**Uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķinā iekļaujamo saimnieciskās darbības izmaksu pārbaude**

1. Lai izmaksas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem varētu tikt iekļautas saimnieciskās darbības izmaksās, tādējādi samazinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, svarīgi ir konstatēt, ka persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā, proti, jānoskaidro, vai darījums ir noslēgts ar darījumu dokumentos norādīto personu un vai uzņēmums nav iesaistījies krāpšanā ar nodokļiem. Šādā jautājumā ir izmantojamas Senāta un Eiropas Savienības Tiesas atziņas lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

2. Lai atsauktos uz saprātīgas saimniekošanas principu un personu kā informētu tirgus dalībnieku, jāpārliecinās par to, kāda ir konkrētā darījuma norise, kāda ir darījumu prakse šādu darījumu izpildē, kāda apjoma pārbaude šādu darījumu ietvaros būtu saprātīgi sagaidāma no personas. Bez darījumu struktūras izzināšanas un nenoskaidrojot, kāda ir personas iesaistes pakāpe darījuma nodibināšanā un izpildē, nav iespējams izdarīt secinājumu par to, ka personas rīcība nav bijusi adekvāta konkrētā gadījuma apstākļiem vai ka no personas būtu bijis jāsagaida, ka tā pārliecinātos par savu darījumu partneri.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 8.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420519111, SKA-218/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0308.A420519111.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0308.A420519111.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Valters Poķis, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Gaujas koks” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 26.aprīļa lēmuma Nr. 22.4.6/29193 atcelšanu, sakarā ar SIA „Gaujas koks” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Gaujas koks” nodokļu auditu. Dienests konstatēja, ka pieteicēja 2008.gada jūlija – oktobra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās iekļāvusi kokmateriālu iegādēm no SIA „Nibuss” un kokmateriālu piegādēm SIA „Nibuss” piemēroto pievienotās vērtības nodokli. Pieteicēja 2008.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā norādīja izmaksas, kas cēlušās no darījumiem ar SIA „Nibuss”.

Valsts ieņēmumu dienests ieguva ziņas, ka SIA „Nibuss” nevarēja veikt pieteicējas deklarētos darījumus: SIA „Nibuss” amatpersona par saimniecisko darbību neko nevar paskaidrot, un nav identificējama persona, kura veica darījumus SIA „Nibuss” vārdā; SIA „Nibuss” izrakstītajās pavadzīmēs nav identificējama preču (kokmateriālu) izcelsme, kā arī to iekraušanas vieta; darījumu veikšanas brīdī SIA „Nibuss” nebija resursu saimnieciskās darbības veikšanai; veicot apsekošanu, noskaidrots, ka SIA „Nibuss” juridiskā adrese ir dzīvoklis, bet struktūrvienības nav reģistrētas. Tādējādi dienests neatzina pieteicējas grāmatvedībā iegrāmatotos izdevumus darījumos ar SIA „Nibuss” un palielināja pieteicējas apliekamo ienākumu. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 26.aprīļa lēmumu pieteicējai noteiktas papildu uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu.

Ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 13.novembra spriedumu pieteikums noraidīts. Ar Senāta 2016.gada 11.novembra spriedumu minētais spriedums atcelts un lieta nodota jaunai izskatīšanai.

[3]  Atkārtoti izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Spriedums, citstarp daļēji pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja, darījumu partneri kokmateriālu piegādēm tiek meklēti ar sludinājumu palīdzību, kuros norāda kokmateriālu iepirkuma cenu un kontakttālruni. Piegādātājs piezvana un vienojas par kokmateriālu daudzumu, kvalitāti un piegādes nosacījumiem. Piegādātājs tiekas tikai ar šoferi, pieteicēja pirms darījuma apmaksas pārliecinājās, vai izrakstītās pavadzīmes izsniegtas konkrētajam nodokļu maksātājam. Pārbaudot pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistru, pieteicēja pārliecinājās, ka SIA „Nibuss” ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāja.

