Lietas arhīva Nr. A42-00359-18/3
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:0621.A420192217.3.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 21.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese M.Miķelsone,

piedaloties pieteicējas SIA "EHRLE CAR RENT" pārstāvim /pers. A/ un pilnvarotajam pārstāvim /pers. B/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei Angelinai Krupickai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA "EHRLE CAR RENT" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 1.marta lēmuma Nr.30.2?22.8/1270 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam tiktu uzlikts par pienākumu atmaksāt par 2015.gada 4.ceturksni aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa pārmaksu 12 495,87 *euro* apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – Pārvalde) no 2016.gada 21.aprīļa līdz 6.oktobrim (neieskaitot periodu no 2016.gada 18.maija līdz 11.augustam) veica SIA "EHRLE CAR RENT" (turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2015.gada oktobri – decembri.

[2] Auditā Pārvalde norādīja uz pieteicējas 2015.gada 4.ceturksnī deklarētā darījuma ar SIA "Lardus" krāpniecisko raksturu, šī uzņēma vārdā noformēto pavadzīmi neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentu likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē, atbilstoši kuram saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis.

Ievērojot minēto, auditā samazināts pieteicējas deklarētais priekšnodoklis 12 495,87 *euro* apmērā par darījumu ar SIA "Lardus".

Audita rezultātā ar Pārvaldes Starptautisko darījumu trešās kontroles daļas vadītājas 2016.gada 6.oktobra lēmumu Nr.30.2?23.27/49395 pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 12 495,87 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3748,76 *euro*, kā arī atteikts atmaksāt PVN 12 495,87 *euro* apmērā (par 2015.gada 4.ceturksni) (*lietas 1.sējuma 36.?56.lapa*) (turpmāk – sākotnējais lēmums).

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektorei (*lietas 1.sējuma 72.?79.lapa*).

[3] Ar Dienesta 2017.gada 1.marta lēmumu Nr.30.2?22.8/1270 sākotnējais lēmums atstāts negrozīts (*lietas 1.sējuma 15.?35.lapa*) (turpmāk – Lēmums). Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Starp pieteicēju un SIA "Lardus" 2015.gada 30.decembrī noslēgtā pirkuma līguma Nr.30122015 par automašīnas BMW X5, šasijas numurs WBAKS41010H61497, (turpmāk – Automašīna) pārdošanu nosacījumi ir vispārīgi un nesniedz darījuma priekšmeta raksturojošu informāciju, t.i., vai Automašīna ir jauna vai lietota, kāds ir tās tehniskais stāvoklis, komplektācija, nobraukums utt. Līgums nesatur nosacījumu par preces piegādes termiņu, nav norādīts, kad Automašīnas īpašuma tiesības pāriet tās pircējam. Līgumā ir norādīts, ka pircējs apmaksā ar Automašīnas pārreģistrāciju saistītos izdevumus, taču nav norādīts, kas veiks tās pārreģistrāciju un apdrošināšanas maksājumus. Tāpat līgumā ir norādīts pirkuma samaksas termiņš un ka samaksa veicama uz līgumā norādīto pārdevēja bankas norēķinu kontu, taču bankas norēķinu konts nevienai no līguma pusēm līgumā nav norādīts. Vienlaikus līgumā nav norādītas soda sankcijas, ja samaksa netiek veikta savlaicīgi (pircējam samaksa par piegādāto transportlīdzekli nav jāveic piegādes brīdī, bet gan 30 dienu laikā), tādējādi nav saprotama un reālai komercpraksei neatbilst soda sankciju par savlaicīgi neveiktu samaksu neietveršana līguma nosacījumos.

Ņemot vērā, ka konkrētajā līgumā nav atrunāts līguma beigu termiņš, nav saprotama tā 5.2. un 5.3.apakšpunktā ietvertā līguma pirmstermiņa izbeigšanas kārtība, tostarp pienākums nekavējoties samaksāt pārdevējam par saņemtajām precēm. Nav saprotams, par kādām precēm pircējam līguma pirmstermiņa pārtraukšanas gadījumā ir pienākums samaksāt, ja līguma priekšmets ir viena konkrēta automašīna.

Būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana līgumā rada pamatotas šaubas par dokumentu formēšanu faktiski nenotikušu darījumu ietvaros un norāda uz to simulatīvo raksturu. Tādējādi ir pamats secināt, ka pieteicējai un SIA "Lardus" nebija nodoms veikt darījumu atbilstoši 2015.gada 30.decembra pirkuma līguma Nr.30122015 nosacījumiem, kas norāda uz formālu līguma noformēšanu, par ko bija jāzina arī pieteicējai.

[3.2] Ievērojot Ceļu satiksmes likuma 4.^{1} panta pirmajā, otrajā un trešajā daļā, kā arī Ministru kabineta 2007.gada 18.decembra noteikumu Nr.876 "Transportlīdzekļu un to numurēto agregātu tirdzniecības noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.876) 3., 6. un 9.punktā noteikto, secināms, ka automašīnu tirdzniecības nozare valstī ir īpaši uzraugāma, uzņēmējiem, kas vēlas darboties šajā sfērā, ir jānodrošina minētajās tiesību normās noteikto obligāto nosacījumu izpilde. Līdz ar to transportlīdzekļu nodošana pircējam jebkurā vietā, kas nav reģistrēta kā automašīnu tirdzniecības vieta, rada šaubas par noformēto transportlīdzekļu pirkšanas/pārdošanas darījumu komerciālo realitāti.

SIA "Lardus" nav un nav bijušas CSDD reģistrētu transportlīdzekļu un to numurēto agregātu tirdzniecības vietas. Tātad SIA "Lardus" nebija automašīnu tirdzniecības vieta, kas būtu zināma citiem neatkarīgiem tirgus dalībniekiem.

Maz ticams, ka uzņēmējs, kurš pozicionē sevi kā darbojošos transportlīdzekļu jomā, neveiks attiecīgās darbības (reģistrēšanos transportlīdzekļu reģistrā, transportlīdzekļu tirdzniecības vietas reģistrēšanu CSDD) sekmīgai minētā saimnieciskās darbības veida nodrošināšanai.

[3.3] 2015.gada 30.decembra pieņemšanas – nodošanas aktā tikai vispārīgi apliecināta Automašīnas nodošana un pieņemšana, tā sastādīšanas

vieta (Rīga) ir norādīta nekonkrēti, nav norādīta preces izsniegšanas un saņemšanas vieta. Vienlaikus minētajā pieņemšana – nodošanas aktā un SIA "Lardus" vārdā noformētajā 2015.gada 30.decembra pavadzīmē NR.LRD-30.12.2015/3 nav atsauces uz līgumu un nav konstatējama darījuma priekšmeta – Automašīnas – raksturojoša informācija (izlaiduma gads, jauna/lietota, aprīkojums, tehniskais stāvoklis, nobraukums utt.), attiecīgi nav identificējams attiecīgās preces vērtības noteikšanas mehānisms, atbilstība tirgus vērtībai.

