ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420240318
Lietas arhīva Nr. AA43-0264-23/5
ECLI:LV:ADAT:2023:0620.A420240318.29.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 20.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Laura Konošonoka,
tiesneses Sandra Gintere un Linda Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Amserv Motors" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 25.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.8/2861 atcelšanu, sakarā ar SIA „Amserv Motors" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 27.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA „Amserv Motors" pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2015.gada janvāra līdz 2016.gada jūnijam un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2015.gadu.

Audita rezultātā secināts, ka 2015.gada janvārī–maijā un novembrī deklarētajiem darījumiem ar Lietuvā un Igaunijā reģistrētiem uzņēmumiem UAB „Dolmenta" (turpmāk – *Dolmenta*), UAB „Benasta" (turpmāk – *Benasta*), UAB „Horologium" (turpmāk – *Horologium*), UAB „Avinela" (turpmāk – *Avinela*) un AS „Amserv Auto" (turpmāk – *Amserv Auto*) par transportlīdzekļu piegādi nebija piemērojama pievienotās vērtības nodokļa 0 % likme. Līdz ar to pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 110 118,20 *euro*, soda nauda 13 706,98 *euro* un nokavējuma nauda 41 735,50 *euro*.

[2] Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 25.jūnija lēmumu Nr.30.2-22.8/2861 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru zemākas iestādes veiktais nodokļu aprēķins atstāts negrozīts.

Lēmumā konstatēts, ka apstrīdētie darījumi noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības nepamatotas pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmes piemērošanas veidā.

Dienests norādījis, ka darījumu gaitai izsekot nav iespējams, jo pārbaudei netika iesniegta virkne dokumentu, bet noformētajos dokumentos pieļautas neprecizitātes. Transportlīdzekļi Lietuvā reģistrēti uz nepilnu dienu, bet Igaunijā nav reģistrēti vispār. Lietuvā reģistrētie uzņēmumi neveic faktisku saimniecisko darbību. Reālu darbību neveic arī lielākā daļa Latvijā reģistrēto transportlīdzekļu pircēju.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu, norādot šādus apsvērumus.

[3.1] Nav strīda, ka pieteicējas rīcībā bija preces (automašīnas), kuras tā piegādāja *Dolmenta*, *Benasta*, *Horologium*, *Avinela* un *Amserv Auto*. Pieteicēja ir uzrādījusi attaisnojuma dokumentus, kā arī darījumos ar Lietuvas uzņēmumiem ieturējusi depozīta maksājumu. Pircēji ir apliecinājuši preču iegādi. Rakstveida līgumi nav noformēti gadījumos, kad jau iepriekš šim klientam veikta transportlīdzekļu piegāde, kā arī darījumos ar saistīto uzņēmumu *Amserv Auto*. Pieņemšanas-nodošanas akti nav attaisnojuma dokumenti, turklāt likums nenoteic pienākumu tos noformēt. Dienesta konstatētie noformējuma trūkumi nav tādi, kas liegtu pārliecināties par darījumu faktisko esību un norisi. Dienests nepamatoti iegūto informāciju tulko par sliktu pieteicējai, kā arī nav ieguvis pierādījumus tam, ka pieteicēja zināja par preču atgriešanos Latvijā. Dienests nav pamatojis pieteicējas gūtās fiskālās priekšrocības.

[3.2] Dienests ir koncentrējies uz preču piegādes darījumu noformējumu un pircēju raksturojumu, bet atstājis bez ievērības darījumu faktisko norisi un to, vai pieteicējai bija jāveic darījumu partneru un preču tālākā izlietojuma pārbaude.

[3.3] Dienests nav izskaidrojis, kādēļ pieteicējas īstenotie darījumi būtu aizliegti, proti, kādēļ transportlīdzekļus nav atļauts iegādāties un realizēt nevis gala patērētājiem, bet gan citiem automašīnu tirgotājiem, un kāpēc nav atļauta transportlīdzekļu pārdošana uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti tajā reģistrētam uzņēmumam, ja transportlīdzeklis pēc tam tiek pārdots citam pircējam Latvijā.

[3.4] Dienests pārkāpis procesuālā taisnīguma un uzklausīšanas principu. Audis veikts 275 dienas, bet informāciju par iespējamiem pārkāpumiem pieteicēja saņēma tikai neilgi pirms lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas. Tātad ir tikušas ierobežotas pieteicējas tiesības iesniegt pierādījumus un sniegt pamatotu viedokli. Dienests nepamatoti noraidījis pieteicējas lūgumu iegūt papildu pierādījumus.

[3.5] Dienests ir pārkāpis audita veikšanai noteikto termiņu, kas atzīstams par būtisku procesuālu pārkāpumu. Dienests nav pienācīgi izskaidrojis, kādēļ divas reizes pagarināts audita veikšanas termiņš. Faktiski audits veikts arī tajās dienās, kas nav ierēķinātas audita kopējā termiņā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 27.jūnija spriedumu pieteikums noraidīts, motivējot šādi.

[4.1] Tiesa pārbaudīja, vai dienests pamatoti apšaubīja jaunu automašīnu piegādes uz Eiropas Savienības dalībvalstīm un neatzina pieteicējas realizācijas darījumus *Dolmenta*, *Horologium*, *Benasta*, *Avinela* un *Amserv Auto* 2015.gadā, liedzot šiem darījumiem piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmi.

[4.2] Tiesa no likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta secināja, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem, grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

Analizējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktu, 41.panta pirmās daļas 1.punktu, 43.panta ceturto un sesto daļu, tiesa norādīja, ka nodokļa 0 % likmi piemēro jauna transportlīdzekļa piegādei citas dalībvalsts jebkurai personai, ja izpildīti šādi nosacījumi: 1) preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Tiesa atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūru, norādot, ka atbrīvojums piemērojams tikai tad, ja preces faktiski ir izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas, bet ne tad, ja notikusi tikai formāla darījuma noformēšana ar mērķi ļaunprātīgi izmantot nodokļa sistēmu.

Tiesa norādīja arī uz likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu, kas paredz ņemt vērā darījuma patieso būtību.

[4.3] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja 2015.gada janvāra–maija un novembra nodokļa deklarācijās iekļāvusi šādus realizācijas darījumus par piegādātām precēm (transportlīdzekļiem) un pakalpojumiem (transportlīdzekļa riepu montāža, balansēšana, glabāšana) Eiropas Savienībā reģistrētiem uzņēmumiem, darījumiem piemērojot nodokļa 0 % likmi:

1) divu jaunu vieglo plašlietojuma automobiļu *Toyota Verso MY14* (VIN NMTDG26R80R073708) un *Toyota Land Cruiser 150* (VIN JTEBH3FJ20K146919) piegāde *Dolmenta* 2015.gada janvārī un maijā;

2) divu jaunu vieglo pasažieru automobiļu *Lexus IS300H* (VIN JTHBH5D2305038348) un *Lexus IS300H* (VIN JTHBH5D2705038367) piegāde *Benasta* 2015.gada janvārī un aprīlī, kā arī automobiļa riepu montāžas, balansēšanas un glabāšanas pakalpojumi 2015.gada novembrī;

3) divu jaunu vieglo plašlietojuma automobiļu *Lexus RX450H* (VIN JTJBC11A202461151) un *Lexus RX 450H* (VIN JTJBC11A402464875) piegāde *Horologium* 2015.gada februārī un martā;

4) viena jauna vieglā plašlietojuma automobiļa *Toyota Land Cruiser 150* (VIN JTEBH3FJ70K158998) piegāde *Avinela* 2015.gada aprīlī;

5) piecu jaunu vieglo plašlietojuma automobiļu *Toyota Land Cruiser 150 SUV* (VIN JTEBH3FJ60K148432), *Lexus RX450H* (VIN JTJBC11A302465998), *Toyota Land Cruiser V8 SUV* (VIN JTMHV05J804152686), *Toyota Land Cruiser 150* (VIN JTEBH3FJ80K152806) un *Lexus RX450H* (VIN JTJBC11A002467238) piegāde *Amserv Auto* 2015.gada janvārī un aprīlī.

[4.4] Tiesa atsaucās uz pieteicējas un tās valdes locekļa paskaidroto, ka tā veic jaunu un lietotu transportlīdzekļu un to detaļu tirdzniecību, kā arī sniedz remonta un servisa pakalpojumus, finansējuma un auto nomas pakalpojumus, pārstāvot automašīnas *Lexus* un *Toyota*. Ar nodokļa 0 % likmi apliekamajos darījumos iniciatori ir klienti. Auditējamajā periodā saimnieciskajai darbībai neraksturīgi darījumi nav veikti, par sadarbības partneriem pieteicēja pārliecinās valsts reģistros, bet īpašu pārbaudi neveic. Darījumos tiek pieprasīta priekšapmaksa un apliecinājums par transportlīdzekļu reģistrēšanu pircēja rezidences valstī, kā arī tiek noformēti transportlīdzekļu pieņemšanas-nodošanas akti.

[4.5] Tiesa vērtēja pieteicējas darbinieku /pers. A/, /pers. B/ un /pers. C/ paskaidrojumus dienestam un liecības tiesai, atzīstot, ka personu paskaidrojumi ir vispārīgi un raksturo pieteicējas ierasto komercdarbību un jaunu transportlīdzekļu pārdošanas vispārīgo procedūru. Tiesa ņēma vērā, ka paskaidrojumi šīm personām tika prasīti jau audita laikā un ka uz tiesas sēdi ieradās tikai tie liecinieki, kuri joprojām ir pieteicējas darbinieki un kuri pirms ierašanās bija apskatījušies informāciju par strīdus darījumiem, tādēļ piekrita pārsūdzētajā lēmumā norādītajam, ka šo personu vispārīgie skaidrojumi par darījumu norisi un formālā pieeja darījumu partneru pārbaudei rada šaubas par darījumu komerciālo realitāti. Reālu darījumu gadījumā to dalībnieki sniegtu detalizētāku darījuma norises izklāstu, piemēram, par preču pasūtīšanas kārtību, cenu veidošanās mehānismu, to, kā tika panākta vienošanās par darījumu nosacījumiem, kā notika to saskaņošana, kā arī citām darbībām, kam bija jānotiek pirms attiecīgo preču saņemšanas, ņemot vērā jaunu transportlīdzekļu ievērojamo vērtību.

Lai arī liecinieki tiesas sēdē norādīja, ka pieteicēja īpašu rūpību pievērš realizācijas darījumiem uz ārvalstīm, kā arī noliedza pieteicējas iesaisti vai informētību par strīdus darījumu simulatīvo raksturu, tiesa ņēma vērā, ka liecinieki ir pieteicējas darbinieki, kuru liecības vērtējamas kritiskāk nekā citu ar pieteicēju nesaistītu personu paskaidrojumi un liecības.

Tāpat tiesa ņēma vērā, ka no lietā iegūtajiem pierādījumiem neizriet tāda pieteicējas rīcība strīdus darījumos, kādu liecinieki aprakstīja kā standarta procedūru.

[4.6] Tiesa vērtēja darījumus ar *Dolmenta*.

[4.6.1] Tiesa konstatēja, ka par *Toyota Verso MY14* piegādi 2015.gada 27.janvārī noslēgts pirkuma līgums, kuru parakstījis /pers. A/ un *Dolmenta* amatpersona /pers. D/. Līgums paredz transportlīdzekļa nodošanu 2015.gada 30.janvārī pieteicējas struktūrvienībā Krasta ielā 3, Rīgā, un pirkuma cenas samaksu līdz nodošanas dienai, kā arī drošības naudas iemaksāšanu, kas tiek atdota pēc pilnīga norēķina un transportlīdzekļa reģistrācijas apliecības iesniegšanas pieteicējai.

2015.gada 27.janvārī pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinu un rēķinu par depozīta maksājumu, kas atgriezts ar 30.janvāra rēķinu, bet 29.janvārī – rēķinu par transportlīdzekļa piegādi.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta starptautiskā preču transporta pavadzīme (turpmāk – CMR), saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 29.janvārī nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Pasvali Lietuvā, izmantojot pārvadātāju SIA „Auto Lukss". Par transportlīdzekļa saņemšanu 2015.gada 30.janvārī parakstījies /pers. D/. Transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas akts nav iesniegts ne dienestā, ne tiesā.

2015.gada 30.janvārī transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā noņemts no uzskaites.

Dolmenta nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 27.janvārī un 4.februārī.

[4.6.2] No minētā tiesa secināja, ka nesakrīt transportlīdzekļa saņemšanas vieta (Rīga vai Pasvale), turklāt transportlīdzekļa piegāde tieši uz Lietuvu neizriet ne no līguma, ne no rēķina. CMR minētā adrese Lietuvā nav identificējama ar *Dolmenta* saimnieciskās darbības veikšanas vietu. CMR nav pilnībā aizpildīta, nav visu parakstu atšifrējumu. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam, ka transportlīdzekļi netiek nosūtīti pārdošanai klientiem uz citām valstīm, ja CMR nav korekti aizpildīta.

Turklāt no darījuma dokumentiem pieteicējai bija zināms, ka transportlīdzeklis tikai formāli izvests no Latvijas, lai to reģistrētu Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais pieteicējai neradīja šaubas un nebija šķērslis noslēgt nākamo darījumu ar *Dolmenta*. Tātad pieteicēja nepārbauda savus klientus un iespējamo iesaisti maksīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī tā zināja, kādos darījumos iesaistās, un tāpēc sadarbību turpināja.

[4.6.3] Tiesa konstatēja, ka par *Toyota Land Cruiser 150* piegādi 2015.gada 13.aprīlī noslēgts pirkuma līgums, kuru parakstījis /pers. B/ un /pers. D/. Līgums paredz transportlīdzekļa nodošanu 2015.gada 28.maijā pieteicējas struktūrvienībā Krasta ielā 3, Rīgā, un pirkuma cenas samaksu līdz nodošanas dienai, kā arī drošības naudas iemaksāšanu, kas tiek atdota pēc pilnīga norēķina.

2015.gada 27. un 28.maijā pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinu un rēķinu, kas apmaksāts 27.maijā. 2015.gada 13.aprīlī izrakstīts rēķins par depozīta maksājumu, kas atgriezts ar 1.jūnija rēķinu.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 28.maijā nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Pasvali Lietuvā, izmantojot pārvadātāju SIA „Auto Lukss". Par transportlīdzekļa nosūtīšanu parakstījies pieteicējas darbinieks /pers. B/, par saņemšanu 2015.gada 28.maijā parakstījies /pers. D/.

2015.gada 28.maijā Rīgā /pers. B/ un /pers. D/ parakstījuši arī transportlīdzekļa pieņemšanas un nodošanas aktu. Aktā norādīts, ka 2015.gada 30.jūnijā *Dolmenta* sazināsies ar servisa konsultantu, lai saskaņotu pirmo servisa apkopi.

2015.gada 28.maijā transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā.

Dolmenta nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 28.maijā.

[4.6.4] No minētā tiesa secināja, ka nesakrīt transportlīdzekļa saņemšanas vieta (Rīga vai Pasvale), turklāt transportlīdzekļa piegāde tieši uz Lietuvu neizriet ne no līguma, ne no rēķina. CMR minētā adrese Lietuvā nav identificējama ar *Dolmenta* saimnieciskās darbības veikšanas vietu. CMR nav pilnībā aizpildīta, nav visu parakstu atšifrējuma. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam, ka transportlīdzekļi netiek nosūtīti pārdošanai klientiem uz citām valstīm, ja CMR nav korekti aizpildīta.

