Lietas arhīva Nr. A42-00529-18/34
ECLI:LV:ADRJJTN:2018:0322.A420228817.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2018. gada 22. martā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese L. Apšeniece,

piedaloties pieteicējas SIA "City Rent" pārstāvim /pers. B/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Lindai Turlajai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu SIA "City Rent" pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2017. gada 8. maija lēmuma Nr. 30.2-22.13/2576 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] No 2016. gada 19. oktobra līdz 2017. gada 12. janvārim Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējai SIA "City Rent" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2016. gada aprīli–jūniju.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektās audita daļas vadītāja 2017. gada 12. janvāra lēmumu Nr. 30.2-23.22/1569 (turpmāk – sākotnējais lēmums) par 2016. gada otro ceturksni pieteicējai papildus aprēķināts PVN 2 433,86 *euro*, nokavējuma nauda 109,52 *euro* un soda nauda 730,16 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 11 762,14 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3 528,64 *euro*.

Dienesta ģenerāldirektors ar 2017. gada 8. maija lēmumu Nr. 30.2-22.13/2576 (turpmāk – Lēmums) sākotnējo lēmumu atstāja negrozītu. Lēmumā secināts, ka pieteicēja zināja, ka, iegrāmatojot grāmatvedības uzskaitē un deklarējot darījumus ar SIA "/Nosaukums/", piedalās ar PVN krāpšanu saistītās darbībās. Lēmums pamatots šādi.

[1.1] Pieteicēja un SIA "/Nosaukums/" ir saistītas personas, strīdus darījumu periodā abu uzņēmumu īpašniece un amatpersona bija /pers. E/. PVN deklarācijā par 2016. gada otro ceturksni pieteicēja atskaitīja priekšnodokli 14 196 *euro* saskaņā ar SIA "/Nosaukums/" vārdā 2016. gada aprīlī un maijā noformētajām desmit pavadzīmēm par transportlīdzekļu piegādi. Transportlīdzekļu pieņemšanas–nodošanas aktos ir vispārīgi apliecināta konkrētā transportlīdzekļa nodošana un pieņemšana. Līgums par strīda darījumiem starp pieteicēju un SIA "/Nosaukums/" nav noformēts.

Pavadzīmēs kā transportlīdzekļu izsniegšanas vietas adrese norādīta SIA "/Nosaukums/" juridiskā adrese /adrese A/, kā saņemšanas vietas adrese – pieteicējas juridiskā adrese /adrese A/. Informācija par preču transportēšanu pavadzīmēs nav norādīta. No /pers. E/ paskaidrotā izriet, ka /adrese/ un /adrese/ ir viena un tā pati teritorija ar vienu iebraukšanas vietu, līdz ar to transportlīdzekļu pārvietošana nebija nepieciešama, jo tie netika pārvietoti.

Ceļu satiksmes un drošības direkcijas informācija liecina, ka transportlīdzekļi pirms darījumu noformēšanas bija reģistrēti SIA "/Nosaukums/" īpašumā, bet darījumu rezultātā tie nonāca pieteicējas īpašumā, izņemot puspiekabi kravas kasti *Fruehauf TX34* (turpmāk – puspiekabe), kura 2016. gada 9. maijā noņemta no uzskaites izvešanai no Latvijas. Atbilstoši /pers. E/ paskaidrotajam puspiekabe pieder pieteicējai, to nav iespējams piereģistrēt specifisku iemeslu dēļ, jo reģistrācijai ir nepieciešama sertifikācija, kas nav lēts un vienkāršs pakalpojums. /pers. E/ nelūdza puspiekabi noņemt no uzskaites, bet tas notika automātiski pēc sešu mēnešu termiņa beigšanās. Puspiekabi ir pieļaujams piereģistrēt uz laiku līdz sešiem mēnešiem, tāpēc tā tika piereģistrēta līdz 2015. gada 2. janvārim, bet pēc tam atjaunots iepriekšējais statuss. Līdz ar to pieteicēja nolēma nodot puspiekabi nomā ar izpirkumu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību "/Nosaukums A/", bet vēlāk – SIA "Via T Logistics".

Puspiekabes nomas ar izpirkumu pirkuma līgums starp pieteicēju un sabiedrību ar ierobežotu atbildību "/Nosaukums A/" noformēts 2015. gada 19. martā, bet ar SIA "Via T Logistics" – 2016. gada 9. maijā. Līgumos pieteicēja apliecina, ka puspiekabe pieder vienīgi tai, nav nevienam citam atsavināta, ieķīlāta, apgrūtināta ar parādiem un saistībām, par to nav strīda un nav uzlikts aizliegums. Tādējādi izriet, ka puspiekabi pieteicēja saimnieciskajā darbībā izmantoja pirms darījuma ar SIA "/Nosaukums/" noformēšanas 2016. gada 27. maijā. Arī SIA "/Nosaukums/" iesniegtās pamatlīdzekļu uzskaites kartītes apliecina, ka puspiekabe bija reģistrēta kā SIA "/Nosaukums/" pamatlīdzeklis un tikai 2016. gada 27. maijā pārdota pieteicējai. No attaisnojuma dokumentiem un paskaidrojumiem nevar konstatēt, kad faktiski puspiekabe ir nodota pieteicējai.

