja *MAN TGA 18.440* iegādi no SIA "EK management invest", jo lietā esošie dokumentārie pierādījumi apliecina, ka tieši SIA "EK management invest" tās īpašniekam samaksāja par kravas seglu vilcēju, pirms tam saskaņojot ar pieteicēju minētā transportlīdzekļa iegādes noteikumus.

Lēmumā faktiski nav neviena pierādījuma, ka strīdus darījumi nav notikuši un ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tā iesaistās ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu saistītos darījumos.

[2.3] Atzīstot strīdus darījumus par faktiski nenotikušiem, iestādei par faktiski nenotikušiem jāatzīst arī pieteicējas darījumi ar Mārupes domi, sabiedrību ar ierobežotu atbildību "RE&RE" (turpmāk – SIA "RE&RE") un sabiedrību ar ierobežotu atbildību "SKONTO BŪVE" (turpmāk – SIA "SKONTO BŪVE"), jo tieši tiem pieteicēja piegādāja smiltis, būvgružus un sniedza pakalpojumus saskaņā ar noslēgtajiem līgumiem. Tomēr iestāde to nav izdarījusi, tātad faktiski atzīstot strīdus darījumu esību.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 2. jūnija spriedumu pieteikums pilnībā noraidīts.

Spriedums motivēts ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA "Struktūra U" 2013. gada 27. septembrī noslēgto pirkuma līgumu pieteicēja no minētās sabiedrības iegādājusies 2800 kubikmetru skalotu smilšu un 1200 tonnas būvgružu. Šajā pašā datumā izrakstīta pavadzīme par preču piegādi, kurā kā preču izsniegšanas vieta norādīta Rīga; piegādes vieta – Bolderāja, Krievu sala; piegādātāja transportlīdzekļa valsts reģistrācijas numurs – /numurs 1/.

Pieteicējas prokūrista /pers. A/ un SIA "Struktūra U" amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumi un liecības nevieš skaidrību par darījumu faktisko norisi. Vispirms nav saprotams, kā pieteicēja faktiski pārliecinājusies, ka SIA "Struktūra U" varēs piegādāt materiālus nepieciešamajos daudzumos un noteiktajā termiņā. Proti, lai arī pieteicēja bijusi ierobežota ar pasūtītāju prasībām attiecībā uz materiālu kvalitāti un piegādes termiņiem, no /pers. A/ un /pers. B/ paskaidrojumiem izriet, ka darījums faktiski balstīts tikai uz /pers. B/ apsolījumu preces piegādāt, pieteicējai paļaujoties, ka SIA "Struktūra U" meklēs smiltis un būvgružus un nodrošinās to atvešanu līdz būvobjektam. Normālai komercpraksei arī nav raksturīgi, ka viss piegādātais materiālu apjoms ir noformēts vienā pavadzīmē, kaut arī faktiski materiālu piegāde notikusi lielā, precīzi nezināmā skaitā ilgākā laika periodā; arī līgums noslēgts jau pēc piegāžu veikšanas. Turklāt, lai arī pieteicēja norādīja, ka

piegādātie materiāli uzskaitīti, materiālu piegādātājam uz standartizētām pavadzīmju veidlapām fiksējot informāciju par izsniegto materiālu apjomu konkrētām kravām, šādi dokumenti audita laikā netika iesniegti, un pieteicēja tikai tiesvedības stadijā lūdza rast iespēju iesniegt šādus kravu pavadošus dokumentus, kas samazina ticamību par šādu dokumentu esību. Tāpat konstatējamas pretrunas starp /pers. A/ un /pers. B/ paskaidrojumiem par piegādes transportu – /pers. A/ norādīja, ka SIA "Struktūra U" nodrošinājusi piegādi līdz objektam, bet tālāk objektā materiālus ievedis pieteicējas speciāli pielāgotais transportlīdzeklis, savukārt saskaņā ar /pers. B/ liecināto tie no piegādes vietām tikuši vesti ar pieteicējas transportu. Ticamību tam, ka darījumi faktiski notikuši darījumu dokumentos atspoguļotajā veidā, samazina arī /pers. B/ liecības, kurās, lai arī viņš norādīja, ka personīgi kontaktējies ar atbildīgajām personām smilšu karjeros, tomēr nespēja sniegt informāciju par materiālu iegūšanas vietām.

Ievērojot /pers. B/ paskaidroto par materiālu iegādi, arī nav skaidrs, kādēļ tomēr visi darījumi tikuši noformēti, izmantojot SIA "Dark Roasted" rekvizītus. Kaut arī /pers. B/ apgalvoja, ka SIA "Dark Roasted" amatpersonai /pers. C/ bijis daudz radinieku, kuriem bijusi saistība ar smilšu karjeriem un būvgružu atrašanās vietām, tomēr /pers. C/ paskaidrojumos iestādei noliegusi atrašanos SIA "Dark Roasted" amatpersonas amatā un saimnieciskās darbības veikšanu šīs sabiedrības vārdā. Turklāt arī citas pazīmes liecina par SIA "Dark Roasted" fiktīvo raksturu: sabiedrībai nav bijušas reģistrētas struktūrvienības, tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju neiesniegšanu; tā nav iesniegusi 2013. gada pārskatu; un tās saimnieciskā darbība ir apturēta. Arī SIA "Dark Roasted" vienīgais 2013. gada septembrī deklarētais darījumu partneris, no kā iekšzemē iegādātas preces vai saņemti pakalpojumi, – SIA "DEN DI" – atbilst fiktīva uzņēmuma pazīmēm: sabiedrības vienīgā amatpersona uz iestādes aicinājumu sniegt paskaidrojumus nav atsaukusies; tai nav bijušas reģistrētas struktūrvienības; sabiedrība izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju neiesniegšanu; tā nav iesniegusi 2013. gada pārskatu; un tās saimnieciskā darbība ir apturēta.

Minētais apstākļu kopums nevar būt izskaidrojams ar nejaušību un norāda uz to, ka pieteicējas darījumi ar SIA "Struktūra U" nav notikuši darījuma dokumentos atspoguļotajā veidā, bet gan ir tikai dokumentāri noformēti nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. To citastarp atviegloja arī pieteicējas prokūrista un SIA "Struktūra U" amatpersonas savstarpējā pazīšanās. Pieteicēja zināja, ka faktiskais preču piegādātājs bija cita persona, tālab apzinājās, ka iesaistās fiktīvos, ar nodokļu izkrāpšanu saistītos darījumos.

[3.2] SIA "L&L Lines" 2013. gada 18. decembrī izrakstījusi pieteicējai rēķinu par 185 tonnu tehniskā sāls piegādi. Pavadzīmē kā preču adrese norādīta /adrese/.

Pieteicējas prokūrista /pers. A/ un SIA "L&L Lines" amatpersonas /pers. D/ aprakstītie darījumu norises apstākļi nevieš tādu skaidrību par tiem, lai darījumus atzītu par faktiski notikušiem. Darījumu ticamību samazina /pers. D/ liecinātais, ka viņš nezināja, no kurienes piegādātājs sāli vedis. Tāpat kā darījumos ar SIA "Struktūra U", nav arī saprotams, kā tikusi veikta piegādātā sāls uzskaite; tostarp arī /pers. A/ norādījis pretrunīgas ziņas par sāls piegādes apstākļiem, paskaidrojumā iestādei norādot, ka sāls bijis fasēts pa vienai tonnai, bet tiesas sēdē liecinot, ka tas ticis atvests kravā, kas tikusi izbērta konteineros.

Vērtējot sāls izcelsmi, ņemamas vērā arī SIA "L&L Lines" 2013. gada decembrī deklarēto darījumu partneru SIA "Vimants" un SIA "Slada International" raksturojošās pazīmes. SIA "Vimants" šajā mēnesī deklarējusi tikai vienu darījumu partneri – SIA "Slada International", savukārt SIA "Slada International" nav atšifrējusi darījumu partnerus, no kā iekšzemē iegādājusies preces un saņēmusi pakalpojumus. SIA "Slada International" vienīgā amatpersona bijis ārvalstnieks, par kura atrašanos Latvijā darījumu norises brīdī nav pierādījumu; tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļu deklarāciju neiesniegšanu; tā nav iesniegusi 2013. gada pārskatu; un tās saimnieciskā darbība ir apturēta.

Minēto apstākļu kopums kopsakarā liecina par to, ka darījumi starp pieteicēju un SIA "L&L Lines" faktiski nav notikuši; par tiem ir tikai noformēti dokumenti nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Fiktīvo apstākļu kopums to kopsakarībā norāda uz to, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka iesaistās fiktīvos, ar nodokļu izkrāpšanu saistītos darījumos.