Tādējādi secināms, ka pieteicēja informāciju par SIA „Nibuss” pārbaudīja formāli, no publiskajos reģistros pieejamajiem datiem.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka SIA „Nibuss” nav reģistrēta saimnieciskās darbības veikšanas vieta, bet juridiskā adrese ir dzīvoklī Rīgā. Kā izriet no iesniegtajām pavadzīmēm, kravas pārvadātājs atsevišķos četros gadījumos norādīts SIA „Cobold”, transportlīdzeklis EE 9371, piekabe F 4210, vadītājs [pers. A]. Tiesas sēdē SIA „Cobold” pārstāvis apliecināja, ka bijuši darījumi ar pieteicēju, bet darījumus ar SIA „Nibuss” neatceras. SIA „Cobold” nomāja [pers. A] piederošo transportlīdzekli, bet SIA „Cobold” vārdā darījumi ar SIA „Nibuss” nav bijuši.

Nav šaubu, ka, iespējams, kokmateriālu pārvadājumus ir veicis [pers. A] ar sev piederošo transportlīdzekli, bet ne SIA „Cobold” vārdā. Tādējādi secināms, ka pavadzīmēs norādītā informācija nav atzīstama par salīdzināmu un precīzu, kas ļautu izsekot darījuma norisei.

Daļu pārvadājumu veica SIA „Linko-S”, SIA „Erze”, [pers. B] un SIA „Avoti 93”. Lietā atrodas SIA „Erze” apliecinājums, ka darījumi ar pieteicēju un SIA „Nibuss” ir notikuši, kam pievienoti rēķini par saņemtajiem maksājumiem no SIA „Nibuss”, kā arī SIA „Avoti 93” apliecinājums. Pieteicējas iesniegtie dokumenti neļauj secināt, ka darījumi ar SIA „Nibuss” faktiski notikuši, jo, vērtējot minēto informāciju kopsakarā ar SIA „Nibuss” pavadzīmēs norādīto, nav iespējams gūt pilnībā skaidru priekšstatu par darījumu. Proti, lai arī SIA „Erze” un SIA „Avoti 93” apliecina darījumu esību, nav iespējams izsekot tā norisei, jo SIA „Nibuss” sniegtā informācija par darījumu nav pilnīga.

[pers. B] iesniegumā tiesai apliecina, ka darījumos ar pieteicēju nav piedalījies.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka SIA „Nibuss” izrakstītās pavadzīmes nav atzīstamas par nodokļu rēķiniem, jo tajās norādītā informācija nav salīdzināma.

[3.3] 2009.gada 19.martā SIA „Nibuss” amatpersona [pers. C] noliedza darījumus ar pieteicēju, kā arī neko nevarēja paskaidrot par SIA „Nibuss” veikto saimniecisko darbību un grāmatvedības jautājumiem. Kā pilnvarnieks norādīts [pers. D], kurš nav SIA „Nibuss” darbinieks. 2011.gada 16.decembrī [pers. D] zvērināta notāra klātbūtnē apliecināja, ka bija pilnvarots veikt darījumus SIA „Nibuss” vārdā. Lietā esošās pavadzīmes parakstījis [pers. C]. Līdz ar to ziņām par [pers. D] nav nozīmes.

2011.gada 16.decembrī zvērināta notāra klātbūtnē sastādīts [pers. C] apliecinājums, kurā viņš apliecina, ka lietā esošās pavadzīmes ir parakstījis.

Izvērtējot minēto kopsakarā ar jau iepriekš secināto, norādāms, ka [pers. C] 2011.gada 16.decembra apliecinājums neapstiprina darījumu faktisko norisi, jo pavadzīmēs norādītā informācija nav patiesa un salīdzināma. Proti, vērtējot kopsakarā [pers. C] parakstītās pavadzīmes ar viņa sniegtajiem paskaidrojumiem, secināms, ka [pers. C] neko nevar paskaidrot par SIA „Nibuss” darījumiem ar pieteicēju, kā arī saimniecisko darbību vispār. Līdz ar to [pers. C] 2011.gada 16.decembrī sniegtais paskaidrojums ir vispārīgs un nesniedz precizējošas ziņas par pavadzīmēs norādītajiem darījumiem ar pieteicēju.