Turklāt no dokumentiem izriet, ka /pers. D/ vienā un tajā pašā dienā parakstījis dokumentus gan Rīgā par transportlīdzekļa pieņemšanu un nodošanu, gan Lietuvā par pieteicējas nosūtītā transportlīdzekļa saņemšanu. Īpatnēja ir arī vienošanās par turpmāko servisa apkopi pie pieteicējas, ja reiz transportlīdzeklis tiek pārdots uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

Tiesa secināja, ka informāciju par darījuma partnera nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja pārbaudījusi dienesta datubāzē tikai pēc līguma noslēgšanas un rēķina izrakstīšanas. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par procedūras ievērošanu un klientu pārbaudi. Lai arī konkrētais darījums ar *Dolmenta* nebija pirmais, tomēr starp abiem darījumiem bija pagājuši vairāki mēneši, kuru laikā nodokļa maksātāja statuss un citi dati varēja mainīties.

[4.6.5] Tā kā *Dolmenta* amatpersona /pers. D/ neatsaucās dienesta aicinājumam sniegt paskaidrojumus, pārsūdzētajā lēmumā pamatoti analizēti viņa paskaidrojumi, kas iegūti citās administratīvajās lietās, proti, 2016.gada 14.novembra un 28.novembra, kā arī 2017.gada 14.jūnija paskaidrojumi.

Novērtējot šos paskaidrojumus, kā arī tiesai sniegto liecību par *Dolmenta* saimniecisko darbību 2015.gadā, tiesa secināja, ka informācija ir pretrunīga – vispirms jau attiecībā uz *Dolmenta* nodibināšanas faktu (nodibinājis pats vai tomēr iegādājies jau eksistējošu uzņēmumu) un to, kādi transportlīdzekļi (mazlietoti vai jauni) un kā interesēs (nopirkti jau zināmiem tālākiem pircējiem vai arī pircēji meklēti tikai pēc transportlīdzekļu iegādes un reģistrācijas Lietuvā) iegādāti. No paskaidrojumiem neizriet skaidra saimnieciskās darbības veikšanas vieta. No paskaidrojumiem izriet, ka /pers. D/ uz Lietuvu braucis tikai parakstīt dokumentus, kas noticis viesnīcā. Savukārt tiesā viņš liecināja, ka dokumentus nav parakstījis darījumu slēgšanas brīdī, jo nav bijis klāt. Būtiski, ka /pers. D/ nezina *Dolmenta* finanšu rādītājus, neatceras, kādi darījumi

Lietuvā veikti, nezina, vai ar klientiem noslēgti līgumi, norāda kļūdainus sadarbības partneru uzņēmumu nosaukumus. Pretrunīgs ir arī viņa norādītais iemesls uzņēmējdarbības uzsākšanai – krīze un līdzekļu trūkums –, jo transportlīdzekļu iegādei ar priekšapmaksu nepieciešams daudz līdzekļu un /pers. D/ norādītā peļņa no pārdota transportlīdzekļa šādus līdzekļus nenodrošina, pat ja pirmajam darījumam saņemts atbalsts no kādas neidentificētas personas. Tāpat pretrunīgs ir viņa skaidrojums, ka Latvijas klienti vēlas Lietuvā reģistrētus transportlīdzekļus to tehniskās apskates ērtību dēļ, jo no lietas dokumentiem izriet, ka transportlīdzekļi uzreiz pēc to reģistrācijas Lietuvā atkal noņemti no uzskaites un aizvesti atpakaļ uz Latviju, kur tie reģistrēti. Tiesa secināja, ka /pers. D/ *Dolmenta* saimniecisko darbību nepārzina un to nav veicis, bet tikai formāli parakstījis darījumu dokumentus pirms vai pēc darījumiem, nevis dokumentos norādītajos datumos un transportlīdzekļu nodošanas brīdī. Minētais ļauj apšaubīt pieteicējas darbinieku sniegtos paskaidrojumus par to, ka *Dolmenta* darījumus slēdza klātienē.

[4.6.6] No Lietuvas nodokļu administrācijas saņemtā informācija, tostarp *Dolmenta* /amats A/ /pers. E/ paskaidrojumi, neapstiprina /pers. D/ norādīto, ka *Dolmenta* saimniecisko darbību veica grāmatvede un ka par transportlīdzekļu stāvvietas Kauņā izmantošanu nav bijis noslēgts līgums. /pers. E/ paskaidrojumi, ka saziņa notikusi elektroniski un dokumenti sūtīti pa pastu ar kurjeru, neapstiprina /pers. D/ norādīto par regulāru došanos uz Kauņu parakstīt dokumentus pie grāmatvedes.

Tiesa apšaubīja /pers. D/ dalību *Dolmenta* vārdā noformētajos darījumos arī tādēļ, ka atbilstoši SIA „Kamīndizains" sniegtajai informācijai viņš strādāja par pārdevēju mazumtirdzniecības veikalā /adrese/, kur faktiski atradās arī 2015.gada 27., 29. un 30.janvārī, 13.aprīlī un 28.maijā, kad atbilstoši noformētajiem līgumiem, pieņemšanas-nodošanas aktiem un CMR slēdza līgumus un pieņēma transportlīdzekļus Rīgā un tos saņēma Pasvalē. Tiesa secināja, ka neapstiprinās /pers. D/ liecībā norādītais par elastīgo darba laiku un brīvdienām darījumu slēgšanas dienās.

Tiesa atsaucās arī uz SIA „Auto Lukss" pārstāvja /pers. F/ paskaidrojumos dienestam norādīto, ka strīdus transportlīdzekļa un dokumentus viņš saņēma no pieteicējas pārdevējiem, nevis no /pers. D/, aizvedis tos uz Lietuvu reģistrēšanai un pēc tam vedis atpakaļ uz Latviju, kur nodevis /pers. D/ vai citām personām, jau nākamajam pircējam. Šī informācija apliecina, ka /pers. D/ faktiski nepiedalījās darījumos un ka transportlīdzekļus nebija paredzēts realizēt Lietuvā, bet jau pirms reģistrācijas bija zināms, ka tie paredzēti Latvijas tirgum.

[4.6.7] Novērtējot iegūtos pierādījumus, tiesa atzina, ka /pers. D/ apliecinājums par dalību *Dolmenta* darījumos nav patiess un viņš kādu trešo personu interesēs tikai vispārīgi apliecina *Dolmenta* saimnieciskās darbības faktisku esību, lai gan viņa rīcībā nav informācijas par šā uzņēmuma darbību. Dienests pamatoti secinājis, ka *Dolmenta* saimniecisko darbību mītnes valstī faktiski neveica un pamatoti apšaubījis, ka /pers. D/ parakstīja dokumentus par transportlīdzekļu saņemšanu Rīgā un Pasvalē šajos dokumentos norādītajos datumos.

Tiesa, ņemot vērā, ka pieteicēja un tās darbinieki apliecinājuši /pers. D/ dalību darījumos ar *Dolmenta*, bet no darījumu dokumentiem, vērtējot tos kopsakarā ar pārējiem lietā iegūtajiem pierādījumiem, izriet, ka /pers. D/ darījumos nepiedalījās, atzina, ka dienests pamatoti apšaubīja pieteicējas veiktos darījumus ar *Dolmentu* un to, ka pieteicēja varēja nezināt par faktiskajai situācijai neatbilstošu darījumu dokumentu noformēšanu.

[4.7] Tiesa vērtēja darījumus ar *Benasta*.

[4.7.1] Tiesa konstatēja, ka par *Lexus IS300H* piegādi 2014.gada 18.septembrī noslēgts pirkuma līgums, kuru parakstījis /pers. C/ un *Benasta* amatpersona /pers. G/. Līgums paredz transportlīdzekļa nodošanu 2015.gada 15.janvārī pieteicējas struktūrvienībā Krasta ielā 3, Rīgā, un pirkuma cenas samaksu līdz nodošanas dienai, kā arī drošības naudas iemaksāšanu, kas tiek atdota pēc pilnīga norēķina.

2014.gada 18.septembrī un 2015.gada 20. un 22.janvārī pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinus un rēķinu, bet 20.janvārī – rēķinu par depozīta maksājumu, kas atgriezts ar 23.janvāra rēķinu. Šie rēķini satur atsauces uz pasūtījuma numuriem, kas nesakrīt ar konkrētā transportlīdzekļa pasūtījuma numuru.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 23.janvārī nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Lietuvu, izmantojot pārvadātāju SIA „MJR Transports". Transportlīdzeklis galamērķī Lietuvā saņemts 23.janvārī, taču CMR sliktās kvalitātes dēļ nav saskatāms, vai un kas par tā saņemšanu parakstījies. Transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas akts nav iesniegts ne dienestā, ne tiesā.

2015.gada 23.janvārī transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā noņemts no uzskaites.

Benasta nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 22.janvārī.

[4.7.2] No minētā tiesa secināja, ka nesakrīt transportlīdzekļa saņemšanas vieta (Rīga vai Lietuva), turklāt transportlīdzekļa piegāde tieši uz Lietuvu neizriet ne no līguma, ne no rēķina. Lai gan līgums paredz transportlīdzekļa nodošanu pieteicējas struktūrvienībā, tomēr nav pieņemšanas-nodošanas akta, kas liecinātu par transportlīdzekļa nodošanu *Benasta*. Turklāt pieteicēja no transportlīdzekļa reģistrācijas dokumentiem varēja redzēt, ka tas tikai formāli izvests no Latvijas, lai reģistrētu Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais pieteicējai neradīja šaubas un nebija šķērslis noslēgt nākamo darījumu ar *Benasta*. Tātad pieteicēja nepārbauda savus klientus un iespējamo iesaisti mākslīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī tā zināja, kādos darījumos iesaistās, un tāpēc sadarbību turpināja.

[4.7.3] Tiesa konstatēja, ka pirkuma līgums par *Lexus IS300H* piegādi nav iesniegts ne dienestā, ne tiesā.

2015.gada 20.aprīlī pieteicēja izrakstīja rēķinu, kuru parakstīja /pers. C/. Samaksa veikta ar pārskaitījumu vēl pirms rēķina izrakstīšanas, proti, 17.aprīlī. 2015.gada 21.aprīlī izrakstīts rēķins par depozīta maksājuma atgriešanu *Benasta*.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 21.aprīlī nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Pasvali Lietuvā, izmantojot pārvadātāju SIA „MJR Transports". Par transportlīdzekļa nosūtīšanu parakstījies pieteicējas darbinieks /pers. C/, par saņemšanu 2015.gada 21.aprīlī parakstījies /pers. G/.

Transportlīdzekļa pieņemšanas un nodošanas aktu /pers. C/ un /pers. G/ parakstījuši jau 2015.gada 13.aprīlī Rīgā. Aktā ir atsauce uz pirkuma līgumu, kurš nav iesniegts.

2015.gada 21.aprīlī transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā arī noņemts no uzskaites.

Benasta nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 30.aprīlī.

[4.7.4] No minētā tiesa secināja, ka samaksu par transportlīdzekli *Benasta* pieteicējai pārskaitījusi vēl pirms rēķina izrakstīšanas, savukārt transportlīdzekļa nodošana notikusi vairākas dienas pirms samaksas saņemšanas un rēķina izrakstīšanas. Tiesa atzina, ka dienests pamatoti apšaubīja dokumentos norādītās informācijas patiesumu: dokumenta parakstīšana par transportlīdzekļa nodošanu īpašumā bez samaksas saņemšanas ārvalstu uzņēmumam, ar kuru nav regulāras ilgtermiņa sadarbības, liecina par darījuma mākslīgo raksturu. Šāda rīcība arī neatbilst pieteicējas amatpersonas paskaidrotajam par priekšapmaksas pieprasīšanu.

Tiesa norādīja, ka no CMR nav konstatējams precīzs pārvadājuma maršruts: prece iekrauta neidentificētā vietā Rīgā un izkrauta Pasvalē, kas nav identificējama ar *Benasta* saimnieciskās darbības veikšanas vietu. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam, ka transportlīdzekļi netiek nosūtīti pārdošanai klientiem uz citām valstīm, ja CMR nav korekti aizpildīta.

Informācija par darījuma partneri dienesta datubāzē pārbaudīta tikai pēc transportlīdzekļa nodošanas *Benasta* īpašumā un rēķina izrakstīšanas. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par procedūras ievērošanu un klientu pārbaudi. Lai arī konkrētais darījums ar *Benasta* nebija pirmais, tomēr starp abiem darījumiem bija pagājuši vairāki mēneši, kuru laikā nodokļa maksātāja statuss un citi dati varēja mainīties.

Turklāt no darījuma dokumentiem pieteicējai bija zināms, ka transportlīdzeklis tikai formāli izvests no Latvijas, lai to reģistrētu Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais pieteicējai neradīja šaubas, kas liecina, ka pieteicēja nepārbauda savus klientus un iespējamo iesaisti mākslīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī tā zināja, kādos darījumos iesaistās.

[4.7.5] Izvērtējusi *Benasta* amatpersonas /pers. G/ paskaidrojumu dienestam, tiesa atzina, ka tas ir vispārīgs un neatklāj detaļas par strīdus darījumiem: nav norādīta precīza darījumu noslēgšanas vieta, iegādātie transportlīdzekļi un to saņemšanas adrese, nav sniegta informācija par transportēšanas kārtību un nav identificēti tālākie pircēji. Tiesa atzina, ka no /pers. G/ paskaidrojuma nevar konstatēt darījumu apstākļus.

Novērtējusi /pers. G/ liecību par *Benasta* saimniecisko darbību 2015.gadā un sadarbību ar pieteicēju, tiesa konstatēja, ka sniegtās ziņas nesakrīt ar /pers. G/ paskaidrojumu dienestam un strīdus darījumu dokumentiem. Proti, dienestam /pers. G/ skaidroja, ka *Benasta* iegādi nokārtoja kāds jurists Lietuvā, bet tiesā liecināja, ka iegādi esot kārtojis pats. Tiesā /pers. G/ liecināja, ka transportlīdzekļu piegādē Lietuvā nepiedalījās, jo visus nepieciešamos pienākumus veica pārvadātājs uz pilnvaras pamata. Tātad CMR, kas satur /pers. G/ parakstu par transportlīdzekļu saņemšanu Lietuvā, nav patiesa. Lai gan /pers. G/ liecināja, ka darījumos vienmēr tika noslēgti pirkuma līgumi un parakstīti pieņemšanas-nodošanas akti, tomēr strīdus darījumos tie iztrūka. Tas var nozīmēt, ka /pers. G/ aprakstīja reāli notikušu darījumu noformēšanu, savukārt strīdus darījumi tikai imitē patiesus darījumus. Lai arī /pers. G/ nesniedza detalizētu informāciju par strīdus darījumu norisi, tiesas ieskatā būtiski ir tas, ka viņš apliecināja pieteicējas darbinieku iesaisti un to, ka ar viņa palīdzību iegādātie transportlīdzekļi varēja tikt nodoti klientiem tieši pieteicējas auto salonā, izmantojot dažādus paņēmienus, lai iegūtu labāku cenu un pelnītu no darījumiem. Tas liecina, ka transportlīdzekļi varēja būt tikai mākslīgi izvesti no Latvijas uz Lietuvu un pēc tam pārdoti Latvijā no pieteicējas salona. /pers. G/ apliecināja, ka gala pircējus no dīlera iegādātiem transportlīdzekļiem nodrošināja arī pieteicēja. Tātad nav iespējams, ka pieteicēja nebūtu zinājusi par transportlīdzekļu realizāciju Latvijā caur Lietuvas starpniekiem, lai iegūtu labāku cenu, un nepatiesu darījuma dokumentu noformēšanu, lai simulētu faktiski nenotikušu darījumu ķēdi minētajam mērķim.

