Lietas Nr. A420511913
Lietas arhīva Nr. AA43-0856-16/11

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā **2016.gada 15.novembrī**

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Višķere,
tiesneses D.Makarova un R.Paegle,

uzsākot lietas izskatīšanu atklātā tiesas sēdē, piedaloties pieteicējas SIA "HB Serviss" pārstāvim /pers. A/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Edgaram Biezajam,

un turpinot lietas izskatīšanu rakstveida procesā, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "HB Serviss" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 11.oktobra lēmuma Nr.22.9/L-25297 atcelšanu, sakarā ar SIA "HB Serviss" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 10.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA "HB Serviss" 2011.gada aprīļa, maija, jūnija, septembra, oktobra, novembra un decembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās veikusi priekšnodokļa atskaitījumus 47 643,04 latu apmērā saskaņā ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" vārdā izrakstītajiem rēķiniem.

[2] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 16.oktobra līdz 2013.gada 14.janvārim veica pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa, iedzīvotāju ienākuma nodokļa, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un dabas resursu nodokļa auditu par 2011.gada janvāri – 2012.gada jūliju, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2011.gadu.

Saskaņā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013.gada 14.janvāra lēmumu Nr.23.8/39 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 34 256,10 latu apmērā, ar to saistītā soda nauda 10 276,85 latu apmērā un nokavējuma nauda 5679,20 latu apmērā, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 26 895,46 latu apmērā un ar tām saistītā soda nauda 80 686,38 latu apmērā un nokavējuma nauda 4630,32 latu apmērā, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda 51 161,97 latu apmērā, uzņēmumu ienākuma nodoklis 15 803 latu apmērā un ar to saistītā soda nauda 4740,90 latu apmērā un nokavējuma nauda 1208,93 latu apmērā, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 13 386,94 latiem un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 4016,08 latu apmērā (*lietas 2.sējuma 36.-37.lapa*).

[3] Ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2013.gada 11.oktobra lēmumu Nr.22.9/L-25297 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts (*lietas 1.sējuma 9.-46.lapa*).

Pārsūdzētajā lēmumā dienests, izvērtējis lietā noskaidrotos apstākļus, secinājis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" faktiski nav notikuši.

Dienests konstatējis, ka gan SIA "Kļava 99", gan SIA "Iltex" (kas pieteicējai sniegtos pakalpojumus arī esot iepirkusi no SIA "Kļava 99") apgalvojušas, ka pakalpojumu sniegšanā pildījušas tikai starpnieka lomu. Savukārt to uzrādītie pakalpojumu sniedzēji SIA "Jeld Group", SIA "RE 8", SIA "Sigas Laura" un SIA "Irro Būve" nevarēja būt faktiskie pakalpojumu sniedzēji, jo visu šo uzņēmumu amatpersona un vienīgais darbinieks /pers. B/ dienesta Finanšu policijai sniegtajās liecībās noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu, turklāt šiem uzņēmumiem nebija pakalpojumu sniegšanai nepieciešamie resursi, to darbības veids neatbilst pavadzīmēs uzrādīto pakalpojumu būtībai, un šie uzņēmumi nav iesnieguši 2011.gada pārskatu, tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu. Savukārt /pers. B/ vēlāk sniegtajiem paskaidrojumiem, kuros viņš atzīst strīdus darījumu veikšanu, dienests nepiešķir ticamību. Līdz ar to dienests secinājis, ka pieteicējas deklarētie darījumu partneri nevarēja pieteicējai sniegt strīdus pakalpojumus, jo paši nebija tos saņēmuši no saviem deklarētajiem darījumu partneriem.

Dienests arī secinājis, ka pieteicējas amatpersona nav sniegusi pilnīgu un identificējamu informāciju par deklarēto darījumu faktiskajiem apstākļiem, vien vispārīgus paskaidrojumus un formālu apstiprinājumu darījumu esībai. Detalizētus paskaidrojumus nespēja sniegt arī pieteicējas darījumu partneru amatpersonas. Tas, dienesta ieskatā, papildus apliecina, ka strīdus pakalpojumi netika saņemti no SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" un pieteicēja to apzinājās.

Tādējādi dienests secinājis, ka pieteicējai liedzamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex", kā arī liedzamas tiesības šo darījumu summu iekļaut pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Vienlaikus dienests konstatējis, ka pieteicēja pakalpojumus, kurus uzrādījusi kā iegādātus no SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex", ir tālāk sniegusi saviem pasūtītājiem. Līdz ar to dienests secinājis, ka pieteicēja pakalpojumu sniegšanu saviem pasūtītājiem nodrošinājusi pati ar savu darbaspēku, uz ko norāda arī tas, ka vairākos līgumos ar pasūtītājiem pieteicējai bija noteikts, ka pakalpojumi jāsniedz ar saviem resursiem. Tāpēc dienests atzinis, ka pieteicējai papildus aprēķināmas arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda par neidentificējamajiem darbiniekiem, kuri pieteicējas uzdevumā veikuši attiecīgos darbus.

Attiecībā uz pieteicējas norādi, ka dienests pārkāpis pārsūdzētā lēmuma izdošanas termiņu un tādēļ atbilstoši Administratīvā procesa likuma 49.panta ceturtajai daļai dienestam zudušas tiesības veikt procesuālo darbību – izdot pieteicējai nelabvēlīgu administratīvo aktu, dienests paskaidrojis, ka administratīvā akta izdošana nav procesuāla darbība minētās normas izpratnē. Vienlaikus secināts, ka pārsūdzētā lēmuma izdošanas termiņa nokavējums nav izraisījis pieteicējai nelabvēlīgāka administratīvā akta izdošanu, kāds ir sākotnējais lēmums, kā arī nav bijis šķērslis pieteicējai vērsties tiesā. Proti, termiņa neievērošana nav ietekmējusi pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu pēc būtības.

[4] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu (*lietas 1.sējuma 3.-8.lapa*). Pieteicēja pieteikumā norādījusi šādus apsvērumus.

Pieteicēja uzskata, ka dienests pieļāvis privātpersonas tiesību ievērošanas principa un patvaļas aizlieguma principa pārkāpumu, jo nav taisnīgi un tiesiski izskatījis lietu.

Pieteicējas ieskatā, pārsūdzētais lēmums balstīts pārsvarā uz tādiem apstākļiem, kas saistīti ar pieteicējas darījumu partneru un to tālāko partneru rīcību, tostarp /pers. B/ Finanšu policijai sniegtajiem nepatiesajiem paskaidrojumiem. Pieteicēja uzskata, ka pārsūdzētajā lēmumā paredzētās nelabvēlīgās sekas tai tādējādi piemērotas par darījumu partneru iespējami pieļautiem pārkāpumiem, nevis pieteicējas pašas pieļautiem pārkāpumiem. Atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas praksi, pieteicēja norādījusi, ka tai nepamatoti liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jo lietā nav pierādījumu, kas liecinātu, ka strīdus darījumi bijuši daļa no nepamatotas nodokļu samazināšanas shēmas un pieteicējai tas būtu bijis zināms. Pieteicēja norāda, ka no savas puses ir ievērojusi visus priekšnosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanai un ir kārtojusi savu grāmatvedību atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Pieteicēja arī uzskata, ka dienests nepamatoti devis priekšroku /pers. B/ dienesta Finanšu policijai sniegtajiem paskaidrojumiem iepretim tiem /pers. B/ paskaidrojumiem, kas sniegti vēlāk.

Pieteikumā arī norādīts uz dienesta pieļauto apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņa pārkāpumu, kas, pieteicējas ieskatā, dienestam liedz pieņemt pieteicējai nelabvēlīgu lēmumu.

[5] Dienests tiesai sniegtajos paskaidrojumos norādījis, ka pieteikums ir nepamatots. Dienests noraidījis pieteicējas pārmetumus par privātpersonas tiesību ievērošanas principa un patvaļas aizlieguma principa pārkāpumu, jo dienests pārsūdzētajā lēmumā esot balstījies uz objektīvi izvērtētiem pierādījumiem un tiesību normām (*lietas 1.sējuma 71.-72.lapa*).

[6] Administratīvā rajona tiesa ar 2015.gada 10.aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja (*lietas 3.sējuma 159.-167.lapa*).

Tiesa spriedumu pamatojusi ar šādiem argumentiem.

[6.1] Vispirms izvērtējams pieteicējas arguments, ka dienests pārsūdzētā lēmuma izdošanā pieļāvis būtisku procesuālu pārkāpumu (izdošanas termiņa kavējumu), kura dēļ pārsūdzētais lēmums atceļams.

Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturto daļu dienests izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā. Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas.

Konkrētajā gadījumā ar dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 13.marta lēmumu Nr.22.9/L7240 pagarināts pieteicējas sūdzības izskatīšanas termiņš līdz 2013.gada 13.jūnijam (*lietas 2.sējuma 4.-5.lapa*). Tomēr pārsūdzētais lēmums pieņemts 2013.gada 11.oktobrī, t.i., par četriem mēnešiem pārkāpjot likumā noteikto termiņu. Tādējādi dienests pieteicējas iesniegtā apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanā ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu. Tomēr procesuālo tiesību normu pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu, tas ir, jānoskaidro minētā procesuālā pārkāpuma ietekme uz administratīvā akta saturu. Attiecībā uz privātpersonu procesuālais pārkāpums kļūst tiesiski nozīmīgs tikai tad, ja tas ietekmēja vai varēja ietekmēt administratīvā akta saturu (*sal. Augstākās tiesas sprieduma lietā Nr.SKA-386/2006 7. un 8.punkts*).

Konkrētajos apstākļos tiesa nekonstatēja, ka minētais procesuālais pārkāpums būtu ietekmējis pārsūdzētā lēmuma saturu. Tāpēc šā iemesla dēļ pārsūdzētais lēmums nav atzīstams par prettiesisku. Pretēji pieteicējas uzskatam, administratīvā akta izdošana nav procesuāla darbība Administratīvā procesa likuma 49.panta izpratnē, jo tā nav starpdarbība administratīvā akta izdošanas procesa ietvaros, bet gan konkrētā administratīvā procesa iestādē galarezultāts. Līdz ar to pārsūdzētā lēmuma izdošanas termiņa nokavējums nebija šķērslis lēmuma pieņemšanai.