[3.4] No pieteicējas bankas konta izdrukām par 2015.gada 1.novembri – 2016.gada 8.janvāri un 2016.gada 1. – 31.janvāri izriet, ka pieteicējas bankas kontā 2015.gada 30.decembrī tiek ieskaitīti naudas līdzekļi 53 520 *euro* apmērā no SIA "Nordea Finance Latvia", kā pamatojumu norādot 2015.gada 30.decembra *invoice* Nr.EHROOOOOl un līgumu Nr.201512747, savukārt pieteicēja 2016.gada 5.janvārī veikusi naudas pārskaitījumu SIA "Lardus 49 000 *euro* apmērā, (kā pamatojumu norādot pavadzīmi Nr.LRD?30.12.2015/3), nevis visu no SIA "Nordea Finance Latvia" saņemto naudas summu 53 520 *euro* apmērā.

Tāpat pieteicēja nav veikusi atlikušo samaksu SIA "Lardus" 23 000 *euro* apmērā, kā arī nav konstatējams, ka SIA "Lardus" veikusi minētā parāda piedziņas pasākumus, pieteikusi kreditora prasījumu. Atlīdzības nesaņemšana par piegādāto preci, kā arī atlīdzības nepieprasīšana ilgstošā laika periodā neatbilst reālai saimnieciskajai darbībai un liecina par darījumu faktisko neesību.

Vienlaikus nav izskaidrojams, kā SIA "Lardus" amatpersona guva pārliecību par pieteicējas spēju veikt norēķinus par Automašīnu ievērojamā vērtībā, ņemot vērā, ka pieteicēja ir jaundibināts uzņēmums un līdz noformētā darījuma ar SIA "Lardus" tai nebija deklarēti nedz iegādes, nedz realizācijas darījumi ar citiem uzņēmumiem.

[3.5] Automašīnu CSDD agregātu numuru salīdzināšanai 2015.gada 21.decembrī (datumā, kad Automašīna tika ievesta Latvijas Repblikā) uzrādīja pieteicējas prokūrists /pers. A/ (turpmāk – /pers. A/), nevis SIA "Lardus", kas atbilstoši lietas materiāliem ir pirmā Automašīnas īpašniece pēc tās ievešanas Latvijas Republikā. Tādējādi ir secināms, ka /pers. A/ jau dienā, kad Automašīna tika piegādāta uz Latviju, tā bija zināma. Minētais apstāklis netieši liecina par to, ka pieteicēja pati piedalījās pie Automašīnas piegādes organizēšanas no Vācijas uz Latviju un norāda uz saskaņotu darbību veikšanu.

Pieteicēja PVN reģistrā reģistrēta 2015.gada 30.decembrī. Līdz ar to apstāklis, ka pieteicēja kā Automašīnas īpašniece reģistrēta un līgums, pavadzīme un pieņemšanas – nodošanas akts par Automašīnas piegādi pieteicējai noformēti tikai 2015.gada 30.decembrī, ņemot vērā, ka pieteicējai jau 2015.gada 21.decembrī bija zināms, ka tā Automašīnu iegādāsies, nav vērtējams kā nejaušība, bet liecina par precīzi koordinētu darbību simulatīva darījuma noformēšanā, lai iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[3.6] Pieteicēja Automašīnas diagnostiku veica tikai 2016.gada 5.janvārī, tātad pēc tam, kad pieteicēja tika reģistrēta kā šīs Automašīnas īpašniece. Tomēr normālas komercprakses ietvaros uzņēmums jau pirms iegādes darījuma pārliecinātos par automašīnas tehnisko stāvokli, ņemot vērā tās ievērojamo vērtību.

[3.7] Pieteicējas amatpersonas sniegtie paskaidrojumi nesniedz darījuma faktisko apstākļu objektīvu skaidrojumu, kā arī no tiem nav saprotama strīdus preces vērtība.

[3.8] Atbilstoši 2016.gada 4.janvārī starp pieteicēju un SIA "Ehrle EU" noslēgtajam automašīnas nomas līgumam pieteicēja nodod, bet SIA "Ehrle EU" pieņem uz nenoteiktu laiku lietošanā saimnieciskās darbības vajadzībām Automašīnu. Minēto līgumu gan pieteicējas, gan SIA "Ehrle EU" vārdā parakstīja sabiedrību amatpersona /pers. A/.

Pieteicēja un SIA "Ehrle EU" ir uzskatāmas par saistītām personām likumā "Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta e) apakšpunkta izpratnē.

Ievērojot, ka saimnieciskās darbības ieņēmumi par Automašīnas iznomāšanu ir mazāki, nekā pieteicējas ikmēneša saimnieciskās darbības izdevumi, Automašīnas iegāde nav saistāma ar pieteicējas amatpersonas nodomu to izmantot uzņēmuma peļņas gūšanas nolūkos, kā arī tādam darījumam nav saskatāms ekonomiskais pamatojums. Automašīnas iegādei nav saskatāms pieteicējas izdevīgums.

Līdz ar to, lai pieteicēja par Automašīnu iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, starp pieteicēju un tās saistīto uzņēmumu SIA "Ehrle EU" formāli, veicot pieteicējas saimnieciskās darbības imitāciju, tika noformēti dokumenti par Automašīnas nomu.

[3.9] Par darījumu noformēšanas mākslīgo raksturu liecina arī fakts, ka darījumu dokumentu izrakstīšanas periodā pieteicējai nebija deklarēts neviens darbinieks.

SIA "Lardus" konkrētajā periodā deklarēta viena darbiniece – amatpersona /pers. C/ (turpmāk – /pers. C/). Maz ticams, ka ir iespējams vienam darbiniekam veikt tik ievērojamu darījumu skaitu (deklarējusi vairāk kā 9 piegādes darījumus par summu 278 760,31 *euro*, t.sk. ar SIA "Ehrle EU", un vairāk kā 24 iegādes darījumus par summu 575 243,38 *euro*, t.sk. ar vienu darījumu partneri 276 657,33 *euro*), ņemot vērā, ka sabiedrībai nav konstatējami materiāltehniskie resursi.

SIA "Lardus" 2016.gada 10.martā izslēgta no Dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra.

[3.10] Minētie fakti liecina, ka pieteicējas strīdus darījumiem ir simulatīvs raksturs, par Automašīnas pārdošanu starp SIA "Lardus" un pieteicēju ir noformēti tikai dokumenti un faktiski pavadzīmē, līgumā un pieņemšanas – nodošanas aktā norādītā Automašīna ir SIA "Ehrle EU" rīcībā. Tādējādi secināms, ka noformētajam strīdus darījumam par Automašīnas pirkšanu/pārdošanu un iznomāšanu ir mākslīgs raksturs, lai nepamatoti gūtu no budžeta atmaksājamo PVN, kas neliecina par normālu komercdarbību.

Konkrētajā gadījumā netiešo pierādījumu – darījumu fiktīvo elementu un tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar nejaušību un sakritību, – kopējais apjoms ir tāds, ka nav šaubu par to, ka pieteicēja, akceptējot noformētos dokumentus ar SIA "Lardus", ir apzinājusies, ka iesaistās krāpnieciska rakstura saistītās darbībās.