Tiesa atzina, ka kritiski vērtējams pieteicējas darbinieku norādītais par dokumentu rūpīgo pārbaudi un informācijas par klientu interesēm neizpaušanu citām personām.

[4.7.6] Izvērtējusi Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par *Benasta* un SIA „MJR Transports" autovadītāja /pers. H/ paskaidrojumus dienestam, tiesa secināja, ka *Benasta* saimniecisko darbību mītnes valstī faktiski neveica. Transportlīdzekļus bez īpaša pilnvarojuma tos nogādāt pircējam Lietuvā nodod transportētājam, kurš bez *Benasta* pilnībā parakstītiem darījuma dokumentiem tos transportē reģistrēšanai uz Lietuvu. Tas ļauj apšaubīt deklarēto darījumu patiesumu un liecina par citu – patieso – mērķi, nevis par transportlīdzekļu pārdošanu uz Lietuvu.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka dienests pamatoti apšaubīja pieteicējas darījumus ar *Benasta* un to, ka pieteicēja būtu varējusi nezināt par faktiskajai situācijai neatbilstošu darījuma dokumentu noformēšanu.

[4.7.7] Tiesa konstatēja, ka 2015.gada 5.novembrī pieteicēja izrakstīja rēķinu par riepu montāžu, balansēšanu un glabāšanu transportlīdzeklim *Lexus IS300H*. Tomēr šajā datumā transportlīdzeklis jau sen vairs nebija *Benasta* īpašumā. Tātad dienests pamatoti atzina, ka pieteicēja nevarēja sniegt *Benasta* servisa pakalpojumus par šo transportlīdzekli. Līdz ar to darījumam nepamatoti piemērota nodokļa 0 % likme.

[4.8] Tiesa vērtēja darījumus ar *Horologium*.

[4.8.1] Tiesa konstatēja, ka par *Lexus RX 450H* piegādi 2015.gada 11.februārī noslēgts pirkuma līgums, kuru parakstījis /pers. C/ un *Horologium* amatpersona /pers. I/ (*/pers. i/*). Līgums paredz transportlīdzekļa nodošanu 2015.gada 23.februārī pieteicējas struktūrvienībā Krasta ielā 3, Rīgā, un pirkuma cenas samaksu līdz nodošanas dienai.

2015.gada 11. un 12.februārī pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinu un rēķinu, bet 12.februārī – rēķinu par depozīta maksājumu. Depozīta maksājums pārskaitīts un atgriezts vienā dienā – 20.februārī.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada

12.februārī nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Pasvali, Mušos 4, Lietuvu, izmantojot pārvadātāju SIA ,,AL Transports". Transportlīdzeklis galamērķī Lietuvā saņemts 2015.gada 12.februārī, saņēmēja paraksts nav atšifrēts.

Transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas aktu /pers. C/ un /pers. I/ parakstījuši 2015.gada 12.februārī Rīgā.

2015.gada 13.februārī transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā arī noņemts no uzskaites.

Horologium nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 27.februārī.

[4.8.2] No minētā tiesa secināja, ka drošības naudas pārskaitījumi veikti formāli – vairākas dienas pēc pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas un transportlīdzekļa reģistrēšanas Lietuvā – un šai rīcībai nav saprātīga pamata, ja darījums faktiski jau noticis. Turklāt rēķinu par depozīta maksājumu nav parakstījis *Horologium* pārstāvis. Tas liecina par formāli noformētiem darījuma dokumentiem.

Tiesa konstatēja, ka transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas aktā kļūdaini norādīts, ka to saņem SIA „Baltezera pērle", savukārt CMR nav precizēta transportlīdzekļa iekraušanas adrese un norādīta ar *Horologium* saimniecisko darbību nesaistīta saņemšanas vieta. Pieteicēja informāciju par *Horologium* dienesta datubāzē pārbaudīja tikai vairākas dienas pēc transportlīdzekļa nodošanas minētā uzņēmuma īpašumā un rēķina izrakstīšanas. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par noteiktas procedūras ievērošanu un klientu pārbaudi pirms darījumu slēgšanas.

Turklāt no darījuma dokumentiem pieteicējai bija zināms, ka transportlīdzeklis tikai formāli izvests no Latvijas, lai to reģistrētu Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais pieteicējai neradīja šaubas un nebija šķērslis noslēgt nākamo darījumu ar *Horologium*. Tātad pieteicēja nepārbauda savus klientus un iespējamo iesaisti mākslīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī tā zināja, kādos darījumos iesaistās, un tāpēc sadarbību turpināja.

[4.8.3] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ne dienestā, ne tiesā nav iesniegusi pirkuma līgumu par *Lexus RX 450H* (VIN JTJBC11A402464875) piegādi, transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas aktu un CMR par tā izvešanu no Latvijas uz Lietuvu.

2015.gada 10. un 13.martā pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinu un rēķinu, bet 13.martā – rēķinu par depozīta maksājumu, kas atgriezts ar 26.marta rēķinu.

2015.gada 17.martā transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā arī noņemts no uzskaites.

Horologium nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 26.martā.

[4.8.4] Tiesa secināja, ka pieteicēja nav nodrošinājusi strīdus darījuma izsekojamību, jo tās rīcībā nav pirkuma līguma, pieņemšanas-nodošanas akta un CMR. Šo dokumentu trūkums neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par noteiktas procedūras ievērošanu darījumu slēgšanā.

No minētajiem dokumentiem un pieteicējas konta pārskata par darījumiem ar *Horologium* tiesa secināja, ka rēķini par depozīta maksājumiem bija formāli, jo drošības naudas samaksa netika veikta. Nav saprotams, kādēļ pieteicēja izrakstīja rēķinu par drošības naudas atgriešanu, ja reiz iemaksas nav bijis. Turklāt rēķinu par depozīta maksājumu nav parakstījis *Horologium* pārstāvis. Minētais kopumā liecina par formāli noformētiem darījuma dokumentiem.

Tiesa secināja, ka informāciju par darījuma partnera nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudīja vairākas dienas pēc rēķina izrakstīšanas un transportlīdzekļa reģistrēšanas Lietuvā. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par procedūras ievērošanu un klientu pārbaudi pirms darījumu slēgšanas. Lai arī konkrētais darījums ar *Horologium* nebija pirmais, tomēr starp abiem darījumiem bija pagājis laiks, un tikmēr darījumu partnera statuss varēja mainīties.

Turklāt no darījumā pieprasītajiem transportlīdzekļa reģistrācijas Lietuvā dokumentiem pieteicējai bija zināms, ka transportlīdzeklis tikai formāli izvests no Latvijas, lai to reģistrētu Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais neradīja pieteicējai šaubas, kas liecina, ka pieteicēja nepārbauda klientus un iespējamo iesaisti mākslīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī tā zināja, kādā darījumu ķēdē iesaistās, un tāpēc sadarbību turpināja.

[4.8.5] Tiesa vērtēja Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par *Horologium*: uzņēmums 2015.gadā ar nodokli apliekamo darbību Lietuvā nav veicis, Latvijā nopirktie transportlīdzekļi tika pārvadāti uz Lietuvu, kur tos reģistrēja un tajā pašā dienā noņēma no uzskaites, un nogādāja atpakaļ Latvijā, kas radīja pamatu aizdomām, ka *Horologium* izmantots darījumu ķēdē, lai izvairītos no nodokļiem vai samazinātu nodokļu saistības Latvijas uzņēmumiem.

Tiesa vērtēja arī SIA „AL Transports" amatpersonas /pers. J/ paskaidrojumu dienestam, konstatējot, ka atbilstoši minētajam paskaidrojumam pārvadāts tikai viens no *Horologium* pārdotajiem transportlīdzekļiem un tā saņemšanā nebija klāt *Horologium* pārstāvja. Tiesa apšaubīja, ka transportlīdzekli Lietuvā pieņēma /pers. I/, jo Lietuvas transportlīdzekļu reģistrā šo transportlīdzekli reģistrēja pārvadātājs.

[4.8.6] Tiesa atzina, ka darījumu trūkumi un dokumentu neesība ļauj apšaubīt pieteicējas darījumus ar *Horologium* un norāda, ka pieteicēja zināja par faktiskajai situācijai neatbilstošu dokumentu noformēšanu.

[4.9] Tiesa vērtēja darījumu ar *Avinela*.

[4.9.1] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ne dienestā, ne tiesā nav iesniegusi ne pirkuma līgumu par *Toyota Land Cruiser 150* piegādi, ne arī transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas aktu.

2015.gada 13.aprīlī un 14.aprīlī pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinus un rēķinu.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Lietuvu noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 14.aprīlī nosūta transportlīdzekli no Rīgas uz Pasvali, Mušo g., Lietuvā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,AL Transports". Par transportlīdzekļa saņemšanu parakstījies *Avinela* pārstāvis /pers. K/.

2015.gada 15.aprīlī transportlīdzeklis reģistrēts Lietuvā un tajā pašā datumā noņemts no uzskaites.

Avinela nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudījusi 2015.gada 30.aprīlī.

[4.9.2] Tiesa konstatēja, ka CMR nav precizēta transportlīdzekļa iekraušanas adrese un norādīta ar *Avinela* saimniecisko darbību nesaistīta transportlīdzekļa saņemšanas vieta. Nav arī norādīts datums, kad *Avinela* pārstāvis kravu saņēma.

Pieteicēja nav nodrošinājusi darījuma izsekojamību, jo tās rīcībā nav ne pirkuma līguma, ne pieņemšanas-nodošanas akta. Šo dokumentu trūkums neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par procedūras ievērošanu darījumu slēgšanā.

Pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas pamatotu depozīta naudas pieprasīšanu darījumā. No maksājumu pārskatiem neizriet, ka *Avinela* pieteicējai būtu iemaksājusi depozīta naudu. Arī šajā gadījumā pieteicējas rīcība neatbilst tās skaidrotajam par noteiktu procedūru eksporta darījumos.

Turklāt no darījuma dokumentiem pieteicējai bija zināms, ka transportlīdzeklis tikai formāli izvests no Latvijas, lai reģistrētu to Lietuvā un tajā pašā dienā noņemtu no uzskaites. Tomēr minētais pieteicējai neradīja šaubas, kas liecina, ka tā nepārbauda savus klientus un iespējamo iesaisti mākslīgā darījumu ķēdē, kas organizēta fiskālu priekšrocību gūšanai, vai arī pieteicēja zināja, kādā darījumu ķēdē tā iesaistās.

Informāciju par darījuma partnera nodokļa reģistrācijas numura derīgumu pieteicēja dienesta datubāzē pārbaudīja vairākas nedēļas pēc rēķina izrakstīšanas un transportlīdzekļa reģistrēšanas Lietuvā. Tas neatbilst pieteicējas darbinieku norādītajam par procedūras ievērošanu un klientu pārbaudi pirms darījumu slēgšanas.

[4.9.3] Tiesa vērtēja /pers. K/ dienestam sniegto paskaidrojumu un liecību un secināja, ka sniegta vispārīga informācija par darījumiem. Lai arī /pers. K/ apliecināja darījumu ar pieteicēju, tomēr konkrētāk tā norisi aprakstīt nespēja, norādot, ka pats nav piedalījies. Sniegtā informācija neatbilst darījuma dokumentiem, jo /pers. K/ apliecināja, ka *Avinela* darbība bijusi tikai Viļņā, taču atbilstoši CMR transportlīdzeklis tika piegādāts uz Pasvali. No /pers. K/ sniegtās informācijas izriet, ka viņš nepārzina *Avinela* vārdā noformētos un deklarētos saimnieciskos darījumus. Tāpat no /pers. K/ liecības izriet, ka darījumu dokumentus viņš ne vienmēr parakstījis to noslēgšanas brīdī, proti, to varējis darīt arī pēc tam. Minētais norāda uz formālu dokumentu sagatavošanu.

[4.9.4] Tiesa vērtēja Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju un secināja, ka /pers. K/ norādītie iemesli, kādēļ *Avinela* izslēgta no nodokļu maksātāju reģistra, nav patiesi. Proti, uzņēmums izslēgts nevis tādēļ, ka kādu laiku neveica saimniecisko darbību, bet gan tādēļ, ka, nodokļu administrācijai veicot pārbaudes, konstatēta *Avinela* iesaiste nodokļu izkrāpšanas shēmā. No Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas arī izriet, ka *Avinela* reālu saimniecisko darbību Lietuvā nav veikusi un tikai izmantota kā starpnieks nodokļu krāpšanas shēmā. Tas izskaidro /pers. K/ paskaidrojumu un liecības vispārīgo raksturu, jo nav patstāvīgi veiktas komercdarbības un patiesi notikušu darījumu, par ko sniegt informāciju.

Tiesa vērtēja arī SIA „AL Transports" amatpersonas /pers. J/ paskaidrojumu dienestam, no kura izriet, ka *Avinela* pārstāvis nepiedalījās transportlīdzekļa saņemšanā pieteicējas auto salonā. Tiesa apšaubīja, ka transportlīdzekli Lietuvā pieņēma /pers. K/, ņemot vērā, ka Lietuvas transportlīdzekļu reģistrā to reģistrēja pārvadātājs, nevis saņēmējs.

[4.9.5] No minētā tiesa secināja, ka *Avinela* pārstāvis darījumā nav bijis klātesošs. Pieteicēja transportlīdzekli nodeva pārvadātājam bez līguma noslēgšanas, pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas un depozīta naudas pieprasīšanas, nepārliecinoties, ka pārvadātājam ir pilnvara transportlīdzekli nogādāt *Avinela* uz Lietuvu. Tiesa uzskatīja, ka darījumu trūkumi un dokumentu neesība neatbilst pieteicējas ierastajai darījumu veikšanas procedūrai, ļauj apšaubīt darījumu ar *Avinela* un norāda, ka pieteicēja zināja par faktiskajai situācijai neatbilstoša darījuma dokumentu noformēšanu.

[4.10] Tiesa vērtēja darījumus ar *Amserv Auto*.

[4.10.1] Tiesa konstatēja, ka *Toyota Land Cruiser 150 SUV* pieteicējai uz Latviju piegādāts 2014.gada 19.decembrī un 31.decembrī tas izpirkts no importētāja *Toyota Baltic*.

2015.gada 5.janvārī pieteicēja izrakstīja rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* ar apmaksas termiņu līdz 12.janvārim.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Igauniju noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 6.janvārī nosūta transportlīdzekli no struktūrvienības Rīgā uz adresi Parnu mnt 232, Tallinā, Igaunijā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,Kurbads un Ko". CMR nav norādīts, kas un kad parakstījies par transportlīdzekļa saņemšanu.

Samaksa par transportlīdzekli no *Amserv Auto* saņemta 2015.gada 29.maijā.

[4.10.2] Tiesa konstatēja, ka *Lexus RX450H* pieteicējai uz Latviju piegādāts 2015.gada 26.janvārī un 28.janvārī tas izpirkts no importētāja *Toyota Baltic*.

2015.gada 27. un 28.janvārī pieteicēja izrakstīja priekšapmaksas rēķinu ar apmaksas termiņu līdz 3.februārim un rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* ar apmaksas termiņu līdz 4.februārim.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Igauniju noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 28.janvārī nosūta transportlīdzekli no struktūrvienības Rīgā uz adresi Parnu mnt 232, Igaunijā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,Kurbads un Ko". CMR nav norādīts, kas un kad parakstījies par transportlīdzekļa saņemšanu.