[1.2] Darījumu apstākļu noskaidrošanai dienests pamatoti vērtēja pieteicējas un SIA "/Nosaukums/" amatpersonas paskaidrojumus kopsakarā ar citu lietā iegūto informāciju.

[1.2.1] Pieteicējas vārdā pavadzīmes parakstīja amatpersona /pers. E/ vai darba ņēmēji – /pers. H/ vai /pers. I/, bet SIA "/Nosaukums/" vārdā – bijusī amatpersona /pers. E/ vai darba ņēmēji – /pers. J/ vai /pers. B/. Pieņemšanas–nodošanas aktus pieteicējas un SIA "/Nosaukums/" vārdā parakstīja /pers. E/.

/pers. E/ paskaidroja, ka transportlīdzekļu iegādei pieteicēja nemeklēja un neizskatīja citus transportlīdzekļu piedāvājumus. SIA "/Nosaukums/" nodarbojas ar auto nomu, bet tika nolemts nodarboties ar citiem darbības veidiem, tāpēc transportlīdzekļus pārdeva pieteicējai. Pieteicēja transportlīdzekļus iegādājās saimnieciskās darbības paplašināšanai, iegādātie transportlīdzekļi tiek iznomāti.

Lai arī /pers. E/ norāda, ka SIA "/Nosaukums/" nolēma nodarboties ar citiem darbības veidiem, taču detalizētāku informāciju nesniedz. Turklāt minētais ir pretrunā tam, ka 2016. gada 4. augustā /pers. E/ lūdza apturēt SIA "/Nosaukums/" saimniecisko darbību un izslēgt to no PVN maksātāju reģistra.

/pers. K/ sagatavotais 2016. gada 9. novembra SIA "/Nosaukums/" paskaidrojums, ka transportlīdzekļu vērtība tika noteikta saskaņā ar atlikušo vērtību grāmatvedības uzskaitē un pieteicēja ir pilnībā norēķinājusies ar SIA "/Nosaukums/", nav parakstīts. Turklāt kā uzņēmuma amatpersona no 2016. gada 26. maija līdz 2017. gada 31. janvārim ir reģistrēts /pers. L/.

/pers. E/ norāda, ka SIA "/Nosaukums/" saimnieciskā darbība 2016. gadā bija aktīvu pārdošana, lai varētu norēķināties ar kreditoriem. SIA "/Nosaukums/" pārdota /pers. L/, jo uzņēmums nesa zaudējumus, bet stratēģiskais investors netika atrasts. /pers. L/ ir informēts par uzņēmuma finansiālo stāvokli, ir iesniegta operatīvā bilance un iepriekšējo gadu bilances, nodota uzņēmuma dokumentācija, /pers. L/ pārņēma uzņēmuma aktīvus, kreditorus, debitorus.

Lai gan /pers. E/ norāda, ka no 2016. gada 26. maija viņai nav nekādu darba pienākumu SIA "/Nosaukums/", tieši /pers. E/, nevis valdes loceklis /pers. L/, bija SIA "/Nosaukums/" pārstāvētais dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmas lietotājs un iesniedza uzņēmuma PVN deklarācijas un darba devēja ziņojumus par 2016. gada maiju– augustu. Arī kredītiestāžu sniegtā informācija liecina, ka tiesības rīkoties ar SIA "/Nosaukums/" norēķinu kontiem bija tieši /pers. E/. Tādējādi, lai arī SIA "/Nosaukums/" darījumu periodā ir reģistrēta īpašnieka un valdes locekļa maiņa, /pers. L/ faktiski SIA "/Nosaukums/" nevadīja, nepiedalījās darījumu norisē un nekomunicēja ar /pers. E/.

/pers. L/, /pers. I/, /pers. J/ un /pers. B/ dienesta pieprasījumus sniegt informāciju atstāja bez ievērības.

[1.2.2] No 2016. gada 15. februāra līdz 16. maijam SIA "/Nosaukums/" tika veikts nodokļu audits, kura rezultātā SIA "/Nosaukums/" aprēķināti papildu PVN maksājumi. Dienesta 2016. gada 16. maija lēmumu par papildu nodokļu maksājumu aprēķināšanu SIA "/Nosaukums/" neapstrīdēja, un tas kļuva neapstrīdams. Labprātīgi lēmums nav izpildīts.

Pirms audita lēmuma pieņemšanas SIA "/Nosaukums/" 2016. gada aprīlī–maijā noformēja darījumus ar pieteicēju par tās īpašumā esošo pamatlīdzekļu – transportlīdzekļu pārdošanu. Darījumu rezultātā SIA "/Nosaukums/" radās būtisks PVN parāds, kurš labprātīgi budžetā nav samaksāts.