[3.4] Ievērojot Senāta norādīto šajā lietā, SIA „Nibuss” izrakstītajās pavadzīmēs nebija jāietver ziņas par cirsmu nosaukumiem un par ciršanas apliecinājumiem, tādējādi pieteicējai nebija pamata šaubīties tieši par pavadzīmju noformējuma trūkumiem.

[3.5] Izvērtējot pieteicējas un SIA „Nibuss” savstarpējo darījumu attiecības, atzīstams, ka darījumu attiecību nodibināšanas un darījumu izpildes apstākļi neapstiprina faktisku darījumu esību, kā to pareizi secināja pirmās instances tiesa.

[3.6] Izvērtējot SIA „Nibuss” amatpersonas [pers. C] lietā sniegtās ziņas, ticamība ir piešķirama viņa sākotnējiem paskaidrotajiem Valsts ieņēmumu dienestam, ka ir parakstījis tikai viņam iedotus iepriekš sagatavotus dokumentus, nepārzinot to saturu. Arī apgabaltiesā sniegtā liecība nepierāda pretējo, proti, lai arī [pers. C] tiesai sniedza ziņas, ka tomēr ir darbojies kā SIA „Nibuss” amatpersona, ka uzņēmumam ir bijuši darījumi ar pieteicēju, tomēr darījumus nespēja raksturot. Turklāt sniegtās ziņas liecinieks nevis ticami pamatoja, bet atbilstoši uzdotajiem jautājumiem arvien papildināja, piemēram, par SIA „Nibuss” it kā pilnvarotajām personām. Tomēr lietā nav iegūti pierādījumi, ka [pers. C] nosauktajām personām būtu izsniegtas pilnvaras rīkoties SIA „Nibuss” vārdā un ka pieteicēja strīdus darījumos būtu tādas pārbaudījusi.

Šādos apstākļos, vērtējot tos kopsakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta iegūtajiem pierādījumiem, ka SIA „Nibuss” nebija darbaspēka resursu, materiāltehniskās bāzes, reģistrētu struktūrvienību konkrētās saimnieciskās darbības veikšanai, secināms, ka [pers. C] bija fiktīva SIA „Nibuss” amatpersona, kura par strīdus darījumu esību ar pieteicēju nespēja sniegt ticamas ziņas, nebija pilnvarojusi kādu citu personu darboties SIA „Nibuss” vārdā, un SIA „Nibuss” nevarēja pieteicējai faktiski piegādāt kokmateriālus – nešķirotus kokus, kā arī ir objektīvi apšaubāms, ka tā no pieteicējas faktiski nopirka zāģmateriālus, jo tai citastarp nebija ne transporta, ne kokmateriālu uzglabāšanas vietas, un zāģmateriālu saņēmēja faktiski bija SIA „Latlik”. Līdz ar to attaisnojuma dokumentos par strīdus darījumiem ietvertā informācija neatbilst faktiski notikušiem darījumiem.

[3.7] Arī [pers. D], SIA „Latlik” valdes loceklis, apelācijas instances tiesas sēdē nopratināts kā liecinieks, nav sniedzis ziņas, kuras apstiprinātu strīdus darījumu esību. Nav šaubu par [pers. D] paskaidroto, ka ar [pers. C] ir paziņas, bet ir apšaubāms, ka viņam bija pilnvara rīkoties SIA „Nibuss” vārdā.