Samaksa par transportlīdzekli saņemta 2015.gada 25.novembrī.

[4.10.3] Tiesa konstatēja, ka *Toyota Land Cruiser V8 SUV* pieteicējai uz Latviju piegādāts 2014.gada 27.oktobrī un 2015.gada 27.janvārī tas izpirkts no importētāja *Toyota Baltic*.

2015.gada 28.janvārī pieteicēja izrakstīja rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* ar apmaksas termiņu līdz 4.februārim.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Igauniju noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 28.janvārī nosūta transportlīdzekli no struktūrvienības Rīgā uz adresi Parnu mnt 232, Igaunijā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,Kurbads

un Ko". CMR nav norādīts, kas un kad parakstījies par transportlīdzekļa saņemšanu.

Samaksa par transportlīdzekli saņemta 2015.gada 4.novembrī.

[4.10.4] Tiesa konstatēja, ka *Toyota Land Cruiser 150* pieteicējai uz Latviju piegādāts 2015.gada 19.janvārī un 15.janvārī izpirkts no importētāja *Toyota Baltic*.

2015.gada 28.janvārī pieteicēja izrakstīja rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* ar apmaksas termiņu līdz 4.februārim.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Igauniju noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 28.janvārī nosūta transportlīdzekli struktūrvienības Rīgā uz adresi Parnu mnt 232, Igaunijā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,Kurbads un Ko". CMR nav norādīts, kas un kad parakstījies par transportlīdzekļa saņemšanu.

Samaksa par transportlīdzekli saņemta 2015.gada 25.novembrī.

[4.10.5] Tiesa konstatēja, ka *Lexus RX450H* pieteicēja nopirkusi 2015.gada 7.aprīlī no Igaunijas uzņēmuma AS ,,Unelmauto".

2015.gada 17.aprīlī pieteicēja izrakstījusi rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* ar apmaksas termiņu līdz 24.aprīlim.

Par transportlīdzekļa izvešanu no Latvijas uz Igauniju noformēta CMR, saskaņā ar kuru pieteicēja 2015.gada 17.aprīlī nosūta transportlīdzekli no struktūrvienības Rīgā uz adresi Parnu mnt 232, Tallinā, izmantojot pārvadātāju SIA ,,Kurbads un Ko". CMR nav norādīts, kas un kad parakstījies par transportlīdzekļa saņemšanu.

Samaksa par transportlīdzekli saņemta 2015.gada 4.novembrī.

[4.10.6] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja savas saimnieciskās darbības ietvaros pārdevusi transportlīdzekļus uz Igauniju, īsi pirms darījuma tos izpērkot no importētāja *Toyota Baltic* vai AS ,,Unelmauto". Auditā pārbaudītajā periodā pieci no tiem pēc dažām dienām pārdoti atkal atpakaļ uz Latviju. Par transportlīdzekļu pārvešanu uz Igauniju noformētās CMR nav pilnībā aizpildītas, nav noformēti pieņemšanas-nodošanas akti. Transportlīdzekļi pirms to atvešanas atpakaļ uz Latviju nav reģistrēti ne Latvijā, ne Igaunijā. Līdz ar to noformētie dokumenti neļauj izsekot darījumu norisei, un tie neatbilst pieteicējas darbinieku aprakstītajai ierastajai procedūrai, pārdodot transportlīdzekļus uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

Tiesa ņēma vērā arī to, ka atbilstoši rēķiniem samaksa par transportlīdzekļiem bija veicama dažu dienu laikā, tomēr saņemta ar pamatīgu nokavēšanos tikai pēc vairākiem mēnešiem.

[4.10.7] Izvērtējusi pārvadātāja SIA „Kurbads un Ko" dienestam sniegto paskaidrojumu, tiesa secināja, ka viens no tā norādītajiem pakalpojumu sniegšanas datumiem, proti, 2015.gada 5.janvāris, neatbilst darījumu dokumentiem, kuros fiksēts, ka pārvadājums noticis 2015.gada 6.janvārī. Paskaidrojums nesatur detalizētas atbildes par veiktajiem pārvadājumiem, iesaistītajām personām un to pilnvarojumu. Paskaidrojumam nav pievienotas tahogrammas vai citu maršruta kontroles sistēmu izdrukas. Līdz ar to nav pierādījumu tam, kuras personas pārvadājumu nodrošināja, kad un cikos tas nogādāts galamērķī un kas to galamērķī saņēmis. Vienlaikus no paskaidrojumam pievienotajiem dokumentiem izriet, ka transportlīdzekļi neilgi pēc to aizvešanas uz Igauniju atvesti atpakaļ uz Latviju, lielākoties uz pieteicējas auto salona adresi. Tādēļ tiesa apšaubīja, ka transportlīdzekļu izvešanas patiesais mērķis būtu to pārdošana uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

[4.10.8] Atbilstoši Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai *Amserv Auto* ir apstiprinājusi strīdus darījumu veikšanu ar pieteicēju un skaidrojusi, ka ar to līgumus neslēdz, jo abas pieder pie viena un tā paša koncerna. Transportlīdzekļus iegādājas, pārvaldot preču krājumus, sasniedzot pārdošanas mērķus, vai ja atrasti pircēji. Abiem uzņēmumiem ir kopīgas noliktavas. No dienesta pārbaudītajiem desmit transportlīdzekļiem pieci pārdoti Igaunijas klientiem, pieci – Latvijas klientiem (šie transportlīdzekļi Igaunijā nav reģistrēti).

[4.10.9] Vērtējot minēto informāciju, tiesa ņēma vērā pieteicējas darbinieku norādīto par kārtību, atbilstoši kurai transportlīdzekļi no importētāja tiek nopirkti tikai tajā brīdī, kad ir konkrēts klients, kas tos pērk. Pirms to pārdošanas transportlīdzekļi atbilstoši vajadzībai var tikt iekšēji pārvietoti starp dīleriem. Tādēļ, ja kādam no dīleriem ir nepieciešams konkrēts transportlīdzeklis pārdošanai klientam, tas tiek pirkts no importētāja un pēc vajadzības un arī tā atrašanās vietas attiecīgi pārvietots starp dīleriem, bet nevis atsavināts. Darbinieku paskaidrojumos tika arī minēts, ka transportlīdzeklis starp dīleriem varēja tikt tomēr pirkts, ja tas bijis salona transportlīdzeklis, kurš jau aprīkots ar aksesuāriem.

Ievērojot minēto, tiesa secināja, ka transportlīdzekļa nopirkšana no importētāja *Toyota Baltic*, lai to uzreiz pārdotu saistītajam dīlerim *Amserv Auto*, kuram ir klients, nav loģiski izskaidrojama rīcība, kas neatbilst arī pieteicējas darbinieku minētajai procedūrai attiecībā uz transportlīdzekļu iegādi no importētāja. Līdzīgi secinājumi izdarāmi arī par transportlīdzekļa iegādi no AS ,,Unelmauto", neilgi pēc tam to pārdodot saistītajam dīlerim *Amserv Auto*, kas to pārdod atpakaļ klientam uz Latviju.

[4.11] Tiesa vērtēja tālākos darījumus un gala ieguvējus.

[4.11.1] No lietas materiāliem, tostarp iesaistīto personu paskaidrojumiem, nodokļu deklarācijām un VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" (turpmāk – CSDD) datiem, tiesa konstatēja, ka pieteicējas uz Lietuvu un Igauniju pārdotie transportlīdzekļi nekavējoties atvesti atpakaļ uz Latviju, kur īsā laika posmā (lielākoties dažu dienu laikā) pārreģistrēti Latvijas juridiskajām un fiziskajām personām, veidojot darījumu ķēdes ar vairākiem starpniekiem. Dažkārt atšķiras iespējamie transportlīdzekļu īpašnieki, ja vērtē nodokļu deklarācijas, CSDD datus un darījumu dokumentus vai paskaidrojumus. Tomēr ne visas juridiskās personas transportlīdzekļus reģistrējušas CSDD. Tāpat personas sniegušas savstarpēji pretrunīgus vai pārāk vispārīgus paskaidrojumus, kas liecina par mākslīgi veidotām darījumu ķēdēm, kādēļ personas nezina vai neatceras faktiskos apstākļus un transportlīdzekļu pārdevējus un pircējus. Šādi īsā laikā īstenoti transportlīdzekļu pārpirkšanas darījumi liecina, ka īslaicīgie īpašnieki nebija plānojuši transportlīdzekļus iegādāties

lietošanai, bet īpašnieku dokumentārai maiņai ir citi mērķi.

Tiesa vērtēja gala ieguvēju vai turētāju (gadījumos, kad darījumus kreditējušas līzinga kompānijas) paskaidrojumus par transportlīdzekļu iegādi.

[4.11.2] 2015.gada 30.janvārī uz Lietuvu pārdošanai *Dolmenta* nogādātajam *Toyota Verso MY14* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības 2015.gada 4.februārī reģistrēts turētājs – SIA „GT autonoma", kas ir transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Tā kā nebija iespējams nodrošināt minētās sabiedrības amatpersonas /pers. L/ ierašanos uz tiesas sēdi, tiesa vērtēja viņa dienestam sniegtos paskaidrojumus un secināja, ka transportlīdzekļa gala ieguvējs norāda uz pieteicējas iesaisti strīdus transportlīdzekļa iegūšanā, arī saņemts tas tika pieteicējas automašīnu tirdzniecības vietā. SIA „GT autonoma" norāde uz pārstāvi Aināru var liecināt par iegādes darījuma apzinātu noformēšanu caur darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem, konkrēti, SIA „Gudmets", kura amatpersona bija Ainārs.

[4.11.3] 2015.gada 28.maijā uz Lietuvu pārdošanai *Dolmenta* nogādātajam *Toyota Land Cruiser 150* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības 2015.gada 29.maijā reģistrēts turētājs – SIA „KD projekti", kas ir transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Izvērtējusi minētās sabiedrības paskaidrojumus dienestam un amatpersonas /pers. M/ liecību, tiesa secināja, ka informācija par transportlīdzekli, kādu vēlējās iegādāties SIA „KD projekti", bija tieši *Toyota* dīleru rīcībā. Tāpēc tikai šo uzņēmumu pārstāvji varēja informāciju nodot tālāk citām personām, tajā skaitā darījumu ķēdē iesaistītās SIA „Everika" rīcībā. Citādi nav izskaidrojams, kā minētās sabiedrības amatpersona /pers. N/ būtu varējis uzzināt par SIA „KD projekti" vēlmi iegādāties konkrēto transportlīdzekli un būtu varējis piedāvāt iegādāties tieši pieteicējas rīcībā nonākušo transportlīdzekli. Būtiski, ka SIA „KD projekti" līzinga līgums un citi dokumenti par transportlīdzekļa iegādi noslēgti vēl pirms šā transportlīdzekļa pārdošanas *Dolmenta* un izvešanas reģistrēšanai Lietuvā. Tas liecina, ka transportlīdzekļa gala pircēji Latvijā pieteicējai bija zināmi jau pirms darījuma dokumentu noformēšanas tā izvešanai uz Lietuvu. Minētais liecina, ka pieteicēja bija iesaistījusies simulatīva rakstura darījumu organizēšanā un noformēšanā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības, realizācijas darījumam nodokļa 21 % likmes vietā piemērojot 0 % likmi.

[4.11.4] 2015.gada 23.janvārī uz Lietuvu pārdošanai *Benasta* nogādātajam *Lexus IS300H* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības tajā pašā dienā reģistrēts īpašnieks Latvijā – SIA „LPA & Weber Studio", kas vismaz tuvāko gadu bija transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Tiesa konstatēja, ka pēc transportlīdzekļa reģistrācijas Lietuvā tas uzreiz transportēts uz Latviju, kur to uz SIA „Impolat Baltija" vārda pārreģistrējusi *Benasta* amatpersona /pers. G/. Pēc tam transportlīdzeklis pārreģistrēts SIA „LPA & Weber Studio" (/pers. G/ sievai /pers. O/ piederošs uzņēmums) īpašumā. Atbilstoši 2015.gada 23.janvārī noformētajam pieņemšanas-nodošanas aktam SIA „Impolat Baltija" nodeva SIA „LPA & Weber Studio", abu sabiedrību vārdā parakstījies /pers. G/. Minētais liecina par mākslīgi izveidotu darījumu ķēdi.

Tiesa atzina, ka /pers. G/ paskaidrojumā dienestam norādītā notikumu gaita (transportlīdzekli pārdevis SIA „Impolat Baltija" un reģistrējis CSDD, bet, tā kā bijušas problēmas ar samaksu, tajā pašā dienā pārdevis to SIA „LPA & Weber Studio" un reģistrējis CSDD) nav ticama: nav skaidrojuma, kādēļ transportlīdzeklis tās pašas dienas laikā vairākas reizes pirkts un pārdots, nepārliecinoties, vai ir līdzekļi tā iegādei.

Tā kā SIA „Impolat Baltija" amatpersona /pers. P/ neatsaucās uz dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumus un neieradās sniegt liecību, tiesa vērtēja citā administratīvajā lietā sniegto liecību un secināja, ka viņš par SIA „Impolat Baltija" saimniecisko darbību neko nezina un tajā nav piedalījies, bet tikai izsniedzis pilnvaras cilvēkiem, kas bija gatavi darboties attiecīgajā jomā. /pers. P/ loma sabiedrības darbībā bija formāla, bet visus lēmumus pieņēma /pers. G/. Līdz ar to kritiski vērtējams /pers. G/ tiesai norādītais, ka izpalīdzējis /pers. P/ ar transportlīdzekļu reģistrēšanu, ja /pers. P/ tajā brīdī nav bijis Latvijā.

Tiesa vērtēja SIA „LPA & Weber Studio" amatpersonas /pers. O/ paskaidrojumu dienestam un secināja, ka tas neatbilst darījuma dokumentos norādītajam un citu darījuma dalībnieku paskaidrojumiem. Ja atbilstoši /pers. O/ paskaidrojumam transportlīdzekļa nodošanā piedalījās /pers. P/, nav izskaidrojuma, kādēļ tas CSDD bija jāreģistrē /pers. G/. Turklāt /pers. G/ skaidroja, ka mēdzis izpalīdzēt /pers. P/, reģistrējot transportlīdzekļus CSDD brīžos, kad /pers. P/ nav varējis būt klāt. Tiesa neuzskatīja, ka /pers. O/ varēja sajaukt transportlīdzekļa nodevēju /pers. G/ ar /pers. P/, ņemot vērā, ka /pers. G/ ir viņas vīrs. Savukārt /pers. P/ noliedza saimnieciskās darbības veikšanu SIA „Impolat Baltija". Tāpēc tiesa apšaubīja, ka transportlīdzekli /pers. O/ piedāvāja /pers. P/. Turklāt no CSDD datiem izriet, ka transportlīdzekli uz /pers. O/ uzņēmuma vārda CSDD reģistrējusi nevis viņa pati, bet gan /pers. S/ uz pilnvaras pamata. Tātad /pers. O/ transportlīdzekļa pārreģistrācijas brīdī nebija klāt. Attiecīgi nav ticams, ka transportlīdzekli /pers. O/ saņēma no /pers. P/ pie CSDD.