[3.3] Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA "ForU" 2013. gada 29. decembrī noslēgto maiņas līgumu pieteicēja apņēmusies piegādāt SIA "ForU" 6500 un 6172 tonnas dažādu tipu granīta šķembu, bet SIA "ForU" apņēmusies piegādāt pieteicējai 12 600 kubikmetru drenējošās smilts. Pieteicēja 2013. gada 30. decembrī izrakstījusi SIA "ForU" rēķinu par 12 600 drenējošās smilts piegādi un transporta pakalpojumu 700 reisu apmērā sniegšanu, savukārt SIA "ForU" šajā pašā datumā izrakstījusi pieteicējai pavadzīmi par 6500 un 6172 tonnu dažādu tipu granīta šķembu piegādi un transporta pakalpojumu 480 reisu apmērā sniegšanu. Šajā pašā datumā arī sastādīts savstarpējo norēķinu akts, ar kuru pieteicēja un SIA "ForU" vienojušās par savstarpēju ieskaitu, pamatojoties uz izrakstīto rēķinu un pavadzīmi.

Pieteicējas prokūrists /pers. A/ paskaidrojumā iestādei norādīja, ka SIA "ForU" darījumos pārstāvējusi tās amatpersona /pers. E/, kura sastapta kādā no objektiem Mārupē un iepriekš /pers. A/ nebija pazīstama. Liecībā tiesai /pers. A/ norādīja, ka ar SIA "ForU" iepriekš darījumi nav bijuši; kā sākusies sadarbība ar šo sabiedrību, nevarēja paskaidrot. Liecināja, ka nezina, vai persona, kura parakstīja dokumentus, bija /pers. E/; norādīja, ka iepriekš ar viņu nav ticies. Paskaidroja arī, ka informācija par konkrētiem reisiem un vietām, kur tika nogādātas smiltis, netika saglabāta.

SIA "ForU" amatpersona /pers. E/ iestādei un tiesai paskaidroja, ka uzņēmums ticis nodibināts pēc trešās personas iniciatīvas pret atlīdzību. Komerciālu darbību SIA "ForU" vārdā viņš nav veicis, tostarp noliedza darījuma ar pieteicēju esību un norādīja, ka darījuma dokumentus nav parakstījis. Ar /pers. A/ nav pazīstams.

/pers. E/ paskaidrojumi iestādei un liecības tiesai, kuros viņš ir pilnībā noliedzis savu dalību darījumu norisē, ir

pietiekams pamats secinājumam, ka viņa kā SIA "ForU" amatpersonas vārdā tikusi veikta nelikumīga, faktiskajiem apstākļiem neatbilstoša dokumentu noformēšana. Arī /pers. A/ apstiprināja, ka ar /pers. E/ nav ticies. Vienlaikus nav pamata pieņemt, ka darījumus SIA "ForU" vārdā būtu veikusi kāda cita persona, uzdodoties par /pers. E/.

Par to, ka SIA "ForU" izmantota nolūkā izkrāpt nodokļus, liecina arī tās vienīgais 2013. gada decembrī deklarētais darījumu partneris SIA "ISM Projekts", kas arī acīmredzami atbilst fiktīva uzņēmuma pazīmēm: sabiedrības amatpersona un deklarētie četri darbinieku uz iestādes aicinājumiem sniegt paskaidrojumus neatsaucās; tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju neiesniegšanu; tā 2013. gada pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā darījuma partnerus nav norādījusi; tā nav iesniegusi 2013. gada pārskatu; un tās saimnieciskā darbība ir apturēta.

Ievērojot minēto, secināms, ka pieteicēja nav veikusi visu iespējamo, ko no tās saprātīgi varētu prasīt, lai pārliecinātos, ka veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā. Līdz ar to pieteicēja nevar atsaukties uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

[3.4] Pieteicējas darījumu ar SIA "EK management invest" ietvaros veiktas gan preču piegādes, gan sniegti pakalpojumi.

Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA "EK management invest" 2012. gada 1. decembrī noslēgto pakalpojumu sniegšanas līgumu SIA "EK management invest" apņēmusies pieteicējas uzdevumā ar savu darbaspēku, iekārtām un inventāru veikt sniega tīrīšanas darbus un brauktuvju paplašināšanas darbus Mārupes novadā sniega laika sezonā; attiecīgi 2013. gada 29. janvārī, 28. februārī, 28. martā un 30. aprīlī SIA "EK management invest" izrakstījusi pieteicējai rēķinus par sniega tīrīšanu un brauktuvju paplašināšanu Mārupes novadā 2013. gada janvārī, februārī, martā un aprīlī. 2013. gada 22. maijā sabiedrība izrakstījusi pieteicējai rēķinu par iekrāvēja *Bobcat S175* pakalpojumiem. 2013. gada 28. jūnijā SIA "EK management invest" izrakstījusi pieteicējai rēķinu par specializētās industriālās ceļu būves tehnikas *MAN TGA 18.440,* šasijas numurs /numurs 2/, iegādi. 2013. gada 30. septembrī starp pieteicēju un SIA "EK management invest" noslēgts pirkuma līgums par 2000 un 1000 tonnu dažādu tipu šķembu piegādi pieteicējai; šajā pašā datumā izrakstīta pavadzīme par minēto preču piegādi. Savukārt 2013. gada 3. decembrī starp pieteicēju un sabiedrību noslēgts pirkuma līgums par 4080 kubikmetru drenējošās smilts piegādi pieteicējai; 2013. gada 18. un 27. decembrī izrakstītas pavadzīmes par minēto preču piegādi attiecīgi 2180 un 1900 kubikmetru apmērā.

No pieteicējas prokūrista /pers. A/ un SIA "EK management invest" amatpersonas /pers. F/ paskaidrojumiem iestādei un tiesai redzams, ka minētās personas nav sniegušas skaidru, saprotamu un detalizētu darījumu norises aprakstu. /pers. F/ uz lielāko daļu tiesas jautājumu par darījumu norises apstākļiem atbildēja, ka tos neatceroties, kas ar lielu ticamību norāda uz to, ka strīdus darījumos viņš faktiski nav piedalījies. Vienlaikus abas personas arī nesniedza izvērstāku skaidrojumu par sadarbību ar apakšuzņēmējiem. Attiecībā par konkrētiem darījumiem no /pers. A/ un /pers. F/ paskaidrojumiem nav saprotama SIA "EK management invest" loma transportlīdzekļa iegādē, tostarp, kādēļ transportlīdzekļa pirkuma līgumā kā pircēja norādīta pati pieteicēja; tāpat personas nespēja sniegt skaidrojumu darījuma ar iekrāvēju *Bobcat S175* būtībai.

Turklāt, ievērojot /pers. F/ iestādei paskaidroto, ka faktiski preces piegādājuši un pakalpojumus snieguši SIA "EK management invest" apakšuzņēmēji, vērtējami sabiedrības 2013. gadā deklarētie darījumu partneri: SIA "SK pro serviss" (janvārī, februārī un martā), SIA "TTJ Projekts" (aprīlī, maijā un jūnijā), SIA "ROLINE" (maijā), SIA "ARTESA" (septembrī), SIA "Vimants" (decembrī) un SIA "Slada International" (decembrī).

SIA "SK pro serviss", SIA "TTJ Projekts", SIA "ROLINE" un SIA "ARTESA", kā arī to deklarētie lejupejošie darījumu partneri atbilst fiktīvu uzņēmumu pazīmēm. Tās izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra; to saimnieciskā darbība ir apturēta; sabiedrība nav atsaukusies iestādes aicinājumam sniegt paskaidrojumus vai arī vienīgā amatpersona iestādei sniegusi paskaidrojumu, ka par sabiedrības amatpersonu kļuvusi pēc trešās personas lūguma, visus dokumentus un piekļuvi uzņēmuma kontam kredītiestādē nodevusi trešajai personai, reālu saimniecisko darbību nav veikusi; nav sniegts gada pārskats.

Tātad visi SIA "EK management invest" deklarētie darījumu partneri un pārējie lejupejošā darījumu ķēdē esošie uzņēmumi atbilst fiktīvu uzņēmumu pazīmēm. Tostarp SIA "SK pro serviss", SIA "Vimants" un SIA "Slada International" atzīti par fiktīviem uzņēmumiem arī citās administratīvajās lietās vērtētās mākslīgi veidotās darījumu ķēdēs nolūkā nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Minētais apstākļu kopums to kopsakarībā norāda uz to, ka pieteicējas darījumi ar SIA "EK management invest" faktiski nav notikuši, turklāt, ievērojot lielo fiktīvo pazīmju apjomu, nav apšaubāms, ka pieteicējai tas bija zināms.

[3.5] Iestāde saistībā ar pieteicējas darījumiem ar minētajiem uzņēmumiem pamatoti un pareizi noteikusi papildus valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa summu apmērus, soda naudu un nokavējuma naudu, samazinājusi no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu, kā arī samazinājusi uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu summu.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 2. jūnija spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, to pamatojot ar šādiem apsvērumiem.