No [pers. D] liecības konstatējams, ka par SIA „Nibuss” saimniecisko darbību vairāk zināms ir nevis tās amatpersonai, bet citai personai – turklāt tādai, kura darījumu ķēdē bija faktiskā zāģmateriālu pircēja (SIA „Latlik”). Vērtējot šo liecību kopsakarā ar pārējiem pirmās instances tiesas lietā pārbaudītajiem apstākļiem, secināms, ka SIA „Nibuss” ir dibināta, lai to izmantotu dokumentārai darījumu dokumentu noformēšanai par faktiski neesošiem darījumiem jeb nodokļu samazināšanai darījumos ar kokmateriāliem.

[3.8] Nav piešķirama ticamība [pers. E] liecībā apgabaltiesai sniegtajām ziņām, ka viņa kā SIA „Nibuss” grāmatvede visus uzņēmuma dokumentus esot nodevusi [pers. C], vadošos norādījumus arī devis [pers. C] un ka viņai esot bijusi pilnvara, pamatojoties uz kuru, dažas reizes saņēmusi Valsts ieņēmumu dienestā stingrās uzskaites pavadzīmes.

Kā atzina lieciniece, viņa citus SIA „Nibuss” darbiniekus nav redzējusi, tās juridiskajā adresē nekad neesot bijusi, audita laikā sniegto informāciju par darījumiem ieguvusi no [pers. C].

Minētās ziņas ir pretrunā [pers. C] nespējai sniegt skaidrojumu par SIA „Nibuss” saimniecisko darbību, tostarp par strīdus darījumiem. Arī par pilnvaras esību lietā nav pierādījumu.

[3.9] Ir piešķirama ticamība [pers. F] liecībai par to, ka viņam nebija izdota pilnvara rīkoties SIA „Nibuss” uzņēmuma vārdā, bet nevar piešķirt ticamību viņa teiktajam, ka viņš faktiski strādājis SIA „Nibuss” kā pārdošanas menedžeris un saņēmis labu atalgojumu – 700 Ls – 900 Ls mēnesī; darījumu organizēšana aizņēmusi aptuveni piecas minūtes.

Nav ticams, ka komersants par tik mazlaikietilpīgu darbu darbinieka mājās viņam maksātu tik lielu atalgojumu; kā arī tas, ka darbinieks pēc savas gribas neturpina tik izdevīgas darba attiecības. Vienlaikus liecinieks neko nevarēja paskaidrot par SIA „Nibuss” strīdus darījumiem ar pieteicēju.

[3.10] Nav šaubu par pieteicējas darbinieku [pers. G], [pers. H] un [pers. I] sniegtajām ziņām par vispārēju kravu pieņemšanu, bet tās neapstiprina, ka kokmateriālu kravas tika saņemtas tieši no SIA „Nibuss”. Vienlaikus ir piešķirama ticamība [pers. H] norādītajam, ka, lai konstatētu, vai kokmateriāli ir legālas izcelsmes, raudzījušies, vai attiecīgajam uzņēmumam ir laba reputācija.

[3.11] Grāmatvedībā komersantam ir tiesības atspoguļot tikai faktiski notikušu darījumu tieši ar rēķinā un pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā norādīto darījumu partneri. Izskatāmajā lietā esošie un novērtētie pierādījumi ir pietiekami, lai atzītu, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti apšaubīja strīdus darījumu ar pieteicējas deklarēto darījumu partneri faktisko esamību un lēmumā pareizi secināts, ka pieteicēja attaisnojuma dokumentus noformēja ar partneri, ar kuru darījumi nenotika, ar mērķi samazināt nodokļu maksājumus valsts budžetā, jo lietā konstatēto apstākļu kopums liecina tikai par formālām darbībām attiecībā uz dokumentu, tostarp pavadzīmju, noformēšanu.

Pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē pavadzīmes par darījumiem, kas nenotika ar dokumentos norādīto personu, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Konstatētie faktiskie apstākļi, vērtējot tos kopsakarā, nerada šaubas par noformēto darījumu simulatīvo raksturu, par ko pieteicējai bija zināms. Ņemot vērā saprātīgas saimniekošanas principu, apšaubāmi, ka informēts tirgus dalībnieks stājas darījumu attiecībās ar nodokļu maksātāju, neiegūstot informāciju par tā reputāciju un spēju veikt attiecīgos darījumus. Pieteicēja nav objektīvi izskaidrojusi darījumu faktisku norisi, lai arī tās darbinieks [pers. H] savā liecībā apstiprināja, ka, lai konstatētu, vai kokmateriāli ir legālas izcelsmes, pieteicēja ir raudzījusies, vai attiecīgajam uzņēmumam ir laba reputācija.

Pieteicēja kā informēta tirgus dalībniece nevarēja nezināt par SIA „Nibuss” nespēju veikt darījumus ar kokmateriāliem, tostarp preču piegādes, līdz ar to lietā ir izsecināma pieteicējas tieša iesaiste un ļaunprātība darījumu noformēšanā.

Ņemot vērā konstatētos faktus par SIA „Nibuss” nespēju veikt faktisku saimniecisko darbību vispār un nespēju piegādāt pieteicējai nešķirotus kokus, ir apšaubāms, ka pieteicēja neapzinājās, ka arī zāģmateriālu piegādes darījumos SIA „Nibuss” tā piedalās nodokļu izkrāpšanas plānā ietilpstošā fiktīvu dokumentu noformēšanā.

[3.12] Lietā konstatētajos un novērtētajos apstākļos atzīstams, ka ne pieteicēja, ne tās darījumu partnere SIA „Nibuss” nav spējusi izskaidrot konkrēto darījumu attiecību nodibināšanas apstākļus, ne darījumu izpildes apstākļus, nav sniegušas objektīvu un ticamu skaidrojumu par samaksas veikšanas kārtību un riska pārvaldību. Savukārt pierādījumu izvērtējums kopsakarā norāda uz dokumentu noformēšanu par neesošiem darījumiem.

Lietā nav dodama priekšroka attaisnojuma dokumentos norādītajām ziņām par strīdus darījumiem, jo dokumentos norādītās ziņas ir pretrunā pārējiem Valsts ieņēmumu dienesta un tiesas novērtētajiem pierādījumiem par darījumu faktisku esību starp norādītajām personām. Pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantam nav novērsusi Valsts ieņēmumu dienesta pamatotās šaubas par darījumu faktisku norisi.

[3.13] Senāts šajā lietā ir norādījis, ka lietā nav būtiskas nozīmes pierādījumiem par faktiem, ka SIA „Nibuss” ir deklarējusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās veiktos darījumus. Darījuma deklarēšanas fakts nedz apstiprina, nedz noliedz, ka darījumi ir bijuši ar legālas izcelsmes kokmateriāliem un tie bijuši patiesi. Tas tikai dara zināmu nodokļu administrācijai, ka darījumi noformēti un kokmateriālu saņēmējam ir radušās pievienotās vērtības nodokļa saistības.

[3.14] Nav nozīmes pieteicējas argumentam, ka lietā atrodas SIA „Erze” un SIA „Avoti 93” apliecinājumi, no kuriem izriet, ka minētie uzņēmumi pēc SIA „Nibuss” pasūtījuma veikuši kokmateriālu pārvadājumus no SIA „Nibuss” pavadzīmēs norādītajām preču iekraušanas vietām līdz pieteicējas adresei. Lietā esošie pierādījumi kopsakarā dod pārliecību par SIA „Nibuss” pašas nespēju veikt strīdus darījumus caur tās amatpersonu, kā arī par tās pilnvaroto personu neesību, līdz ar to pārvadājumi, iespējams, ir notikuši citas fiziskās vai juridiskās personas uzdevumā.

Citstarp tādēļ, lai pārliecinātos par SIA „Nibuss” amatpersonas [pers. C] sniegto ziņu patiesumu kādā no viņa sniegtajiem pretrunīgajiem paskaidrojumiem, apgabaltiesa minēto personu ir nopratinājusi un viņa sniegtās ziņas ir novērtējusi kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem lietā.