Tiesa atzina, ka arī /pers. O/ liecība nav ticama. No darījuma dokumentiem neizriet, ka viņa būtu piedalījusies strīdus transportlīdzekļa pirkšanā un tālākā realizēšanā. /pers. O/ sniedza vispārīgas un izvairīgas atbildes un faktiski neko nezināja par darījumiem, lai gan tie bijuši tikai daži un pati tos esot veikusi. Minētais liecina, ka viņa darījumos nav piedalījusies. Patiesībai neatbilst /pers. O/ norādītais par SIA „LPA & Weber Studio" pārdošanas apstākļiem (sabiedrību pārdevusi, jo vairs nav bijusi interese un laiks nodarboties ar uzņēmējdarbību), jo no Komercreģistra datiem redzams, ka drīz pēc tam /pers. O/ dibinājusi SIA „P9 LAB", kas arī nodarbojās ar transportlīdzekļu tirdzniecību. Viņa nevarēja izskaidrot, kāpēc strīdus transportlīdzeklis, ja reiz viņa nav to lietojusi un tikai pārdevusi tālāk citiem pircējiem, pārgājis no viena viņas uzņēmuma uz nākamo un kāpēc viņa reģistrēta par tā lietotāju. /pers. O/ norādīja pretrunīgu informāciju par savu uzņēmumu darījumu dokumentiem un nespēja atbildēt par grāmatvedības un finansiāliem jautājumiem. Tas liecina, ka /pers. O/ cenšas radīt šķietamību par darījumu atbilstību noformētajiem dokumentiem, bet faktiski darījumos nav iesaistījusies, tādēļ arī

nevar sniegt attiecīgu informāciju.

Vērtējot darījumu ķēdē iesaistīto uzņēmumu raksturojošos rādītājus, darījumu partnerus, pārstāvjus, deklarētos darījumus un to apmērus, kā arī iesaistīto personu paskaidrojumus un liecības, tiesa atzina, ka dienests pamatoti nonāca pie secinājuma par mākslīgi izveidotu darījumu ķēdi, lai reģistrējot transportlīdzekli kā pārdotu uz Lietuvu, būtu iespējams gūt fiskālas priekšrocības. Ņemot vērā darījuma apstākļus, trūkstošos dokumentus un pieteicējas informētību par to, ka transportlīdzeklim Lietuvā tikai īslaicīgi veikta pagaidu reģistrācija un tas uzreiz noņemts no uzskaites, tiesai neradās šaubas par to, ka pieteicēja zināja, ka iesaistās simulatīvi noformētos darījumos, lai radītu priekšstatu par to, ka transportlīdzeklis pārdots uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, kas dotu pieteicējai tiesības darījumā piemērot nodokļa 0 % likmi.

[4.11.5] 2015.gada 21.aprīlī uz Lietuvu pārdošanai *Benasta* nogādātais *Lexus IS300H* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības tajā pašā dienā pārdots līzinga kompānijai, un jau nākamajā dienā transportlīdzeklim reģistrēta turētāja – SIA „Magma", kas ir transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Tiesa konstatēja, ka transportlīdzeklis pirms gala ieguvēja ticis pārdots atpakaļ uz Latviju ar starpniekiem – SIA „Impolat Baltija" un SIA „LIIW Auto Parks", visos starpniecības darījumos kā pilnvarotā persona darbojās /pers. G/, kuram pilnvaras transportlīdzekļa reģistrēšanai izsniegtas brīdī, kad transportlīdzeklis vēl bija pieteicējas rīcībā.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka /pers. G/ dienestam skaidrotais (transportlīdzeklis ticis pārdots SIA „LIIW Auto Parks" tādēļ, ka SIA „Impolat Baltija" radās finanšu problēmas) nav patiess, jo tālāka pārdošana, izmantojot starpniekus, bija paredzēta vēl pirms transportlīdzekļa iegādes no pieteicējas. Pretējā gadījumā nebūtu izskaidrojams arī tas, kāpēc SIA „Impolat Baltija" no *Benasta* pirka kārtējo transportlīdzekli, ja par naudas problēmām un tādējādi nepieciešamību transportlīdzekli uzreiz pārdot tālāk ar /pers. G/ ģimeni saistītam uzņēmumam zināja jau 2015.gada janvārī, kad īstenoja tieši tādu pašu starpnieku ķēdi transportlīdzekļa pārdošanas darījumā.

Tiesa saskatīja saskaņotas darbības transportlīdzekļa reģistrācijā, kas liecina, ka īslaicīgie transportlīdzekļa īpašnieki nebija plānojuši ar to piedalīties ceļu satiksmē, bet īpašumtiesību maiņai ir citi mērķi.

Tiesa konstatēja, ka pilnvara reģistrēt transportlīdzekli gala ieguvējai SIA „Magma" izsniegta 2015.gada 20.aprīlī – pirms transportlīdzekļa izvešanas no pieteicējas autosalona uz Lietuvu. Tātad transportlīdzekļa gala saņēmējs bija zināms jau pirms tā mākslīgi veidotās izvešanas no Latvijas uz Lietuvu, lai tur veiktu pārreģistrāciju un tādējādi varētu noformēt pārdošanas darījumu, piemērojot nodokļa 0 % likmi.

Novērtējot SIA „Magma" pārstāvju /pers. T/ un /pers. U/ sniegtos paskaidrojumus un liecības, tajā skaitā liecinieku izturēšanos to sniegšanas laikā, tiesa sniegto informāciju par transportlīdzekļa iegādes apstākļiem atzina par ticamu, jo tā nav savstarpēji pretrunīga, kā arī ir detalizēta un darījumu visaptveroša, saprotami pamatojot to, ko liecinieki nevarēja atcerēties precīzi.

Tiesa atzina, ka iegūtās ziņas norāda uz precīzu informācijas apmaiņu un darbību koordinēšanu starp darījumu ķēdes dalībniekiem. SIA „Magma" pārstāvju norādītais laika periods no transportlīdzekļa izvēles līdz tā saņemšanai atbilst tam laika periodam, kurā uzsākta dokumentu noformēšana par strīdus transportlīdzekļa iegādi un piegādi starp darījumu ķēdes dalībniekiem. Turklāt SIA „Magma" pārstāvji par cita uzņēmuma iesaistīšanu transportlīdzekļa iegādes procesā uzzināja tieši pieteicējas auto salonā no tās darbiniekiem.

Tiesa secināja, ka pirms darījuma par transportlīdzekļa piegādi uz Lietuvu noformēšanas jau bija zināms, ka tā pircējs būs Latvijā. Turklāt par simulatīva rakstura darījumu organizēšanu un noformēšanu bija informēti pieteicējas darbinieki, kas transportlīdzekļa gala ieguvējas pārstāvjiem piedāvāja iespēju sarunāt izdevīgāku iegādes cenu. Pieteicēja nevarēja nezināt, ka transportlīdzeklis faktiski netiek pārdots uz Lietuvu, bet to iegādāsies Latvijas uzņēmums lietošanai Latvijā, tāpēc, noformējot dokumentus par transportlīdzekļa pārdošanu *Benasta* uz Lietuvu, pieteicēja iesaistījās mākslīgi veidotā darījumu ķēdē, lai varētu nodrošināt izdevīgāku transportlīdzekļa piedāvājumu klientam.

[4.11.6] 2015.gada 12.februārī uz Lietuvu pārdošanai *Horologium* nogādātajam *Lexus RX 450H* pēc iespējamas SIA „AUTO 17A" starpniecības jau 17.februārī reģistrēts īpašnieks /pers. Z/, kas ir transportlīdzekļa gala ieguvējs.

Novērtējusi /pers. Z/ paskaidrojumu dienestam, tiesa konstatēja, ka transportlīdzekļa gala ieguvējs norāda tieši uz pieteicējas iesaisti transportlīdzekļa iegūšanā, bet nemin kādu citu uzņēmumu no darījumu ķēdes vai citu personu, kuru varētu identificēt ar *Horologium* vai SIA „Auto 17A".

[4.11.7] 2015.gada 17.martā Lietuvā reģistrētajam *Horologium* pārdotajam *Lexus RX 450H* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības 27.martā reģistrēts turētājs SIA „Kraswood", kas ir transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Novērtējusi SIA „Kraswood" dienestam sniegto paskaidrojumu un amatpersonas /pers. AA/ liecību, tiesa secināja, ka arī šajā gadījumā transportlīdzekļa gala ieguvēja norāda tieši uz pieteicējas iesaisti transportlīdzekļa iegūšanā. Transportlīdzeklis tika gan izvēlēts, gan saņemts pieteicējas auto salonā. Tas, ka līgums faktiski noslēgts ar citu personu, noskaidrojās, tikai jau slēdzot līgumu. Tāpēc tas nemaina faktu, ka pieteicējai bija zināms, ka strīdus transportlīdzekļa ieguvēja būs SIA „Kraswood", savukārt tā izvešana uz Lietuvu noformēta mākslīgi, lai iegūtu tiesības darījumā piemērot nodokļa 0 % likmi.

[4.11.8] 2015.gada 14.aprīlī uz Lietuvu pārdošanai *Avinela* nogādātajam *Toyota Land Cruiser 150* pēc vairāku citu uzņēmumu starpniecības 17.aprīlī reģistrēts turētājs – SIA „Arand AB", kas ir transportlīdzekļa gala ieguvēja.

Novērtējusi SIA „Arand AB" dienestam sniegto paskaidrojumu un amatpersonas /pers. AC/ liecību, tiesa secināja, ka arī šajā gadījumā transportlīdzekļa gala ieguvēja norāda uz pieteicējas saistību ar tā iegūšanu.

[4.11.9] 2014.gada 19.decembrī uz Latviju piegādātajam un 31.decembrī no importētāja *Toyota Baltic* izpirktajam *Toyota Land Cruiser 150 SUV*, kuru 2015.gada 6.janvārī pieteicēja nosūtīja uz Igauniju pārdošanai *Amserv Auto*, jau 12.janvārī Latvijā reģistrēta īpašniece (pēc tam – turētāja) /pers. AB/.

Novērtējusi /pers. AB/ paskaidrojumu dienestam, tiesa secināja, ka pēc tam, kad viņa bija uzsākusi strīdus transportlīdzekļa iegādes procesu no *Amserv Auto*, pieteicēja šo transportlīdzekli pasūtīja uz Latviju un izpirka no importētāja. Transportlīdzeklis uzreiz pēc tam tika pārdots uz Igauniju un pēc tam noformēts kā pārdots atpakaļ uz Latviju /pers. AB/. Minētais liecina par saskaņotām darbībām starp pieteicēju un *Amserv Auto*, lai darījumam varētu piemērot nodokļa 0 % likmi. Tiesai nebija šaubu, ka pieteicēja zināja, kādā simulatīvu darījumu ķēdē tā iesaistās.

[4.11.10] 2015.gada 26.janvārī uz Latviju piegādātajam un 28.janvārī no importētāja *Toyota Baltic* izpirktajam *Lexus RX450H*, kuru 28.janvārī pieteicēja nosūtīja uz Igauniju pārdošanai *Amserv Auto*, jau 4.februārī Latvijā reģistrēta īpašniece SIA „Kondeks". Rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu *Amserv Auto* izrakstīja 27.janvārī.

Novērtējusi SIA „Kondeks" bijušās amatpersonas un pilnvarotās personas /pers. AD/ liecību, tiesa secināja, ka viņš komercsabiedrības saimniecisko darbību nepārzina, nav to vadījis un nav arī faktiski to veicis, bet tikai ticis iesaistīts krāpnieciskā citu personu darbībā un tās ietvaros formāli parakstījis dokumentus. Vienlaikus būtiski, ka /pers. AD/ apstiprināja, ka ticis iesaistīts transportlīdzekļa iegādē, kas notikusi no pieteicējas auto salona.

Tiesa konstatēja, ka tad, kad transportlīdzeklis vēl bija importētāja *Toyota Baltic* īpašumā, jau notikusi tā pārdošana SIA „Kondeks", tomēr pirms nodošanas pircējai transportlīdzekli no importētāja izpirka nevis *Amserv Auto*, bet gan pieteicēja, kas to uzreiz pārdeva *Amserv Auto*, kas to savukārt noformēja kā pārdotu atpakaļ uz Latviju SIA „Kondeks". Turklāt /pers. AD/ apstiprināja pieteicējas iesaisti darījumā. Tas liecina par saskaņotām darbībām starp pieteicēju un *Amserv Auto*, lai darījumam varētu piemērot nodokļa 0 % likmi. Tiesai nebija šaubu, ka pieteicēja zināja, kādā simulatīvu darījumu ķēdē tā iesaistās.

[4.11.11] 2014.gada 27.oktobrī u z Latviju piegādātajam un 2015.gada 27.janvārī no importētāja *Toyota Baltic* izpirktajam *Toyota Land Cruiser V8 SUV*, kuru 2015.gada 28.janvārī pieteicēja nosūtīja uz Igauniju pārdošanai *Amserv Auto*, jau 6.februārī Latvijā reģistrēta īpašniece SIA „Mandares", savukārt 20.februārī – īpašnieks /pers. AE/. Rēķinu par strīdus transportlīdzekļa pārdošanu SIA „Mandares" *Amserv Auto* izrakstīja jau 26.janvārī.

Izvērtējusi /pers. AE/ dienestam sniegto paskaidrojumu un liecību, tiesa secināja, ka par transportlīdzekli viņš bija interesējies pieteicējas auto salonā, kur tas konkrētajā brīdī nebija pieejams, un atstājis savu kontaktinformāciju. Pēc tam viņu uzmeklējuši jau transportlīdzekļa pārdevēji. Tātad pieteicējai bija pieejama informācija par /pers. AE/ interesējošo transportlīdzekli, un tā šo informāciju varēja nodot tālāk darījuma organizēšanai. Tas, ka /pers. AE/ liecībā tiesā vairs nenorādīja uz pieteicējas iesaisti pirms darījuma noformēšanas, ir skaidrojams ar pagājušo ilgo laiku kopš darījuma, kādēļ detaļas par darījuma norisi var neatcerēties.

Tiesa, vērtējot minēto darījumu ķēdi, secināja, ka tad, kad strīdus transportlīdzeklis vēl bija importētāja *Toyota Baltic* īpašumā, jau notikusi tā pārdošana SIA „Mandares", tomēr pirms tā nodošanas pircējai transportlīdzekli no importētājas izpirka nevis *Amserv Auto*, bet gan pieteicēja, kas to uzreiz pārdeva uz Igauniju *Amserv Auto*, kas to savukārt noformēja kā pārdotu atpakaļ uz Latviju SIA „Mandares". Ņemot vērā SIA „Mandares" raksturojošo informāciju un to, ka /pers. AE/ norādīja uz pieteicējas auto salona iesaisti pirms strīdus transportlīdzekļa iegūšanas, tiesa secināja, ka SIA „Mandares" rekvizīti izmantoti tikai, lai strīdus transportlīdzekli pārdotu tā gala ieguvējam /pers. AE/. Tas liecina par saskaņotām darbībām starp pieteicēju un *Amserv Auto*, lai darījumam varētu piemērot nodokļa 0 % likmi. Tiesai neradās šaubas, ka pieteicēja zināja, kādā simulatīvu darījumu ķēdē tā iesaistās.

[4.11.12] 2015.gada 19.janvārī uz Latviju piegādātajam un 15.janvārī no importētāja *Toyota Baltic* izpirktajam *Toyota Land Cruiser 150*, kuru 28.janvārī pieteicēja nosūtīja uz Igauniju pārdošanai *Amserv Auto*, jau 4.februārī Latvijā reģistrēta īpašniece (pēc tam – turētāja) SIA „Company Sinor". Rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu SIA „Company Sinor" *Amserv Auto* izrakstīja jau 26.janvārī.