[4.1] Attiecībā par pieteicējas darījumu ar SIA "Struktūra U" tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja no SIA "Struktūra U" iegādātos materiālus piegādāja SIA "SKONTO BŪVE" ceļa būvniecībai un ar tiem izbūvēja ceļu. Minētā sabiedrība samaksāja pieteicējai gan par piegādātajiem materiāliem, gan par darbu un nav cēlusi pret pieteicēju nekādas pretenzijas. Lietā nav pierādījumu, ka ceļu būtu izbūvējis kāds cits komersants. Līdz ar to tiesai nebija pamata atzīt, ka darījums starp pieteicēju un SIA "Struktūra U" nav noticis tikai tāpēc, ka darījumā iesaistītās personas nav varējušas izklāstīt darījuma

sniegšanas apstākļus tādā apjomā, kā to vēlējās tiesa.

[4.2] Attiecībā par pieteicējas darījumu ar SIA "L&L Lines" vispirms norādāms, ka /pers. A/ un /pers. D/ liecības par viņu savstarpējo pazīšanos nav savstarpēji pretrunīgas, bet drīzāk papildina viena otru. Tiesai nebija pamata neatzīt sāls piegādes darījumus arī citu spriedumā minēto iemeslu dēļ. Proti, konkrētajā darījumā tehniskajam sālim nebija nepieciešams izvirzīt kvalitātes prasības, jo svarīgi bija tikai tas, ka sāls pilda tā funkciju – kausē ledu un sniegu – un ka tas bija lētāks nekā pārtikā izmantojamais sāls. Sāls cenas noteikšana ir pašas sabiedrības izvēle. Turklāt simboliskais uzcenojums sālim, visticamāk, tika piemērots tādēļ, ka sāls iegādes cena nedrīkstēja pārsniegt cenu, par kādu pieteicējai tas bija jārealizē tālāk saskaņā ar konkursos noteikto.

[4.3] Attiecībā par pieteicējas darījumu ar SIA "ForU" tiesa nav ņēmusi vērā, ka /pers. E/ liecībās tiesai, lai arī noliedza iesaistīšanos SIA "ForU" darījumos, tomēr nenoliedza, ka SIA "ForU" interesēs darbojās citas personas. Līdz ar to atzīstams par iespējamu, ka /pers. E/ organizēja SIA "ForU" darbību, izmantojot fiktīvas personas, lai no tā gūtu labumu un pēc tam to slēptu.

[4.4] Attiecībā par iekrāvēja *Bobcat S175* pakalpojumu darījumu ar SIA "EK management invest" tiesa nav ņēmusi vērā, ka vienīgais iemesls, kādēļ iestāde neatzina šo darījumu, ir iestādes kļūda, nepamatoti atzīstot, ka šāds iekrāvējs nemaz nebija SIA "EK management invest" rīcībā. Taču, tā kā tiesvedības laikā apstiprinājās pretējais, tiesai nebija pamata atzīt minēto darījumu par nenotikušu.

Pavirši vērtēts arī darījums par kravas seglu vilcēja *MAN TGA 18.440* iegādi no SIA "EK management invest". Lietā ir dokumentāri pierādījumi, ka tieši SIA "EK management invest" tās īpašniekam samaksāja par kravas seglu vilcēju, pirms tam saskaņojot ar pieteicēju minētā transportlīdzekļa iegādes noteikumus.

[5] Paskaidrojumos par apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests to uzskata par nepamatotu, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā un pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem apsvērumiem.

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[7] Aplūkojot konkrētās lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus kopsakarā ar apelācijas sūdzībā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka kopumā pirmās instances tiesa pareizi novērtējusi strīdus apstākļus. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas motīviem tiktāl, ciktāl tie atreferēti šajā spriedumā.

Papildus apgabaltiesa atzīst par pamatotu vēlreiz uzsvērt šīs lietas izšķiršanai būtiskus aspektus.

[8] Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka, vērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas pamatotību, pārbaudāms konkrētais deklarētais darījums. Turklāt pārbaudes ietvaros iegūstama un attiecīgi arī visaptveroši izvērtējama informācija gan par pieteicēju, gan par apstrīdēto darījumu partneri.

Priekšnodokli var atskaitīt vienīgi par reāli notikušu darījumu. Tas izriet no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas sistēmas, kur pievienotās vērtības nodokļa objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību). Priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa. Rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodokli nevar atskaitīt un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (*sk. Augstākās tiesas 2012. gada 10. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-69/2012 9. punktu*).

Vienlaikus vērā ņemams, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesība kā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas sistēmas sastāvdaļa nav ierobežojama par darījumiem, ko nodokļa maksātājs pēc būtības veic savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tas arī nozīmē, ka darījumu partnera ļaunprātīga rīcība vai krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā nevar ietekmēt tās personas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kura saņēmusi preci (vai pakalpojumu) un rīkojusies godprātīgi (*sk. Augstākās tiesas 2014. gada 11. februāra sprieduma lietā Nr.SKA-48/2014 8. punktu*). Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas norādēm tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81. punktu*). Arī Augstākā tiesa ir atzinusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā (*sk. Augstākās tiesas 2014. gada 11. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-48/2014 11. punktu*).

Turklāt „zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas 2016. gada 9. maija sprieduma lietā Nr. SKA-974/2016 8. punktu*).

[9] Valsts ieņēmumu dienests pārbaudē ieguva ziņas par pieteicējas deklarētajiem darījuma partneriem SIA "Struktūra U", SIA "L&L Lines", SIA "EK management invest" un SIA "ForU".

Vispirms atzīmējams, ka visi darījumos iesaistītie dalībnieki izslēgti no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra jau 2014. gadā (darījumi deklarēti 2013. gadā). SIA "Struktūra U" un SIA "L&L Lines" nav iesniegušas nevienu gada pārskatu, SIA "EK management invest" iesniegts viens gada pārskats par 2012. gadu, SIA "ForU" – viens par 2013. gadu.

Turklāt pieteicējas deklarētie darījumi ar šīm sabiedrībām turpmāk minēto apsvērumu dēļ nav izsekojami.

I

[10] Par pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA "Struktūra U" ņemams vērā, ka pieteicējas prokūrists /pers. A/ bija personīgi pazīstams ar darījuma partneres amatpersonu /pers. B/, kas pats par sevi nav neraksturīgi komerciālai darījumu slēgšanas praksei. Taču, ņemot vērā konkrētajā lietā noskaidrotos faktus, ir atvieglojis darījumu dokumentu noformēšanu nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

To pamato turpmāk spriedumā konstatētie apstākļi un no tiem izrietošie secinājumi.

[11] Vispirms jau no /pers. B/ liecinātā pirmās instances tiesai nav saprotams, kas ir bijis patiesais pieteicēju interesējošo preču (smilšu un būvgružu) piegādātājs.

/pers. B/ smiltis meklējis dažādos karjeros, savukārt par būvgružiem vienojies ar atsevišķiem /pers. B/ zināmiem cilvēkiem. Būvgruži bijuši samesti dažādās vietās, viņš izvēlējies, vai der, un vedis prom. Uz tiesas jautājumu, vai preci iepircis no celtniecības uzņēmumiem vai no SIA "Dark Roasted", /pers. B/ atbildēja, ja viņam nebūtu jābaidās no vides dienestiem, viņš būvgružus ņemtu tāpat; viņam pateikuši, ka būvgruži pieder SIA "Dark Roasted" un pārdos par konkrētu summu. SIA "Dark Roasted" valdes locekle bija /pers. C/, kurai bija daudz radu, kam piederēja piemājas karjeri. Rēķinu izrakstīja /pers. C/. Taču par to, ka SIA "Dark Roasted" ir saistīta ar karjeriem, viņš varēja atbildēt tikai pieļāvuma formā.

Tātad ir acīmredzams, ka pašam /pers. B/ nav skaidrības par to, kas ir patiesais preču piegādātājs, jo faktiski viņš par to nav pārliecinājies.

[12] Minētā kontekstā ir svarīgi paturēt prātā, ka SIA "Dark Roasted" nav bijušas reģistrētas struktūrvienības, šis uzņēmums atbilst klasiska fiktīva uzņēmuma pazīmēm (nav sniedzis pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, kālab izslēgts no reģistra, nav sniedzis gada pārskatu), turklāt tās vienīgā amatpersona darījumu slēgšanas laikā /pers. C/ paskaidrojumos iestādei noliegusi saimnieciskās darbības veikšanu šīs sabiedrības vārdā.

Apgabaltiesai arī nav pamata pieņemt, ka SIA "Dark Roasted" vārdā būtu rīkojušās citas personas. Vispirms ņemams vērā, ka tās vārdā parakstītajā darījuma attaisnojuma dokumentā kā persona, kas uzņēmusies preces piegādi, norādīta tieši attiecīgās sabiedrības valdes locekle /pers. C/. Savukārt /pers. B/ nav spējis identificēt nevienu citu personu, kas faktiski būtu īstenojusi darbību uzrādītās sabiedrības vai liecībās minēto karjeru īpašnieku vārdā.

Tādējādi ir apšaubāms, ka SIA "Struktūra U" īpašumā varēja būt prece, ko piegādāt pieteicējai.