Nevar piekrist, ka lietā nav pietiekamu pierādījumu strīdus darījumu apšaubīšanai. Citi pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītie iespējamie pierādījumi nevar ne apstiprināt, ne noliegt, ka darījumi ir bijuši ar legālas izcelsmes kokmateriāliem un ar konkrēto personu. Tādēļ nav saskatāms, ka lietā ievācami un novērtējami papildu pierādījumi.

[3.15] Nokavējuma nauda aprēķināta pareizi. Soda nauda noteikta atbilstoši tiesību normām.

[4] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās, pamatots ar pieteicējas neizpildītu pienākumu iegūt informāciju par darījuma partnera reputāciju un tā spēju veikt attiecīgos darījumus, tādējādi pēc būtības pasakot, ka pieteicējai pirms darījuma veikšanas jāveic darījuma partnera pārbaude. Taču šāds vispārīgs pieteicējas pienākums neizriet no tiesību normām.

Apgabaltiesa savu atzinumu nav balstījusi uz kādiem konkrētiem apstākļiem, kas attaisnotu pieteicējai uzliekamu pienākumu veikt šādas darījumu partneru pārbaudes.

[4.2] Lai gan apgabaltiesa ir secinājusi, ka pieteicēja bija iesaistījusies nodokļu krāpšanā, tomēr spriedumā nav atrodams pamatojums, kādi apstākļi un pazīmes ir šā secinājuma pamatā.

SIA „Nibuss” raksturojums automātiski neliecina par to, ka uzņēmums savas darbības rezultātā nav samaksājis nodokļus valsts budžetā. Tieši pretēji – lietā atrodas SIA „Nibuss” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, no kurām redzams, ka tā ir aprēķinājusi budžetā maksājamo nodokli. Tāpat no lietas materiāliem neizriet, ka SIA „Nibuss” nebūtu nodevusi gada pārskatu un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju.

[4.3] Apgabaltiesa vispārīgi atsaukusies uz to, ka arī darījumos, kuru ietvaros pieteicēja piegādājusi zāģbaļķus SIA „Nibuss”, pieteicēja ir iesaistījusies krāpšanā, taču sīkāk šis jautājums nav aplūkots, pierādījumi nav norādīti. Apstākļos, kad pieteicēja visas zāģbaļķu piegādes ir iegrāmatojusi, tās ir iekļautas pieteicējas ieņēmumos un no tām ir aprēķināti nodokļi, apgabaltiesai savs secinājums, ka šie darījumi ietilpst nodokļu izkrāpšanas plānā, bija jāpamato.

[4.4] Apgabaltiesas konstatējums, ka pieteicēja nav izskaidrojusi darījumu attiecību nodibināšanas un izpildes apstākļus, nav sniegusi skaidrojumu par samaksas veikšanas kārtību un riska pārvaldību, neatbilst lietas materiāliem. Šādi paskaidrojumi tika sniegti pirmās instances tiesas sēdē. Tāpat arī tiesas sēdē kā liecinieks tika nopratināts pieteicējas darbinieks [pers. H], kurš bija iesaistīts strīdus darījumu veikšanā. Šī liecība apgabaltiesas spriedumā nav atspoguļota, lai gan tajā sniegtās ziņas ir tiešā sakarā ar lietā noskaidrojamiem apstākļiem.

Turklāt pieteicējas un liecinieka sniegtie paskaidrojumi ir apliecināti ar pierādījumiem, kas apstiprina paskaidrojumos izklāstītos apstākļus. Lietas materiālos atrodas sludinājumi laikrakstā „Latvijas Avīze”, no kuriem redzams, ka pieteicēja regulāri izvietojusi informāciju par zāģbaļķu iepirkšanu. Minētie apstākļi un pierādījumi spriedumā nav vērtēti.