[6.2] Izvērtējot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par deklarētajiem darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex", tiesa norādījusi šādus tiesiskos un faktiskos apstākļus un to analīzi.

[6.2.1] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām secināms, ka dienests nevar liegt nodokļu maksātājam

tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot ar to, ka attiecīgo pakalpojumu vai preču rēķina izsniedzējs vai viens no tā piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šā rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*). Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka 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 māksligo 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 Nr.C-255/02 Halifax 81.punktu*).

[6.2.2] Pieteicēja 2011.gada aprīļa, maija, jūnija, septembra, oktobra, novembra un decembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās atskaitījusi priekšnodokli saskaņā ar SIA "Kļava 99" vārdā izrakstītajiem rēķiniem 28134,01 latu apmērā un saskaņā ar SIA "Iltex" vārdā izrakstītajiem rēķiniem 19 509,03 latu apmērā.

Vienlaikus pieteicēja SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" vārdā noformētajos rēķinos un pavadzīmēs norādīto pakalpojumu vērtību kopumā 200 468 latu apmērā iekļāvusi izmaksās 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Pieteicēja ir iesniegusi dokumentus – rēķinus un pavadzīmes, kā arī līgumus, tāmes un pieņemšanas-nodošanas aktus, kas formāli apliecina, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" ir sniegušas pieteicējai pakalpojumus. Tomēr apstāklis, ka par pakalpojumu sniegšanu ir noformēti attaisnojuma dokumenti, vēl nav pietiekams, lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli. Katram nodokļa rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

Konkrētajā gadījumā dienests nav apšaubījis, ka rēķinos norādītie darbi faktiski ir veikti (dienests uzskata, ka tie veikti pieteicējas pašas spēkiem); dienests ir apšaubījis, ka pieteicēja konkrētos pakalpojumus saņēma no SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex". Tādējādi izskatāmajā lietā strīds ir par to, vai pieteicējai 2011.gada aprīlī, maijā, jūnijā, septembrī, oktobrī, novembrī un decembrī bija tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" un vai bija tiesības šo darījumu summu ieskaitīt ražošanas izmaksās 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

[6.2.3] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 149.pantu pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Kā norādījusi Augstākā tiesa 2006.gada 16.maija spriedumā lietā Nr.SKA-202, par tiesiski iegūtu pierādījumu atzīstams arī dienesta iegūtais darījumu partneru amatpersonu paskaidrojums, un šādu pierādījumu dienests var izmantot, lai apliecinātu, ka darījumu partneris nav sniedzis pakalpojumu, par ko izrakstīts nodokļu rēķins.

Tā kā konkrētajā lietā ir strīds par to, vai pieteicēja saņēmusi pakalpojumus no strīdus darījumu partneriem, tad par pierādījumiem, kas minēto faktu apstiprina vai noliedz, var kalpot gan jebkurš dokuments (pavadzīme, rēķins, līgums), gan pieteicējas darījumu partneru paskaidrojumi un liecinieku liecības.

Savukārt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta otro daļu nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Līdz ar to tiesas kompetencē ir izlemt, kādiem pierādījumiem dodama priekšroka.

[6.2.4] Deklarēto darījumu apliecināšanai ar SIA "Kļava 99" pieteicēja iesniegusi SIA "Kļava 99" vārdā noformētos rēķinus un pavadzīmes, līgumus, tāmes un pieņemšanas-nodošanas aktus par jumta siltināšanas, remonta un renovācijas darbiem, montāžas darbiem, kravas automašīnu un traktortehnikas remonta un apkopes darbiem, reklāmas bukletu izgatavošanu un izplatīšanu Latvijā, sadarbības piedāvājumu izstrādi un konsultēšanu, tirgus izpēti un konsultācijām par ēku renovāciju (*lietas 2.sējuma 80. – 128.lapa*).

No minētajiem dokumentiem izriet, ka dažādos objektos veikti liela apjoma jumta remonta un renovācijas darbi (atsevišķos gadījumos pat vienlaicīgi dažādos objektos, piemēram, jumta siltināšana /adrese A/(*lietas 2.sējuma 87. – 89.lapa*) un Rīgas 1.slimnīcas korpusa Nr.17 jumta renovācija), kuru nodrošināšanai nepieciešami darbaspēka resursi ar pieredzi un speciālajām zināšanām.

Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju SIA "Kļava 99" rīcībā nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu strīdus pakalpojumu sniegšanai pašu spēkiem. Vienlaikus lietā nav strīda, ka SIA "Kļava 99" arī neapgalvo, ka konkrētos darbus pati būtu faktiski veikusi, jo SIA "Kļava 99" amatpersonas norādījušas, ka šajos darījumos iesaistījās kā starpnieki. Proti, pārbaudei iesniegtos dokumentus par deklarētajiem darījumiem saskaņā ar paraksta atšifrējumu SIA "Kļava 99" vārdā parakstīja tās valdes loceklis /pers. C/ (pilnvaru termiņš no 2008.gada 26.marta līdz 2011.gada 13.jūlijam) vai /pers. D/ (pilnvaru termiņš no 2011.gada 13.jūlija) . /pers. C/ 2012.gada 5.decembrī sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka komercsabiedrība pakalpojumu sniegšanā bija starpnieks, faktiski minētos pakalpojumus veica komercsabiedrības darījumu partneris SIA "Jeld Group" (*lietas 2.sējuma 70. – 71.lapa*). Arī /pers. D/ 2012.gada 30.novembra dienesta Nodokļu kontroles pārvaldē sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka komercsabiedrība bija starpnieks un visus pakalpojumus iegādājās no deklarētājiem darījumu partneriem (*lietas 2.sējuma 67. – 69.lapa*). Minēto faktu /pers. D/ apliecināja arī tiesas sēdē. Tādējādi noskaidrojams, vai ir iespējams identificēt reālos darbu veicējus un vai ir pierādījumi, ka faktiski darbus izpildīja SIA "Kļava 99" apakšuzņēmēji.

[6.2.5] SIA "Kļava 99" dienestam iesniegtajās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā darījumu partneri 2011.gada aprīlī un maijā norādīja SIA "Jeld Group", jūnijā, septembrī un oktobrī – SIA "Sigas Laura", novembrī – SIA "RE 8" un SIA "Irro Būve", bet decembrī – SIA "RE 8". Visu minēto uzņēmumu amatpersona saskaņā ar Komercreģistra informāciju bija viena un tā pati persona – /pers. B/.

2012.gada 29.februārī dienesta Finanšu policijas pārvaldē sniegtajā paskaidrojumā /pers. B/ noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu SIA "RE 8", SIA "Sigas Laura" un SIA "Irro Būve", norādot, ka par komercsabiedrību amatpersonu kļuvis pēc trešo personu lūguma, nekādus darījumus šo uzņēmumu vārdā nav veicis, kā arī nevienu nav pilnvarojis tos veikt

(*lietas 2.sējuma 63. – 66.lapa*).

Lai gan konstatējams, ka vēlāk – 2012.gada 9.decembrī – dienestā ir iesniegts /pers. B/ paskaidrojums, kurā viņš atsauc iepriekš Finanšu policijā sniegto liecību (*lietas 2.sējuma 72.lapa*), tiesa atzinusi, ka ticamība piešķirama /pers. B/ Finanšu policijas pārvaldē sniegtajai liecībai. Tiesa minēto pamatojusi ar to, ka liecībā, kas sniegta kriminālprocesa ietvaros, /pers. B/ ar parakstu ir apliecinājis, ka liecību sniedz brīvprātīgi, bez viltus, maldiem un spaidiem, kā arī ir parakstījies par to, ka ir brīdināts par krimināltatbildību pēc Krimināllikuma 272.panta otrās daļas – par apzināti nepatiesu ziņu sniegšanu valsts institūcijai, kas ar likumu pilnvarota pieprasīt informāciju.

Tiesa par nepamatotu atzinusi pieteicējas pārstāvja /pers. A/ apgalvojumu, ka /pers. B/ Finanšu policijā sniegtajai liecībai nevar piešķirt ticamību, jo tā sniegta neskaidros apstākļos. Tiesa šādu apgalvojumu vērtējusi kā subjektīvu, norādot, ka nav nekādi objektīvi apstākļi, kas liktu uzskatīt, ka /pers. B/ Finanšu policijā būtu ietekmēts vai kā citādi piespiests sniegt nepatiesu liecību. Turklāt tieši attiecībā uz /pers. B/ 2012.gada 9.decembra paskaidrojumu nav zināms, kādos apstākļos tas ir tapis. Tiesa arī norādījusi, ka, lai iegūtu detalizētu informāciju par strīdus darījumu faktiskajiem apstākļiem, /pers. B/ vairākkārtīgi tika aicināts uz tiesu liecību sniegšanai. Tomēr /pers. B/ pēc tiesas aicinājuma neieradās, savu iesaisti darījumos nav apliecinājis, nav paskaidrojis par liecības Finanšu policijā un 2012.gada paskaidrojuma sniegšanas apstākļiem.

Līdz ar to tiesa secināja, ka /pers. B/ Finanšu policijā sniegtā liecība apliecina to, ka /pers. B/ vadītie uzņēmumi strīdus darījumos tika iesaistīti formāli, jo faktiski pakalpojumu sniegšana nenotika.

Tiesa papildus ņēmusi vērā arī dienesta noskaidroto informāciju, ka SIA "Kļava 99" deklarēto darījumu partneru SIA "Jeld Group", SIA "Sigas Laura", SIA "RE 8" un SIA "Irro Būve" rīcībā konkrētajā laika posmā nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu strīdus pakalpojumu sniegšanai. Dienestam iesniegtajos ziņojumos par darba ņēmēju darba ienākumiem SIA "Jeld Group" 2011.gada aprīlī un maijā, SIA "Sigas Laura" 2011.gada jūnijā, septembrī un oktobrī, SIA "Irro Būve" 2011.gada novembrī, kā arī SIA "RE 8" 2011.gada novembrī un decembrī deklarējušas tikai vienu darba ņēmēju – amatpersonu /pers. B/, kurš, kā jau minēts, ir noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu uzņēmumos. Turklāt SIA "Jeld Group", SIA "Sigas Laura", SIA "RE 8" un SIA "Irro Būve" nav iesniegušas 2011.gada pārskatu, SIA "Jeld Group", SIA "Sigas Laura" un SIA "RE 8" deklarētie darbības veidi (SIA "Jeld Group" – apģērbu mazumtirdzniecība, SIA "Sigas Laura" – interneta portālu darbība, SIA "RE 8" – kravu pārvadājumi pa autoceļiem) neatbilst pavadzīmēs uzrādīto pakalpojumu būtībai. Savukārt SIA "Irro Būve" nav reģistrēta Būvkomersantu reģistrā, kas ļauj secināt, ka sabiedrība nav veikusi komercdarbību būvniecības nozarē.