[13] Papildus apgabaltiesas ieskatā ir svarīgi ņemt vērā pretrunas pieteicējas prokūrista /pers. A/ un /pers. B/ sniegtajās ziņās par darījuma norisi, kuras izvērsti jau analizējusi pirmās instances tiesa, kuras secinājumiem apgabaltiesa pievienojusies.

Atbilstoši /pers. A/ paskaidrojumiem preci līdz objektam transportēja SIA "Struktūra U". Vispirms minētais neatbilst SIA "Struktūra U" pieteicējai izrakstītajā pavadzīmē norādītajām ziņām. Jo pavadzīmē minēts, ka piegādē izmantots transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /numurs 1/, kas atbilstoši pašas pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem pieder tieši pieteicējai.

Turklāt /pers. A/ paskaidrojumi ir pretrunā /pers. B/ paskaidrojumiem audita laikā un pirmās instances tiesai liecinātajam. /pers. B/ apgalvoja, ka preces piegādei izmantoja pieteicējas transportlīdzekli, jo SIA "Struktūra U" transporta pakalpojumus nevar nodrošināt.

/pers. A/ paskaidrojumi par to, ka ar pieteicējas transportlīdzekli prece tika vesta tikai teritorijā, jo prece transportēta objektā pa pļavu, tālab piegādātāja transportlīdzeklis bez traktora palīdzības nemaz nevarēja objektam piekļūt, nekliedē pretrunas darījumā iesaistīto amatpersonu paskaidrojumos par piegādes faktisko norisi. Jo, kā minēts, pavadzīmē nepārprotami norādīts pieteicējai piederošais transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /numurs 1/.

Šīs pretrunas ir jāvērtē kopsakarā ar citām lietā noskaidrotajām ziņām par to, ka darījuma norise nav izsekojama un preču izcelsme nav zināma. Un tieši šo noskaidroto un pārbaudīto apstākļu visaptverošs novērtējums noved pie secinājuma, ka darījums nav noticis attaisnojuma dokumentos atspoguļotajā veidā. Savukārt darījuma norisē tieši iesaistīto amatpersonu pretrunīgie paskaidrojumi par darījuma norisi tikai pastiprina šādu secinājumu.

[14] Tāpat normālai darījumu slēgšanas praksei neatbilst darījumu organizēšana tādējādi, ka faktiski prece tiek piegādāta vairākās atsevišķās piegādēs, bet par to tiek noformēta tikai viena pavadzīme.

Pirmkārt, šādos apstākļos nav iespējams nodrošināties pret to, ka kāda no pusēm vēlāk iebildīs pret darījumu (piemēram, apšaubot piegādes faktu, esot strīdam par preces daudzumu, nolīgto cenu u.tml.). Lietā nav neviena dokumenta, kas fiksētu katru atvesto kravu, ko pieteicējas pārstāvis /pers. A/ tiesai sniegtajos paskaidrojumos dēvēja par mazajām preču pavadzīmēm.

Otrkārt, darījuma faktu apstiprina noteiktā kārtībā noformēts darījuma attaisnojuma dokuments. Tas ir pamats ierakstiem grāmatvedības reģistros. Noformējot pavadzīmi par faktiski notikušu piegādi, darījumā iesaistītās personas savos grāmatvedības ierakstos fiksē ne tikai darījumu, bet arī saistībā ar to konkrētajā taksācijas periodā radušos saimnieciskās darbības ieņēmumus un uz to attiecināmos izdevumus.

Treškārt, apstākļos, kad piegāde faktiski notiek pirms darījumu formālas noformēšanas, bez noteiktā kārtībā noformēta apsolījuma par konkrētu samaksas par preci saņemšanas brīdi (samaksas termiņu norēķinam par precēm), piegādātājam ir jābūt finansiāli spējīgam nenoteiktu laiku kreditēt pircēju par piegādājamās preces vērtību.

[15] Tas noved pie nākamā lietā apskatāmā jautājuma par darījumā iesaistīto personu spēju norēķināties par preci un savstarpējiem norēķiniem.

Kā jau tika noskaidrots, tālākās darījuma izpildē iesaistītās personas SIA "Struktūra U" un SIA "Dark Roasted" to darbības laikā nav iesniegušas nevienu gada pārskatu. Tātad par to spēju uzņemties finansiālas saistības (vismaz iegādājamās preces vērtībā) un tās izpildīt nav iespējams pārliecināties.

Taču pārliecību par darījumu faktisko norisi nav iespējams gūt arī no darījumu ķēdē iesaistīto partneru norēķinu kontiem izrietošās informācijas.

Apgabaltiesas rīcībā ir visu Latvijā reģistrētajās kredītiestādēs SIA "Dark Roasted" vārdā atvērto norēķinu kontu izraksti. Tajās visās konta apgrozījums periodā, kad noticis darījums ar SIA "Struktūra U" un trīs mēnešus pēc tam, bija nulle. Turklāt faktu, ka SIA "Struktūra U" būtu norēķinājusies ar tās piegādātāju, neapstiprina arī ziņas no SIA "Struktūra U" norēķinu kontos redzamās naudas līdzekļu kustības. Tās darbību raksturo regulāras skaidras naudas izņemšanas, nevis norēķini ar piegādātāju vai valsts budžetu.

Vēl vairāk, ir acīmredzams, ka arī pieteicēja pilnībā nav norēķinājusies ar SIA "Struktūra U". Auditā konstatēts, ka norēķini veikti skaidrā naudā, taču vēl 2014. gada 30. novembrī pieteicējai kreditoru parāds pret SIA "Struktūra U" bija 14 270,9 *euro*, kas ir teju puse no saskaņā ar rēķinu maksājamās summas (24 732,4 Ls jeb 35 191,03 *euro*). Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par pretējo. Pilnas samaksas fakts neizriet arī no apgabaltiesas iegūtajiem pieteicējas un tās darījuma partneres norēķinu konta izrakstiem (par periodu no darījuma noslēgšanas līdz 2014. gada 31. decembrim, kas ir jau pēc audita uzsākšanas brīža), kaut arī /pers. A/ tiesas sēdē norādīja, ka samaksa veikta arī ar pārskaitījumu. Turklāt pirmie skaidras naudas norēķini (par 2013. gada 27. septembra darījumu) veikti 2013. gada 27. decembrī un secīgi 2014. gadā līdz pat 31. oktobrim. Tātad ievērojamu periodu pēc darījuma izpildes.

Minētais kopsakarā rada pamatotas šaubas gan par to, ka SIA "Struktūra U" bija finansiāli spējīga iegādāties pieteicējai atsavināto preci, kā liecībās paskaidrojumos norādīja /pers. B/ – uzreiz lielu apjomu, gan par to, ka faktiski arī to iegādājās. Turklāt papildus arī atzīmējams, ka SIA "Struktūra U" nekādā veidā nav izrādījusi interesi par pieteicējas nesamaksāto summu, visnotaļ /pers. B/ liecībās to neminēja. Tieši pretēji, kā redzams no viņa liecībām pirmās instances tiesai, viņš no darījuma ir nopelnījis ap tūkstoti *euro*. Taču minētais neatbilst darījuma dokumentiem, jo starpība starp SIA "Struktūra U" no SIA "Dark Roasted" iegādātās preces (24 608,74 Ls jeb 35 015,08 *euro*) un pieteicējai tālāk pārdotās preces (24 732,4 Ls jeb 35 191,03 *euro*) vērtību nesasniedz pat 200 *euro*. Tas vēl jo vairāk liek apšaubīt /pers. B/ liecināto, ka vispār jebkādas piegādes ir notikušas, paturot prātā, ka tas neapstiprinās arī ar citiem pierādījumiem lietā.

[16] Rezumējot norādāms, ka minētie apstākļi kopsakarā norāda uz to, ka ir noformēti faktiski nenotikušiem darījumiem atbilstoši dokumenti nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Savukārt pieteicēja nav atspēkojusi iestādes secināto. Pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajiem apsvērumiem par to, ka pieteicēja faktiski ir izmantojusi no SIA "Struktūra U" iegādāto preci, nav izšķirošas nozīmes. Iestāde un attiecīgi arī tiesa neapšauba pieteicējas deklarēto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktisko esību. Attiecīgi ne iestādei, ne tiesai nav jānoskaidro un jāpierāda tālākajos darījumos izmantoto materiālu izcelsme. Tas ir pieteicējas pierādīšanas pienākums.

Arī pieteicējas atsaukšanās uz to, ka nav pamata apšaubīt deklarēto darījumu tikai tādēļ vien, ka pieteicējas un darījuma partneres amatpersonu paskaidrojumi nav bijuši tik detalizēti, lai tas apmierinātu tiesu, nav pamatota. Tiesa vērtē, vai no lietā iegūto pierādījumu kopuma, tostarp darījumā tieši iesaistīto personu paskaidrojumiem un liecībām, ir iespējams izsekot darījuma norisei. Ja sniegtās ziņas par darījuma norisi ir pretrunīgas un nepilnīgas un tās neapstiprina citi pierādījumi lietā, darījumu esība ir apšaubāma.