Novērtējusi SIA „Company Sinor" pilnvarotā pārstāvja /pers. AF/ liecību, tiesa secināja, ka arī šajā gadījumā transportlīdzeklis tika meklēts pieteicējas auto salonā. Tieši pieteicēja izpirka transportlīdzekli no importētāja. Tātad pieteicējai bija jābūt klientam, kuram tika formēta transportlīdzekļa pārdošana, vai arī pieteicēja mākslīgi veikusi šādu darījumu, lai transportlīdzekli varētu pārdot uz Igauniju, piemērojot nodokļa 0 % likmi. Tomēr pieteicēja nav norādījusi uz klientu, kura dēļ bija nepieciešams transportlīdzekli izpirkt no importētāja. Nav ticams, ka transportlīdzeklis Latvijā nebija pieejams, ja /pers. AF/ to meklēja 2015.gada janvāra otrajā pusē, jo transportlīdzeklis tajā laikā atbilstoši dokumentiem atradās tieši Latvijā. Tādā gadījumā /pers. AF/ ar pieteicējas iesaisti speciāli organizēta transportlīdzekļa iegāde no Igaunijas, lai varētu piedāvāt izdevīgāku cenu. Savukārt, ja /pers. AF/ transportlīdzekli meklēja līdz 2015.gada janvāra otrajai pusei un atrada pie Igaunijas dīlera, tad pieteicēja acīmredzami iesaistījusies mākslīgi veidotā darījumu ķēdē, iegādājoties strīdus transportlīdzekli, lai to pārdotu uz Igauniju, kas to savukārt noformētu kā pārdotu atpakaļ uz Latviju SIA „Company Sinor". Tādējādi konkrētās darījumu ķēdes apstākļi un iegūtā informācija jebkurā no gadījumiem liecina par saskaņotām darbībām starp pieteicēju un *Amserv Auto*, lai darījumam varētu piemērot nodokļa 0 % likmi. Tiesai neradās šaubas, ka pieteicēja zināja, kādā simulatīvu darījumu ķēdē tā iesaistās.

[4.11.13] 2015.gada 7.aprīlī no Igaunijas uzņēmuma AS „Unelmauto" nopirktajam *Lexus RX 450H*, kuru 2015.gada 17.aprīlī pieteicēja nosūtīja uz Igauniju pārdošanai *Amserv Auto*, 23.aprīlī Latvijā reģistrēta īpašniece SIA „Norma-S". Rēķinu par transportlīdzekļa pārdošanu SIA „Norma-S" *Amserv Auto* izrakstīja jau 16.aprīlī.

Novērtējusi SIA „Norma-S" paskaidrojumu dienestam un amatpersonas /pers. AG/ liecību, tiesa secināja, ka pieteicēja transportlīdzekli no AS „Unelmauto" nopirka pēc tam, kad Igaunijas dīleris jau bija atradis konkrēto transportlīdzekli un vienojies ar /pers. AG/ par tā iegādi. Tādējādi pieteicēja acīmredzami iesaistījās darījumu ķēdē, lai /pers. AG/ paredzēto transportlīdzekli ar nodokļa 0 % likmi varētu pārdot *Amserv Auto*, kas to noformētu kā pārdotu atpakaļ uz Latviju SIA „Norma-S". Minētais liecina par saskaņotām darbībām starp pieteicēju un *Amserv Auto*, lai darījumam varētu piemērot

nodokļa 0 % likmi. Tiesai neradās šaubu, ka pieteicēja zināja, kādā simulatīvu darījumu ķēdē tā iesaistās.

[4.12] Tiesa norādīja šādus gala secinājumus.

[4.12.1] Pieteicējas darījumu par transportlīdzekļu pārdošanu uz Lietuvu un Igauniju dokumentu kopums nav pilnīgs, jo trūkst gan pašu dokumentu (vairākos darījumos nav līgumu, nav pieņemšanas-nodošanas aktu, nav CMR par transportlīdzekļu izvešanu no Latvijas), gan esošajos dokumentos ir būtiski trūkumi (piemēram, par transportlīdzekļu izsniegšanas un piegādes adresēm, transportēšanas apstākļiem, darījumos iesaistītajām personām), lai darījumu norisi varētu izsekot, vai arī šī informācija neatbilst citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem.

Papildus iegūtā informācija darījumu norisi neizskaidro un nenovērš nepilnības, bet gan norāda uz citiem darījumu apstākļiem un mērķiem. Lai arī dienests pieteicējai norādīja uz iesniedzamajiem dokumentiem, tā trūkstošos dokumentus neiesniedza un neizskaidroja katra darījuma norisi.

Apstrīdētajos darījumos nav konstatējama pietiekama pieteicējas rūpība un rīcība ierastas komercdarbības ietvaros, turklāt atkāpes no tās pieteicēja nav saprātīgi izskaidrojusi, un tās pozīcija tiesvedības procesā ir pretrunīga.

Auditā konstatētas darījumu ķēdes, kurās pieteicējas uz Igauniju vai Lietuvu pārdotie transportlīdzekļi īsā laika posmā atgriežas Latvijā, un tos kā gala lietotājas iegādājas personas no Latvijas. Lai arī gala lietotāji ne visos darījumos norāda uz pieteicēju kā transportlīdzekļu pārdevēju, tomēr tie pieteicējas auto salonā ir atstājuši savu kontaktinformāciju, vai arī tur uzzinājuši, ka darījums tiks noformēts ar citas personas starpniecību. Tas liecina par pieteicējas iesaisti darījumu ķēžu organizēšanā.

Šajās darījumu ķēdēs pastarpināti iesaistītajiem uzņēmumiem, kas transportlīdzekļus nav iegādājušies lietošanai, bet gan tos atsavinājuši, nereti nav konstatējama saimnieciskās darbības veikšana, bet to rekvizīti izmantoti faktiski nenotikušu iegādes un piegādes darījumu noformēšanā. Arī vairākus tiešos pieteicējas darījumu partnerus (*Benasta*, *Horologium*, *Avinela*) ārvalstu nodokļu administrācijas vērtē kā tādus, kas iesaistās krāpnieciskās shēmās, lai nodrošinātu citu Eiropas Savienības dalībvalstu uzņēmumiem iespēju izvairīties no nodokļu nomaksas vai samazinātu nodokļu saistības.

Lai gan pieteicēja un tās tiešie darījumu partneri lielākoties apstiprina darījumu veikšanu, tomēr lietas apstākļi un iegūtie pierādījumi liecina par ko citu. Dienests pamatoti secināja, ka strīdus darījumos dokumenti noformēti formāli, lai imitētu transportlīdzekļu izvešanu pārdošanai uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm un iegūtu tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi, bet transportlīdzekļus pārdotu Latvijas klientiem.

Pieteicējas darbībām nav cita loģiska izskaidrojuma un ekonomiska pamatojuma, kā arī tās nav vērtējamas kā nejaušības vai apstākļu sakritības, ņemot vērā, ka strīds ir par 12 darījumiem auditētajā laika periodā.

Lietas apstākļi un iegūtie pierādījumi (dokumentu neesība, trūkumi esošajos dokumentos, pieteicējas nevērīgā attieksme un riska pieļaušana) ļauj secināt, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos simulatīvu darījumu ķēdēs.

[4.12.2] Tiesa nesaskatīja pamatu vērsties Eiropas Savienības Tiesā, lai noskaidrotu Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu normu interpretāciju attiecībā uz dienesta tiesībām liegt pieteicējai piemērot atbrīvojumu no nodokļa, veicot piegādes Eiropas Savienības dalībvalstīm, jo pircējs preces īsā termiņā tālāk pārdod uz sākotnējo dalībvalsti.

[4.12.3] Vērtējot pieteicējas argumentus par to, ka tā nav guvusi fiskālu labumu no strīdus darījumiem, tiesa akcentēja, ka pieteicēja primāri nezaudē klientu, ja tam pārdod transportlīdzekli par zemāku cenu. Turklāt no lietas materiāliem neizriet pieteicējas norādītais, ka tā pārdevusi transportlīdzekļus par neto cenu un dažkārt pat piemaksājusi. Pieteicējas ieguvums ir arī tas, ka, pārdodot strīdus transportlīdzekļus uz Lietuvu un Igauniju, tai nav jāaprēķina un jānomaksā budžetā nodoklis, kā tas būtu gadījumā, ja netiktu organizētas fiktīvo darījumu ķēdes, bet strīdus transportlīdzekļus uzreiz pārdotu klientiem Latvijā.

Ja darījumiem ir fiktīvs raksturs (pieteicēja automašīnas ir pārdevusi citas dalībvalsts komersantiem, tās formāli ir tikušas reģistrētas citā dalībvalstī, taču tūdaļ noņemtas no uzskaites, pārdotas tālāk Latvijā reģistrētām kapitālsabiedrībām un nonākušas atpakaļ Latvijā) un pieteicēja apzinājās tās iesaisti fiktīvu darījumu ķēdē, tā rezultātā ir mākslīgi radīti priekšnoteikumi nodokļa 0 % likmes piemērošanai bez reāla ekonomiska pamata. Tādējādi tiesības uz nodokļa 0 % likmes piemērošanu ir izmantotas ļaunprātīgi. Ar to ir pietiekami, lai atzītu, ka darījumi noformēti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

Tam, vai citi uzņēmumi ir samaksājuši nodokli budžetā un vai tiem veiktas nodokļu pārbaudes, nav nozīmes, vērtējot pieteicējas rīcības tiesiskumu un tiesību izmantošanu.

[4.12.4] Vērtējot Finanšu ministrijas vēstulē norādīto, ka nodokļa 0 % likmes piemērošanai nav obligāts nosacījums pieprasīt no darījumu partneriem informāciju par tā saimniecisko darbību un nodokļu nomaksu, tiesa akcentēja, ka šāda rīcība ir attaisnojama tikai tad, ja darījums ir faktiski noticis. Ja tas noformēts tā, ka nav izsekojams vai ir apšaubāms, dienestam ir tiesības veikt papildu pārbaudes, bet darījumu veikušajām personām ir jāspēj pierādīt, ka nosacījumi atbrīvojuma piemērošanai ir izpildīti. Ja darījums nav noticis atbilstoši noformētajiem dokumentiem un uzņēmums iesaistījies vai iesaistīts nodokļu krāpniecībā, par ko tas nevarēja nezināt, nodokļa atbrīvojums nav piemērojams.

[4.12.5] Arī Latvijas Republikas Saeimas Juridiskā biroja vēstulē uzsvērts, ka nodokļa 0 % likmes piemērošanas nosacījumu pārbaudi nevar veikt formāli, bet ir jāpārliecinās par to, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā un preces transportēšanas galamērķis patiešām ir bijusi cita dalībvalsts. Proti, ir iespējams, ka personai ir jāveic papildu darbības, lai piemērotu nodokļa 0 % likmi.

[4.12.6] Attiecībā uz pieteicējas iesniegto dienesta uzziņu tiesa norādīja, ka tā ir sniegta citam komersantam, nevis pieteicējai. Turklāt tajā vispārīgi aprakstīta nodokļa 0 % likmes piemērošanas kārtība. Konkrētajā lietā ir būtiski atšķirīgi apstākļi – dokumenti noformēti nepilnīgi vai iztrūka vispār, tādēļ pastāv šaubas par darījumu faktiskās norises atbilstību

dokumentiem.

[4.12.7] Strīdus transportlīdzekļu izvešana no Latvijas uz Lietuvu un Igauniju organizēta un notikusi tikai formāli, lai nodrošinātu nodokļa 0 % likmes piemērošanu darījumiem, kuros, pārdodot transportlīdzekļus Latvijas juridiskām un fiziskām personām, būtu jāaprēķina un jānomaksā budžetā nodoklis.

Nav konstatējama patiesa un komerciālajai realitātei atbilstoša strīdus transportlīdzekļu piegāde uz Eiropas Savienības dalībvalstīm, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Tādēļ darījumos nav pamata piemērot nodokļa 0 % likmi. Tāpat nav pamata piemērot nodokļa 0 % likmi darījumā ar *Benasta* par riepu montāžu, balansēšanu un glabāšanu.

Tiesa atzina, ka dienests pamatoti samazināja pieteicējas 2015.gada janvāra, februāra, marta, aprīļa, maija un novembra nodokļa deklarācijās deklarēto ar nodokļa 0 % likmi apliekamo strīdus darījumu vērtību, attiecīgi palielinot ar nodokļa standartlikmi (21 %) apliekamo vērtību, kā arī pamatoti no tās aprēķināja nodokli. Darījumu vērtība pamatoti noteikta atbilstoši pieteicējas deklarētajiem darījumiem, nevis gala ieguvēju rēķinos norādītajai vērtībai.

Tiesa nekonstatēja pārkāpumus dienesta veiktajos aprēķinos par nomaksai budžetā aprēķināto soda naudu samazinātajā apmērā un nokavējuma naudu, kas pamatoti ar pārsūdzētajā lēmumā norādītajām tiesību normām. Uz pārkāpumiem šajā aspektā nav norādījusi arī pati pieteicēja. Tiesa arī uzskatīja, ka soda nauda nav atzīstama par nesamērīgu.

[4.13] Tiesa vērtēja audita ilgumu.

[4.13.1] Vērtējot pieteicējas iebildumus par audita veikšanas termiņu (pieteicēja uzskata, ka tas veikts 275 dienas) un nepamatotu tā termiņa pagarināšanu, tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu, norādot, ka no šīs normas izriet, ka lēmums par audita rezultātiem pieņemams 90 dienu laikā no audita uzsākšanas, bet lēmuma pieņemšana pēc šī termiņa vērtējama kā izņēmums, un termiņš nav pagarināms bez pamatojuma. Normā paredzētā iespēja pagarināt audita termiņu saistāma ar likumdevēja mērķi dot laiku dienestam analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem, kas nozīmē, ka dienesta augstākajai amatpersonai ir jānovērtē, vai un cik ilgs laiks ir nepieciešams, lai pabeigtu auditu, un objektīvais pamats šādam novērtējumam ir saņemtā informācija, tās apjoms un sarežģītība kontekstā ar citiem audita apstākļiem. Termiņa pagarināšanu nepamato nepieciešamība gaidīt pieprasīto informāciju, jo tam paredzēts cits instruments – šāda perioda izslēgšana no audita termiņa atbilstoši panta 3.[1]daļai. Tiesai jānovērtē, vai audita termiņš attiecīgajos apstākļos pagarināts pamatoti, bet secinot, ka audita termiņš pagarināts nepamatoti, jānovērtē šī procesuālā pārkāpuma būtiskums.

[4.13.2] Tiesa norādīja, ka tiesību norma nošķir dažādus pagarinājuma mērķus. Pagarinājums līdz 60 dienām pieļaujams, ja nepieciešams analizēt no ārvalstīm saņemto informāciju. Laiku, kamēr pieprasītā informācija tiek gaidīta, dienests ir tiesīgs neieskaitīt audita veikšanas termiņā. Savukārt pagarinājums līdz 30 dienām pieļaujams, ja ir nepieciešams laiks vēl papildu informācijas iegūšanai un analizēšanai. Likumā nav noteikts aizliegums dienestam nepieciešamības gadījumā izmantot abu veidu pagarinājumus.

[4.13.3] Tiesa konstatēja, ka dienests ar 2017.gada 30.marta lēmumu nolēma no 2017.gada 26.aprīļa uzsākt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2015.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 30.jūnijam un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu, pārbaudot arī transfertcenas atbilstību darījumu tirgus cenai, par 2015.gadu.