Tādējādi no lietā konstatētajiem apstākļiem tiesa guvusi pārliecību, ka SIA "Kļava 99" nesaņēma pakalpojumus no deklarētajiem darījumu partneriem (SIA "Jeld Group", SIA "Sigas Laura", SIA "Irro Būve" un SIA "RE 8") un līdz ar to nevarēja šos pakalpojumus sniegt pieteicējai.

[6.2.6] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2012.gada 30.novembrī dienestam elektroniski sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 2.sējuma 59.-62.lapa*) norādījis, ka SIA "Kļava 99" tika pieaicināta sezonas darbu veikšanai, pieteicējas rīcībā nav informācijas, cik darbinieku veica strīdus remonta darbus. Par SIA "Kļava 99" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajiem reklāmas bukletu izgatavošanas un izplatīšanas pakalpojumiem /pers. A/ norādīja, ka bukletu izgatavošanai SIA "Kļava 99" piesaistīja sadarbības partneri, bet to piegādi un izplatīšanu organizēja pati SIA "Kļava 99". Par SIA "Kļava 99" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajiem sadarbības piedāvājumu izstrādes un konsultēšanas pakalpojumiem /pers. A/ norādīja, ka tika veikta sadarbības piedāvājuma izstrāde, lai detalizētāk iepazīstinātu potenciālos klientus ar pieteicējas darbības virzieniem, piedāvājumu, izmaksām u.c. informāciju. Par SIA "Kļava 99" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādītajiem tirgus izpētes un konsultāciju par ēku renovāciju pakalpojumiem /pers. A/ norādīja, ka pieteicējai bija radusies interese aktīvāk pievērsties vispārīgai ēku renovācijai, tāpēc tika veikta tirgus izpēte par minēto nozari, kuras rezultātā tika atzīts, ka ēku vispārējās renovācijas darbības virziens ir ar paaugstinātu risku.

Izvērtējot minēto paskaidrojumu, tiesa secinājusi, ka tas ir vispārīgs, no paskaidrojuma nav iespējams gūt skaidru priekšstatu par deklarēto darījumu faktiskajiem apstākļiem, kā arī darījumos iesaistītajām personām. Vienlaikus tiesa norādījusi, ka detalizētāku informāciju /pers. A/ nespēja sniegt arī tiesas sēdē.

[6.2.7] Papildus par deklarētajiem darījumiem par to, ka SIA "Kļava 99" pieteicējai esot sniegusi arī reklāmas bukletu izgatavošanas un izplatīšanas pakalpojumus, tirgus izpētes pakalpojumus un sadarbības piedāvājumu izstrādāšanas pakalpojumus, tiesa norādījusi turpmāko.

No likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.panta normām izriet, ka, lai nodrošinātu patiesu un skaidru priekšstatu par saimniecisko darījumu, kā arī konstatētu tā saistību ar uzņēmuma saimniecisko darbību, grāmatvedības attaisnojuma dokumentā jānorāda informācija, kas ļauj identificēt saimniecisko darījumu, konstatēt tā sākumu un izsekot tā norisei.

Lietā ir iesniegta SIA "Kļava 99" vārdā noformēta 2011.gada 30.septembra pavadzīme Nr.KLA-387 par reklāmas bukletu izgatavošanu un izplatīšanu, 2011.gada 26.decembra pavadzīme Nr.KLA-515 par sadarbības piedāvājumu izstrādi un konsultēšanu (*lietas 2.sējuma 110.lapa*) , 2011.gada 26.decembra pavadzīme Nr.KLA-516 par tirgus izpēti un konsultācijas par ēku renovāciju (*lietas 2.sējuma 103.lapa*), 2011.gada 28.decembra pavadzīme Nr.KLA-517 par bukletu sagatavošanu un piegādi (*lietas 2.sējuma 96.lapa*), kā arī pieņemšanas-nodošanas akti.

Pārbaudei arī tika uzrādīti pieteicējas kā pasūtītāja un SIA "Kļava 99" kā uzņēmēja uzņēmuma līgumi, atbilstoši kuriem pasūtītājs uzdod un uzņēmējs apņemas veikt reklāmas bukletu izgatavošanu un izplatīšanu Latvijā, sadarbības piedāvājumu izstrādi un konsultēšanu, tirgus izpēti un konsultācijas par ēku renovāciju, kā arī bukletu sagatavošanu un piegādi saskaņā ar uzņēmēja izstrādātām un abu pušu apstiprinātām tāmēm (pielikumiem līgumam) (*lietas 2.sējuma 91. – 121.lapa*). Izvērtējot līgumu saturu, tiesa konstatējusi, ka tajos norādītā informācija par pakalpojumiem ir vispārīga un nepilnīga, nav norādīts

pakalpojuma daudzums un apjoms, nav iespējams identificēt pakalpojumus. Pakalpojumu formulējums ir vispārīgs un nekonkrēts, līdz ar to nav iespējams konstatēt pakalpojuma būtību. Arī no noformētajām pavadzīmēm un pieņemšanas-nodošanas aktiem nav iespējams gūt priekšstatu par to, kādi tieši reklāmas bukleti tika izgatavoti (to daudzums, viena bukleta izmaksas) un kur tie tika izplatīti Latvijā (nav konstatējama pakalpojuma sniegšanas vieta), kādi tieši darbi tika veikti sadarbības piedāvājumu izstrādes un tirgus izpētes procesā un kādas konsultācijas tika sniegtas, nav uzrādītas konkrēto darbu izmaksas minēto pakalpojumu ietvaros.

Detalizētāku informāciju par minēto darījumu norisi tiesas sēdē nespēja sniegt arī SIA "Kļava 99"amatpersona /pers. D/ (*lietas 1.sējuma 170.lapa*).

Tiesai tika iesniegts it kā SIA "Kļava 99" sastādītais pētījums "Tirgus izpēte un konsultācijas par ēku renovāciju" uz četrām A4 formāta lapām (*lietas 1.sējuma 150.lapa – 153.lapa*). Saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem par minēto pētījumu sabiedrībai SIA "Kļava 99" samaksāti 9882,00 lati. Savukārt par sadarbības piedāvājuma izstrādi un konsultēšanu samaksāti 17 690 lati.

Analizējot iesniegtā pētījuma saturu, redzams, ka to veido vispārējs situācijas raksturojums uz divām rindkopām, apraksts par ēku renovācijas ietverošajiem virzieniem uz sešām rindkopām, pozitīvie aspekti uz divām rindkopām, ir norādīti daži negatīvie aspekti un izveidots kopsavilkums uz vienas rindkopas. Tādējādi secināms, ka pētījumā sniegtā informācija ir skopa un vispārīga, tās saturs neatbilst pētījuma kā tāda būtībai.

Ne pieteicējas amatpersona /pers. A/, ne liecinieks /pers. D/ tiesas sēdē nespēja paskaidrot, uz kādiem datiem tika balstīta tirgus izpēte, kāda bija aptaujāto mērķauditorija (*lietas 1.sējuma 170.lapas otra puse*). Tādējādi lietā nav iegūta informācija par to, kā veidojušās pētījuma izmaksas, cik daudz cilvēkresursu un laika resursu tika patērēts, veicot pētījumu, kādas pētījuma metodes izmantotas, pētījumā izmantotie avoti un iesaistītās personas. Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka pētījums ir uz četrām A4 formāta lapām atreferēta vispārīga informācija, tiesa atzina, ka ir acīmredzams, ka par darījumu noteiktā atlīdzība ir nesamērīgi augsta.

Analogus secinājumus tiesa izdarījusi arī attiecībā uz SIA "Kļava 99" vārdā noformēto 2011.gada 2.septembra pavadzīmi Nr.KLA-340 par traktortehnikas MTZ 952 transmisijas un dzinēja remontu un vispārējo apkopi (*lietas 2.sējuma 127.lapa*). Minētajā pavadzīmē norādīta vispārēja pakalpojuma sniegšana, nav norādīti konkrēti veiktie darbi, rezerves daļu cenas un remonta darba izmaksas. Pavadzīmei pielikumā nav pievienoti darbu pieņemšanas-nodošanas akti, no kuriem varētu identificēt pakalpojumu būtību. Arī tiesas sēdē SIA "Kļava 99" amatpersona /pers. D/ nespēja paskaidrot, kas reāli darbus veicis, vien norādot, ka bija uzņēmies šo darbu veikšanu (*lietas 1.sējuma 170.lapa*).

[6.2.8] Pamatojoties uz minēto, tiesa secinājusi, ka pieteicējas apakšuzņēmējs SIA "Kļava 99" un tā piesaistītie apakšuzņēmēji darījumos ir tikuši piesaistīti fiktīvi un faktiski pakalpojumus pieteicējai nav snieguši.

[6.2.9] Tiesa konstatējusi, ka deklarēto darījumu ar SIA "Iltex" apliecināšanai pieteicēja iesniegusi uzņēmuma līgumus, rēķinus, tāmes un pieņemšanas–nodošanas aktus par jumta konstrukcijas un seguma rekonstrukcijas darbiem Mores pamatskolā, jumta remontu dzīvojamā ēkā /adrese B/, jumtu remonta darbiem objektos /adrese C/, /adrese D/, /adrese E/, /adrese F/ un ŪAS "Baltezers" Garkalnes pagastā, lēzenā jumta remontu ar siltināšanu veikalā "SOLO" Cēsīs, jumta seguma nomaiņu ražošanas ēkā "Zemzari", Mores pagastā, jumta uzklāšanas darbiem SIA "Valmieras piens" siera vakuumēšanas ēkai, jumta dakstiņu seguma maiņu Cēsu kultūras un tūrisma centrā, administrācijas ēkas jumta seguma maiņu Plānupes 22, Inčukalnā, jumta remontu /adrese G/, un jumta daļas nomaiņu Lībagu sākumskolā Talsu novadā (*lietas 2.sējuma 182. – 255.lapa*).