[4] 2017.gada 3.aprīlī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums (*lietas 4.?13.lapa*). Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Dienesta 2016.gada 6.oktobra lēmumā norādīts, ka Dienests ir saņēmis dokumentus, kas apliecina, ka tieši SIA „Lardus" iegādājusies Automašīnu Vācijā no Autohaus Gabriel GmbH, tieši SIA „Lardus" organizējusi Automašīnas transportēšanu no Vācijas uz Latviju, t.sk. apmaksājot SIA „BB Logistik & Co" transporta pakalpojumus, kā arī, ka SIA „Lardus" regulāri veica automašīnu tirdzniecību, lai gan normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nebija reģistrējusi tirdzniecības vietu.

Šie apstākļi kopumā pierāda, ka pieteicēja 2015.gada 30.decembrī saņēma Automašīnu no SIA „Lardus". Līdz ar to Dienestam nav nekāda pamata apšaubīt pašu Automašīnas iegādes faktu no SIA „Lardus".

Atbilstoši Augstākās tiesas 2015.gada 26.marta spriedumā lietā Nr.SKA?16/2015 izteiktajām atziņām no attiecīgā Automašīnas piegādes brīža pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par šīs Automašīnas iegādi.

[4.2] No SIA „Lardus" saņemtā 2015.gada 30.decembra pavadzīme Nr.LRD?30.12.2015/3 satur visas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pantā noteiktās sastāvdaļas, kā arī atbilst likuma „Par grāmatvedību" 7.panta un Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" prasībām. Lēmumā nav norādīts uz jebkādām formālām minētās pavadzīmes neatbilstībām, līdz ar ko secināms, ka Dienests pēc būtības apšauba pašu attaisnojuma dokumenta noformēšanas faktu kā neatbilstošu situācijas faktiskajiem apstākļiem, to

saistot ar iespējamu krāpniecību Automašīnas piegādes procesā.

[4.3] Attiecībā uz Dienesta argumentu par 2015.gada 30.decembra pirkuma līguma Nr.30122015 formālo dabu norādāms uz Civillikuma 1492.pantu, no kura izriet, ka gadījumā, ja puses nav paredzējušas citus darījuma nosacījumus papildus būtiskajiem nosacījumiem rakstveida līgumā, tad pusēm ir jāvadās no normatīvajos aktos noteiktā regulējuma. Attiecīgi arī jautājumi par risku pāreju no pārdevēja uz pircēju ir atrunāti Civillikuma 2021. –2038.pantā. Ja puses piekrīt likumā noteiktajai risku pārejas kārtībai, tad nav pamata vienoties par atsevišķu risku pārejas kārtību. Attiecīgi arī Automašīnas apdrošināšanu veica pieteicēja jau darījuma noformēšanas dienā, tādā veidā pasargājot sevi no riskiem Automašīnas bojāejas vai zādzības gadījumā.

Civiltiesisku darījumu dokumentus parasti noformē attiecīgās preces pārdevējs vai pakalpojuma sniedzējs jeb persona, kura būs uzskatāma par kreditoru. Kā izriet no Civillikuma 1509.panta, visi trūkumi dokumentu noformēšanā var tikt iztulkoti par sliktu tikai un vienīgi SIA „Lardus", bet ne pieteicējai.

[4.4] CSDD pirms Automašīnas reģistrācijas veica tās pārbaudi, lai noskaidrotu, vai Automašīna nav izsludināta meklēšanā kā zagta un vai tai nav reģistrēti kādi liegumi. Ņemot vērā minēto, pieteicējai nebija pamata apšaubīt apstākļus, ka SIA „Lardus" Automašīnu ir iegādājusies tiesiskā ceļā un ir tiesīga to atsavināt tālāk.

[4.5] Ievērojot, ka Dienests nav konstatējis pilnīgi nekādu saikni starp pieteicēju un Autohaus Gabriel GmbH, tad visi Dienesta apgalvojumi par formālu SIA „Lardus" iesaistīšanu darījuma dokumentu noformēšanā ir noraidāmi. Attiecīgi arī noraidāmi visi Dienesta apgalvojumi par šī darījuma krāpniecisko raksturu, jo, iegādājoties Automašīnu no Latvijas Republikā reģistrēta komersanta jau pēc tam, kad automašīna ir tikusi reģistrēta Latvijas Republikā, izslēdzama jebkādas krāpniecības iespēja.

[4.6] Attiecībā uz SIA „Lardus" pārkāpumu, nereģistrējot automašīnu tirdzniecības vietu Noteikumu Nr.876 noteiktajā kārtībā, norādāms, ka izvērtēt, vai nepastāv pamats SIA „Lardus" saukt pie administratīvās atbildības saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa $166.^2$ panta pirmo daļu, bija Dienesta pienākums.

[4.7] Noraidāmi ir visi Dienesta apgalvojumi par Automašīnas iegādāšanos krāpnieciskā nolūkā bez nolūka gūt peļņu. Proti, lai gan Komerclikuma 1.panta otrā daļa paredz, ka komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība peļņas gūšanas nolūkā, likums ar šo definīciju neparedz peļņas gūšanas brīdi – nekavējoties vai vēlāk. Lai apgalvotu, ka pieteicēja ar Automašīnu negūst peļņu, Dienestam bija jāvērtē daudz garāks laika periods, izvērtējot iespēju gūt peļņu no Automašīnas visu tās lietderīgās izmantošanas laiku.

Lēmumā ir aprēķināts, ka ienākumi par Automašīnas nomu ir mazāki nekā ikmēneša līzinga maksājumi par to un aprēķinātais nolietojums.

Atbilstoši Latvijas grāmatvedības standarta Nr.7 „Pamatlīdzekļi" 6.6.apakšpunktam "nolietojums" definēts kā pamatlīdzekļa vērtības sistemātisks samazinājums tā lietderīgās lietošanas laikā. Tomēr šajā gadījumā nolietojums attiecas vienīgi uz pamatlīdzekļa vērtības samazinājumu grāmatvedības vajadzībām, kas var nebūt atbilstoša pamatlīdzekļa faktiskajai tirgus vērtībai pēc tam, kad beidzies tā lietderīgās kalpošanas laiks. Tā, piemēram, Automašīna ar piecu gadu grāmatvedisko nolietojumu ir sasniegusi vērtību 0, savukārt tās tirgus cena *ss.lv* portālā ir no 24 900 *euro* līdz pat 41 500 *euro*. Attiecīgi arī šajā gadījumā ir pamats apgalvot, ka pēc tam, kad pieteicēja būs 60 mēnešu laikā izpildījusi visas savas saistības pret līzinga devēju SIA „Nordea Finance Latvia", Automašīnas tirgus vērtība 5 gadu vecumā būs vidēji 24 900 *euro* līdz 41 500 *euro*. No minētā secināms, ka pēc 5 gadiem, pārdodot Automašīnu pēc tās izpirkuma no līzinga devēja, veidosies pieteicējas peļņa. Savukārt, ja pieteicēja Automašīnu iznomās par lielāku nomas maksu pēc tam, kad beigsies esošā nomas līguma termiņš, tad pieteicējas peļņa veidosies ātrāk.

[5] Administratīvajā rajona tiesā 2017.gada 12.maijā saņemtajā rakstveida paskaidrojumā Dienests pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem (*lietas 1.sējuma 94.lapa*).