Neilgi pēc lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas 2016. gada 24. un 26. maijā kā SIA "/Nosaukums/" īpašnieks un amatpersona reģistrētais /pers. L/ dienesta uzaicinājumu sniegt informāciju par sabiedrības saimniecisko darbību atstāja bez ievērības. Par to viņš saukts pie administratīvās atbildības, piemērojot naudas sodu un atņemot tiesība uz vienu gadu ieņemt noteiktus amatus uzņēmumos. 2017. gada 9. janvārī pieņemts lēmums par SIA "/Nosaukums/" saimnieciskās darbības apturēšanu.

/pers. E/ kā amatpersona pārstāvēja abus darījumu partnerus, līdz ar to zināja, ka noformēto darījumu rezultātā, neveicot SIA "/Nosaukums/" nodokļu nomaksu budžetā, tiek gūts fiskāls labums.

[1.2.3] Norēķiniem ar SIA "/Nosaukums/" pieteicēja izmantoja /pers. E/ iemaksātos naudas līdzekļus.

Atbilstoši 2015. gada 10. maija aizdevuma līgumam /pers. E/ piešķīra pieteicējai aizdevumu pakāpeniski līdz 180 000 *euro* apgrozāmo līdzekļu un saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Aizdevuma atmaksas termiņš – 2020. gada 10. maijs vai arī pēc vienošanās. Par aizdevuma izmantošanu var maksāt 0,5 % mēnesī.

Pieteicēja norāda, ka savas saistības pret SIA "/Nosaukums/" ir nokārtojusi jau 2016. gada sākumā, plānojot iegādāties transportlīdzekļus no SIA "/Nosaukums/", februārī un aprīlī veikti avansa maksājumi. Tā kā SIA "/Nosaukums/" ir parādsaistības pret /pers. E/, tika noslēgta trīspusēja vienošanās, lai šo parādu samazinātu.

No pieteicējas un citiem saistītiem uzņēmumiem, kuros amatpersona un vienīgā īpašniece ir /pers. E/, auditējamā periodā saņemtos naudas līdzekļus SIA "/Nosaukums/" galvenokārt pārskaitīja /pers. E/, maksājuma mērķī norādot "atmaksa", "aizdevuma atmaksa". Tiesības rīkoties ar SIA "/Nosaukums/" norēķinu kontiem bija tieši /pers. E/. Tādējādi noformēto norēķinu īpatnības, izmantojot aizdevumus, papildus liecina par darījumu simulatīvo raksturu. Iemaksātie naudas līdzekļi faktiski ir pārskaitīti atpakaļ /pers. E/, nevis valsts budžetā samaksāti SIA "/Nosaukums/" kavētie nodokļu maksājumi.

[1.3] Pieteicējas un SIA "/Nosaukums/" noformēto darījumu galvenais mērķis, iespējams, nebija saimnieciskā darījuma veikšana, bet SIA "/Nosaukums/" īpašumā esošās kustamās mantas saglabāšana, atsavinot to saistītam uzņēmumam – pieteicējai, lai uz to nevarētu vērst nodokļu parāda piedziņas darbības. Turklāt pieteicēja par noformētajiem darījumiem ar SIA "/Nosaukums/" guva fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā, bet SIA "/Nosaukums/" budžetā deklarēto PVN par strīda darījumiem nesamaksāja. Tātad starp SIA "/Nosaukums/" un pieteicēju bija noslēgta vienošanās, kas atklātībai nebija zināma, kuras ietvaros uzņēmumi veica saskaņotu darbību ar mērķi gūt fiskālu labumu.

Pieteicēja nevarēja nezināt, ka, noformējot darījumus, tā nepamatoti iegūs tiesības atskaitīt priekšnodokli. Turklāt šajā gadījumā nav runa par darījumu ķēdi, kurā pieteicēja varētu būt iejaukta citu darījumu partneru īstenotas krāpšanas rezultātā. Ir konstatējama pieteicējas ļaunprātība dokumentu noformēšanā, jo /pers. E/ kā abu uzņēmumu amatpersona zināja darījumu patieso nozīmi un vajadzību. Tādējādi konstatējama darījumos iesaistīto personu apzināta darbība ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas.

Pierādījumu un tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar nejaušību, sakritību vai labticīgu maldību, kopējais apjoms ir tāds, kas nerada šaubas, ka pieteicēja, noformējot darījumus ar SIA "/Nosaukums/", apzinājās, ka iesaistās krāpnieciska rakstura darbībās.

[1.4] Skaidrojot darījumos iegūto transportlīdzekļu izmantošanu saimnieciskajā darbībā un sniedzot informāciju par ieņēmumiem no transportlīdzekļu nomas, pieteicēja neskaidro darījumu ar SIA "/Nosaukums/" ekonomisko būtību.

[1.5] Tā kā pieteicējai uz 2017. gada 12. janvāri bija aktuālo nodokļu maksājumu parāds budžetā, pamatoti nav piemēroti likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta septītās daļas nosacījumi.