Vienlaikus tiesa turpmāk izklāstīto apsvērumu dēļ secinājusi, ka minētie dokumenti par pakalpojumu sniegšanu noformēti formāli, jo faktiski SIA "Iltex" nav nodrošinājusi konkrēto pakalpojumu sniegšanu pieteicējai.

[6.2.10] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2012.gada 30.novembra paskaidrojumā par darījumiem ar SIA "Iltex" norādījis, ka minētā komercsabiedrība tika pieaicināta konkrēto darbu veikšanai un SIA "Iltex" nolīgto pakalpojumu nodrošināšanai piesaistīja sadarbības partnerus (*lietas 2.sējuma 60. – 62.lapa*).

SIA "Iltex" amatpersona /pers. E/ 2012.gada 29.novembrī dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA "Iltex" vārdā noformētajos rēķinos norādīto darījuma veikšanai tika piesaistīts apakšuzņēmums SIA "Kļava 99" (*lietas 2.sējuma 130. – 131.lapa*). Tiesas sēdē /pers. E/ liecināja, ka SIA "Iltex" jumta remontdarbu starpniecības pakalpojumu sniegšanā iesaistījās kā starpnieks pēc SIA "Kļava 99" amatpersonas /pers. D/ iniciatīvas un pakalpojumu faktiski esot nodrošinājusi SIA "Kļava 99" (*lietas 1.sējuma 154.lapas 2.puse – 155.lapa*).

[6.2.11] Tiesa, izvērtējusi /pers. E/ un pieteicējas amatpersonas paskaidroto, secinājusi, ka SIA "Iltex" darījumos iesaistījusies formāli, jo, tiesas ieskatā, no /pers. E/ liecības skaidri izriet, ka /pers. A/, slēdzot darījumu ar SIA "Iltex", bija zināms, ka SIA "Iltex" neplāno būt faktiskais darbu veicējs, un pieteicēja to esot akceptējusi. Tiesa uzskatījusi, ka /pers. E/ liecības tiesas sēdē pierāda, ka tieši pieteicējas amatpersona ir bijusi šīs fiktīvās darījumu ķēdes organizators.

[6.2.12] Rezumējot minēto, tiesa secinājusi, ka lietā noskaidrotie apstākļi kopsakarā apliecina, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" nav faktiski sniegušas pieteicējai strīdus rēķinos norādītos pakalpojumus, un pieteicējai tas bija zināms. Tiesa norādījusi, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas, ja darījums nav veikts parastas komercdarbības ietvaros, bet gan tikai tāpēc, lai nepamatoti izmantotu finansiālas priekšrocības (priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības), proti, ja darījumam ir pilnībā māksliģs raksturs.

Līdz ar to tiesa atzina, ka dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex". Tiesa vienlaikus konstatējusi, ka līdz ar to dienests atbilstoši likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmajai daļai un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajai, otrajai un piektajai daļai pamatoti un pareizi aprēķinājis soda naudu, savukārt saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām"

29.panta otro daļu dienests pamatoti aprēķinājis arī nokavējuma naudu. Tiesa kļūdas dienesta veiktajos aprēķinos nekonstatēja.

[6.3] Secīgi tiesa atzina, ka dienests pamatoti liedzis pieteicējai deklarēto darījumu ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" summu iekļaut ražošanas izmaksās 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā un attiecīgi pamatoti koriģējis uzņēmumu ienākuma nodokli, kā arī pamatoti aprēķinājis soda naudu un nokavējuma naudu.

Tiesa norādīja, ka saskaņā ar Augstākās tiesas judikatūru gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma "Par grāmatvedību" normas. Tāpat abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai deklarētie darījumi faktiski notikuši. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-21/2013 19.punktu*).

Tādējādi uzņēmuma izmaksās var iekļaut tikai faktiski notikušu darījumu summas. Tā kā lietā ir gūti pierādījumi pieteicējas 2011.gada aprīlī – decembrī deklarēto darījumu ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" faktiskajai neesībai, dienests pamatoti koriģējis pieteicējai maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.

[6.4] Pārbaudot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķināšanas pareizību, tiesa konstatējusi turpmāk minēto.

Saskaņā ar Darba likuma 59.pantu darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, kura ietver darba algu un normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktās piemaksas, kā arī prēmijas un jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu. Saskaņā ar šā likuma 137.panta pirmo daļu darba devējam ir pienākums precīzi uzskaitīt katra darbinieka nostrādātās stundas kopumā, kā arī atsevišķi virsstundas, darbu nakts laikā, nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātās stundas.

Atbilstoši likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 5.panta pirmajai daļai sociālajai apdrošināšanai obligāti ir pakļauti visi 15 gadu vecumu sasniegušie darba ņēmēji, kurus nodarbina darba devējs – iekšzemes nodokļu maksātājs, citas dalībvalsts nodokļu maksātājs vai citas dalībvalsts komersanta filiāle (pastāvīgā pārstāvniecība). Saskaņā ar šā likuma 14.panta pirmo daļu darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu. Minētā likuma 18.panta pirmajā daļā (*redakcija, kas spēkā no 2011.gada 1.janvāra*) noteikts, ka obligāto iemaksu likme, ja darba ņēmējs tiek apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, ir 35,09 procenti, no kuriem 24,09 procentus maksā darba devējs un 11 procentus – darba ņēmējs.

Ņemot vērā, ka izskatāmajā lietā gūtie pierādījumi ļauj secināt, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" faktiski nav veikusi strīdus rēķinos un pavadzīmēs norādītos darbus, bet vienlaikus ir konstatējams, ka pieteicēja attiecīgos remonta, renovācijas un montāžas darbus ir sniegusi saviem pasūtītājiem, tiesas ieskatā, dienests pamatoti secināja, ka šos darbus veikuši neidentificējami pieteicējas darbinieki.

Līdz ar to dienests pamatoti saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktu un septītās daļas 1.punktu, kā arī likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmo daļu uz aprēķinu pamata noteica pieteicējai ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām apliekamo objektu.

Proti, likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta trešā daļa noteic, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka darba devējs ir nodarbinājis personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un dienestam nav iespējams nodarbināto personu identificēt, obligātās iemaksas (tās nepersonificējot) un soda naudu piedzen šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā (16.[1]panta pirmā daļa paredz dienesta pienākumu piedzīt iemaksas un soda naudu trīskāršā apmērā, ja darba devējs nodarbinājis darbinieku, kuram bija jāaprēķina darbiniekam ienākums, bet tas nav uzrādīts grāmatvedībā un dienestam sniegtajās atskaitēs, un nav aprēķinātas obligātās iemaksas).

Minētā likuma 16.[1]panta 5.[1]daļā noteikts, ka dienestam audita ietvaros ir tiesības precizēt darba devēja aprēķinātos darba ņēmēja darba ienākumus un tos noteikt, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju, ja pastāv abi šādi nosacījumi:

1) dienesta rīcībā ir informācija par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē;

2) darba devējs nenodrošina pierādījumus minēto darba ienākumu pamatotības aprēķinam.

Pārsūdzētajā lēmumā dienests, ņemot vērā pieteicējas pasūtītājiem izrakstītajos pieņemšanas–nodošanas aktos norādītās darbaspēka izmaksas, konstatējis, ka 2011.gada aprīlī, maijā, septembrī – decembrī konkrēto darbu veikšanā iesaistīto darbinieku darba algas kopējās izmaksas sastādīja 76 647,07 latus. Vienlaikus dienests konstatējis, ka pieteicēja šādus darbinieku ienākumus nav uzrādījusi un nav veikusi attiecīgus valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumus.

Ievērojot minēto, tiesa secinājusi, ka izskatāmajā gadījumā dienests pamatoti veicis pieteicējai valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu parāda aprēķinu, pamatojoties uz dienesta rīcībā esošo informāciju.

Atbilstoši likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1] panta 5.[2]daļai, ja darba devēja aprēķināmie darba ņēmēja darba ienākumi ir noteikti, pamatojoties uz aprēķinu saskaņā ar šā panta 5.[1]daļu, dienests piedzen no darba devēja obligāto iemaksu starpību starp obligāto iemaksu summu, kura noteikta, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju, un darba devēja aprēķināto obligāto iemaksu summu, kā arī soda naudu

trīskāršā obligāto iemaksu apmērā.

Likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otrajā daļā noteikts, ka par obligāto iemaksu veikšanas termiņa nokavējumu tiek piedzīta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātās obligāto iemaksu summas (pamatparāda) par katru nokavēto dienu saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām".

Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka pieteicēja attiecībā uz dienesta veiktajiem valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķiniem nav izteikusi nekādus konkrētus iebildumus, tiesa atzinusi, ka dienesta aprēķinātās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, nokavējuma nauda un soda nauda noteikta pareizi.

[6.5] Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta pirmo daļu algas nodokļa ieturēšanu un maksāšanu (pārskaitīšanu budžetā) veic darba devējs, kas nodarbina darbinieku — (nodokļa) maksātāju.

Minētā likuma 29.panta pirmās daļas 1.punktā noteikts, ka darba devēja pienākums ir šajā likumā noteiktajos termiņos un kārtībā aprēķināt, ieturēt un iemaksāt budžetā algas nodokli no darbiniekam izmaksātajām summām.

Savukārt saskaņā ar šā likuma 32.^{2}panta 1.^{1}daļu, ja fiziskā persona (arī tad, ja nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju) uz līguma pamata vai bez līguma noslēgšanas sistemātiski gūst ienākumu, kurš liecina par darba attiecībām un par kuru jāmaksā algas nodoklis, bet šis ienākums nav uzrādīts darba devēja grāmatvedības uzskaitē vai izmaksas faktu nav iespējams konstatēt, vai nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju, no darba devēja piedzen soda naudu trīskāršā nodokļa apmērā no summas, kas noteikta atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, ja tā ir lielāka par normatīvajos aktos noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, vai no normatīvajos aktos noteiktā minimālās darba algas apmēra, ja aprēķināmā atlīdzība ir vienāda ar to vai mazāka vai ja tās lielumu nav iespējams noteikt.

Tā kā lietā konstatēts, ka pieteicēja auditējamajā periodā nodarbinājusi neidentificējamas personas, tad pieteicējai, pamatojoties uz minētajām tiesību normām, pamatoti aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda. Tiesa konstatējusi, ka nav pamata apšaubīt aprēķinātās iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudas pareizību.