[6] Tiesas sēdē pieteicēja uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem, savukārt Dienests pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki SIA "Lardus" amatpersona /pers. C/ (*lietas 2.sējuma 58.?64.lapa*) un SIA "BB Logistik & Co" amatpersona /pers. E/ (turpmāk – /pers. E/) (*lietas 2.sējuma 75.?79.lapa*).

Motīvu daļa

[7] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja 2015.gada 4.ceturksnī bija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumu 12 495,87 *euro* apmērā par deklarēto darījumu ar SIA "Lardus".

[8] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļu maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Administratīvo tiesu judikatūrā konsekventi atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, proti, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības). Tomēr iestāde nevar liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir arī jāpierāda, ka nodokļu rēķina saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā (*sk. Augstākā tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7. un 10.punktu un Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 35.punktu*).

Attīstot tālāk praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas vienā no šādiem gadījumiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Ņemot vērā iepriekš minēto, pārbaudāms, vai pieteicējas deklarētais un grāmatvedības reģistros uzrādītais darījums, ko Dienests ir apstrīdējis, ir noticis tādā veidā, kā tas atspoguļots darījumu pamatojošos dokumentos un pieteicējas paskaidrojumos.

[9] Pieteicēja norāda, ka tā Automašīnu ir pirkusi no SIA „Lardus". Dienests minēto apstrīd. Vienlaikus no Lēmuma izriet, ka Dienests neapšauba Automašīnas esību pieteicējas rīcībā. Dienests uzskata, ka pieteicējas deklarētais un grāmatvedības reģistros uzrādītais darījums faktiski nav noticis ar deklarēto darījumu partneri SIA „Lardus", proti, pieteicēja, izmantojot SIA "Lardus" rekvizītus, pati ir organizējusi Automašīnas iegādi. Līdz ar to pieteicēja pati iesaistījusies nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Šādam secinājumam par pamatu kalpojis Dienesta konstatētais: trūkumi un neatbilstības darījumu apliecināšanai iesniegtajos dokumentos, kas neļauj izsekot darījumu gaitai (informācijas par strīdus preces kvalitātes īpašībām, cenu, samaksas nosacījumiem u.c.); SIA "Lardus" transportlīdzekļu tirdzniecības vietas nereģistrēšana; strīdus darījumu partneru amatpersonu vispārīgie paskaidrojumi, kas nesniedz priekšstatu par strīdus darījumu faktisko norisi un ir pretrunā ar audita lietā noskaidrotajiem apstākļiem; maksājuma par Automašīnu neveikšana pilnā apmērā u.c.

Līdz ar to tiesa turpinājumā pārbaudīs, vai Dienests pamatoti apšaubījis strīdus darījuma faktisko esību un tādejādi liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[10] Darījumus primāri apliecina starp pusēm noformētie grāmatvedības un darījumu apliecinošie dokumenti. Pieteicēja kā pierādījumus strīdus darījuma apliecināšanai ir iesniegusi:

[10.1] SIA "Lardus" 2015.gada 30.decembra pavadzīmi Nr.LRD-30.12.2015/3 par Automašīnas iegādi (*lietas 1.sējuma 126.lapa*);

[10.2] 2015.gada 30.decembra pirkuma līgumu Nr.30122015 (*lietas 1.sējuma 147.lapa*);

[10.3] 2015.gada 30.decembra pieņemšanas – nodošanas aktu (*lietas 1.sējuma 128.lapa*).

Atbilstoši paraksta atšifrējumam minētos dokumentus SIA "Lardus" vārdā parakstīja sabiedrības amatpersona /pers. C/ (pilnvaru periods no 2011.gada 20.oktobra līdz 2016.gada 3.oktobrim), savukārt pieteicējas vārdā minētos dokumentus parakstīja sabiedrības prokūrists /pers. A/ (pilnvaru periods no 2015.gada 2.decembra).

Saskaņā ar 2015.gada 30.decembra pirkuma līgumu Nr.30122015 pieteicēja (pircējs) pērk un SIA "Lardus" (pārdevējs) pārdod Automašīnu. Automašīnas pirkuma summa ir 72 000 *euro* (ar PVN), kuru pircējs līdz 2016.gada 30.janvārim pārskaita uz pārdevēja līgumā norādīto kontu (līguma 2.1., 2.2. un 3.4.apakšpunkts).

Vienlaikus, kā izriet no iepriekš minētās tiesu judikatūras, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības).

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Minētais nepieciešams cita starpā tādēļ, lai noskaidrotu darījuma faktisko esību, jo tas vien, ka ir noslēgts līgums un izrakstīts rēķins, nenozīmē, ka darījums ir faktiski noticis, ja lietā esošie pierādījumi norāda uz pretējo. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tādēļ, lai noskaidrotu šā darījuma dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, vai darījums faktiski ir noticis.

[11] Izvērtējot par strīdus darījumiem noformētos dokumentus kopsakarā ar strīdus darījuma partneru amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem, tiesa atzīst par pamatotu Dienesta secinājumu par darījuma formālo raksturu, par ko liecina turpmāk norādītais to savstarpējā kopsakarā.

[11.1] Tiesa konstatē, ka par sadarbību ar SIA "Lardus" ir noslēgts līgums, taču no tā nav gūstams priekšstats par darījuma faktisko norisi. Proti, līgums ir vispārējs un nesniedz darījuma priekšmeta raksturojošo informāciju, t.i., vai Automašīna ir jauna vai lietota, kāds ir tās tehniskais stāvoklis, komplektācija, nobraukums utt. Tāpat līgumā ir norādīts pirkuma samaksas termiņš un ka samaksa veicama uz līgumā norādīto pārdevēja norēķinu kontu, taču bankas norēķinu konts nevienai no līguma pusēm līgumā nav norādīts. Līgumā nav norādītas arī soda sankcijas, ja samaksa netiek veikta savlaicīgi (pircējam samaksa par piegādāto transportlīdzekli nav jāveic piegādes brīdī, bet gan 30 dienu laikā). Tāpat konstatējams, ka līgums nesatur nosacījumu par preces piegādes termiņu. Līgumā ir norādīts, ka pircējs apmaksā ar Automašīnas pārreģistrāciju saistītos izdevumus, taču nav norādīts, kas to veiks un arī, kas veiks apdrošināšanas maksājumus. Tiesas ieskatā iepriekšminētais neatbilst reālai komercpraksei.

Vienlaikus norādāms, ka atsevišķas nepilnības līgumu noformēšanā pašas par sevi varētu tikt skaidrotas ar nerūpīgu juridisko dokumentu sagatavošanu. Taču konkrētajā gadījumā dokumentos konstatētos trūkumus papildināja liecinieku pretrunīgās liecības, līdz ar to darījumu faktiskā norise nav izsekojama nedz no dokumentiem, nedz arī no darījumā iesaistīto personu skaidrojumiem.