2017.gada 26.aprīlī notika audita sākuma saruna, kurā norādīts, ka auditam nepieciešamie dokumenti pārbaudei sagatavoti. Vienlaikus pieteicējas amatpersona nodokļu audita sākumsarunas laikā un 2017.gada 2.maija iesniegumā lūdza pagarināt pieprasītās informācijas sagatavošanas un iesniegšanas termiņu līdz 2017.gada 19.maijam un nodokļu auditu uzņēmuma telpās uzsākt no 2017.gada 22.maija.

Attiecīgi ar dienesta 2017.gada 24.maija lēmumu periods no 2017.gada 27.aprīļa līdz 21.maijam, kad netika nenodrošināta nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas un dokumentu iesniegšana pārbaudei, netika ieskaitīts pieteicējas nodokļu audita veikšanas termiņā.

Ar 2017.gada 18.jūlija lēmumu, ņemot vērā Igaunijas un Lietuvas nodokļu administrācijām pieprasīto informāciju, dienesta ģenerāldirektors pagarināja audita un lēmuma par tā rezultātiem pieņemšanas termiņu līdz 60 dienām un nolēma neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2017.gada 15.jūlija līdz informācijas saņemšanai no Lietuvas un Igaunijas nodokļu administrācijām, ņemot vērā, ka bez pieprasītās informācijas nav iespējama audita tālāka veikšana. Secīgi ar dienesta 2017.gada 27.septembra lēmumu nolemts audita termiņā neieskaitīt laiku no 2017.gada 15.jūlija līdz 25.septembrim, proti, laiku, kurā tika gaidīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām, bet ieskaitīt 2017.gada 17. un 24.jūliju, kad veiktas procesuālās darbības.

Informācijas pieprasījumi ārvalstu kompetentajām iestādēm aizkavē audita noslēgšanos, tādēļ tie būtu izdarāmi gadījumos, kad sagaidāmā informācija var būt nozīmīga auditā. Tomēr ņemams vērā, ka pēc iespējas vispusīgāka apstākļu pārbaude arī ir godprātīga nodokļu maksātāja interesēs, jo šādi iespējams pilnīgāk pārliecināties par auditā nozīmīgiem aspektiem.

Tiesa atzina, ka informācijas pieprasīšana no ārvalstu nodokļu administrācijām konkrētajā gadījumā bija pamatota, ņemot vērā, ka auditā analizēti pieteicējas darījumi ar Igaunijas un Lietuvas nodokļu maksātājiem un ka pieteicējas iesniegtie dokumenti liedza izsekot darījumu norisei. Turklāt no lietas materiāliem redzams, ka tieši pēc vairāku darījumu padziļinātas izpētes un informācijas iegūšanas no ārvalstu nodokļu administrācijām daļa auditā vērtēto darījumu netika apstrīdēti, kas vērtējams kā pieteicējai labvēlīgāks iznākums.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2017.gada 15.decembra lēmumu audita veikšanas termiņš pagarināts par 30 dienām, jo nepieciešams iegūt papildu informāciju.

Audits pabeigts, 2018.gada 25.janvārī pieņemot sākotnējo lēmumu.

No minētā tiesa secināja, ka lēmums par pieteicējas nodokļu audita rezultātiem tika pieņemts maksimāli pieļaujamo

180 dienu laikā (90 dienu pamata termiņš + 60 dienu pagarinājums + 30 dienu pagarinājums): audits veikts 2017.gada 26.aprīlī (viena diena), no 2017.gada 22.maija līdz 14.jūlijam (54 dienas), 17. un 24.jūlijā (divas dienas), no 2017.gada 26.septembra līdz 2018.gada 25.janvārim (122 dienas), tas ir, 179 dienas (1 + 54 + 2 + 122).

Lēmumu par audita termiņa pagarināšanu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļai ir pieņēmis dienesta ģenerāldirektors, audita termiņš ir pagarināts par tik dienām, cik tiesību norma pieļauj, un audita termiņā nav ieskaitīts tas laika posms, kuru tiesību norma paredz audita termiņā neieskaitīt, proti, laiku, kurā pieteicēja nav nodrošinājusi pieprasītās informācijas iesniegšanu un kurā gaidīta pieprasītā informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām.

Tādējādi tiesa noraidīja pieteicējas iebildumus, ka nodokļu audits veikts 275 dienas.

[4.13.4] Tiesa konstatēja, ka dienests, pieņemot lēmumus par audita termiņa pagarināšanu, nav norādījis pamatojumu tam, kādēļ nepieciešams pagarināt termiņu tieši par konkrēto dienu skaitu. Pārsūdzētajā lēmumā, skaidrojot termiņa pagarinājumu nepieciešamību, norādīts uz konkrētiem pieprasījumu Igaunijas un Lietuvas nodokļu administrācijām un atbilžu saņemšanas datumiem.

Dienests ir iesniedzis audita veikšanas laikā sagatavotu iekšēju ziņojumu, kurā norādīts, ka audita termiņu nepieciešams pagarināt, lai saņemtu pieprasīto informāciju no līzinga kompānijām un transportlīdzekļu gala ieguvējiem, to izvērtētu un apkopotu, kā arī pēc tam iepazīstinātu pieteicēju ar audita rezultātiem. Arī no lietas materiāliem redzams, ka pēdējo 30 dienu laikā dienests izprasījis un saņēmis paskaidrojumus un informāciju, kas analizēta sākotnējā lēmumā.

Izvērtējot minēto, tiesa secināja, ka dienests ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu, procesuālajos lēmumos neatspoguļojot apsvērumus, kādēļ nepieciešams pagarināt audita termiņu. Vienlaikus tiesa ņēma vērā, ka nepieciešamība iepazīties ar no ārvalstīm saņemto informāciju un to analizēt, kā arī saņemt papildinformāciju no līzinga kompānijām un transportlīdzekļu gala ieguvējiem par darījumiem vispārīgi var būt objektīvs pamats termiņa pagarināšanai. Turklāt analizējamā informācija bijusi krietni vien apjomīgāka nekā tā, kas iekļauta sākotnējā lēmumā, jo visi dienesta izvērtētie un sākotnēji apšaubītie pieteicējas darījumi tika apstrīdēti.

Tāpēc tiesa nepiekrita pieteicējas viedoklim, ka dienests nav objektīvi izvērtējis lietu un ir vācis papildu pierādījumus, lai pieņemtu pieteicējai negatīvu lēmumu. Tiesa nesaskatīja, ka audita termiņa pagarinājumi būtu bijuši objektīvi neattaisnojami. Turklāt arī pieteicēja bija dienestam lūgusi pagarināt audita veikšanas termiņu par 30 dienām. Līdz ar to dienesta pieļautais procesuālais pārkāpums vērtējams vienīgi kā pienācīga pamatojuma trūkums (apsvērumu nenorādīšana lēmumos), taču pēc būtības termiņu pagarināšanai bijis objektīvs pamats, tādēļ kopumā audita termiņa pagarināšanu tiesa atzina par tiesisku.

[4.13.5] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļa paredz neieskaitīt auditā laikposmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai, bet tā neierobežo dienestu veikt audita darbības arī pirms šīs atbildes saņemšanas. Pieteicēja nav pamatojusi savu viedokli, ka dienests turpināja audita veikšanu arī laikā, kamēr tika gaidīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām. Turklāt ne viss laiks, kamēr tika gaidīta informācija, ir izskaitīts no audita veikšanas laika.

[4.14] Tiesa atzina pārsūdzēto lēmumu par tiesisku un pamatotu, bet pieteikumu – par noraidāmu.

[5] Par tiesas spriedumu, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[5.1] Tiesa nav rūpīgi vērtējusi visus darījumu apstākļus, nonākot pie nepamatota secinājuma par strīdus darījumu formālo dabu, neatbilstību komerciālajai realitātei un patieso mērķi. Tiesa nav ņēmusi vērā komercdarbības vides dinamisko dabu un izvirzījusi privāto tiesību jomai neraksturīgas formālas prasības.

[5.2] Pieteicējai nav pienākuma katrā gadījumā noslēgt pirkuma līgumu rakstveidā un parakstīt transportlīdzekļa pieņemšanas-nodošanas aktu. Līgumu slēgšanas brīvība ietver arī tiesības brīvi noteikt līguma saturu un formu. Trešajām personām nav tiesību ierobežot līdzēju privātautonomiju. Līguma nenoslēgšanu nevar uzskatīt par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmā.

[5.3] Tiesa bez tiesiska pamata nepareizu CMR izpildījumu vai trūkumu atzinusi par pierādījumu attiecīgo transportlīdzekļu izvešanas no Latvijas formālai dabai un pieteicējas mērķim gūt fiskālas priekšrocības. Tiesai bija jāvērtē pārējie pierādījumi, no kuriem izriet preču piegāde uz citu dalībvalsti. Turklāt transportlīdzekļu piegādi organizēja pircēji, nevis pieteicēja.

[5.4] Normatīvie akti neuzliek pienākumu pieteicējai veikt darījumu partneru padziļinātu pārbaudi un tālākās rīcības analīzi. Dienests nav pārbaudījis, vai strīdus darījumi atšķiras no pieteicējas ierastās komercprakses.

[5.5] Lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja ir guvusi fiskālās priekšrocības un ka tā bijusi informēta par iesaisti ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā. Tiesas pieņēmumi nav balstīti pierādījumos un aprēķinos un ir pretrunā objektīvās izmeklēšanas principam. No lietas materiāliem izriet, ka par vairākiem transportlīdzekļiem ir veikta pievienotās vērtības nodokļa samaksa. Pieteicēja negūst fiskālu labumu no transportlīdzekļu pārdošanas Eiropas Savienības iekšienē un nodokļa 0 % likmes piemērošanas. Nodokļu sistēmai pretējs ir tiesas secinājums, ka darījumi apliekami ar nodokli 21 % apmērā, jo nodokli maksā transportlīdzekļa gala pircējs. Tā kā labumu gūst tieši gala pircējs, šo personu liecības vērtējamas kritiski.

[5.6] Tiesa nav objektīvi novērtējusi pierādījumus, tajā skaitā liecības, dodot priekšroku tikai tiem pierādījumiem un liecībām, kas atbilst dienesta pozīcijai, tomēr pārējos pierādījumus, tajā skaitā pieteicējas darbinieku liecības par transportlīdzekļu pārdošanas kārtību, atstājusi bez ievērības.

[6] Dienests paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda, ka tiesa spriedumā ir detalizēti vērtējusi iesniegtos

pierādījumus, paskaidrojumus un sniegtās liecības, nonākot pie pamatota secinājuma, ka strīdus darījumi ir bijuši formāla rakstura.

Motīvu daļa

[7] Pieteicēja lūgusi lietu izskatīt mutvārdu procesā, lūgumu pamatojot ar lietas apjomu un sarežģītību, kā arī to, ka pieteicēja ir apšaubījusi dienesta iesniegto pierādījumu patiesīgumu.

Apgabaltiesa norāda, ka lietas izskatīšana apelācijas instancē primāri ir noteikta rakstveida procesā, kā to paredz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmā daļa. Likumdevējs ir paredzējis tiesas tiesības nozīmēt lietu izskatīšanai arī mutvārdos, ja lietas apstākļu objektīvai noskaidrošanai konkrētajā lietā ir nepieciešama tiesas sēde. Parasti lietas izskatīšana mutvārdu procesā ir lietderīga, ja no lietā esošajiem dokumentiem nevar gūt vispusīgu un pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu (sal. *Senāta 2022.gada 17.maija sprieduma lietā Nr.SKA-136/2022 (A420340617) 6.punkts, 2020.gada 8.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-27/2020 (A43010215) 6.punkts, 2018.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-103/2018 (A42930909) 6.punkts*).

Konkrētajā gadījumā procesa dalībnieki par lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem ir izteikušies rakstveidā, kā arī lieta pirmās instances tiesā ir izskatīta mutvārdu procesā, tādējādi ir tikušas nodrošinātas pieteicējas tiesības uz lietas izskatīšanu mutvārdu procesā vienā tiesu instancē. Tāpat procesa dalībnieki ir rakstveidā snieguši savu viedokli par rakstveida pierādījumu patiesīgumu.

Tā kā lietas pilnīga un objektīva izskatīšana apelācijas instances tiesā tiek nodrošināta arī rakstveida procesā un pieteicējas norādītie apstākļi nav atzīstami par tādiem, kas prasītu lietu izskatīt tiesas sēdē, apgabaltiesa atzīst, ka lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav lietderīga, līdz ar to saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lietu izskata rakstveida procesā.

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi procesa dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmi jaunu transportlīdzekļu piegādes darījumiem ar Lietuvas uzņēmumiem *Dolmenta*, *Benasta*, *Horologium* un *Avinela* un Igaunijas uzņēmumu *Amserv Auto*.

[10] Izvērtējusi pirmās instances sprieduma pamatojumu, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un tiesas secinājumi balstās vispusīgi novērtētos pierādījumos. Tā kā spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

Atbildot uz apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa norāda tālāk minēto.

[11] Pieteicēja uzskata, ka pirmās instances tiesa pierādījumu vērtējumā nav ņēmusi vērā privātautonomijas principu, nepamatoti pārmetot pieteicējai dalību ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā.

Šis apelācijas sūdzības arguments nav pamatots.

Apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa ir rūpīgi un visaptveroši novērtējusi lietā iegūtos pierādījumus to savstarpējā kopsakarā un tiesas secinājumi ir loģiski izrietoši no pierādījumu vērtējuma. Pieteicējas rīcības un noformēto darījuma dokumentu kritiska vērtēšana pati par sevi nepārkāpj privātautonomijas principu. Administratīvā tiesa, ņemot vērā tās kompetenci, neiejaucas personu privāttiesiskajās attiecībās un nevērtē, vai darījuma konstrukcija atbilst civiltiesību vai komerctiesību regulējumam (sal. *Senāta 2019.gada 6.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-973/2019 (A420501213) 6.punkts*). Pārbaudes priekšmets nodokļu lietās ir tas, vai nodokļu maksātājs ir ievērojis nodokļu normatīvos aktus un vai konkrētais darījums nodokļu maksātājam rada tiesisku pamatu saņemt nodokļu atvieglojumus, veikt nodokļu atskaitījumus u.tml. (*Senāta 2021.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-703/2021 (A420183117) 8.punkts*). Turklāt ir jāvērtē ne tikai darījuma juridiskais saturs un forma, bet arī tā ekonomiskā būtība un pamatojums, darījuma īstā nozīme un saturs (piemēram, *Senāta 2014.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 (A420653407) 7.punkts, 2021.gada 8.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-403/2021 (A420291216) 4.punkts*).

No minētā izriet: lai arī pieteicēja, slēdzot darījumus privāttiesību jomā, ir tiesīga brīvi izvēlēties līgumpartneri, slēgt vai neslēgt kādu līgumu, noteikt līguma saturu un formu, tai jāņem vērā, ka pieteicējas slēgtais darījums var būt pārbaudes priekšmets nodokļu strīdā. Tādēļ pirmās instances tiesa pamatoti vērtēja gan dokumentu noformējuma nepilnības, gan arī dokumentu iztrūkumu pieteicējas ierastās komercprakses un konkrēto darījumu izpildes kontekstā.

[12] Apgabaltiesa nevar piekrist apelācijas sūdzībā norādītajam, ka atsevišķas neprecizitātes un nepilnības CMR pirmās instances tiesa vērtējusi kā objektīvu pierādījumu attiecīgo transportlīdzekļu izvešanas no Latvijas formālajai dabai un pieteicējas mērķim gūt fiskālas priekšrocības.