[1.6] Kā pamatojumu PVN soda naudas aprēķinam pieteicēja kļūdaini ņem vērā tikai auditā papildus aprēķināto PVN 2 433,86 *euro*, neņemot vērā, ka PVN soda nauda aprēķināma arī par nepamatoti samazināto no budžeta atmaksājamo summu 11 762,14 *euro*. Nomaksai budžetā pamatoti noteikta PVN soda nauda 4 258,80 *euro*, kas ir 30 procenti no papildus aprēķinātā PVN un samazinātās no budžeta apmaksājamās PVN summas. Nepastāv apstākļi, kas liecinātu par soda naudas nesamērīgumu.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, norādot šādus apsvērumus.

[2.1] Viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem ir tas, ka prece vai pakalpojums saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka pakalpojumu faktiski sniegusi vai preci faktiski piegādājusi tieši nodokļa rēķinā norādītā persona. SIA "/Nosaukums/" darījumu slēgšanas brīdī bija reģistrēta kā PVN maksātāja.

Darījumi faktiski ir notikuši, ko pierāda ne tikai pavadzīmes, bet arī transportlīdzekļu pārreģistrācija pieteicējas īpašumā. Slēdzot darījumus par transportlīdzekļu iegādi, pieteicējai nebija mērķis fiktīvi izmatot nodokļu sistēmu, bet gan papildināt pieteicējas autoparku, lai veiksmīgāk veiktu savu saimniecisko darbību: sauszemes transporta palīgdarbības, automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšanu un ekspluatācijas līzingu. Tas, ka pieteicēja un SIA "/Nosaukums/" ir saistītas personas, neliecina, ka uzņēmumu savstarpējie darījumi ir fiktīvi un darījumu mērķis ir ļaunprātīgos vai krāpnieciskos veidos gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Dienests nav ņēmis vērā pieteicējas iesniegtos pierādījumus un paskaidrojumus.

[2.2] Saistītām personām nav aizliegts savstarpēji slēgt darījumus. Tā kā darījumi ir noslēgti divus gadus pēc pieteicējas dibināšanas, transportlīdzekļi ir iegūti parastas komercdarbības ietvaros, pieteicējai nepastāv ierobežojumi slēgt darījumus ar tās dibinātāju, dalībnieku vai padomes locekli un saistīto personu.

Ņemot vērā, ka pieteicējai ir tikai viens dalībnieks, visi darījumi par transportlīdzekļu iegādi un 2015. gada 10. maija aizdevuma līgums ir noslēgti rakstiski, par šādiem darījumiem dalībnieku sapulces apstiprinājums vai piekrišana nav nepieciešama.

[2.3] Nav pamata darījumus uzskatīt par fiktīviem tāpēc, ka pieteicēja transportlīdzekļus iegādājās par cenu, kas ir augstāka nekā to atlikusī uzskaites vērtība. Cenu starpība starp transportlīdzekļu uzskaites vērtību un atsavināšanas vērtību nav tik būtiska, lai būtu pamats uzskatīt, ka transportlīdzekļi atsavināti par cenu virs to tirgus vērtības.

[2.4] Pieteicēja nav atbildīga par to, ka SIA "/Nosaukums/" valsts budžetā nav samaksājusi PVN.

[2.5] Pieteicējai noteiktais PVN soda naudas apmērs 4 258,80 *euro* ir nesamērīgs, kļūdains un neatbilst likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta piektajā daļā minētajam procentuālajam apmēram, jo soda nauda noteikta nevis 30, bet gan 691,37 procentu apmērā.

[3] Rakstveida paskaidrojumā atbildētājs pieteikumu neatzīst, balstoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja pieteikumu.
Atbildētāja pārstāve tiesas sēdē pieteikumu neatzina.

Motīvu daļa

[5] Pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus un novērtējusi procesa dalībnieku argumentus, tiesa atzīst, ka pieteikums nav pamatots.

[6] Vispārīgie priekšnodokļa atskaitīšanas noteikumi reglamentēti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. pantā. Panta ceturtā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Atbilstoši panta pirmās daļas 1. punktam, 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 nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. Panta sestā un septītā daļa paredz, ka reģistrētam nodokļa maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu ir izsniedzis reģistrēts nodokļa maksātājs. Lai īstenotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, reģistrētam nodokļa maksātājam ir pienākums saglabāt saņemto nodokļa rēķinu par veikto darījumu.

Tātad priekšnodoklis ir atskaitāms, ja abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti ar PVN apliekamo personu reģistrā, ja ir izrakstīts un saņemts atbilstošs nodokļa rēķins, ja nodokļa rēķinā norādītās preces ir saņemtas no nodokļa rēķinā norādītās apliekamās personas un ja šīs preces izmantotas nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. Tas nozīmē, ka vispirms jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar PVN apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu (*Augstākās tiesas 2013. gada 1. augusta sprieduma lietā Nr. SKA-428/2013 7. un 9. punkts*).

Tātad, lai pieteicējai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, darījumiem jābūt reāli notikušiem, proti, pavadzīmēm jāatspoguļo faktiski notikuši darījumi.