Proti, no SIA "Lardus" amatpersonas sniegtajiem paskaidrojumiem nav gūstams skaidrs darījuma noslēgšanas un norises apstākļu raksturojums. Lai gan tie vispārīgi apstiprina strīdus darījumu, tie nesatur objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījuma norises būtiskajiem apstākļiem, proti, kādas kvalitātes prasības izvirzītas precei, kā notika cenas saskaņošana, kā pārbaudīta preces kvalitāte (Automašīnas tehniskais stāvoklis) u.tml. Turklāt starp pieteicējas un SIA "Lardus" amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem konstatētas būtiskas pretrunas (sk. turpmākos secinājumus), tādējādi tiesa šos paskaidrojumus vērtē kritiski. Reāla darījuma apstākļos, abām amatpersonām apliecinot fizisku klātesamību tajos, šādas savstarpējas pretrunas nav loģiski izskaidrojamas.

[11.2] 2015.gada 30.decembra pieņemšanas – nodošanas aktā tikai vispārīgi apliecināta Automašīnas nodošana un pieņemšana, tā sastādīšanas vieta (Rīga) ir norādīta nekonkrēti, nav norādīta preces izsniegšanas un saņemšanas vieta. Vienlaikus SIA "Lardus" vārdā noformētajā 2015.gada 30.decembra pavadzīmē Nr.LRD-30.12.2015/3 un 2015.gada 30.decembra pieņemšanas – nodošanas aktā nav atsauces uz līgumu, nav konstatējama darījuma priekšmeta – Automašīnas – raksturojošā informācija (izlaiduma gads, jauna/lietota, aprīkojums, tehniskais stāvoklis, nobraukums u.c.), attiecīgi nav identificējams Automašīnas vērtības noteikšanas mehānisms, atbilstība tirgus vērtībai.

Tādējādi noformētajos dokumentos ir konstatēti trūkumi, kas neļauj identificēt darījuma norisi. Labas komercprakses ietvaros komersants paredz ne tikai preces piegādi, bet definē arī tās parametrus, proti, nosaka papildu nosacījumus, lai attiecīgi saņemtā prece atbilstu tās nospraustajiem standartiem tālāko darījumu realizēšanā. Ikviens rūpīgs saimnieciskās darbības veicējs ir ieinteresēts saņemt atbilstošu preci, par kuru ir samaksājis un paredzējis tālākai realizācijai vai lietošanai. Konkrētajā gadījumā preces kvalitātes, aprīkojuma, tehniskā stāvokļa parametri nav definēti, kas rada pamatotas šaubas par noformēto dokumentu atbilstību faktiski notikušam darījumam.

[11.3] No lietā esošās SIA "Lardus" vārdā noformētās 2015.gada 30.decembra pavadzīmes Nr.LRD-30.12.2015/3 izriet, ka Automašīnas izsniegšanas vieta ir Kalnciema iela 7A-14, Rīgā (atbilstoši Dienesta rīcībā esošajai informācijai no 2011.gada 20.oktobra reģistrēta kā SIA "Lardus" juridiskā adrese), preces saņemšanas vieta – Zeltiņu iela 114, Rīgā (atbilstoši Dienesta rīcībā esošajai informācijai no 2015.gada 2.decembra reģistrēta kā pieteicējas juridiskā adrese). Saskaņā ar Dienesta rīcībā esošo informāciju SIA "Lardus" un pieteicējas darbības veids ir automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošana, pieteicējai no 2016.gada 29.februāra ir reģistrēta transportlīdzekļu tirdzniecības vieta Zeltiņu ielā 114, Mārupē, Mārupes nov., savukārt SIA "Lardus" nav un nebija CSDD reģistrēta transportlīdzekļu un to numurēto agregātu tirdzniecības vietas. Tātad SIA "Lardus" nebija automašīnu tirdzniecības vietas, kas būtu zināma citiem neatkarīgiem tirgus dalībniekiem. Maz ticams, ka uzņēmējs, kurš pozicionē sevi kā darbojošos transportlīdzekļu jomā, neveiks attiecīgās darbības (reģistrēšanos transportlīdzekļu reģistrā, transportlīdzekļu tirdzniecības vietas reģistrēšanu CSDD) sekmīgai minētā saimnieciskās darbības veida nodrošināšanai.

[11.4] Starp pusēm norēķini nav veikti pilnā apmērā. Lietā ir pieteicējas bankas konta (LV52NDEA0000084636966) izdrukas par 2015.gada 1.novembri – 2016.gada 8.janvāri, un 2016.gada 1. – 30.janvāri, no kurām izriet, ka pieteicējas bankas kontā 2015.gada 30.decembrī tiek ieskaitīti naudas līdzekļi 53 520 *euro* apmērā no SIA "Nordea Finance Latvia", kā pamatojumu norādot 2015.gada 30.decembra *invoice* Nr.EHROOOOOl un līgumu Nr.201512747, savukārt pieteicēja 2016.gada 5.janvārī veikusi naudas pārskaitījumu SIA "Lardus" 49 000 *euro* apmērā (kā pamatojumu

norādot pavadzīmi Nr.LRD?30.12.2015/3), nevis visu no SIA "Nordea Finance Latvia" saņemto naudas summu (53 520 *euro*) (*lietas 2.sējuma 87.-88.lapa*). Vienlaikus no lietas materiāliem nav konstatējams, ka pieteicēja būtu vēlāk veikusi samaksu SIA "Lardus" 23 000 *euro* apmērā. Tāpat apstāklis, ka SIA "Lardus" nav veikusi parāda 23 000 *euro* apmērā piedziņas pasākumus, nav pieteikusi pieteicējai kreditora prasījumu, liecina par dokumentu formālu noformēšanu, jo pretējā gadījumā SIA "Lardus" būtu ieinteresēta samaksu saņemt.

Norādāms, ka atlīdzības nesaņemšana par piegādāto preci, kā arī atlīdzības nepieprasīšana ilgstošā laika periodā neatbilst reālai saimnieciskajai darbībai un papildus liecina par darījumu faktisko neesību, jo arī atbilstoši tiesu praksei nodokļa izkrāpšana konstatējama no netiešajiem pierādījumiem, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-953/2015 7.punktu*). Konkrētajā gadījumā par to liecina pilnas samaksas neesība.

[11.5] Atbilstoši lietas materiāliem pieteicēja Automašīnas diagnostiku veica tikai 2016.gada 5.janvārī, tātad pēc tam, kad pieteicēja tika reģistrēta kā Automašīnas īpašniece. Proti, lietas materiālos atrodas WESS Select 2016.gada 2.maija vēstule, kurā norādīts, ka laika periodā no 2015.gada 2.decembra līdz 2016.gada 31.janvārim pieteicēja 2016.gada 5.janvārī veica vienu reizi Automašīnas tehnisko apkopi AS "WESS Select" servisā, ko apliecina rēķins Nr.127679 par 389,85 *euro* (*lietas 1.sējuma 116. un 117.lapa*). Tiesas ieskatā normālas komercprakses ietvaros uzņēmums jau pirms iegādes darījuma pārliecinātos par automašīnas tehnisko stāvokli, ņemot vērā tās ievērojamo vērtību – 72 000 *euro*.