Šāda tiesas pozīcija no pārsūdzētā sprieduma neizriet. Tiesa ir analizējusi noformētās CMR par transportlīdzekļu piegādi uz Lietuvu un Igauniju nevis izolēti, bet kopsakarā ar citiem lietā konstatētajiem apstākļiem (neatbilstību pieteicējas

darbinieku sniegtajām ziņām par īpašas rūpības ievērošanu attiecībā uz realizācijas darījumiem ārvalstu uzņēmumiem un korektu CMR aizpildīšanu, tiešo darījumu partneru – Lietuvas uzņēmumu – veiktās saimnieciskās darbības raksturu, transportlīdzekļu reģistrācijas Lietuvā īslaicīgumu, darījumu izpildes neatbilstību attaisnojuma dokumentiem un pieteicējas sniegtajām ziņām, pieteicējas īstenotās darījumu partneru pārbaudes formālo raksturu, pieteicējas un citu darījumos iesaistīto personu sniegto ziņu pretrunīgumu, attaisnojuma dokumentu iztrūkumu, pārvadātāju sniegto informāciju par transportēšanu).

Tiesa arī nav apšaubījusi to, ka transportlīdzekļi faktiski tika izvesti ārpus Latvijas, bet gan secinājusi, ka transportlīdzekļu izvešana no Latvijas organizēta un notikusi tikai formāli ar nolūku nodrošināt nodokļa 0 % likmes piemērošanu darījumiem, kuros citādi būtu piemērojama nodokļa standartlikme. Tādēļ nav nozīmes pieteicējas atsaucei uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām attiecībā uz to, kāds ir piegādātāja pierādīšanas pienākums.

Piekrītot pieteicējai tiktāl, ka tiesību normas neuzliek komersantam pienākumu saņemt preces no pārvadātāja tikai tā saimnieciskās darbības veikšanas vietā, apgabaltiesa uzsver: lai novērtētu darījuma ekonomisko būtību un patieso nozīmi, tiesai ir jāņem vērā visi lietā konstatētie apstākļi, tostarp tie, kas raksturo preču pircēju. Šajā gadījumā tiesas noskaidrotās pieteicējas tiešos darījumu partnerus – Lietuvas uzņēmumus – raksturojošās ziņas apstiprina, ka transportlīdzekļu izvešana uz citu dalībvalsti ir bijusi formāla, lai iegūtu tiesības piemērot nodokļa 0 % likmi, bet faktiski transportlīdzekļus pārdotu pircējiem Latvijā.

[13] Pieteicēja uzskata, ka pārsūdzētajā spriedumā atzīts par pareizu dienesta secinājums, ka tai bija jāveic padziļināta tālāko darījumu partneru rīcības pārbaude un jāpārliecinās, kādiem mērķiem pircējs plāno iegādāties transportlīdzekli. Pieteicēja norāda, ka šāds pienākums nepamatoti paplašina Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas tvērumu.

Apgabaltiesa vispārīgi piekrīt pieteicējai, ka tiesību normas neparedz nodokļu maksātājam pienākumu veikt padziļinātas darījumu partneru vai preces gala pircēju pārbaudes. Tomēr ne no pārsūdzētā lēmuma, ne arī tiesas sprieduma neizriet šāds pienākums. Konkrētajā gadījumā virkne apstākļu norāda, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos iesaistās: par to liecina gan acīmredzamās neatbilstības darījumu dokumentos, gan arī darījumos iesaistīto personu sniegtās ziņas par pieteicējas lomu.

Pieteicēja arī acīmredzami neatbilstoši lietā konstatētajam norāda, ka dienests nav pārbaudījis, vai strīdus darījumi jebkādā veidā atšķiras no pieteicējas ierastās komercprakses. Konkrētajā gadījumā tieši tas apstāklis, ka strīdus darījumi atšķiras no pieteicējas (tās darbinieku) norādītās procedūras, kāda vispārīgi tiek piemērota realizācijas darījumiem uz ārvalstīm, ir bijis daļa no pamatojuma darījumu mākslīgajam raksturam.

[14] Pievērošoties pieteicējas argumentiem, kas saistās ar iespējamo fiskālo priekšrocību gūšanu un pārmetumiem pirmās instances tiesai, ka tā savus secinājumus balstījusi uz pieņēmumiem, apgabaltiesa norāda, ka lietā ir noskaidrots, ka apstrīdētajiem darījumiem ir fiktīvs raksturs (proti, pieteicēja transportlīdzekļus ir pārdevusi Lietuvas komersantiem, tos formāli reģistrējot Lietuvā, taču tūlīt pēc tam noņemot no uzskaites un pārdodot tālāk Latvijā reģistrētām juridiskām un fiziskām personām, tāpat pieteicēja ir pārdevusi transportlīdzekļus Igaunijas komersantam, tos formāli transportējot uz Igauniju, bet tūlīt pēc tam atvedot atpakaļ uz Latviju, lai tos pārdotu Latvijā reģistrētām juridiskām un fiziskām personām) un pieteicēja apzinājās tās iesaisti fiktīvu darījumu ķēdē, kā rezultātā ir mākslīgi radīti priekšnoteikumi pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmes piemērošanai bez reāla ekonomiska pamata. Tādējādi tiesības uz 0 % likmes piemērošanu ir izmantotas ļaunprātīgi. Ar to ir pietiekami, lai atzītu, ka darījumi noformēti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības (sal. *Senāta 2019.gada 2.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1069/2019 (A420322316) 4.punkts, 2020.gada 11.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1459/2020 (A420196218) 5.punkts*). Tas nozīmē, ka tiesai nav jāveic matemātiski aprēķini, lai precīzi pamatotu, kāds ir pieteicējas gūtais labums. Tas, ka kāda persona mākslīgi izveidotā fiktīvu darījumu ķēdē ir samaksājusi pievienotās vērtības nodokli, neietekmē secinājumu par pieteicējas gūtajām fiskālajām priekšrocībām, nepamatoti piemērojot darījumiem nodokļa 0 % likmi. Arī Senāts norādījis: pat ja tālākie darījumu partneri nodokli, iespējams, kādā brīdī ir aprēķinājuši, tas neļauj automātiski pieņemt, ka tas patiešām ir arī nonācis un palicis kādas valsts budžetā (sal. *Senāta 2020.gada 27.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1223/2020 (A420285417) 6.punkts, 2020.gada 11.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1459/2020 (A420196218) 5.punkts*). No šāda aspekta nav nozīmes arī tam, vai šādā mākslīgi izveidotā fiktīvu darījumu ķēdē labumu guvusi vēl kāda cita persona – piemēram, transportlīdzekļa gala ieguvējs. Šis apstāklis nekādi neiespaido lietā secināto, ka nodokļa 0 % likme strīdus darījumos piemērota nepamatoti. Savukārt, ja nodokļa 0 % likme piemērota nepamatoti, tad attiecīgajam darījumam ir piemērojama nodokļa standartlikme.

[15] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka pārsūdzētajā spriedumā nav sniegta motivācija par to, vai pieteicēja zināja vai varēja zināt, ka piedalās nodokļu krāpšanā, ja darījumi ir reāli notikuši un transportlīdzekļus izmanto gala patērētājs.

Pārsūdzētajā spriedumā ir izvērsti analizēti lietā esošie pierādījumi un atspoguļoti no tiem loģiski izrietoši un savstarpēji saskanīgi tiesas secinājumi, kas apstiprina pieteicējas iesaisti mākslīgi veidotu darījumu ķēdē. Pretēji apelācijas sūdzībā norādītajam apgabaltiesa nesaskata, ka pirmās instances tiesa nebūtu ievērojusi pierādījumu novērtēšanas principus, kas atspoguļoti Administratīvā procesa likuma 154.pantā. Tiesa ir izvērsti analizējusi pieteicējas darbinieku paskaidrojumus un liecības par transportlīdzekļu pārdošanas kārtību un norisi komerctiesiskajā vidē (*sprieduma 13. un 14.punkts*), kā arī norādījusi uz konstatētajām pretrunām un neatbilstībām starp pieteicējas darbinieku sniegtajām ziņām un faktisko darījumu

izpildes kārtību (*sprieduma 16., 18., 21., 25., 27., 29., 33., 39., 41., 46., 52., 58., 61., 75.punkts*).

[16] Pieteicēja, iepazīstoties ar dienesta sniegto informāciju par iemesliem, kas bijuši pamatā pagarināt nodokļu audita un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu (*lietas 12.sējuma 154.–169.lapa*), ir lūgusi izslēgt iesniegto dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka 2017.gada 18.jūlija ziņojumu Nr.23.13-8/9322 (turpmāk – 18.jūlija ziņojums) un 2017.gada 15.decembra ziņojumu Nr.23.13-8/14603 (turpmāk – 15.decembra ziņojums) dienesta ģenerāldirektoram. Pieteicēja norāda, ka tai ir šaubas par dokumentu atvasinājumu atbilstību oriģināliem un par šo dokumentu sagatavošanas apstākļiem (*lietas 12.sējuma 173.–184.lapa*).

Dienests sniedzis viedokli, ka dokumentu atvasinājumu pareizība ir apliecināta tiesību normās noteiktajā kārtībā un ka ziņojumi ir sagatavoti un parakstīti pirms attiecīgo lēmumu par pagarināšanu pieņemšanas (*lietas 12.sējuma 186.–192.lapa*).

[17] Izvērtējusi pieteicējas iebildumus kopsakarā ar dienesta sniegto informāciju, apgabaltiesa atzīst, ka nav pamata izslēgt pieteicējas apstrīdētos rakstveida pierādījumus – dienesta ziņojumus.

Administratīvā procesa likuma 235.panta pirmā daļa paredz procesa dalībnieka tiesības apstrīdēt rakstveida pierādījumu patiesīgumu.

Ar patiesīgumu jāsaprot objektīvās realitātes adekvāts atspoguļojums, t.i., rakstveida pierādījumā ietverto ziņu atbilstība tiem faktiem vai notikumiem, kuri fiksēti šajā pierādījumā. Apstrīdot rakstveida pierādījuma patiesīgumu, tiek apstrīdēta tā saturošo ziņu atbilstība objektīvās realitātes faktiem vai apstākļiem (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 112.–113.lpp.*).

No minētā, pirmkārt, izriet, ka dokumentu atvasinājumu noformēšanas pareizības jautājumi neietilpst Administratīvā procesa likuma 235.pantā paredzētā rakstveida pierādījumu patiesīguma apstrīdēšanas institūta tvērumā. Novērtējot pierādījumu patiesīgumu, ir jāgūst pārliecība par attiecīgajā pierādījuma saturošo ziņu par faktiem atbilstību objektīvajai realitātei. Tādējādi nav nozīmes tam, vai pareizi noformēts attiecīgā dokumenta atvasinājums, un apgabaltiesa šos pieteicējas argumentus nevērtēs.

Apgabaltiesa konstatē, ka 18.jūlija un 15.decembra ziņojums (*lietas 12.sējuma 162.–167.lapa*) satur informāciju par dienesta veiktajām darbībām un secinājumu par to, ka nepieciešams pagarināt nodokļu audita un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu, lai izvērtētu no ārvalstu nodokļu administrācijām un darījumu partneriem saņemto informāciju (18.jūlija ziņojums) un lai izvērtētu no līzinga kompānijām un transportlīdzekļu gala saņēmējiem iegūto informāciju un dokumentus (15.decembra ziņojums). Šī informācija pēc būtības atbilst tām ziņām, kas izriet no lietas materiāliem un atspoguļo dienesta veiktās darbības audita gaitā. Tā, piemēram, 2017.gada 12. un 13.jūnijā dienests sazinājās ar Lietuvas uzņēmumu amatpersonām (*lietas 2.sējuma 14., 15., 17.lapa*), 22., 26. un 27.jūnijā pieprasīja papildu informāciju Lietuvas un Igaunijas nodokļu administrācijai par 17 darījumu partneriem (*lietas 5.sējuma 1., 11., 20., 30., 40., 50.lapa*), 28.jūnijā nosūtīja informācijas pieprasījumu CMR norādītajiem pārvadātājiem (*lietas 2.sējuma 31.–32., 37.–38., 39.–40.lapa*). Savukārt 2017.gada 7., 11., 12. un 13.decembrī dienests nosūtīja informācijas pieprasījumus transportlīdzekļu pircējiem, līzinga kompānijām un citām darījumos iesaistītajām personām (*lietas 2.sējuma 48., 50., 52., 53.–54., 57., 59.–62., 65., 68.–69., 72.–73., 74., 76., 78.–79., 84.lapa, kā arī dienesta 2023.gada 3.februāra vēstule Nr.P016-4/22.3/454, lietas 12.sējuma 154.–160.lapa*).

Pieteicēja skrupulozi vērtējusi 18.jūlija un 15.decembra ziņojumu sagatavošanas apstākļus, apšaubot, vai šie dokumenti bija sagatavoti un parakstīti pirms attiecīgo lēmumu par termiņa pagarināšanu pieņemšanas (*pieteicējas iesniegums par rakstveida pierādījumu izslēgšanu un atsauksme par dienesta viedokli, lietas 12.sējuma 173.–176., 196.–199.lapa*).

Tomēr lietā pēc būtības nav nozīmes tam, kad minētie ziņojumi ir sagatavoti, parakstīti un darīti zināmi augstākai amatpersonai, – tas nav pieteikuma priekšmets, un apgabaltiesai nav pamata pievērsties iestādes iekšēja dokumenta sīkai pārbaudei. Izskatāmajā gadījumā ir jānoskaidro, vai termiņa pagarinājumam ir bijis objektīvs iemesls – to noteic konkrēti apstākļi, nevis dokuments, kurā šie apstākļi ir atspoguļoti. Šā iemesla dēļ apgabaltiesa nesaskata pamatu noteikt ekspertīzi lietā, lai pārliecinātos par 18.jūlija un 15.decembra ziņojumu sagatavošanas un izejošā numura piešķiršanas laiku un datumu, kā arī to, vai ziņojumi vispār tika iesniegti dienesta augstākajai amatpersonai pirms attiecīgo lēmumu pieņemšanas. Tāpat apgabaltiesa nesaskata pamatu pieteicējas lūgtā blakus lēmuma taisīšanai.

Pirmās instances tiesa pārsūdzētajā spriedumā ir vērtējusi audita termiņa pagarināšanas apstākļus un pamatoti secinājusi, ka, lai arī dienests ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu – administratīvajos aktos nav norādījis pienācīgu pamatojumu –, tomēr pēc būtības termiņa pagarināšanai bijis objektīvs pamats, tādēļ kopumā audita termiņa pagarināšana atzīstama par tiesisku (*pārsūdzētā sprieduma 87.punkts, kas atreferēts šā sprieduma 4.13.4.punktā*). Apgabaltiesa, ņemot vērā arī dienesta papildus sniegto informāciju (*lietas 12.sējuma 154.–160.lapa*), kurā apkopotas tā veiktās darbības audita laikā pirms attiecīgo lēmumu par audita termiņa pagarināšanu pieņemšanas, šim vērtējumam pievienojas.

[18] Rezumējot visu iepriekš minēto, pieteikuma apmierināšanai nav pamata, jo dienests pamatoti ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai noteicis nodokļa saistības, tostarp soda naudu un nokavējuma naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, ceturto, piekto, sesto un septīto daļu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Amserv Motors” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 25.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.8/2861 atcelšanu.

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

Tiesnese	Tiesnese	Tiesnese
L.Konošonoka	S.Gintere	L.Vīnkalna