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 (*Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81. punkts*).

[7] Likuma "Par grāmatvedību" 2. panta pirmā un otrā daļa noteic, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 7. panta pirmo daļu grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību.

Strīda priekšmets lietā ir pieteicējas 2016. gada otrajā ceturksnī deklarētie darījumi ar SIA "/Nosaukums/", kas noformēti ar 2016. gada 8. aprīļa pavadzīmi Nr. FRN100126 par 5 300 *euro*, 2016. gada 25. aprīļa pavadzīmi Nr. FRN100132 par 22 000 *euro*, Nr. FRN100133 par 6 000 *euro*, Nr. FRN100134 par 18 000 *euro*, Nr. FRN100135 par 1 500 *euro*, Nr. FRN100136 par 5 300 *euro*, 2016. gada 26. aprīļa pavadzīmi Nr. FRN100139 par 3 000 *euro*, 2016. gada 24. maija pavadzīmi Nr. FRN100147 par 500 *euro*, 2016. gada 26. maija pavadzīmi Nr. FRN100148 par 3 000 *euro* un 2016. gada 27. maija pavadzīmi Nr. FRN100149 par 3 000 *euro* par transportlīdzekļu iegādi kopumā par 67 600 *euro* (*lietas 1. sējuma 111.–120. lapa*).

Darījumu laikā pieteicēja un SIA "/Nosaukums/" bija saistītas personas likuma "Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 18. punkta "c" apakšpunkta izpratnē, abas bija reģistrētas ar PVN apliekamo personu reģistrā, pieteicēja no SIA "/Nosaukums/" saņēma nodokļa rēķinus un transportlīdzekļi, izņemot puspiekabi, ir pārreģistrēti uz pieteicējas vārda.

Tā kā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pieteicējai liegtas, uzskatot, ka deklarētie darījumi ir saistīti ar PVN krāpšanu un mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā, par ko pieteicēja zinājusi, tiesai jāpārbauda dienesta argumentu pamatotība.

[8] Lai arī tiesa piekrīt pieteicējas argumentam, ka saistītiem uzņēmumiem nav liegts slēgt savstarpējus darījumus, taču konkrētajā gadījumā darījumu faktiskā izpilde liek apšaubīt pieteicējas godprātīgos nolūkus.

[8.1] Tiesa konstatē, ka no 2016. gada 21. janvāra līdz 16. maijam pieteicējas darījumu partnerim SIA "/Nosaukums/" dienests bija veicis nodokļu auditu, kā rezultātā papildus aprēķināja PVN maksājumus un samazināja no budžeta atmaksājamo PVN summu (*lietas 2. sējuma 74.–102. lapa*). Dienesta lēmumu SIA "/Nosaukums/" neapstrīdēja. Savukārt pieteicējas darījumi ar SIA "/Nosaukums/" notika audita veikšanas laikā un īsi pēc lēmuma par nodokļu audita rezultātiem paziņošanas.

Tā kā SIA "/Nosaukums/" neapstrīdēja nodokļu uzrēķinu, ir pamats secināt, ka nodokļu uzrēķinu tā atzina par pamatotu un apzinājās savu pienākumu norēķināties ar valsts budžetu. Taču SIA "/Nosaukums/" turpmākā rīcība, atsavinot pamatlīdzekļus pieteicējai, liecina par nodomu izvairīties no šī pienākuma izpildes, apgrūtinot piedziņas procesu tādējādi, lai nebūtu mantas, pret ko vērst piedziņu. Savukārt pieteicēja, būdama

SIA "/Nosaukums/" saistītā persona, jo abas sabiedrības pārstāvēja viena un tā pati persona – /pers. E/, neapšaubāmi zināja par SIA "/Nosaukums/" patieso nolūku.

[8.2] Tiesa ņem vērā, ka 2016. gada 26. maijā – laikā, kad notika pēdējo transportlīdzekļu pārdošana pieteicējai, veikta SIA "/Nosaukums/" kapitāla daļu atsavināšana /pers. L/ un viņa iecelšana valdē, vienlaikus iepriekšējai kapitāla daļu īpašniecei un amatpersonai /pers. E/ izsniedzot prokūru, tādējādi nodrošinot viņai iespēju arī turpmāk kontrolēt saimniecisko procesu norisi SIA "/Nosaukums/".