[11.6] Tāpat lietā ir no Vācijas nodokļu administrācijas saņemtā atbilde uz Dienesta pieprasījumu. Tajā skaidrots, ka SIA "Lardus" 2015.gada 3.decembrī veica Automašīnas pasūtījumu Autohaus Gabriel GmbH, izmantojot elektroniskā pasta starpniecību. Par darījumu noformēts 2015.gada 16.decembra *invoice* Nr.94686 (*lietas 1.sējuma 118.lapa*). Automašīnas transportēšanu no Vācijas uz Latviju veica transporta kompānija SIA "BB Logistik & Co", šoferis /pers. F/ (atbilstoši atbildei pievienotajam autopārvadājuma pavaddokumentam – CMR Nr.012941 (*lietas 1.sējuma 123.lapa*). Automašīna uz auto vedēja tika uzkrauta transportēšanai uz Latvijas Republiku 2015.gada 16.decembrī, izkrauta piegādes adresē Latvijā – 2015.gada 21.decembrī).

Atbilstoši CSDD informācijai Automašīnas CSDD agregātu numuru salīdzināšanai 2015.gada 21.decembrī (datumā, kad Automašīna tika ievesta Latvijas Republikā) uzrādīja /pers. A/, nevis SIA "Lardus", kas atbilstoši lietas materiāliem ir pirmā automašīnas īpašniece pēc tās ievešanas Latvijas Republikā. Tādējādi ir secināms, ka pieteicējas prokūristam /pers. A/ jau dienā, kad Automašīna tika piegādāta uz Latviju, tā bija zināma. Apstāklis, ka pieteicēja kā Automašīnas īpašniece reģistrēta un līgums, pavadzīme un pieņemšanas – nodošanas akts par Automašīnas piegādi pieteicējai noformēti tikai 2015.gada 30.decembrī, ņemot vērā, ka pieteicēja jau 2015.gada 21.decembrī bija zināms, ka tā Automašīnu iegādāsies, nav vērtējams kā nejaušība, bet liecina par precīzi koordinētu darbību simulatīva darījuma noformēšanā, lai iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Minētais apstāklis netieši liecina par to, ka pieteicēja pati piedalījās pie Automašīnas piegādes organizēšanas no Vācijas uz Latviju un norāda uz saskaņotu darbību veikšanu.

[11.7] Tiesa iepriekšminētā sakarā norāda, ka Senāts ir atzinis, ka, izvērtējot pārbaudē konstatētos faktiskos apstākļus, katrs no darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt arī apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tātad tie kopumā liecina par to, ka darījumi faktiski nav notikuši (*sk. Senāta 2012.gada 31.augusta sprieduma lietā SKA?250/2012 6.punktu*).

[12] Tāpat savstarpējo darījumu apliecināšanai būtiski, vai darījumā iesaistītās personas spēj sniegt skaidru darījuma noslēgšanas un norises apstākļu raksturojumu, lai iestāde un tiesa varētu gūt par to priekšstatu un tādējādi pārbaudīt darījuma patieso ekonomisko būtību. (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA?223/2016 8.punktu*).

Saistībā ar apstrīdēto darījumu Dienests ieguvis un analizējis pieteicējas un strīdus darījuma partnera amatpersonas sniegtos paskaidrojumus.

[12.1] Lietas materiālos ir pieteicējas prokūrista /pers. A/ paskaidrojums, kas noformēts 2016.gada 22.aprīļa sākuma sarunas protokolā, kurā /pers. A/ paskaidro, ka SIA "Lardus" pazīst sen saistībā ar darījumiem ar SIA "Ehrle EU". SIA "Lardus" bija jau iegādājusies Automašīnu un piedāvāja to iegādāties pieteicējai. Darījumā ar SIA "Lardus" kontaktpersona bija /pers. C/ (*lietas 1.sējuma 98.lapa*).

Tāpat 2016.gada 17.septembra atbildēs uz Dienesta jautājumiem /pers. A/ skaidroja, ka SIA "Lardus" Automašīnu nepiegādāja pēc pieteicējas pasūtījuma. Darījuma laikā kontaktējās ar /pers. C/ (*lietas 1.sējuma 111.lapa*).

SIA "Lardus" amatpersona /pers. C/ 2016.gada 16.maija paskaidrojumā par SIA "Lardus" deklarēto darījumu ar pieteicēju norāda, ka /pers. C/ pati pārstāvēja SIA "Lardus" darījumā ar pieteicēju, darījuma veikšanai citas juridiskās un fiziskās personas netika piesaistītas. SIA "Lardus" Automašīnu, kuru realizēja pieteicējai, iegādājās no Vācijas uzņēmuma Autohaus Gabriel GmbH. SIA "Lardus" Automašīnu sameklēja internēta mājaslapā *mobile.de.* Tās transportēšanai no Vācijas uz Latviju tika piesaistīts transporta uzņēmums SIA "BB Logistik & Co". Automašīnas tehnisko stāvokli vizuāli pārbaudīja transporta kompānijas šoferis. Automašīna līdz pārdošanai pieteicējai tika uzglabāta SIA "Lardus" juridiskajā adresē Kalnciema ielā 7A-14, Rīgā (*lietas 1.sējuma 104.-107.lapa*).

No iepriekš minētā secināms, ka /pers. A/ SIA "Lardus" amatpersonu /pers. C/ pazina sen, proti, pirms strīdus darījuma noformēšanas. Tāpat secināms, ka SIA "Lardus" amatpersona /pers. C/ pati organizēja Automašīnas iegādi, transportēšanu un tālāk pārdošanu pieteicējai.

Taču iepriekš minētais nonāk pretrunā ar tiesas sēdē iegūtajām amatpersonu liecībām. Proti, /pers. A/ tiesas sēdē skaidroja, ka Automašīnu atradis caur SIA "Lardus". Viņam šis uzņēmums bija zināms. Pazīst /pers. C/. Bijuši vairāki darījumi. Piezvanīja un pajautāja viņai, vai nav kāda automašīna. /pers. C/ atbildējusi, ka ir BMW X5 automašīna. Pie /pers. C/ vērsās, ņemot vērā iepriekšējo sadarbību. Uz Dienesta jautājumu, cik ilgi sadarbojās ar SIA "Lardus", /pers. A/ atbildēja, ka ir pircis automašīnas no SIA "Lardus" gan pirms "tā darījuma", gan arī pēc tam (*lietas 1.sējuma 258. un 262.lapa*).

Taču SIA "Lardus" amatpersona /pers. C/ tiesas sēdē, uz tiesa jautājumu, vai bijusi sadarbība ar pieteicēju, pieļāva iespēju, ka pirkusi no tās auto mazgāšanas līdzekļus tālākai realizācijai. Uzņēmuma amatpersonai, ar ko kontaktējās, vārdu nezina. Tāpat norādīja, ka neatceras, ka būtu pieteicējai pārdevusi kādu automašīnu, tostarp 60 000 *euro* vērtībā.

Tiesai, uzrādot lieciniecei pavadzīmi un nodošanas – pieņemšanas aktu, ko tā parakstījusi (*lietas 1.sējuma 126. un 128.lapa*), lieciniece norādīja, ka atceras šo darījumu, klientu redzējusi tikai divas reizes- vienreiz kafejnīcā, vienreiz CSDD. Uz tiesas aicinājumu izstāstīt visu konkrētā darījuma norisi, lieciniece varēja tikai norādīt, ka atceras, ka "sēdējām CSDD" (*lietas 2.sējuma 63.lapas otrā puse*).