Un, tā kā pretēji pieteicējas norādēm skaidrību par darījumu faktisko norisi nevieš ne darījumu dalībnieku sniegtās ziņas par darījumu slēgšanas un izpildes apstākļiem, ne lietā esošie darījumu attaisnojuma dokumenti, iestāde ir pamatoti atzinusi, ka darījumiem ir mākslīgs raksturs, jo ir noformēti tikai darījumu dokumenti. Savukārt lielais darījuma fiktīvo pazīmju kopums pats par sevi norāda uz to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos faktiski nenotikušā darījumā nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ko, kā jau apgabaltiesa iepriekš atzina, tikai atviegloja ilgstošā pazīšanās ar /pers. B/.

II

[17] Arī vērtējot darījuma norisi ar pieteicējas deklarēto darījuma partneri SIA "L&L Lines", apgabaltiesa nonāk pie tāda paša secinājuma, ka darījums nav izsekojams.

[18] Vispirms jau līdzīgi kā darījumā ar SIA "Struktūra U" nav izprotams pamatojums faktiski vairākās piegādēs

sadalīta darījuma noformēšanai vienā attaisnojuma dokumentā.

Pieteicējas prokūrists /pers. A/ pirmās instances tiesai paskaidroja, ka, ieberot kravu konteinerā, precīzi nevar noteikt, vai ir atvestas pasūtītās 20 vai tikai 15 tonnas. Piegādājamā sāls daudzums, par kuras iegādi viņš vienojies, bija konstatējams no uzrādītajām pavadzīmēm. Vienlaikus lietā nav nevienas /pers. A/ pirmās instances tiesas sēdē minētās transporta lapas, kas apstiprinātu pieteicējas paskaidrojumus par SIA "L&L Lines" piegādāto sāli un fiksētu konkrētajā piegādē atvestā sāls daudzumu.

Tādējādi nav saprotams, kā tika uzskaitītas piegādes un piegādātā sāls apjoms, kas fiksēts vienīgajā par šo darījumu SIA "L&L Lines" vārdā izrakstītajā pavadzīmē.

Skaidrību par darījuma norisi nevieš arī SIA "L&L Lines" amatpersonas /pers. D/ sniegtās ziņas par sāls piegādi. Kā redzams no /pers. D/ pirmās instances tiesai liecinātā, tehniskā sāls piegāde notika vienas ziemas garumā vairākās piegādēs ar 10 mašīnām. Taču attaisnojuma dokuments noformēts kā par vienu piegādi.

Turklāt, ja atbilstoši /pers. D/ liecībām piegādes notikušas ziemas garumā, savukārt pavadzīme izrakstīta 2013. gada 18. decembrī, nav saprotams, vai pavadzīme izrakstīta pēc tam, kad visas piegādes jau bija notikušas, vai pirms.

Savukārt lietā nav neviena pierādījuma, ka būtu notikusi uzskaite par faktiski transportēto preci.

/pers. D/ liecības ir iekšēji pretrunīgas arī tādēļ, ka atbilstoši /pers. D/ liecībām kopumā tika piegādātas 185 tonnas, kas atbilst pavadzīmē norādītajam, taču, paturot prātā /pers. D/ norādīto, ka piegādes notika visu ziemu, bet pavadzīme parakstīta jau 18. decembrī, nav saprotams, kā 18. decembrī (ziemas sākumā) varēja jau būt zināms piegādājamā sāls daudzums.

[19] SIA "L&L Lines" amatpersonas /pers. D/ liecības nevieš skaidrību arī par to, kas ir bijis faktiskais preces piegādātājs. SIA "L&L Lines" amatpersona liecībās pirmās instances tiesai nespēja atcerēties nevienu no paša deklarētajiem darījuma partneriem. Arī viņa liecības par to, kā tika atrasts sāls piegādātājs, aprobežojās ar norādi, ka iepriekš bijusi sadarbība. Savukārt par preces transportēšanu /pers. D/ norādīja, ka to transportēja viņa sadarbības partneris.

Tātad /pers. D/ sniegtās liecības neko nepaskaidro par darījumu un tā noslēgšanas apstākļiem.

[20] Aplūkojot ziņas par SIA "L&L Lines" deklarētajiem darījumu partneriem, konstatējams, ka periodā, kad tika noslēgts darījums arī ar pieteicēju, tā uzrādījusi divus piegādātājus: SIA "Vimants" un SIA "Slada International". Lai arī /pers. D/ spēja atcerēties darījumu ar pieteicēju, norādot piegādāto preci, darījumu skaitu, peļņu no darījuma, taču nevienu citu darījuma izpildē iesaistīto personu (ne piegādātāju, ne transporta pakalpojumu sniedzēju) /pers. D/ neidentificēja. Apgabaltiesas ieskatā, ja sabiedrībai patiesi ir bijusi sadarbība arī iepriekš, paturot prātā, ka sabiedrība ir deklarējusi tikai divus piegādātājus, ir kritiski vērtējama liecība, ka viņš neatcerētos neko, kas saistās ar piegādātāju un sadarbības partneri transportēšanā (vismaz personas vārdu, ar kuru kontaktējās, vietu, no kurienes prece vesta, u. tml.).

[21] Papildus norādāms, ka ar citiem pierādījumiem lietā neapstiprinās /pers. D/ liecības par to, ka viņš ir norēķinājies ar piegādātājiem pēcapmaksā. No SIA "L&L Lines" norēķinu kontu izrakstiem secināms, ka periodā no 2013. gada 1. oktobra līdz pat 2014. gada 30. aprīlim SIA "L&L Lines" nav norēķinājusies ne ar vienu no 2013. gada decembra taksācijas periodā deklarētajiem darījuma partneriem SIA "Vimants" un SIA "Slada International". Turklāt, līdzīgi kā tas konstatējams attiecībā par SIA "Struktūra U", arī darbības SIA "L&L Lines" norēķinu kontā raksturo regulāras skaidras naudas izņemšanas, bet norēķini ar budžetu un piegādātājiem faktiski nenotiek.

Arī /pers. D/ liecības par to, ka pieteicēja par preci ir samaksājusi ar bankas pārskaitījumu vienā maksājumā, neapstiprinās. Atbilstoši auditā, pamatojoties uz pieteicējas grāmatvedības datiem, konstatētajam par SIA "L&L Lines" vārdā izrakstītajā pavadzīmē norādīto maksājumu norēķini veikti skaidrā naudā pa daļām, turklāt pavadzīme pilnībā nav apmaksāta.

[22] Vērtējot no SIA "L&L Lines" iegādātās preces izcelsmi, apgabaltiesa nevar nepieskarties arī tās deklarēto darījumu partneru analīzei.

SIA "Vimants" un SIA "Slada International" šobrīd ir likvidētas, tās abas ir izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, SIA "Vimants" nav iesniegusi nevienu gada pārskatu, SIA "Slada International" pēdējais gada pārskats iesniegts par 2012. gadu. SIA "Vimants" amatpersona nav deklarējusi savu dzīvesvietu, turklāt sabiedrība nav atsaukusies Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumam sniegt paskaidrojumus par darījumu ar pieteicēju. Savukārt SIA "Slada International" amatpersona ir Baltkrievijas pilsonis, par kura ierašanos un saimnieciskās darbības veikšanu Latvijā lietā nav pierādījumu.

[23] Minēto apstākļu kopums kopsakarā nepārprotami apstiprina, ka ir noformēts faktiski nenotikušam darījumam atbilstošs attaisnojuma dokuments nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[24] Apgabaltiesa piekrīt pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajam, ka tehniskajam sālim netiek izvirzītas nekādas papildu prasības tās kvalitātei. Taču ne šis arguments par piegādājamās preces atbilstības pārbaudi, nedz arī tas, cik sen darījumos iesaistīto sabiedrību amatpersonas ir pazīstamas, ir izšķiroši secinājumam par darījuma mākslīgo raksturu. Kaut gan, kā minēts iepriekš, senas un draudzīgas attiecības var atvieglot darījumu noslēgšanu veidā, kas noformēts, lai iegūtu nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Izskatāmajā gadījumā ir būtiski, ka lietā nav neviena konkrēta fakta un pārbaudāma paskaidrojuma, kas pierādītu, ka darījums ir patiesi noticis. Darījumā iesaistīto amatpersonu paskaidrojumi ir pretrunīgi un nevieš skaidru un ticamu priekšstatu ne tikai par darījuma slēgšanas apstākļiem (kā tika atrasti piegādātāji, kas tie bija u. tml.), bet arī par tā norisi (kas veica sāls transportēšanu, kāda bija preces saņemšanas un piegādes adrese u. tml.). Tādējādi darījums nav izsekojams, bet pieteicēja šo secinājumu nav atspēkojusi.