Par to, ka /pers. E/ tikai formāli nodeva SIA "/Nosaukums/" /pers. L/, liecina visi turpmākie uzņēmuma vārdā veiktie darījumi un rīcība, jo tieši /pers. E/, tāpat kā iepriekš, arī pēc uzņēmuma atsavināšanas turpināja gan sagatavot un iesniegt dienestā ikmēneša deklarācijas (*lietas 2. sējuma 19.–34. lapa*), pozicionējot sevi arī kā valdes locekli, gan arī kā vienīgā persona saglabājot tiesības rīkoties ar SIA "/Nosaukums/" norēķinu kontiem (*lietas 1. sējuma 243. lapa, 2. sējuma 3., 9. lapa*). Tāpat /pers. E/, nevis jaunais kapitāla daļu ieguvējs un amatpersona /pers. L/, vairāk kā divus mēnešus pēc uzņēmuma pārejas vērsās dienestā ar lūgumu apturēt SIA "/Nosaukums/" saimniecisko darbību (*lietas 1. sējuma 201. lapa*). Lai arī nepastāvēja formāli šķēršļi /pers. E/ veikt iepriekš uzskaitītās darbības SIA "/Nosaukums/" vārdā, tomēr minētais apstāklis nesniedz atbildi uz jautājumu, kāpēc bija nepieciešama SIA "/Nosaukums/" nodošana /pers. L/.

Tiesa ievēro arī to, ka SIA "/Nosaukums/" jaunā amatpersona /pers. L/ nekādiem dienesta aicinājumiem neatsaucās, par ko 2016. gada 27. decembrī viņu sauca pie administratīvās atbildības, piemērojot naudas sodu un uz vienu gadu atņemot tiesības ieņemt noteiktus amatus komercsabiedrībās (*lietas 1. sējuma 237.–239. lapa*).

Minēto apstākļu kopums norāda uz to, ka uzņēmuma pāreja bija formāla, jo faktiski saimniecisko darbību turpināja pārvaldīt /pers. E/.

[8.3] Dienests 2016. gada 11. novembrī no SIA "/Nosaukums/" saņēma apliecinājumu (*lietas 1. sējuma 172. lapa*), ka par transportlīdzekļu iegādi pieteicēja ar SIA "/Nosaukums/" ir pilnībā norēķinājusies. Tomēr tiesa ņem vērā, ka šī paziņojuma izpildījums rada šaubas, vai to ir sniegusi norādītā SIA "/Nosaukums/" amatpersona, jo paziņojums nav parakstīts, turklāt amatpersonas nosaukums norādīts kļūdaini – /pers. L/ vietā minot /pers. K/. Tiesa nepiešķir ticamību tam, ka persona pati neprastu pareizi norādīt savu vārdu. Līdz ar to tiesa uzskata, ka šāds paziņojums nav uzskatāms par pierādījumu faktiskai norēķinu veikšanai.

/pers. E/, skaidrojot pieteicējas norēķinus ar SIA "/Nosaukums/" (*lietas 1. sējuma 155. lapa*), norāda, ka pieteicēja savas saistības ir nokārtojusi, jo jau 2016. gada februārī un aprīlī veica avansa maksājumus par tehnikas iegādi, bet par atlikušo summu ir noslēgta trīspusēja vienošanās.

Tiesa konstatē, ka pieteicējas un SIA "/Nosaukums/" savstarpējos norēķinus apliecina šādi kredītiestādēs veikti maksājumi:

1) 2016. gada 2. februārī pieteicēja pārskaitīja SIA "/Nosaukums/" 500 *euro* par automašīnas iegādi (*lietas 1. sējuma 157. lapa*), 2016. gada 15. februārī – 500 *euro* par tehniku (*lietas 1. sējuma 158. lapa*) un 2016. gada 6. aprīlī – 2 500 *euro* par tehnikas iegādi (*lietas 1. sējuma 159. lapa*, *2. sējuma 4. lapa*);

2) 2016. gada 8. aprīlī SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 96,80 *euro* kā pavadzīmes apmaksu par automašīnas Renault Trafic iegādi (*lietas 1. sējuma 247. lapa*);

3) 2016. gada 27. aprīlī SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 12 604,01 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100121 un Nr. FRN100126 apmaksu (*lietas 1. sējuma 248. lapa*);

4) 2016. gada 28. aprīlī SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 5 400 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100139 apmaksu un 7 305 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100135 gala apmaksu un pavadzīmes Nr. FRN100133 apmaksu, tajā pat dienā 23 000 *euro* kā aizdevuma atmaksu pārskaitot /pers. E/ (*lietas 1. sējuma 249. lapa*);

5) 2016. gada 29. aprīlī SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 21 500 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100134 apmaksu, ko tajā pat dienā kā aizdevuma atmaksu pārskaitīja /pers. E/ (*lietas 2. sējuma 10. lapa*);

6) 2016. gada 2. maijā SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 6 693 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100134 gala apmaksu un pavadzīmes Nr. FRN100136 apmaksu, bet 13 000 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100132 daļēju apmaksu, tajā pat dienā 18 450 *euro* kā aizdevuma atmaksu pārskaitot /pers. E/ (*lietas 2. sējuma 11. lapa*);

7) 2016. gada 3. maijā SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 4 500 *euro*, bet 2016. gada 5. maijā 5 000 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100132 daļēju apmaksu. Savukārt 2016. gada 5. maijā SIA "/Nosaukums/" 8 200 *euro* kā aizdevuma atmaksu pārskaitīja /pers. E/. (*lietas 2. sējuma 5. lapa*);

8) 2016. gada 5. maijā SIA "/Nosaukums/" saņēma no pieteicējas 4 120 *euro* kā pavadzīmes Nr. FRN100132 gala apmaksu, bet 1 500 *euro* – kā avansu par tehnikas iegādi, tajā pat dienā 4 000 *euro* kā aizdevuma atmaksu pārskaitot /pers. E/ (*lietas 2. sējuma 11. lapa*).