[7] Pieteicēja par minēto pirmās instances tiesas spriedumu iesniegusi apelācijas sūdzību (*lietas 3.sējuma 173.-176.lapa*). Apelācijas sūdzībā pieteicēja norādījusi turpmāk minēto.

[7.1] Pieteicēja atkārtoti uzsvērusi, ka sadarbība ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" esot bijusi patiesa un reāla, pasūtītie darbi no šiem partneriem tika saņemti un izpildīti. Pieteicēja norādījusi, ka neviens normatīvais akts neaizliedz pakalpojumu sniegšanā, arī izpildot publiskos iepirkumus valsts/pašvaldības objektos, piesaistīt apakšuzņēmējus. Pieteicēja apgalvo, ka no savas puses nav iesaistījusies vai zinājusi par iesaistīšanos darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Pieteicēja uzsvērusi, ka tā nevar uzņemties atbildību par savu darījumu partneru un to tālāko apakšuzņēmēju rīcību un nodomiem.

[7.2] Slēdzot darījumus ar SIA "Iltex", pieteicēja bija pārliecināta, ka SIA "Iltex" būs patiesais darbu veicējs, nepieciešamības gadījumā piesaistot apakšuzņēmējus. Nepatiess ir tiesas apgalvojums, ka pieteicējas amatpersona /pers. A/ būtu zinājis un organizējis SIA "Iltex" fiktīvu iesaisti darījumos. Arī /pers. E/ liecības to, pretēji tiesas apgalvotajam, neapstiprina.

[7.3] Pieteicēja uzskata, ka pirmās instances tiesa nepamatoti devusi priekšroku /pers. B/ Finanšu policijā sniegtajām liecībām. Pieteicēja norādījusi, ka personai ir jāizsaka piekrišana ieņemt kapitālsabiedrības valdes locekļa amatu, pretējā gadījumā kapitālsabiedrības valdes izmaiņas netiek reģistrētas Uzņēmumu reģistrā. Tātad persona brīvprātīgi pieņem lēmumu kļūt par amatpersonu, ko apliecina ar savu parakstu. Līdz ar to ir apšaubāms /pers. B/ Finanšu policijai teiktais, ka par uzņēmumu amatpersonu viņš kļuvis pēc trešo personu lūguma un norādēm.

Tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā to, ka /pers. B/ brīvprātīgi un pašrocīgi pie zvērināta notāra uzrakstīja paskaidrojumu, ko notārs ir apstiprinājis. Pieteicēja uzskata, ka, nenopratinot notāru par /pers. B/ paskaidrojuma sniegšanas apstākļiem, tiesai nebija pamata dot priekšroku /pers. B/ Finanšu policijai sniegtajām liecībām.

[7.4] Pieteicēja uzskata, ka pirmās instances tiesa kļūdaini pievērsusi uzmanību tam, ka pieteicējas darījumu partneru amatpersonas savu iesaistīšanos strīdus darījumos raksturoja, izmantojot vārdu "starpnieks". Pēc darījumu patiesās būtības pieteicējas, tās darījumu partneru un tālāko darījumu partneru attiecības būtu raksturojamas kā ģenerāluzņēmēja un apakšuzņēmēja attiecības.

[8] Dienests apgabaltiesai sniegtajos paskaidrojumos norādījis, ka pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu (*lietas 3.sējuma 182.-183.lapa*).

[9] Administratīvās apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta panta pirmo daļu un 112.^{1}panta otro daļu, konkrēto lietu uzsāka skatīt mutvārdu procesā un pēc procesa dalībnieku paskaidrojumu uzklausīšanas turpināja to izskatīt rakstveida procesā. Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja pieteikumu un apelācijas sūdzību, balstoties uz tajos norādītajiem apsvērumiem un uzsverot, ka pieteicēja uzskata, ka ir faktiski saņēmusi strīdus pakalpojumu no SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex". Dienesta pārstāvis pieteikumu un apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[10] Izskatāmajā lietā pārbaudāms, vai dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti noteica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa, uzņēmumu ienākuma nodokļa, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumus (tostarp nokavējuma naudu un soda naudu).

Pārsūdzētais lēmums balstīts uz dienesta secinājumu, ka pieteicējas deklarētie strīdus darījumi ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" faktiski nenotika, un strīdus darījumu attaisnojuma dokumentos norādītos pakalpojumus faktiski veica pati pieteicēja ar saviem resursiem, tāpēc pieteicējai liedzamas pievienotās vērtības nodokļa atskatīšanas tiesības par deklarētajiem darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex", liedzams šo darījumu vērtību ņemt vērā saimnieciskās darbības peļņas vai zaudējumu aprēķinā, kā arī aprēķināma iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par neidentificējamajiem darbiniekiem (strīdus pakalpojumu veicējiem).

[11] Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

No minētās tiesību normas secināms, ka likumdevējs nodokļu maksājumu strīdos ir paredzējis, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt dienesta izdarītajiem secinājumiem un veiktajiem aprēķiniem, nodokļu maksātājam, sūdzoties par dienesta lēmumu, ir pienākums norādīt konkrētus iebildumus (pretargumentus), vienlaikus nodrošinot pierādījumus, kas apliecina šo iebildumu pamatotību. Šis pienākums attiecināms arī uz vēršanos tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma par nodokļu uzrēķinu atcelšanu.

Izvērtējot pieteicējas pieteikumu, sniegtos paskaidrojumus un apelācijas sūdzību, konstatējams, ka pieteicēja pārsūdzētajā lēmumā noteiktajiem nodokļu maksājumiem nepiekrīt tā iemesla dēļ, ka pieteicēja nepiekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus nav faktiski saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex". Proti, pieteicēja uzskata, ka dienests nepamatoti atzinis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" faktiski nenotika. Papildu iebildumus, piemēram, par dienesta veikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķinu vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudas aprēķinu pieteicēja nav izvirzījusi.

Līdz ar to apgabaltiesa secina, ka lietas izspriešanai izšķirošais jautājums ir tas, vai dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti atzina, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" nav sniegušas pieteicējai strīdus rēķinos norādītos pakalpojumus.

[12] Pārbaudot lietā esošos pierādījumus (tostarp pirmās instances tiesai sniegto liecinieku liecību atreferējumu tiesas sēžu protokolos), izvērtējot lietas dalībnieku sniegtos argumentus un apsvērumus, kā arī pārbaudot pirmās instances tiesas spriedumu, apgabaltiesa, tāpat kā pirmās instances tiesa, uzskata, ka ir pamats atzīt, ka pieteicējas deklarētie darījumu partneri SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" nav snieguši pieteicējai rēķinos norādītos pakalpojumus.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas izspriešanai būtiskos faktiskos apstākļus, pareizi piemērojusi tiesību normas un pareizi izvērtējusi lietā iegūtos pierādījumus (izņemot daļā par to, kas secināms no /pers. E/ tiesai sniegtās liecības). Tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas šā sprieduma 6.punktā atspoguļotajai pirmās instances tiesas argumentācijai (izņemot 6.2.11.apakšpunktā norādīto) un atkārtoti to nenorāda.

Papildus (un tostarp atbildot uz apelācijas sūdzībā pieteicējas izteiktajiem argumentiem) apgabaltiesa norāda šādus apsvērumus.

[13] Kā jau norādīts pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumā, SIA "Kļava 99" amatpersona /pers. D/ dienestam un tiesai ir apgalvojis, ka SIA "Kļava 99" nodrošināja pieteicējai strīdus rēķinos norādīto pakalpojumu sniegšanu, kā arī nodrošināja SIA "Iltex" to pakalpojumu sniegšanu, kurus SIA "Iltex" kā starpnieks esot tālāk nodevusi pieteicējai. Arī SIA "Iltex" amatpersona /pers. E/ ir apliecinājusi, ka SIA "Iltex" pati neveica pieteicējai sniegtos pakalpojumus, bet nodeva to veikšanu SIA "Kļava 99".

Vienlaikus SIA "Kļava 99" amatpersona, nesniedzot nekādus detalizētākus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi, norādīja, ka pakalpojumu sniegšanu faktiski nodrošināja SIA "Kļava 99" deklarētie piegādātāji SIA "Jeld Group", SIA "Sigas Laura", SIA "Re 8" un SIA "Irro Būve" (kuru amatpersona un vienīgais darbinieks strīdus darījumu laikā bija /pers. B/).

Ņemot vērā, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" amatpersonas ir skaidri norādījušas, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" pašas ar saviem resursiem pielīgtos darbus faktiski neveica, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti vērtēja, vai konkrētos darbus varēja veikt pieteicējas tiešo darījumu partneru norādītie piegādātāji. Ja šādos apstākļos nevērtētu tālākos darījumu ķēdes dalībniekus, vispār nebūtu iespējams noskaidrot konkrēto darījumu faktiskos apstākļus un to, vai pieteicējas tiešie darījumu partneri varēja saņemt konkrētos pakalpojumus no saviem sadarbības partneriem, lai tālāk tos nodrošinātu pieteicējai. Citiem vārdiem sakot, neizvērtējot uz pieteicējas tiešo darījumu partneru un tālāko sadarbības partneru saimniecisko darbību attiecināmo informāciju, faktiski nav iespējams izdarīt secinājumu par to, vai patiesas ir pieteicējas grāmatvedībā iegrāmatotās ziņas par darījumiem ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex". Arī Augstākās tiesas judikatūrā atzīts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas jautājumu noskaidrošanai ir pieļaujami vērtēt informāciju, kas attiecināma uz tālākajiem darījumu ķēdes dalībniekiem, lai noskaidrotu, vai bija reāli iespējami pieteicējas un tās tiešā darījumu partnera darījumi (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2014.gada 26.maija lēmuma lietā Nr.SKA-316/2014 8.punktu*).

Tādējādi dienests un pirmās instances tiesa pamatoti skaidroja, vai SIA "Kļava 99" deklarētie darījumu partneri varēja nodrošināt konkrētos darbus.