Attiecībā par to, vai pieteicēja zināja, ka ir iesaistījusies nepamatotā priekšnodokļa atskaitīšanas shēmā, apgabaltiesa norāda, ka, līdzīgi kā darījumā ar SIA "Struktūra U", ir liels fiktīvo apstākļu kopums, kas savstarpējā kopsakarībā norāda uz to, ka pieteicējai vajadzēja zināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

III

[25] Valsts ieņēmumu dienests apstrīdējis arī pieteicējas un SIA "ForU" noslēgto maiņas darījumu, ar kuru pieteicēja piegādājusi SIA "ForU" granīta šķembas, savukārt pieteicēja iegādājusies drenējošās smiltis.

Darījuma dokumentus līgumslēdzēju vārdā parakstījušas konkrēto sabiedrību amatpersonas: pieteicējas vārdā valdes locekle /pers. G/, bet SIA "ForU" – /pers. E/. Vienlaikus paturams prātā, ka /pers. E/ gan paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam, gan liecībās pirmās instances tiesai noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu SIA "ForU" vārdā, par valdes locekli kļuvis pēc trešās personas lūguma, turklāt uz darījuma dokumentiem redzamie paraksti nav viņa. Vēl jo vairāk, arī /pers. A/ apstiprināja, ka ar viņu nav ticies.

[26] Civillikuma 1427. pants noteic, ka 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 un Civillikuma 1410. pantam sabiedrības gribu izsaka valde. Turklāt valde saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. panta trešo daļu ir atbildīga par sabiedrības grāmatvedības kārtošanu.

[27] SIA "ForU" vienīgā valdes locekļa /pers. E/ sniegtās ziņas par to, ka viņš nav veicis darījumus un nav parakstījis dokumentus sabiedrības vārdā, kā arī nav pilnvarojis citas personas rīkoties sabiedrības vārdā, norāda uz to, ka trūkst sabiedrības gribas iesaistīties darījumos ar pieteicēju, jo sabiedrības amatpersona to noliedz.

[28] Turklāt papildus minētajam norādāms, ka arī ziņas no SIA "ForU" norēķinu konta izraksta to raksturo kā fiktīvu sabiedrību, jo kontā ienākošās naudas summas pamatā tiek izņemtas skaidras naudas veidā, kas kopsakarā ar jau iepriekš spriedumā konstatētajām to raksturojošajām pazīmēm un fiktīvo amatpersonu norāda uz to, ka šī sabiedrība acīmredzami tiek izmantota nodokļu krāpšanas shēmās.

Apgabaltiesa gan piekrīt, ka tiesa nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt tā fiktīvā rakstura dēļ. Taču izskatāmajā lietā ir būtiski, ka skaidrību par darījumu faktisko norisi nevieš ne pieteicējas amatpersonas sniegtās ziņas par darījumu slēgšanas un izpildes apstākļiem, ne lietā esošie darījumu attaisnojuma dokumenti.

[29] Minētā kontekstā atzīmējams, ka lietā pretējai normālai komercpraksei nav izsekojams, kurš bija atbildīgs par maiņas darījumā piegādājamo preču savstarpējo piegādi jeb transportēšanu. Lietā nav neviena dokumenta, kas norādītu, ka attaisnojuma dokumentos minētās preces faktiski ir pārvestas. Tāpat lietā nav neviena konkrēta pieteicējas paskaidrojuma, uz kādiem objektiem, ar kādu transportu šķembas vestas, kurš sedza izmaksas par smilšu transportēšanu (jo reisu skaits ir ievērojami lielāks par šķembu transportēšanai veikto reisu skaitu), kā notika vienošanās par konkrētiem piegādes laikiem u.tml.

Turklāt, līdzīgi kā darījumā ar SIA "Struktūra U", nav izskaidrojuma tam, kādēļ, ja atbilstoši /pers. A/ paskaidrojumiem iestādei darījums faktiski norisinājās no 2013. gada maija līdz decembra beigām, pavadzīme noformēta tikai 2013. gada 30. decembrī, tātad *post factum* par visu piegādāto preču apjomu. Apgabaltiesa jau iepriekš šajā spriedumā ir izteikusi apsvērumus par to, kādēļ šāda darījuma noformēšana liek apšaubīt darījuma faktisko esību, un tos neatkārto.

Papildus vēršama uzmanība uz pretrunām /pers. A/ paskaidrojumos ar darījuma attaisnojuma dokumentiem. Ja atbilstoši /pers. A/ paskaidrojumiem iestādei SIA "ForU" nepiegādāja preci pavadzīmē norādītajā daudzumā, nav saprotams, kādēļ pavadzīmē, kas izrakstīta 2013. gada 30. decembrī (tātad jau faktiski pēc darījuma izpildes), netika norādīts faktiskais piegādātās preces daudzums. Tāpat ar lietas materiāliem neapstiprinās /pers. A/ norādītais, ka līgumu nācās lauzt nepienācīgas izpildes dēļ. Lietā nav neviena dokumenta (atcēlējlīguma, vienošanās par grozījumiem līgumā, vienošanās par līguma pirmstermiņa izbeigšanu), kas to pamatotu. Tieši pretēji, atbilstoši savstarpējo norēķinu aktam 2013. gada 30. decembrī ar atsauci uz izrakstītajām pavadzīmēm ir fiksēta savstarpēji piegādāto preču vērtība un ir panākta vienošanās par savstarpējo ieskaitu. Savstarpējo norēķinu aktā nav norāžu par to, ka kāda no precēm nebūtu piegādāta plānotajā apmērā.

[30] Tādējādi, tostarp ņemot vērā sabiedrības amatpersonas gribas trūkumu stāties darījuma attiecībās, atzīstams, ka

starp SIA "ForU" un pieteicēju ir noformēti faktiski nenotikušam darījumam atbilstoši dokumenti un pārbaudei iesniegti darījuma dokumenti, kas satur acīmredzami nepatiesas ziņas.

Apgabaltiesai arī nav pamata pieņemt, ka SIA "ForU" vārdā būtu rīkojušās citas personas. Vispirms ņemams vērā, ka SIA "ForU" vārdā parakstītajos darījuma attaisnojuma dokumentos (līgumā, savstarpējo norēķinu aktā, rēķinā un pavadzīmē) kā persona, kas uzņēmusies saistību izpildi pret pieteicēju, norādīts tieši /pers. E/. Arī pieteicēja nav spējusi identificēt nevienu citu personu, kas faktiski būtu īstenojusi darbību SIA "ForU" vārdā. Vēl vairāk, pieteicējas pārstāvis /pers. A/ tiesas sēdē pats apstiprināja, ka nezina, vai tas, kurš parakstīja darījuma dokumentus, bija /pers. E/.

Minētais norāda uz to, ka pieteicēja neizrādīja nepieciešamo rūpību darījumu partnera izvēlē un pārbaudē, pat ja pieteicējai kāds piegādāja preci. Līdz ar to pieteicēja nevar atsaukties uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

IV

[31] Aplūkojot darījumu attaisnojuma dokumentus, kas noslēgti ar SIA "EK management invest", konstatējams, ka to ietvaros veiktas gan preču piegādes, gan sniegti pakalpojumi. Tādējādi konkrētā darījumu partnera sakarā noskaidrojams, vai sabiedrībai bija nepieciešamie resursi (pašai, caur ārpakalpojumu vai piesaistot apakšuzņēmēju) darījuma izpildei.

[32] /pers. F/ gan paskaidrojumos iestādei, gan liecībās pirmās instances tiesai norādīja, ka uzņēmums nodarbojās ar starpniecību. Attiecībā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu viņš apstiprināja, ka viņam nebija nepieciešamās materiāli tehniskās bāzes, lai preces piegādātu un pakalpojumus sniegtu, tādēļ piesaistījis apakšuzņēmējus. Taču /pers. F/ nevienu no apakšuzņēmējiem nespēja nosaukt, jo neatcerējās. Paturot prātā, ka paskaidrojumi iestādei sniegti gadu pusotru pēc darījumu ar pieteicēju izpildes, šāda atbilde vērtējama kritiski.

[33] Lai noskaidrotu, vai darījums ir noticis, apgabaltiesa vispirms pārbaudīs SIA "EK management invest" strīdus darījumu veikšanas laikā deklarētos darījumu partnerus un viņu spēju piegādāt preces un izpildīt pakalpojumus.

Apstrīdēto darījumu veikšanas laikā SIA "EK management invest" bija deklarējusi darījumus ar SIA "SK pro serviss", SIA "TTJ Projekts", SIA "ROLINE", SIA "ARTESA", SIA "Vimants" un SIA "Slada International". Par SIA "Vimants" un SIA "Slada International" kā fiktīvas sabiedrības raksturojošām pazīmēm apgabaltiesa iepriekš šajā spriedumā jau ir izteikusies, vērtējot pieteicējas darījumu ar citu sabiedrību – SIA "L&L Lines" faktisko esību, un konstatēto neatkārto (*sk. sprieduma 22. punktu*). Turklāt arī pārējās lejupejošā darījumu ķēdē iesaistītās personas raksturo līdzīgas pazīmes: izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, likvidētas, vispār nav sniegušas gada pārskatus vai kā SIA "ROLINE" gadījumā – pēdējais gada pārskats iesniegts par 2011. gadu, kas ir divus gadus pirms šajā lietā apskatāmā darījumu veikšanas perioda, sabiedrību amatpersonas paskaidrojumu sniegšanai Valsts ieņēmumu dienestam nav atsaukušās.