No 2016. gada 30. maija trīspusējās vienošanās (*lietas 1. sējuma 156. lapa*), kuru visu pušu vārdā parakstījusi /pers. E/, izriet, ka faktiski SIA "/Nosaukums/" transportlīdzekļu pirkuma maksu 4 365 *euro* apmērā nesaņēma, jo šī summa pārskaitīta /pers. E/ kā SIA "/Nosaukums/" kreditorei.

Tātad, lai arī maksājumi un noformētie dokumenti formāli apstiprina pieteicējas norēķinus ar SIA "/Nosaukums/", tomēr nepārprotami jāsecina, ka par pamatlīdzekļiem saņemtā nauda nav palikusi SIA "/Nosaukums/" saimnieciskajā apgrozībā, bet gan nekavējoties novirzīta uz /pers. E/ personiskajiem norēķinu kontiem. Minētais nepārprotami norāda uz /pers. E/ kā personas, kurai ir tiesības rīkoties ar SIA "/Nosaukums/" naudas līdzekļiem, nodomu gūt personisku fiskālu labumu.

[8.4] Kā būtisku apstākli pieteicējas nekonsekvencei norēķinu izpildē tiesa atzīmē arī to, ka norādītais maksājumu veikšanas mērķis (pavadzīmes, par kurām veikta samaksa) nesakrīt ar faktisko pēc pavadzīmēm apmaksājamo summu. Tā, piemēram, par pavadzīmi Nr. FRN100132 veikta samaksa kopumā 26 620 *euro*, lai gan pavadzīmē norādītā summa ir 22 000 *euro*, par pavadzīmi Nr. FRN100134 veikta samaksa kopumā vismaz 22 893 *euro*, lai gan pavadzīmē norādītā summa ir 18 000 *euro*, par pavadzīmi Nr. FRN100139 veikta samaksa 5 400 *euro*, lai gan pavadzīmē norādītā summa ir 3 000 *euro*.

Savukārt pieteicējas 2015. gada 19. marta transportlīdzekļa nomas ar izpirkumu darījums ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību "/Nosaukums A/" un /pers. O/ (*lietas 1. sējuma 185.–187. lapa*), kā arī 2016. gada 9. maija transportlīdzekļa nomas ar izpirkumu darījums ar SIA "Via T Logistics" un /pers. P/ (*lietas 1. sējuma 181.–182. lapa*) par pieteicējai piederošās puspiekabes pārdošanu arīdzan neatbilst loģiskai saimniecisko darījumu norisei, jo atbilstoši pavadzīmei Nr. FRN100149 pieteicēja puspiekabi no SIA "/Nosaukums/" iegādājās tikai 2016. gada 27. maijā. Minētais liecina par to, ka dokumenti ir noformēti, taču darījumi faktiski nenotika atbilstoši noformētajiem dokumentiem.

Tādējādi tiesa atzīst par pamatotu dienesta argumentu, ka grāmatvedība nav kārtota tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par saimniecisko darījumu norisi, un darījumiem piemīt simulatīvs raksturs.

[8.5] SIA "/Nosaukums/" 2016. gada 4. augusta lūgumā dienestam apturēt SIA "/Nosaukums/" saimniecisko darbību un izslēgt to no PVN maksātāju reģistra prokūriste /pers. E/ norāda, ka aktīva uzņēmuma saimnieciskā darbība nenotiek un turpmākā darbība ir ekonomiski nepamatota (*lietas 1. sējuma 201. lapa*). Savukārt pieteicējas nodokļu audita sākuma sarunā (*lietas 1. sējuma 72.–75. lapa*), skaidrojot, kāpēc pieteicēja iegādājās transportlīdzekļus no SIA "/Nosaukums/", /pers. E/ norādīja, ka SIA "/Nosaukums/" bija nolēmusi nodarboties ar citiem darbības veidiem, līdz ar to transportlīdzekļus pārdeva pieteicējai.

Tā kā /pers. E/ arī pēc SIA "/Nosaukums/" kapitāla daļu atsavināšanas faktiski turpināja vadīt šo uzņēmumu, viņas paskaidrojumus ir pamats vērtēt

kā saprātīga un saimnieciska vadītāja sniegtus. Taču tiesas ieskatā /pers. E/ rīcība, lūdzot apturēt SIA "/Nosaukums/" saimniecisko darbību, ir pretēja vēlāk norādītajam, ka, nolemjot atsavināt transportlīdzekļus, SIA "/Nosaukums/" bija nolūks nodarboties ar citiem darbības veidiem.