[14] Kā jau norādīts pirmās instances tiesas spriedumā, /pers. B/ 2012.gada 29.februārī dienesta Finanšu policijas pārvaldē sniegtajā paskaidrojumā noliedza saimnieciskās darbības veikšanu SIA "RE 8", SIA "Sigas Laura" un SIA "Irro Būve", norādot, ka par šo komercsabiedrību amatpersonu kļuvis pēc trešo personu lūguma, nekādus darījumus šo uzņēmumu vārdā nav veicis, kā arī nevienu nav pilnvarojis tos veikt (*lietas 2.sējuma 63. – 66.lapa*). Šajā pašā datumā /pers. B/ Finanšu policijai sniegtajā liecībā (kuru /pers. B/ sniedzis kā aizdomās turētā persona) (*lietas 3.sējuma 210.-212.lapa*) /pers. B/ vēlreiz apliecinājis, ka par minēto uzņēmumu, kā arī SIA "Jeld Group" amatpersonu kļuva pēc trešo personu lūguma, proti, fiktīvi tika reģistrēts kā šo uzņēmumu amatpersona, saimniecisko darbību šo uzņēmumu vārdā neveica un pakalpojumu vai preču piegādi šo uzņēmumu darījumu partneriem nav veicis.

Gan minētajā paskaidrojumā, gan minētajā liecībā /pers. B/ norādījis, ka atbildes uz jautājumiem sniedz labprātīgi un nav ne morāli, ne fiziski vai kā citādi iespaidots. Turklāt, sniedzot paskaidrojumu, /pers. B/ parakstījies, ka ir brīdināts par to, ka par nepatiesu ziņu sniegšanu viņu var saukt pie krimināltatbildības. Līdz ar to apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas norādītajiem apsvērumiem par to, kādēļ priekšroka dodama /pers. B/ Finanšu policijā sniegtajām ziņām, piekrīt, ka /pers. B/ Finanšu policijai sniegtie paskaidrojumi ir vērtējami kā ticamāki, salīdzinot ar lietas materiālos esošo vēstules kopiju, kurā /pers. B/ par strīdus darījumiem sniedzis atbildi pieteicējai (šīs vēstules kopijas pareizību apliecinājis pieteicējas valdes priekšsēdētājs /pers. A/) un /pers. B/ pie zvērināta notāra sagatavoto paskaidrojumu (iesniegumu).

Apgabaltiesa norāda, ka, pretēji pieteicējas uzskatam, tas, ka /pers. B/ paskaidrojumu sagatavojis pie zvērināta notāra, konkrētajos apstākļos nepadara šajā paskaidrojumos ietvertās ziņas par ticamākām. Jāņem vērā, ka zvērināts notārs ir apliecinājis vien to, ka konkrēto dokumentu tiešām ir parakstījis /pers. B/ (kas arī netiek apšaubīts), nevis to, ka /pers. B/ šajā paskaidrojumā ir norādījis patiesas ziņas (no lietas materiāliem redzams, ka notārs tiešā tekstā ir norādījis, ka konkrētajam dokumentam ir pārbaudījis tikai paraksta īstumu un par dokumenta saturu neatbild (*lietas 2.sējuma 110.lapa*)).

Tāpēc, izvērtējot /pers. B/ Finanšu policijai sniegtās ziņas (pirms kuru sniegšanas /pers. B/ ir parakstījies, ka par nepatiesu ziņu sniegšanu var tikt saukts pie krimināltatbildības, un ar parakstu ir apliecinājis, ka atbildes sniedzis labprātīgi un bez jebkādas ietekmēšanas) iepretim /pers. B/ pie notāra sniegtajam paskaidrojumam (par kurā sniegtu ziņu nepatiesumu /pers. B/ nevar iestāties nelabvēlīgas tiesiskās sekas un kura sniegšanas iemesli lietā nav noskaidrojami, jo /pers. B/ ir izvairījies ierasties tiesā liecību sniegšanai), apgabaltiesa atzīst, ka priekšroka pamatoti dodama /pers. B/ Finanšu policijai sniegtajām ziņām.

Tādējādi atzīstams, ka /pers. B/ kā SIA "Jeld Group", SIA "RE 8", SIA "Sigas Laura" un SIA "Irro Būve" vienīgā amatpersona ir noliedzis, ka konkrētās komercsabiedrības būtu veikušas saimniecisko darbību un sniegušas pakalpojumus SIA "Kļava 99".

Apgabaltiesa norāda, ka nav nozīmes pieteicējas iebildumam, ka saskaņā ar Komerclikuma normām, lai persona tiktu reģistrēta kā uzņēmuma valdes loceklis, ir nepieciešama šīs personas piekrišana. /pers. B/ nav noliedzis, ka viņš bija reģistrēts kā minēto uzņēmumu amatpersona (tātad viņš bija tam piekritis). Bet /pers. B/ ir paskaidrojis, ka tas tika darīts pēc trešās personas lūguma un konkrētie uzņēmumi faktisku saimniecisko darbību neveica. Tādējādi apstāklis, ka konkrētajiem uzņēmumiem bija reģistrēta amatpersona, pats par sevi nenozīmē, ka tātad tika faktiski veikta arī saimnieciskā darbība.

Kā izriet no Augstākās tiesas atziņām, ja vienīgais sabiedrības pārstāvis noliedz, ka ir veicis konkrētu saimniecisko darbību (konkrētus darījumus), un norāda, ka arī nevienu citu personu nav pilnvarojis veikt attiecīgus darījumus, nav iespējams, ka šī sabiedrība veica konkrēto saimniecisko darbību savā vārdā (*Tiesu prakses vispārinājuma "Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 23.punkts, http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/*). Proti, saskaņā ar Komerclikuma 221.panta pirmo daļu valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību. Savukārt saskaņā ar Civillikuma 1410.panta otro daļu juridiskas personas veic tiesiskos darījumus ar savu likumisko pārstāvju starpniecību. Tādējādi gadījumā, kad komersants veic saimniecisko darbību, tas tiek veikts ar valdes starpniecību vai tās pārziņā, līdz ar to, ja uzņēmums ir veicis saimniecisko darbību, uzņēmuma amatpersonām ir jābūt par to informētām.

Tādējādi, ja vienīgā uzņēmuma amatpersona noliedz konkrētus darījumus, apgabaltiesas ieskatā, ir objektīvs pamats secināt, ka attiecīgais uzņēmums amatpersonas noliegtos darījumus nav faktiski veicis.

Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti atzinis, ka SIA "Kļava 99" norādītie pakalpojumu sniedzēji nav snieguši SIA "Kļava 99" strīdus pakalpojumus, kas nozīmē, ka līdz ar to SIA "Kļava 99" nevarēja attiecīgos pakalpojumus kā starpnieks tālāk nodot pieteicējai, kā arī SIA "Iltex", lai tā attiecīgos pakalpojumus tālāk nodotu pieteicējai.

[15] Ņemot vērā, ka konkrētajā gadījumā nav konstatējama darījumu ķēdē iesaistīto deklarēto pakalpojuma sniedzēju saimnieciskā darbība, nav iespējams identificēt faktiskos pakalpojumu sniedzējus (konkrētos darbu veicējus). Vienlaikus ir iespējams viennozīmīgi secināt, ka rēķinos norādītie uzņēmumi rēķinos minētos darbus nav veikuši. Tātad faktiski ir konstatējama vien darījumu ķēžu veidošana un formāla dokumentu noformēšana par faktiski neesošiem darījumiem. Šajā sakarā administratīvo tiesu praksē atzīts, ka darījumu ķēžu veidošana, kuras atsevišķos posmos konstatējama faktisku darījumu neesība un kas pēc būtības pilnībā vai daļēji vērstas uz nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšanu, var norādīt uz visu šajos darījumos iesaistīto personu saistību ar krāpšanos nodokļu jomā (*sk. Augstākās tiesas 2012.gada 8.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-914/2012 12.punktu*).

[16] Apelācijas sūdzībā pieteicēja norādījusi, ka pirmās instances tiesa nepamatoti apgalvojusi, ka no liecinieces – SIA

“Iltex” amatpersonas /pers. E/ – liecības izriet, ka pieteicēja, slēdzot darījumus ar SIA “Iltex”, bija informēta un apzinājās, ka SIA “Iltex” darījumā iesaistās tikai kā starpnieks, ka pieteicējas amatpersona tam piekrita un līdz ar to būtībā faktiski organizēja SIA “Iltex” formālu iesaistīšanos pakalpojumu sniegšanā.

Izvērtējusi lietas materiālos esošajā pirmās instances tiesas sēdes protokolā atspoguļoto /pers. E/ liecību (*lietas 1.sējuma 154.lapas otra puse-155.lapas otra puse*), apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka /pers. E/, sniedzot liecību, nav norādījusi, ka pieteicējas amatpersona /pers. A/, vienojoties ar SIA “Iltex” par pakalpojumu sniegšanu, būtu zinājis, ka SIA “Iltex” darījumā plāno iesaistīties tikai formāli, proti, bez nodoma faktiski nodrošināt pakalpojumu sniegšanu. Gluži pretēji, lieciniece ir norādījusi, ka /pers. A/ “no sākuma netika informēts, ka darbus veiks kāds cits, nevis mans uzņēmums”. Apgabaltiesa konstatē, ka liecinieces teiktajā, ka “es jau pašā sākumā teicu, ka negrasos tajā iedziļināties, es piekritu būt starpnieks, bet viņš apņēmās visu izdarīt un teica, ka viss būs kārtībā”, ar “viņš” ir apzīmēts nevis /pers. A/, bet gan SIA “Kļava 99” amatpersona /pers. D/, kurš esot pierunājis /pers. E/ iesaistīties konkrētajā darījumā kā formālam pakalpojuma sniedzējam. Tādējādi pirmās instances tiesa kļūdaini norādījusi, ka tieši /pers. E/ liecība ir pierādījums tam, ka /pers. A/ pats organizēja fiktīvo darījumu ķēdi (SIA “Kļava 99” – SIA “Iltex” – pieteicēja).

Neskatoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka /pers. E/ liecība ir pierādījums, kas liek apšaubīt pieteicējas sniegto paskaidrojumu ticamību. Minētais pamatojams ar to, ka liecinieces liecībā un pieteicējas amatpersonas /pers. A/ apgabaltiesai sniegtajos paskaidrojumos ir acīmredzamas pretrunas.