Tikpat apšaubāmas ir šo sabiedrību deklarēto piegādātāju spējas nodrošināt pieteicējai nepieciešamā pakalpojuma sniegšanu un preču piegādi. Par to jau izteikusies pirmās instances tiesa, kuras secinājumiem apgabaltiesa pievienojusies, un tos neatkārto.

[34] Tāpat ir acīmredzams, ka SIA "EK management invest" pretēji /pers. F/ liecinātajam pirmās instances tiesai, ka norēķins ar piegādātājiem notika ar pārskaitījumu, par sniegtajiem pakalpojumiem un piegādātajām smiltīm un šķembām nav maksājusi. /pers. F/ sniegtās ziņas neapstiprinās ar lietā esošajiem SIA "EK management invest" norēķinu kontu izrakstiem. Arī darbības SIA "EK management invest" norēķinu kontā raksturo regulāras un sistemātiskas skaidras naudas izņemšanas, atsevišķos gadījumos pat ievērojamā apmērā.

Atzīmējams arī tas, ka pieteicējas veiktie norēķini ar SIA "EK management invest" nav izsekojami. Pieteicēja arī pilnībā nav norēķinājusies ar SIA "EK management invest" par tās izpildītajām saistībām. Tāpat lielākoties nav iespējams identificēt, uz kuru rēķinu, kādas samaksātās summas ir attiecināmas. Maksājuma detaļās informācija pamatā aprobežojas ar norādi "rēķina daļēja atmaksa". Turklāt norēķini ir notikuši ilgā periodā pēc darījumu veikšanas. Pēdējais maksājums veikts 2014. gada 19. martā, lai gan pēdējais darījums noticis 2013. gada 27. decembrī. Kaut arī attaisnojuma dokumentos nav norādīts samaksas termiņš, tas, ka pieteicēja saprātīgu termiņu pēc darījuma nemaksāja par piegādāto preci un pakalpojumu SIA "EK management invest", attiecīgi norāda uz to, ka SIA "EK management invest" acīmredzami nebija līdzekļu, lai norēķinātos ar piegādātājiem. Tālab ir pamatotas šaubas, ka piegādātāji būtu turpinājuši sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, par to nesaņemot nekādu atlīdzību. Un, tā kā nav veikti norēķini ar piegādātājiem, nav nozīmes tam, ka pieteicēja ir pārskaitījusi naudu SIA "EK management invest", kas savukārt naudas līdzekļus lielākoties ir izņēmusi skaidras naudas veidā.

[35] Apgabaltiesa, paturot prātā jau iepriekš konstatēto, vēl atsevišķi pievēršas arī pieteicējas deklarētajam darījumam ar SIA "EK management invest" par transportlīdzekļa piegādi.

Atbilstoši attaisnojuma dokumentam SIA "EK management invest" pieteicējai 2013. gada 28. jūnijā piegādāja specializēto industriālo ceļu būves tehniku, šasijas numurs /NUMURS 2/. /pers. F/ liecībās pirmās instances tiesai norādīja, ka transportlīdzeklis tika iegādāts Beļģijā. Pieteicējai tika izrakstīts avansa rēķins, saņemtā apmaksa tika pārskaitīta uz Beļģiju. Savukārt automašīna tika atgādāta uz Latviju ar prāmi un nodota pieteicējai.

Aplūkojot SIA "EK management invest" pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2013. gada jūliju, konstatējams, ka SIA "EK management invest" ir deklarējusi iegādi Eiropas Savienībā. Deklarēts 2013. gada 11. jūlija darījums ar *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* 23 385,8 Ls (ar nodokli) vērtībā.

Lietas materiālos ir arī *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* 2013. gada 11. jūlija vēstule SIA "EK management invest" par to, ka transportlīdzeklis ar šasijas numuru /NUMURS 2/ tiks piegādāts, tiklīdz tiks samaksāts par preci, naudu pārskaitot uz norādīto kontu. Atbilstoši vēstulē norādītajam līdz samaksas brīdim transportlīdzeklis paliek pārdevēja rīcībā.

Tātad tiktāl lietā ir pierādījumi, kas norāda uz to, ka transportlīdzekli ar šasijas numuru /NUMURS 2/ būtu iegādājusies un pieteicējai tālāk atsavinājusi SIA "EK management invest". Taču lietā ir arī citi pierādījumi, kas atspēko šo pieteicējas apgalvojumu.

[36] Vispirms norādāms, ka pretēji /pers. F/ liecībām pirmās instances tiesas sēdē, ka par transportlīdzekli tika maksāts ar pārskaitījumu, un *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* vēstulē norādītajiem samaksas noteikumiem – pārskaitījums uz norādīto kontu – ar SIA "EK management invest" norēķinu kontu izdrukām neapstiprinās samaksas pārdevējam *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* fakts.

Vēl vairāk, no SIA "EK management invest" norēķinu kontu izdrukām ir acīmredzams, ka pieteicēja līdz 2013. gada 12. jūlijam (brīdim, kad transportlīdzeklis tika iegādāts no Nīderlandē reģistrētā uzņēmuma) pilnā apmērā nebija veikusi 2013. gada 28. jūnijā SIA "EK management invest" izrakstītajā rēķinā norādīto avansa maksājumu par transportlīdzekli 54 500 Ls. Pieteicējas SIA "EK management invest" pārskaitītie naudas līdzekļi laika periodā no 2013. gada 16. janvāra līdz 11. jūlijam (kopsummā 33 530 Ls) vispirms jau nesedza līdz tam brīdim izrakstītajos rēķinos uzrādīto darījumu kopējo vērtību 88 844,25 Ls, attiecīgi arī nebija pietiekami tālākiem norēķiniem ar Nīderlandes uzņēmumu par transportlīdzekli (23 385,8 Ls). Turklāt, aplūkojot SIA "EK management invest" rīcību ar naudas līdzekļiem kontos, ir acīmredzams, ka tie izņemti skaidras naudas veidā vai novirzīti ar pieteicējai nepieciešamo pakalpojumu un preču iegādi nesaistītiem maksājumiem (piemēram, LIDO Spice, ATLETIKA, Narvesen veikals, GAN BEI u. tml.). Beigu saldo ir negatīvs. Tādējādi SIA "EK management invest" rīcībā nebija naudas līdzekļu, ko novirzīt samaksai par transportlīdzekli.

Vēl vairāk, kā redzams no lietas materiāliem, dokumentus transportlīdzekļa reģistrācijai transportlīdzekļu reģistrā 2013. gada 19. jūlijā iesniedza pati pieteicējas amatpersona /pers. G/. Pamatojums transportlīdzekļa ar šasijas numuru /NUMURS 2/ īpašnieka maiņai ir 2013. gada 12. jūlija pirkuma līgums starp Nīderlandē reģistrēto uzņēmumu *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* un pieteicēju. Tātad lietā ir dokuments, kas pierāda ka transportlīdzekli no *Eddy Moermans Handelsonderneming BV* ir iegādājusies pati pieteicēja.

Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka darījums ir noticis un preci ir iegādājusies SIA "EK management invest".

Savukārt UAB "Stena Line" SIA "EK management invest" izrakstītais rēķins par prāmja biļeti un arī fakts, ka šis darījums deklarēts 2013. gada jūlija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, nepierāda, ka konkrētais rēķins ir attiecināms uz transportlīdzekļa ar šasijas numuru /NUMURS 2/ transportēšanu, jo rēķinā transportlīdzeklis nav identificēts. Ņemams vērā arī tas, ka SIA "EK management invest" norēķinu kontu izrakstos neparādās ziņas par samaksas veikšanu UAB "Stena Line". Turklāt arī tad, ja SIA "EK management invest" ir maksājusi par prāmja pakalpojumu (skaidras naudas veidā), tas pats par sevi nepierāda, ka tā ir piegādājusi pieteicējai pašu transportlīdzekli, jo darījuma attaisnojuma dokumenti, kas attiecas tieši uz transportlīdzekļa iegādi, liecina par pretējo.