Tiesa uzskata, ja SIA "/Nosaukums/" laikā, kad notika transportlīdzekļu atsavināšana pieteicējai, patiešām būtu bijis nodoms pārstrukturizēt savu darbības jomu, turpmāk nenodarbojoties ar auto nomu, tad nebūtu noticis SIA "/Nosaukums/" 2016. gada 15. aprīļa automašīnas /TL marka/ iegādes darījums no Polijas uzņēmuma Mercedes-Benz Polska Sp.zo.o. par 36 000 *euro* (*lietas 2. sējuma 10. lapa*). Tāpat pie šādiem apstākļiem nav izprotama un loģiska sekojošā uzņēmuma atsavināšana /pers. L/. Šādu rīcību nevar atzīt par ekonomiski pamatotu saimniecisko procesu vadīšanu.

[9] Visi iepriekš norādītie apstākļi kopumā liecina par /pers. E/ kā SIA "/Nosaukums/" un pieteicējas amatpersonas nodomu atsavināt SIA "/Nosaukums/" pamatlīdzekļus saistītai personai, lai atbrīvotos no SIA "/Nosaukums/" saistībām pret valsts budžetu, formāli SIA "/Nosaukums/" saistību izpildi nododot neieinteresētai personai /pers. L/, kuram patiesībā nebija nolūks nodarboties ar komercdarbību.

Pieteicējas iesniegtais skaidrojums par transportlīdzekļu iegādes darījumu ekonomisko būtību (*lietas 1. sējuma 58.–66. lapa*) nesniedz atbildi uz jautājumu, kāds bija šo darījumu patiesais mērķis. Ne tiesa, ne dienests neapšauba, ka transportlīdzekļu izmantošana komercdarbībā ir peļņu nesoša. Taču pieteicēja nespēj izskaidrot un pamatot nepieciešamību īstenot transportlīdzekļu īpašuma tiesību pāreju no SIA "/Nosaukums/" uz pieteicēju, lai atspēkotu dienesta argumentus un tiesas secinājumus. Tiesai nerodas šaubas, ka pieteicējas darījumiem ar SIA "/Nosaukums/" ir simulatīvs raksturs un tie veikti I. Ozoliņas darbību rezultātā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

Katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējami ir visu šo apstākļu nejauša sakritība (*Augstākās tiesas 2012. gada 31. augusta sprieduma lietā Nr. SKA-250/2012 6. punkts*).

Tiesas ieskatā abu saistīto uzņēmumu veikto darījumu apstākļi un turpmākā rīcība ar pieteicējas veiktajiem norēķiniem norāda uz to, ka transportlīdzekļu pārreģistrācija veikta ļaunprātīgā nolūkā, lai iegūtu fiktīvu darījumu noslēgšanas iespēju un tādējādi gūtu fiskālu labumu. Tiesai nerodas šaubas, ka pieteicēja zināja par to, kādos darījumos, ar kādu darījumu partneri un kādos nolūkos tā iesaistās, jo abus uzņēmumus pārstāvēja viena un tā pati fiziskā persona I. Ozoliņa. Ņemot vērā tiesas izdarītos secinājumus, šādu darījumu veikšanai trūkst loģisks un ekonomiski pamatots izskaidrojums, kā vien vēlme gūt personiskas fiskālas priekšrocības.

[10] Balstoties uz iepriekš secināto, tiesai atzīst, ka konkrētajā gadījumā ir notikusi tikai dokumentu noformēšana. Taču, tā kā pārdošanas darījumus apliecinošos dokumentus nevar uzskatīt par ticamiem pierādījumiem darījuma faktiskajai norisei, tiesa secina, ka faktiski darījumi starp saistītajiem komersantiem nav veikti. Līdz ar to dienests pamatoti neatzina pieteicējas darījumus ar SIA "/Nosaukums/", kā rezultātā papildus aprēķināja PVN 2 433,86 *euro* un uzlika pienākumu iemaksāt valsts budžetā nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo PVN 11 762,14 *euro*.

[11] Par pieteicējas argumentu, ka dienests audita rezultātā aprēķinājis soda naudu 691,37 procentu apmērā, tiesa norāda sekojošo.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmā un otrā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

Tātad normatīvais regulējums paredz dienestam obligātu pienākumu, konstatējot nodokļu pārkāpumus, kā rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, kā arī palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, aprēķināt ne tikai pašu nodokļa apmēru, bet arī nokavējuma un soda naudas. Izskatāmajā gadījumā dienests konstatēja abus minētos nodokļu pārkāpumus, līdz ar to par abiem arī bija jāaprēķina soda nauda.

Atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta piektajai daļai par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Pārbaudot dienesta veiktos soda naudas aprēķinus, tiesa tos atzīst par pareiziem. Papildus aprēķinātajam PVN 2 433,86 *euro* soda nauda 30 procenti aprēķināta 730,16 *euro*, savukārt par nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo PVN 11 762,14 *euro* soda nauda 30 procenti aprēķināta 3 528,64 *euro*.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

pilnībā noraidīt SIA "City Rent" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2017. gada 8. maija lēmuma Nr. 30.2-22.13/2576 atcelšanu.

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

Tiesnese L. Apšeniece