Proti, /pers. E/ ir liecinājusi, ka /pers. A/ sākumā nebija informēts par to, ka SIA “Iltex” pakalpojumu sniegšanā tika iesaistīta formāli, bet pakalpojumus faktiski bija nodomājis sniegt /pers. D/ (SIA “Kļava 99”). Tomēr pēc tam /pers. A/ par to esot uzzinājis (lieciniece liecināja, ka “beigās, kad viņš (/pers. A/) par to uzzināja, tad neviena no pusēm vairāk neko nevēlējās mainīt” (*sk. lietas 1.sējuma 155.lapu*)). Tātad no /pers. E/ liecības skaidri izriet, ka /pers. A/ pakalpojumu sniegšanas laikā uzzināja un neiebilda tam, ka SIA “Iltex” darbojās tikai kā starpnieks, bet darbus faktiski nodrošināja SIA “Kļava 99” (tātad tieši tas uzņēmums, par kura spējām nodrošināt šos pakalpojumus /pers. A/ esot šaubījies un tāpēc izvēlējies piesaistīt SIA “Iltex”).

Savukārt /pers. A/, apgabaltiesas sēdē sniedzot paskaidrojumus, apgalvoja, ka to, ka SIA “Iltex” kā apakšuzņēmēju bija piesaistījusi SIA “Kļava 99”, viņš neesot zinājis; tas viņam pirmās instances tiesas sēdē esot bijis “liels pārsteigums” (*lietas 3.sējuma 204.lapa*).

Apgabaltiesas ieskatā, tas, ka pieteicējas pārstāvis un lieciniece – pieteicējas deklarētā darījumu partnera amatpersona par strīdus darījumiem sniedz šādus pretrunīgus paskaidrojumus, ļauj apšaubīt pieteicējas sniegto paskaidrojumu ticamību. Pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi par strīdus darījumiem, kas ir pretrunā darījumu partnera sniegtajiem paskaidrojumiem, liecina par to, ka pieteicēja vēlas maldināt gan dienestu, gan tiesu par patiesajiem strīdus darījumu apstākļiem.

Šis apstāklis kopsakarā ar to, ka SIA “Iltex” amatpersona /pers. E/ ir skaidri apliecinājusi, ka SIA “Iltex” strīdus darījumos iesaistījās tikai kā starpniece un visus veicamos darbus bija apņēmusies nodrošināt SIA “Kļava 99” (par kuru ir pierādīts, ka tā nav faktiski nodrošinājusi pieteicējas pasūtīto darbu veikšanu), ir pietiekams, lai atzītu, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA “Iltex” faktiski nenotika.

[17] Apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējas par strīdus darījumiem sniegto paskaidrojumu ticamību mazina arī pieteicējas amatpersonas /pers. A/ paskaidrojumos saskatāmās citas pretrunas.

Proti, apgabaltiesas sēdē pieteicējas pārstāvis, sniedzot paskaidrojumus par strīdus darījumiem ar SIA “Kļava 99”, norādīja, ka sadarbību ar šo uzņēmumu sāka, jo pazina SIA “Kļava 99” pārstāvi /pers. D/. Līdz ar to par sadarbību viņš esot vienojies ar /pers. D/. Pārliecība par to, ka SIA “Kļava 99” spēs izpildīt konkrētos darbus, pieteicējai esot bijusi tāpēc, k a /pers. A/ personīgi pazinis /pers. D/ kā cilvēku, kurš izpilda tos darbus, kurus uzņemas. Šī pārliecība esot nostiprinājusies pēc tam, kad pirmie darbi tika sekmīgi izpildīti. Uz apgabaltiesas jautājumu par SIA “Kļava 99” amatpersonu /pers. C/ pieteicējas pārstāvis atbildēja, ka /pers. C/ nepazina un personisks kontakts viņam bija ar /pers. D/ (*sk. lietas 3.sējuma 203.lapas abas puses*).

Izvērtējusi minēto, apgabaltiesa, pirmkārt, secina, ka pieteicējas pārstāvja norādītais liecina par to, ka pieteicēja, iesaistoties darījumu attiecībās ar SIA “Kļava 99”, ir vienojusies ar personu, kurai nebija tiesību slēgt darījumus SIA “Kļava 99” vārdā, jo pirmie darījumi ar SIA “Kļava 99” pieteicējai deklarēti laikā, kad SIA “Kļava 99” vienīgā amatpersona bija /pers. C/ (pirmie strīdus darījumi deklarēti 2011.gada aprīlī, bet /pers. D/ par SIA “Kļava 99” amatpersonu kļuva tikai 2011.gada 13.jūlijā). Pārbaudījusi publiski pieejamo informāciju par SIA “Kļava 99” *Lursoft* datu bāzē, apgabaltiesa pārliecinās, ka /pers. D/ līdz pat 2011.gada 13.jūlijam nav bijis nekāds oficiāls sakars ar SIA “Kļava 99”, proti, ne viņš bijis uzņēmuma amatpersona, ne dalībnieks.

Otrkārt, apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi ir pretrunā lietas materiālos esošajiem /pers. C/ paskaidrojumiem, jo /pers. C/ bija norādījis, ka SIA “Kļava 99” sadarbībā ar pieteicēju viņš ir kontaktējies ar pieteicējas pārstāvi /pers. A/. Turklāt /pers. C/ neko nav norādījis par to, ka viņš būtu pilnvarojis uzņēmuma vārdā par sadarbību vienoties un ar darījumu partneriem kontaktēties kādai citai personai – /pers. D/.

Šādas darījumu partneru paskaidrojumu pretrunas, apgabaltiesas ieskatā, ļauj apšaubīt pieteicējas sniegto paskaidrojumu ticamību.

[18] Apelācijas sūdzībā pieteicēja norādījusi, ka attiecībā uz pieteicējas SIA “Kļava 99” pasūtīto pētījumu par tirgus izpēti par ēku renovāciju pirmās instances tiesa nepamatoti apšaubījusi darījuma faktisko norisi tā iemesla dēļ, ka konkrētais pētījums, tiesas ieskatā, bijis faktiski nelietderīgs. Pieteicēja apgalvojusi, ka saņemtais pētījums to pilnībā apmierinājis un tas

bijis pieteicējai nepieciešams un noderīgs stratēģisku biznesa lēmumu pieņemšanā. Pieteicēja uzskata, ka nevienam nav tiesību apšaubīt pētījuma lietderīgumu, ja pieteicēja pati kā pētījuma pasūtītāja ar to ir apmierināta un tas atbildis pieteicējas prasībām.

Apgabaltiesa šādam pieteicējas viedoklim nepiekrīt. Kā jau norādīts, pārbaudot nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, dienestam ir pienākums pārliecināties ne tikai par to, ka par darījumu ir noformēti dokumenti, bet arī par to, ka darījums ir faktiski noticis. Gadījumā, ja saprātīgam vērotājam no malas ir pamats uzskatīt, ka darījums no saimnieciskās darbības veicēja viedokļa ir neloģisks un ekonomiski nepamatots, šo apstākli nevar ignorēt un tas jāvērtē kopsakarā ar pārējiem faktiem, kas noskaidrojami par konkrētā darījuma faktisko norisi (sk. Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļu).

Konkrētajā gadījumā saskaņā ar noformētajiem dokumentiem pieteicēja ir samaksājusi ievērojamu naudas summu, proti, 9882 latus par pētījumu, kurā uz dažām lappusēm apkopoti vispārīgi novērojumi par ēku renovācijas nozari, neidentificējot ne to, kādas metodes un avoti pētījuma veikšanā izmantoti, ne to, kurš tieši (kura fiziskā persona un ar kādu izglītību un kompetenci pētāmajā jautājumā) pētījumu gatavojusi. Apgabaltiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka konkrētais pētījums ticis pasūtīts, jo pieteicēja apsvērusi iespēju iesaistīties ēku renovācijas un siltināšanas darbībā, bet, tā kā tādus darbus pieteicēja iepriekš nebija veikusi, bijis nepieciešams pētījums par šādas saimnieciskās darbības potenciālajiem riskiem un to, "vai šajā sfērā ir vērts strādāt". Pasūtot SIA "Kļava 99" konkrētā pētījuma veikšanu, pieteicēja neesot interesējusies, kā tieši pakalpojuma sniedzējs pētījumu izstrādās, kādu informāciju analizēs pētījuma izstrādē, kurš to darīts (ar kādu izglītību un kompetenci). Pieteicēju tas neesot interesējis, pieteicēju esot interesējis tikai gala rezultāts. Pieteicēja neesot arī apsvērusi iespēju pētījuma izstrādi pasūtīt kādam citam, jo ar SIA "Kļava 99" esot veidojusies pozitīva sadarbība (*lietas 3.sējuma 205.lapas otra puse – 206.lapa*).

Apgabaltiesas ieskatā, minētie pieteicējas paskaidrojumi acīmredzami liecina par to, ka pieteicējai nav bijusi patiesa interese saņemt kvalitatīvu pētījumu.

Apgabaltiesa par vispārzināmu atzīst to, ka pētījuma kvalitāte (tātad pētījumā izdarīto secinājumu uzticamība) ir tieši atkarīga no tā, cik kompetenta persona konkrēto pētījumu izstrādā un kādas metodes un avotus pētījuma veikšanā izmanto. Ir pašsaprotami, ka uzņēmumam, kas apsver iespēju iesaistīties jaunā saimnieciskās darbības sfērā un tāpēc vēlas saņemt ticamu informāciju par konkrētās sfēras specifiku un riskiem, ir svarīgi, lai pasūtītais pētījums par attiecīgo tēmu būtu kvalitatīvs. Tāpat ir pašsaprotami, ka jebkuram uzņēmumam ir būtiski, lai par saņemto pakalpojumu tiktu samaksāta adekvāta cena. Līdz ar to situācija, kad uzņēmums tādam darījumu partnerim, ar kuru iepriekšējā sadarbība bijusi par fiziska darba pakalpojumiem (turklāt, kā pats pieteicējas pārstāvis norādīja apgabaltiesas sēdē – "ne īpaši nozīmīgu darbu" veikšanā) maksā ievērojamus naudas līdzekļus par pētījumu, par kura kvalitāti uzņēmumam nevar būt nekāda pārliecība, pat nepainteresējoties par citiem potenciālajiem pētījuma veicējiem, rada pamatu šaubām par darījuma īstumu.