Rezumējot kritiski vērtējams apstāklis, ka /pers. A/ sadarbības partneri /pers. C/ pozicionē kā "sen pazīstamu" un vienīgo kontaktpersonu no SIA "Lardus" puses, kas veikusi visas darbības Automašīnas pārdošanas ietvaros, savukārt /pers. C/ šādu sadarbības partneri atceras tikai pēc dokumentu uzrādīšanas, taču nespēj neko paskaidrot par strīdus darījuma faktisko norisi.

[12.2] Vienlaikus tiesa no /pers. C/ liecībām tiesas sēdē neguva pārliecību par to, ka lieciniece vispār jebkad būtu darbojusies automašīnu tirdzniecības jomā. Tiesa kritiski vērtē liecinieces stāstīto, ka vienatnē braukusi uz Vāciju pakaļ automašīnām, līdzi bijusi skaidra nauda, lai pārliecinātos uz vietas par automašīnas tehnisko stāvokli, skatījusies, vai "netek eļļa, nav rūsa". Parakstījusi automašīnas pirkuma līgumu vācu valodā un pati atdzinusi automašīnas uz Latviju. Citām automašīnām meklējusi pārvadātājus – fiziskas personas, kas atveda automašīnas uz Latviju, maksājusi apmēram 100 *euro*. Vācijā pirktām automašīnām bija jāpārskaita drošības nauda, "vācieši prasīja 500 *euro*". Uz tiesas jautājumu, vai bija vairāki pārvadātāji, kuru

pakalpojumu izmantoja, atbildēja, ka tāda bija tikai viena reize – viņš bijis nepazīstams cilvēks, ko atrada sludinājumu portālā *ss.lv*. Neatceras, cik automašīnas uzņēmuma darbības laikā (mazāk par gadu) no Vācijas atdzina. Bijušas vēl kādas reizes, kad automašīnas pirktas Vācijā, bet neatceras, kādā veidā tās tika transportētas. Neatceras sadarbību ar pārvadātāju SIA "BB Logistik & Co". Automašīnu vidējā cena, ko pirka, bija no 2000 *euro* līdz 19 000 *euro*. Automašīnas pārdeva klientiem, ko atrada sludinājumos, paziņas pasūtījumus neveica (*lietas 2.sējuma 58.-62.lapa*).

Tāpat /pers. C/ liecināja, ka neņēma kredītus, kā arī neizdevās piesaistīt sadarbības partnerus, kas varētu finansiāli atbalstīt SIA "Lardus" darījumus. Naudas summas, ar kurām /pers. C/ parasti operēja, bija 2000 līdz 3000 *euro*. Uz tiesas lūgumu nosaukt dārgāko automašīnu iegādi SIA "Lardus" darbības periodā, /pers. C/ norādīja *Nissan Qashqai*. Tādējādi arī secināms, ka SIA "Lardus" rīcībā nevarēja būt summa 54 000 *euro* apmērā *BMW X5* iegādei, ja automašīna nebija speciāli pasūtīta un, ja par to nemaksāja pasūtītājs.

Tāpat /pers. A/ paskaidrojumos tiesai konstatējamas pretrunas par darījuma faktisko norisi. Proti, /pers. A/, raksturojot sadarbību ar SIA "Lardus", norādīja, ka viņš meklē automašīnu, lai to iegādātos un pēc tam iznomātu, sazinājās ar SIA "Lardus" amatpersonu /pers. C/ un uzzināja, ka SIA "Lardus" ir automašīna, kas pieteicējai varētu interesēt. Uz tiesas jautājumu, vai šī automašīna bija Latvijā, pieteicējas pārstāvis sākumā atbildēja, ka tā jau bija piereģistrēta ar numuriem, taču saskaņā ar informāciju no CSDD automašīnas pārreģistrācija uz SIA "Lardus" notika 2015.gada 29.decembrī. Tiesas sēdes gaitā noskaidrojās, ka pieteicējas pārstāvis zināja par Automašīnu jau tās ievešanas dienā 2015.gada 21.decembrī, jo /pers. A/ tiesas sēdē apliecināja, ka 2015.gada 21.decembrī veica numuru salīdzināšanu CSDD (*lietas 1.sējuma 259.lapas otrā puse*). Pēc tam pieteicējas pārstāvis norādīja, ka nezina, vai automašīna bija ar SIA "Lardus" numuriem.

Reāli notikuša darījuma aprakstā šādas pretrunas pieteicējas pārstāvim nerastos. Turklāt /pers. A/ tiesas sēdē norādīja, ka viņš nepasūtīja SIA "Lardus" konkrēto automašīnu, bet izvēlējās BMW X5, kas jau bija SIA "Lardus" rīcībā, ko SIA "Lardus" iegādājās no Vācijas piegādātāja. Šiem paskaidrojumiem nevar piešķirt ticamību, jo, kā jau iepriekš tiesa secināja, no /pers. C/ liecībām izriet, ka SIA "Lardus" nevarēja būt šādi apgrozāmie līdzekļi automašīnas iegādei.

Turklāt būtiski, ka pieteicējas pilnvarotais pārstāvis /pers. A/, sniedzot paskaidrojumus tiesas sēdē par darījumiem ar SIA "Lardus", norādīja, ka minēto kompāniju automašīnas iegādei izvēlējās, ņemot vērā iepriekšējo sadarbību ar SIA "Lardus", proti, /pers. A/ bija vairāki darījumi ar SIA "Lardus". Tiesa uzskata, ka reāli notikuša darījuma gadījumā (turklāt ar darījuma vērtību, kas norādīta pirkuma līgumā, – 72 000 *euro* apmērā) darījumu partnerei SIA "Lardus" būtu jāatceras pieteicējas amatpersona un jāspēj pastāstīt par darījuma faktisko norisi, turklāt ņemot vērā apstākli, ka pēc /pers. A/ vārdiem, sadarbība šo amatpersonu starpā bijusi arī pirms un pēc strīdus darījuma.

[12.3] Tiesas sēdē liecinieka statusā tika nopratināts arī SIA "BB Logistik & Co" amatpersona /pers. E/, kas attiecas uz Automašīnas pārvadājumu, ko veica SIA "BB Logistik & Co". Liecinieks liecināja, ka no SIA "Lardus" kontaktējās ar /pers. G/ vai /pers. H/. /pers. C/ nepazīst.

Iepriekš minētās liecības nonāk pretrunā ar lietas materiālos esošajiem SIA "BB Logistik & Co" vadītāja /pers. D/sniegtajiem paskaidrojumiem, ka SIA "Lardus" kontaktpersona bija /pers. C/, dokumentus nosūtīja un preci (Automašīnu) saņēma /pers. C/ (*lietas 1.sējuma 113.lapa*). Tāpat pieteicējas amatpersona /pers. A/ norādīja, ka vienīgā persona, ar ko viņš kontaktējās par Automašīnas iegādi, bijusi /pers. C/.