Tādējādi lietā ir dokumenti, kas nepārprotami norāda uz Nīderlandē reģistrētā uzņēmuma saikni ar pašu pieteicēju, kālab darījums ar SIA "EK management invest" ir noformēts tikai nolūkā iegūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Papildus uzsverams, ka ir apšaubāms, ka rūpīgs saimnieks iesaistītos tik neizdevīgā darījumā kā transportlīdzekļa iegāde no SIA "EK management invest", kur transportlīdzekļa uzcenojums vairāk nekā divkāršā apmērā pārsniedz paša transportlīdzekļa vērtību (transportlīdzeklis, kas iegādāts par 23 385,8 Ls, pieteicējai pārdots par 54 500 Ls). Ir maz ticams, ka pieteicējas rīcībā nebija informācijas par tirgus cenu salīdzināmiem transportlīdzekļiem, lai tā piekristu iegādāties transportlīdzekli par neadekvātu maksu, ja vien šā darījuma patiesais nolūks nav nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošana, kā tas ir izskatāmajā gadījumā.

[37] Visbeidzot, vērtējot SIA "EK management invest" spēju izpildīt pret pieteicēju uzņemtās saistības, ņemams vērā arī tas, ka no /pers. F/ atbildēm uz tiesas un procesa dalībnieku jautājumiem pirmās instances tiesas sēdē nav gūstama pārliecība par to, ka /pers. F/ bija pietiekama izpratne par veicamo darbu saturu, spēju nodrošināt nepieciešamās piegādes, darījuma nozīmīgumu (publisko ielu tīrīšana), piegādājamās preces raksturojošām pazīmēm u.tml. Piemēram, attiecībā par sniega tīrīšanas darbiem /pers. F/ norādīja, ka bija redzējis, kā tas notiek, tas nav sarežģīti; darījuma slēgšanas brīdī viņam vēl nebija ne apakšuzņēmēju, ne arī iekārtas, lai šos darbus paveiktu, vienlaikus viņš šos darbus apņēmās izdarīt, bet, ja apakšuzņēmēju neatrastu, atteiktos no pasūtījuma. Apstākļos, kad pieteicēja ir uzņēmusies saistības pret pašvaldību ir kritiski vērtējams, ka pieteicēja būtu piekritusi nodot šos pienākumus personai, kurai ne tikai nav izpratnes par veicamo darbu saturu, bet arī nav nepieciešamās bāzes (tostarp konkrēta apakšuzņēmēja) šo darbu izpildei. Līdzīgs secinājums izdarāms attiecībā par /pers. F/ izpratni par pieteicējai piegādājamo automašīnu. Viņš norādīja, ka pieteicēja esot noteikusi, kādai mašīnai jābūt, par parametriem /pers. F/ atcerējās, ka mašīnai jābūt pilnpiedziņas. Tātad neviens no saimnieciskās darbības veikšanai būtiskiem kritērijiem (kravnesība, degvielas patēriņš, nobraukums) netika minēts.

Papildus tam, ka /pers. F/ ir apšaubāmas zināšanas par paša sabiedrības vārdā uzņemtajām saistībām un to izpildi, ir acīmredzams, ka viņš nespēj sniegt nevienu konkrētu atbildi par darījumu norisi, turklāt jauc noteiktus ar darījumu izpildi

saistītus faktus (piemēram, atbilstoši viņa liecībām transportlīdzeklis tika iegādāts Beļģijā, lai gan atbilstoši dokumentiem tā piegādātājs bija Nīderlandē reģistrēta sabiedrība). Lielākoties /pers. F/ atbildes uz tiesas un procesa dalībnieku jautājumiem aprobežojas ar vārdu "neatceros". Tālab nav izsekojama darījuma norise, nav atbilžu uz lietā būtiskiem noskaidrojamiem jautājumiem, piemēram, kas atrada un izvēlējās pieteicējai nepieciešamo transportlīdzekli; kurā brīdī un kā tika nodotas transportlīdzekli raksturojošas ziņas (piemēram, šasijas numurs), kas norādītas SIA "EK management invest" pieteicējai izrakstītajā rēķinā; kas nogādāja transportlīdzekli uz prāmja; kur atradās transportlīdzekļa dokumenti un atslēgas tā transportēšanas laikā; kas izpildīja sniega tīrīšanas darbus, vai tie bija šā paša uzņēmuma vai cita viņa uzņēmuma darba ņēmēji; kur tika atrastas un no kurienes piegādātas smiltis un šķembas u.tml.

[38] Apkopojot minēto, norādāms, ka lielais fiktīvo pazīmju kopums kopsakarā ar pieteicējas amatpersonu radniecību ar SIA "EK management invest" valdes locekli, kas nenoliedzami atviegloja fiktīvu darījumu noformēšanu, nepārprotami norāda uz to, ka pieteicējai vajadzēja apzināties, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā. Pieteicēja to nav atspēkojusi. Arī pieteicējas apelācijas sūdzība lielā mērā aprobežojas ar jau iepriekš sniegto apstākļu izklāstu un argumentiem par pirmās instances tiesas veikto nepienācīgo pierādījumu vērtēšanu. Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai tiktāl, ka tiesa nevar aprobežoties ar formālu aizbildināšanos ar to, ka darījuma dalībnieku liecības ir vispārīgas. Tiesai nepārprotami ir jānoskaidro būtiskie fakti lietā. Taču konkrētajā gadījumā tiesa to ir darījusi. Kā redzams no pirmās instances tiesas sēdes protokolos atspoguļotā, darījumā iesaistītās puses ir sniegušas atbildes gan uz tiesas, gan uz procesa dalībnieku precizējošajiem jautājumiem. Taču šīs atbildes ir nekonkrētas, turklāt pretrunā lietā esošajiem darījumus un pašu uzņēmumu saimniecisko darbību raksturojošajiem rakstveida pierādījumiem. Tādējādi nav pamata uzskatīt, ka pieteicēja ir izpildījusi savu pierādīšanas pienākumu un atspēkojusi iestādes secinājumu, ka darījums nav noticis un pieteicējai to vajadzēja zināt.

[39] Atbildot uz pieteicējas argumentiem par to, ka kriminālprocesā iegūtie pierādījumi nav izmantojami lēmuma par nodokļu uzrēķinu pamatošanai, norādāms, ka pastāvīgajā judikatūrā ir nostiprināts, ka iestādē sniegti personas paskaidrojumi, kas iegūti, konstatējot un vācot faktus, gan citā procesā iegūtas liecības tiesā ir atzīstamas par rakstveida pierādījumiem (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2005.gada 13.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-235/2005 12.1.punktu, 2007.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-154/2007 11.punktu*).

[40] Tāpat nav pamatots pieteicējas apsvērums, ka iestādei nav kompetences atzīt komersantu starpā slēgtos darījumus par faktiski nenotikušiem. Vispirms apgabaltiesai nav saprotams, kādas pieteicējas ieskatā kompetentas institūcijas spēkā stājies nolēmums būtu nepieciešams, lai apstrīdētu darījumu faktisko esību.

Atbilstoši likuma "Par Valsts ieņēmumu dienestu" 2. panta 1. punktam viens no Valsts ieņēmumu dienesta galvenajiem uzdevumiem ir nodrošināt Valsts ieņēmumu dienesta administrēto valsts nodokļu iekasēšanu. Valsts ieņēmumu dienesta kā galvenās nodokļu administrējošās iestādes pienākumi nodokļu iekasēšanā konkretizēti minētā likuma 8. pantā un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 18. panta pirmajā daļā. Tie primāri vērsti uz pareizu un pilnīgu budžetā maksājamo nodokļu iekasēšanu. Savukārt nolūkā pareizi noteikt budžetā iemaksājamo Valsts ieņēmumu dienesta administrējamo nodokļu apmērus, likuma "Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. panta pirmajā daļā uzskaitītas Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņu tiesības, tostarp pārbaudīt juridisko un fizisko personu grāmatvedību un tās pamatdokumentus (2. punkts).

Ar pārbaudi saprotama deklarēto darījumu faktiskās esības ticamības novērtēšana, tas nozīmē to pārbaudi ne tikai pēc formas, bet arī apsverot to ekonomisko būtību, atbilstību saprātīgai saimniekošanai un normālai komercpraksei. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests, ņemot vērā šo kompetenci un vispusīgi vērtējot lietā iegūtos pierādījumus, ir kompetents liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja to pamatā ir fiktīvi noformēti dokumenti un nodokļu maksātājs par to zināja vai vismaz to tam vajadzēja apzināties.

[41] Tam, ka auditā nav apstrīdēti darījumi ar Mārupes domi, SIA "RE&RE" un SIA "SKONTO BŪVE", nav nozīmes, vērtējot to, vai ir notikuši apstrīdētie pieteicējas darījumi. Tas vien, ka nav saņemti pakalpojumi un preces no strīdus darījumu partneriem, pats par sevi automātiski neliecina par to, ka ir apšaubāmi darījumi augšupejošā ķēdē. Pretējā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests būtu apstrīdējis arī pieteicējas deklarēto realizāciju, kas nav izskatāmās lietas priekšmets. Tālab apgabaltiesa šim argumentam arī padziļināti nepievēršas.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību "HATHOR" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015. gada 15. jūnija lēmuma Nr. 22.7/L-24655 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma pieņemšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente	L. Paegļkalna
Tiesnesis	K. Berķis
Tiesnesis	M. Birzgalis