[4.5] Papildus norādāms, ka lietas materiālos atrodas SIA „Nibuss” audita pārskats, no kura neizriet, ka, veicot nodokļu auditu laika periodā no 2008.gada augusta līdz novembrim, Valsts ieņēmumu dienestam būtu radušās šaubas par to, ka SIA „Nibuss” veic saimniecisko darbību, kā arī par SIA „Nibuss” valdes locekļa [pers. C] spējām pārstāvēt uzņēmumu un sniegt paskaidrojumus par tā darbību. Tāpat auditā nav apšaubīti SIA „Nibuss” un pieteicējas 2007.gadā savstarpēji veiktie darījumi, kas arī ir būtiski, izvērtējot darījumus, kas notikuši 2008.gada janvārī – oktobrī. Apgabaltiesa šos pierādījumus nav vērtējusi.

[5] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Motīvu daļa**

[6] Konkrētajā gadījumā lietā ir strīds par darījumiem, kuros ir piemērojama reversā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un atskaitīšanas kārtība.

Senāts izskatāmajā lietā jau ir norādījis, ka reversās pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un atskaitīšanas kārtības mērķis ir mazināt krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli, t.i., ka preču piegādātājs nepamatoti iegūst fiskālas priekšrocības, aprēķinot pievienotās vērtības nodokli, taču valsts budžetā to nesamaksājot. Vienlaikus reversā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un atskaitīšanas kārtība nenovērš iespējamu krāpšanos ar citiem nodokļiem, tostarp, uzņēmumu ienākuma nodokli. Tā neatbrīvo nodokļu maksātāju no pienākumiem, kas tiek noteikti ar likumu „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, likumu „Par grāmatvedību” un Gada pārskatu likumu. Tas ir pienākums grāmatvedībā iekļaut patiesus darījumus un no tiem izrietošos ieņēmumus un izdevumus atspoguļot uzņēmuma gada pārskatā (*Senāta 2016.gada 11.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-650/2016 (A420519111) 7.punkts*).

Senāts iepriekš ir atzinis, ka ziņām par preču piegādātāju ir būtiska nozīme, pārbaudot, vai nodokļu maksātājs pareizi aprēķinājis uzņēmumu ienākuma nodokli. Tikai zinot preču piegādātāju, ir iespējams pārliecināties, vai preču piegādes darījums ir noticis par attiecīgu cenu. Konstatējot, ka pavadzīmēs-rēķinos norādītā persona preces nav piegādājusi, ir pamats uzskatīt, ka konkrētais darījums nav noticis. Savukārt, secinot, ka darījums nav noticis, jāatzīst, ka darījuma rezultātā radušās izmaksas nav saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību (*Senāta 2009.gada 26.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-235/2009 16.punkts*; *2011.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-117/2011 9.punkts; Senāta 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-21/2013 18.punkts*).

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, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Tādēļ Senāts ir atzinis, ka, ja nodokļu administrācijai ir pamats apšaubīt, vai darījums faktiski noticis tieši ar attaisnojuma dokumentos minēto darījumu partneri, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšanā ar nodokļiem (*Senāta 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-21/2013 19.punkts*). Tādējādi arī reversās pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un atskaitīšanas kārtības piemērošanas gadījumā nodokļu administrācija var apšaubīt darījumu faktisko norisi tieši ar attaisnojuma dokumentos minēto darījumu partneri un šādu pierādījumu pietiekamības gadījumā nodokļu administrācija var koriģēt nodokļu maksātāja datus uzņēmumu ienākuma nodoklim (*Senāta 2016.gada 11.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-650/2016 (A420519111) 8.punkts*).