Tāpat tiesu dara uzmanīgu apstāklis, ka Automašīnas pārdevējs Vācijā Autohaus Gabriel GmbH, atbildot uz Vācijas nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumu, iesniedza dokumentus, kas Vācijas pārdevēja rīcībā nevarēja būt. Proti, uzņēmums iesniedza rēķinu par pārvadāšanas pakalpojumiem no Vācijas uz Latviju, kas tika piestādīts SIA "Lardus" apmaksai SIA "BB Logistics & Co" vārdā.

Taču pārvadātāja amatpersona /pers. E/ tiesas sēdē liecināja, ka SIA "BB Logistik & Co" izraksta rēķinu pārvadājuma pasūtītājam pēc automašīnas piegādes uz galapunktu (*lietas 2.sējuma 78.lapa*), proti, nevar izrakstīt, pirms ir noticis pakalpojums. Arī no SIA "BB Logistics & Co" otras amatpersonas paskaidrojuma izriet, ka pie Automašīnas saņemšanas kopā ar automašīnas dokumentiem tika izsniegts rēķins par sniegtajiem pakalpojumiem (*lietas 1.sējuma 113.lapa*).

Ja pieļauj, ka pārvadājuma pasūtītājs bija SIA "Lardus", kā to apgalvo pieteicēja, minētajam rēķinam vajadzēja būt SIA "Lardus", nevis Autohaus Gabriel GmbH rīcībā. Tiesas ieskatā fakts, ka tieši *Autohaus Gabriel GmbH* iesniedza nodokļu administrācijai pārvadātāja noformētu rēķinu par transporta pakalpojumiem, liecina par mēģinājumu radīt iespaidu par SIA "Lardus" dalību Automašīnas pārvadājuma organizēšanā.

[12.4] Rezumējot, tiesas papildu iegūtās liecinieku liecības apliecina, ka strīdus darījums starp pusēm pēc to juridiskās un ekonomiskās būtības faktiski nav noticis. Citiem vārdiem, starp pieteicēju un SIA „Lardus" faktiski notikušu darījumu gadījumā nebūtu objektīvi iespējamas tiesas konstatētās nepilnības saistībā ar darījumu noformētajos dokumentos un pretrunas amatpersonu sniegtajos apskaidrojumos.

[13] Apkopojot iepriekš minēto, tiesa secina, ka Dienests pamatoti apšaubījis, ka pieteicēja Automašīnu iegādājusies no SIA „Lardus".

Ņemot vērā visu lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu kopumu un vērtējot tos savstarpējā kopsakarā, tiesa uzskata, ka tie liecina ne vien par strīdus darījumu faktisko neesību, bet arī par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Citiem vārdiem, izskatāmajā lietā netiešo pierādījumu – darījumu fiktīvo elementu un tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar nejaušību un sakritību, – kopējais apjoms ir tāds, ka tiesai nav nekādu šaubu par to, ka pieteicēja ir apzinājusies, ka iesaistās krāpnieciska rakstura saistītās darbībās.

Proti, konkrētajā gadījumā ir konstatējams iepriekš norādītajā Augstākās tiesas sprieduma 12.punktā minētais apstāklis – pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, noformējot Automašīnas iegādi no SIA "Lardus".

Kā jau iepriekš norādīts, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz Dienestam, bet tie jāatspēko pieteicējai (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*).

Pieteicēja, vēršoties tiesā, nav sniegusi tādus papildu argumentus vai pierādījumus, kas tiesai liktu izdarīt citādus secinājumus, proti, par to, ka darījums ir noticis.

[13.1] Attiecībā uz pieteicējas iesniegtajiem bankas konta izrakstiem tiesa norāda, ka pierādījums darījuma fakta esībai nevar būt konkrētas summas samaksāšana darījumu partnerim, jo maksājumu veikšana kādai personai pati par sevi neapliecina, ka tā bija maksāta par attiecīgu pakalpojumu vai preci, kas bija nepieciešami saimnieciskajai darbībai. Turklāt, kā jau iepriekš tiesa secināja, pirkuma summa SIA "Lardus" nav pārskaitīta pilnā apmērā. Tāpat norādāms, ka bankas konta izraksti nav vērtējami atrauti no citiem darījumu apstiprinošiem dokumentiem, kā arī darījuma partneru amatpersonu paskaidrojumiem, kas konkrētajā gadījumā satur būtiskas pretrunas.

[13.2] Tāpat kritiku neiztur pieteicējas arguments, ka nevar izslēgt, ka nevis /pers. C/, bet gan cita persona, izmantojot SIA „Lardus" rekvizītus, piegādājusi un pārdevusi pieteicējai Automašīnu. Kā izriet no pašas pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem, tad tieši /pers. C/ bijusi tā vienīgā persona, ar kuru pieteicējas amatpersona komunicējusi no SIA Lardus" puses par visiem jautājumiem, kas saistīti ar Automašīnas iegādi, turklāt ne vienu vien reizi, un ka tieši iepriekšējās veiksmīgās sadarbības dēļ /pers. A/ atkārtoti izvēlējies sadarboties ar /pers. C/. Savukārt /pers. C/, kā jau iepriekš tiesa to secināja, ne par konkrēto, ne citiem darījumiem ar pieteicēju paskaidrojumus sniegt nevarēja.

[13.3] Tāpat pieteicējas iebildumi, ka tā nezināja un tai nebija jāzina, ka SIA „Lardus" vai tās tālākie darījuma partneri savu saimniecisko darbību

veikuši, pārkāpjot normatīvo aktu prasības, noraidāmi kā nepamatoti. Pretēji pieteicējas viedoklim izskatāmajā lietā aizliegums atskaitīt priekšnodokli un tā rezultātā atbildība par nepamatotiem priekšnodokļa atskaitījumiem pieteicējai nav noteikta par tās tiešo vai tālāko darījumu partneru pieļautajiem pārkāpumiem. Atbildība pieteicējai ir noteikta tikai par to, ka pati pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības, atskaitot priekšnodokli par darījumiem, kas nav notikuši, un zinot par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[14] Apkopojot minēto, Lēmums, ar kuru pieteicējai ir liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli par apstrīdēto darījumu ar SIA „Lardus" un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, ir tiesisks. Attiecīgi pieteicējas pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[15] Tiesa norāda, ka tā spriedumā detalizēti neatrunā visus pieteicējas norādītos argumentus, jo, pirmkārt, tie nevar ietekmēt tiesas iepriekš izdarīto secinājumu, otrkārt, kā atzinusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa, no Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta izriet tiesas pienākums argumentēt spriedumu, bet tā nav saprotama kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu (*sk., piemēram, 1994.gada 19.aprīļa sprieduma lietā "Van de Hurk v. The Netherlands" (iesnieguma Nr.16034/90) 61.punktu*). Tiesai ir jāuzklausa visi argumenti, bet nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas komisijas 1986.gada 13.oktobra lēmumu lietā Nr.10153/82*).

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA "EHRLE CAR RENT" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 1.marta lēmuma Nr.30.2?22.8/1270 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam tiktu uzlikts par pienākumu atmaksāt par 2015.gada 4.ceturksni aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa pārmaksu 12 495,87 *euro* apmērā.

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

Tiesnese M.Miķelsone