Vērtējot šo apstākli kopsakarā ar jau konstatēto, ka pieteicējas tiešais darījumu partneris kā konkrētā pētījuma veikšanas nodrošinātāju ir norādījis uzņēmumu, kurš šo pakalpojumu nevar būt sniedzis, jo vienīgā uzņēmuma amatpersona ir noliegusi jebkādu saimnieciskās darbības veikšanu, atzīstams, ka pārsūdzētajā lēmumā pamatoti secināts, ka strīdus darījums faktiski nav noticis.

[19] Iepriekš aplūkotā pieteicējas rīcība pētījuma pasūtīšanā, kā arī sadarbības veidošanā ar SIA "Kļava 99" (slēdzot darījumu ar personu, kura nebija tiesīga pārstāvēt SIA "Kļava 99"), apgabaltiesas ieskatā, acīmredzami liecina, ka pieteicēja, pretēji pašas apgalvotajam (*sk. lietas 3.sējuma 175.lapu*), savu uzņēmējdarbību neveic kā godprātīgs un rūpīgs saimnieks.

To, ka pieteicējas rīcība strīdus darījumos neliecina par ekonomiski pamatotu rūpīga un godprātīga saimnieka attieksmi, apliecina arī tas, ka pieteicēja, piesaistot SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" jumtu renovācijas un siltināšanas darbos, nepainteresējās ne par to, kādi tieši ir konkrēto uzņēmumu resursi, ne par to, vai šie uzņēmumi ir reģistrēti Būvkomersantu reģistrā. Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka tas viņiem neesot bijis svarīgi, jo pieteicēja pati ir reģistrēta Būvkomersantu reģistrā, līdz ar to pieteicēja pati uzņemoties atbildību par savu apakšuzņēmēju veiktajiem darbiem.

Apgabaltiesas ieskatā, būtu loģiski, ja būvnieks, kurš ir uzņēmies saistības pret savu pasūtītāju un ir atbildīgs par saistību kvalitatīvu izpildi, painteresētos par izvēlētā apakšuzņēmēja spēju (resursiem) veikt pasūtītos pakalpojumus. Pieteicējas rīcība, par to neinteresējoties, kontekstā ar pārējiem lietā konstatējamiem apstākļiem saistībā ar strīdus darījumiem (īpaši to, ka lietā pierādīts, ka pieteicējas darījumu partneru norādītie pakalpojumu sniedzēji nolieguši saimnieciskās darbības veikšanu), pamatoti liek izdarīt secinājumu par strīdus darījumu mākslīgo raksturu.

Turklāt apgabaltiesa konstatē, ka, paskaidrojot, kāpēc pieteicēja izvēlējās iesaistīties darījumos ar SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex", pieteicējas pārstāvis nonācis pretrunās, no vienas puses skaidrojot, ka darījumos ar SIA "Kļava 99" iesaistījās tāpēc, ka viņam esot bijis zināms, ka šā uzņēmuma pārstāvis /pers. D/ izpilda to, ko ir apņēmies, un tas arī pēc tam esot apliecinājies veiksmīgā sadarbībā, bet pēc tam norādot, ka nepieciešamība piesaistīt SIA "Iltex" esot radusies tāpēc, ka pieteicējai radušās bažas, vai SIA "Kļava 99" spēs nodrošināt visus pieteicējai nepieciešamos pakalpojumus. Šādi apgalvojumi ir pretrunīgi, jo nav saprotams, kāpēc pieteicējai radās bažas par SIA "Kļava 99" spēju nodrošināt pieteicējai pakalpojumus, ja jau sadarbība ar šo uzņēmumu bija tik veiksmīga un tas izpildījis visu, ko uzņēmies.

[20] Apgabaltiesa par nepamatotu atzīst pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīto, ka pirmās instances tiesai /pers. D/ un /pers. E/ sniegtajās liecībās lietotais apzīmējums "starpnieks" bija jāuztver kā ģenerāluzņēmējs/apakšuzņēmējs. Apgabaltiesa norāda, ka nav nekādas nozīmes tam, kā apzīmē SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" iesaistīšanos strīdus darījumos, jo no tā nemainās /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumu būtība, proti, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" pašas strīdus pakalpojumus

faktiski nepildīja, bet to nodrošināšanai esot piesaistījušas /pers. B/ pārstāvētos uzņēmumus (kuri, kā pierādīts lietā, strīdus pakalpojumus faktiski nesniedza). Tāpat apzīmējumu lietošana nemaina to, ka ne /pers. D/, ne /pers. E/ nespēja sniegt konkrētus paskaidrojumus par darījumu faktiskajiem apstākļiem (piemēram, to, cik un kādi darbinieki, ar kādiem līdzekļiem un kad tieši strīdus darbus veica).

Līdz ar to apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesai, ka tas vien, ka pieteicējas valdes loceklis un pieteicējas strīdus darījumu partneru amatpersonas ir dienestam un tiesai apgalvojuši, ka konkrētie darījumi faktiski notika, pats par sevi automātiski nepierāda, ka šie apgalvojumi ir patiesi un strīdus darījumi tiešām ir faktiski notikuši tā, kā tas atspoguļots strīdus rēķinos. Konkrētajā gadījumā pārējie lietā pārbaudītie pierādījumi par pieteicējas darījumu partneru un to tālāko darījumu partneru spēju veikt strīdus pakalpojumus acīmredzami liecina, ka pieteicējas darījumu partneri nevarēja būt snieguši pieteicējai konkrētos pakalpojumus, jo nav iespējams sniegt pakalpojumus, ja ne pašam, ne citām piesaistītajām personām nav darbu izpildei vajadzīgo resursu. Situācijā, kad pierādījumu pārbaudes rezultātā nav šaubu, ka pieteicējas deklarētie darījumu partneri un to apakšuzņēmēji nevar būt veikuši strīdus darbus, apgabaltiesa kritiski vērtē pirmās instances tiesai sniegtajās liecībās norādīto, jo šajās liecībās ar vienlīdz lielu pārliecību tiek apgalvots gan tas, ka darījumi faktiski notika, gan tas, ka to īstenošanu faktiski nodrošināja konkrētie apakšuzņēmēji. Ja jau liecinieki snieguši nepatiesu liecību par to, kas darbus faktiski veicis, tad nav nekāda pamata par patiesiem un ticamiem atzīt šo pašu liecinieku apgalvojumus, ka darījumi faktiski notika.

[21] Eiropas Savienības Tiesas praksē ir atzīts, ka, vērtējot darījumus, 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*). Tātad tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes.

Tiesai no liecinieku sniegtajām liecībām, vērtējot tās kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem, nerodas šaubas par dienesta apstrīdēto darījumu mākslīgo raksturu.

Par to liecina ne tikai tas, ka SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex" nevarēja nodrošināt pieteicējai konkrēto pakalpojumu sniegšanu, bet arī tas, ka ne pieteicēja, ne tās darījumu partneri nav spējuši sniegt izsmeļošus paskaidrojumus par strīdus darījumu faktisko norisi.

Apgabaltiesas ieskatā, gadījumā, ja darījumi ir faktiski notikuši, tad darījumos iesaistītajām personām nebūtu jābūt nekādām grūtībām sniegt izsmeļošu paskaidrojumu par darījumu faktisko norisi. Tomēr izskatāmajā lietā ne pieteicēja, ne tās darījumu partneru amatpersonas nav spējušas sniegt detalizētus paskaidrojumus par strīdus darījumu faktisko norisi (to, kā strīdus darbi faktiski tika veikti), turklāt pieteicējas sniegtie paskaidrojumi ir ne tikai vispārīgi, bet arī pretrunīgi.

Tādējādi apgabaltiesai ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja apzināti ir centusies maldināt gan iestādi, gan tiesu, cenšoties radīt iespaidu, ka strīdus darījumi ir faktiski notikuši, kas ļauj secināt, ka pieteicēja apzinās, ka ir iegrāmatojusi faktiskajiem apstākļiem neatbilstošus darījumu dokumentus. Arī no Augstākās tiesas prakses izriet, ka tas, ka nodokļu maksātājs nespēj sniegt skaidrus, konsekventus un pietiekami detalizētus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi, ļauj secināt, ka darījumi patiesībā nav notikuši un nodokļu maksātājs to apzinās (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2014.gada 8.oktobra rīcības sēdes lēmumu Nr.SKA-865/2014*).

Ņemot vērā visu iepriekš norādīto apstākļu kopumu, tiesai nerodas šaubas par to, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā. Nodokļu maksātājs nevar nezināt par darījuma faktisku neesamību situācijā, kad starp darījumu partneriem notikusi tikai dokumentu noformēšana, bet pakalpojumus konkrētais darījumu partneris faktiski nav sniedzis.

Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka lietā nav iegūti pierādījumi par to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos, jo "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 (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-974/2016 8.punktu*). Pieteicēja kļūdaini uzskata, ka faktu pierādīšanai izmantojami vienīgi tieši pierādījumi. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. turpat*).

[22] Tiesa piekrīt pieteicējai, ka pieteicēja nevar uzņemties atbildību par saviem darījumu partneriem un vēl jo vairāk par to tālākajiem darījumu partneriem. Tomēr pieteicēja izskatāmajā lietā nav saukta pie atbildības par to, ka tās darījumu partneri vai to tālākie darījumu partneri neievēro nodokļu maksātāju disciplīnu, bet gan par to, ka pieteicēja veikusi nepamatotus priekšnodokļa atskaitījumus apstākļos, kad nav iestājušies visi likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta priekšnosacījumi, proti, pakalpojums nav saņemts no rēķinos norādītā uzņēmuma un pieteicēja, ņemot vērā strīdus darījumu apstākļus, par to nevarēja nezināt.

[23] Rezumējot minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteicējas izvirzītais iebildums pārsūdzētā lēmuma pamatojumam (proti, ka pieteicēja faktiski saņēma strīdus pakalpojumus no SIA "Kļava 99" un SIA "Iltex") ir nepamatots. Līdz ar to pārsūdzētais lēmums minēto iemeslu, tostarp pirmās instances tiesas spriedumā norādīto apsvērumu (kuriem apgabaltiesa pievienojusies), dēļ atzīstams par tiesisku.

[24] Pirmās instances tiesas pieļautā kļūda /pers. E/ sniegtās liecības novērtējumā nav novedusi pie nepareiza rezultāta.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA "HB Serviss" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 11.oktobra lēmuma Nr.22.9/L-25297 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Višķere

D.Makarova

Tiesneses

R.Paegle