Ievērojot minēto, lai izmaksas par saņemtajiem kokmateriāliem varētu tikt iekļautas saimnieciskās darbības izmaksās, tādējādi samazinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, svarīgi ir konstatēt, vai darījums ir noslēgts ar darījumu dokumentos norādīto personu un vai pieteicēja ir iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem. Līdz ar to šajā lietā ir izmantojamas Senāta atziņas, kas izteiktas saistībā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokļa” 10.panta pirmās daļas 1.punkta interpretāciju un piemērošanu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas atziņas lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

[7] Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Nibuss” nav notikuši un pieteicēja zināja, ka tā iesaistās nelikumīgā nodokļu samazināšanas plānā. No sprieduma ir redzams, ka secinājums par to, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās, balstīts vienīgi uz SIA „Nibuss” raksturojošo informāciju, tās spēju nodrošināt darījumus.

Senāts atgādina, ka, līdzīgi kā lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, darījuma partnera fiktīvais raksturs vai tā resursu trūkums vien nevar būt par pamatu, lai liegtu pieteicējai tiesības iekļaut izmaksas par saņemtajiem kokmateriāliem saimnieciskās darbības izmaksās (sal.: *Senāta* *2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.* *SKA-14/2013 (A42559408)* *12.punkts, Eiropas Savienības Tiesas* *2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Mahagében, C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, 62.punkts*).

[8] Apgabaltiesa, novērtējot to, vai pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās, norādījusi uz saprātīgas saimniekošanas principu un pieteicēju kā informētu tirgus dalībnieku, kam būtu jāiegūst informācija par darījuma partnera reputāciju un spēju veikt darījumus, kā arī būtu jāzina par SIA „Nibuss” spēju veikt darījumus ar kokmateriāliem.

Taču, lai atsauktos uz saprātīgas saimniekošanas principu un pieteicēju kā informētu tirgus dalībnieku, vispirms būtu jāpārliecinās par to, kāda ir konkrētā darījuma norise, kāda ir darījumu prakse šādu darījumu izpildē, kāda apjoma pārbaude šādu darījumu ietvaros būtu saprātīgi sagaidāma no pieteicējas. Bez darījumu struktūras izzināšanas un nenoskaidrojot, kāda ir pieteicējas iesaistes pakāpe darījuma nodibināšanā un izpildē, nav iespējams izdarīt secinājumu par to, ka pieteicējas rīcība nav bijusi adekvāta konkrētās lietas apstākļiem vai ka no pieteicējas būtu bijis jāsagaida, ka tā pārliecinātos par savu darījumu partneri.

Ievērojot to, ka apgabaltiesas spriedumā šādu apstākļu konstatējums un novērtējums nav atrodams, apgabaltiesas secinājumi atzīstami par formāliem un pāragriem.

[9] Apgabaltiesa norādījusi, ka konstatētajos un novērtētajos apstākļos atzīstams, ka ne pieteicēja, ne tās darījumu partnere SIA „Nibuss” nav spējusi izskaidrot konkrēto darījumu attiecību nodibināšanas apstākļus, ne darījumu izpildes apstākļus, nav sniegušas objektīvu un ticamu skaidrojumu par samaksas veikšanas kārtību un riska pārvaldību.

Senāts konstatē, ka pieteicēja ir sniegusi paskaidrojumus par darījumu norises kārtību, arī pieteicējas darbinieks ir sniedzis liecības par pieteicējas darījumu praksi. Iespējams, ka apgabaltiesa ir izdarījusi apsvērumus saistībā ar šiem apstākļiem, kas tiesai licis izdarīt iepriekš minētos secinājumus. Tomēr Senāts atgādina, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajai daļai spriedumā ir jābūt atspoguļotai lietas tiesisko un faktisko apstākļu un pierādījumu analīzei. Pretējā gadījumā ne procesa dalībnieks, ne arī jebkurš cits sprieduma lasītājs nevar būt pārliecināts par tiesas domu gaitu, ne arī par tās pareizību. Tas arī ļauj pieņemt, ka tiesas secinājumi ir bez pietiekama pamata jeb patvaļīgi.

[10] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai Administratīvajā apgabaltiesā.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „Gaujas koks” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.