Lietas arhīva Nr. A42-00649-18/45
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:0329.A420251217.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Valmierā 2018.gada 29.martā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Guntars Ploriņš,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pārstāvei /pers. A/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikuma par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru apstiprinātu tās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2016.gada decembri uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 17 493 *euro* un par 2017.gada janvāri uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 17 493 *euro*, izdošanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Piektās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja ar 2017.gada 27.aprīļa lēmumu Nr.30.1-8.64/89461 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.1) pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ atteica apstiprināt par 2016.gada decembri pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijā uzrādīto pārmaksāto PVN summu 17 493 *euro*, savukārt ar dienesta Nodokļu pārvaldes Ceturtās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītājas 2017.gada 28.aprīļa lēmumu Nr.30.1-8.45/90339 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.2) atteica apstiprināt par 2017.gada janvāri PVN deklarācijā uzrādīto pārmaksāto PVN summu 17 493 *euro*. Šādu lēmumu pamatā bija dienesta secinājums, ka nav gūta pārliecība par PVN 0% likmes piemērošanas pamatotību darījumos ar Igaunijas uzņēmumu *OU /Nosaukums B/*, jo minētais uzņēmums līdz 2017.gada 24.aprīlim Igaunijas nodokļu administrācijā nav iesniedzis informāciju par šiem darījumiem.

Nepiekrītot sākotnējiem lēmumiem, pieteicēja tos apstrīdēja dienesta ģenerāldirektorei, kura, secinot, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar Igaunijas uzņēmumu *OU /Nosaukums B/* faktiski nav notikuši, ar 2017.gada 12.jūnija lēmumu Nr.8.3-6/143115 (turpmāk – lēmums) atstāja sākotnējos lēmumus negrozītus.

[2] Nepiekrītot arī lēmumam, pieteicēja ar pieteikumu vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot to atcelt turpmāk norādīto argumentu dēļ.

Pieteicēja savas saimnieciskās darbības ietvaros 2016.gada decembrī no SIA /Nosaukums C/ iegādājās kravas seglu vilcēju „DAF XF510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/, savukārt 2017.gada janvārī – kravas seglu vilcēju „DAF XF510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/. Abi transportlīdzekļi realizēti Igaunijas uzņēmumam *OU /Nosaukums B/*. Par norādītajiem darījumiem pieteicēja iesniedza dienestā pilnīgi visu pieprasīto informāciju. Tāpat pieteicējas minētie darījumu partneri deklarēja šos darījumus nodokļu administrācijā un atskaitīja nodokļus.

Lēmumā dienesta ģenerāldirektore ir atzinusi faktu, ka Igaunijas uzņēmums *OU /Nosaukums B/* ir deklarējis iegādes darījumus no pieteicējas savās PVN deklarācijās. Kaut gan sākotnējos lēmumos par atteikumu atmaksāt pieteicējai PVN deklarācijā par 2016.gada decembri un 2017.gada janvāri uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu kopsummā 34 986 *euro* apmērā kā pamatarguments bija fakts par to, ka *OU /Nosaukums B/* nebija deklarējis savās PVN deklarācijās iegādes darījumus no pieteicējas. Tāpat lietas materiālos ir Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija, ka saskaņā ar Igaunijas Ceļu administrācijas informāciju transportlīdzeklis „DAF XF510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/ 2016.gada 27.decembrī reģistrēts Igaunijā uz *OU /Nosaukums D/* vārda. Turklāt kopš 2017.gada 3.janvāra transportlīdzeklis pieder AS „Swedbank Liising" un tā lietotājs ir *OU /Nosaukums E/*. Tomēr, neskatoties uz to, ka konkrētajā lietā pastāv pilnīgi visi priekšnosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību rašanai un pastāv reāla preču kustība, dienesta ģenerāldirektore, izskatot pieteicējas sūdzības, atstāja sākotnējos lēmumus negrozītus.

Visas apstrīdētās preces pieteicēja ir iegādājusies ar mērķi izmantot savā saimnieciskajā darbībā. Pieteicēja, izmantojot savas zināšanas, savus administratīvi tiesiskos līdzekļus, ir sniegusi visu savā rīcībā esošo un papildus iegūto informāciju un dokumentālos pierādījumus, bet dienests šos pierādījumus ir noraidījis vai ignorējis, nav izskaidrojis pierādījumu trūkumu, norādot uz to veidu, apjomu u.tml., tādējādi liedzot iespēju uzņēmumam izlietot savas tiesības uz atklātu, saprotamu un objektīvu administratīvo procesu iestādē.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka pieteikums ir noraidāms, papildus lēmumā norādītajam paskaidrojot sekojošo (*lietas 64. un 65.lapa*).

Lietā iegūto pierādījumu kopums liecina, ka pieteicējas deklarētie darījumi par kravas seglu vilcēju „DAF XF510" ar VIN /šasijas numurs/ 2016.gada decembrī un kravas seglu vilcēju „DAF XF510" ar VIN /šasijas numurs/ 2017.gada janvārī ir veikti ārpus parastās komercprakses un to mērķis ir fiskālu priekšrocību gūšana. Darījumu raksturs un dokumentu noformēšanā pieļautās neprecizitātes, vērtējot tās kopsakarā ar pārējiem lietas pierādījumiem, ļauj secināt, ka pieteicēja iesaistījās darījumu ķēdē ar nolūku mākslīgi samazināt minēto transportlīdzekļu cenu, nepamatoti atskaitot priekšnodokli. Turklāt pierādījumu kopums ļauj izdarīt secinājumu, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka iesaistās krāpnieciskos darījumos, tāpēc tai ir liedzamas tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem.

Par pieteicējas nolūku liecina šādi apstākļi: 1) vairāku secīgu darījumu partneru iesaiste, kas normālas komercprakses apstākļos tikai palielina preces vērtību. Gala pircējam nav ekonomiski pamatoti iegādāties šo transportlīdzekli, jo ekonomiski izdevīgāk ir iegādāties transportlīdzekli no tā izgatavotāja pārstāvja; 2) vairākas secīgas transportlīdzekļu reģistrācijas darbības transportlīdzekļu un to vadītāju reģistrā tiek veiktas vienā dienā; 3)

darījumu partneris *OU /Nosaukums B/* minētos transportlīdzekļus piegādāja tālāk citam darījumu partnerim; 4) *OU /Nosaukums B/* neatsaucās uz Igaunijas nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumu un nesniedza pieprasīto informāciju, bet tūlītēji iesaistījās darījumu pierādīšanā pēc pieteicējas lūguma; 5) samaksu par transportlīdzekļu piegādi *OU /Nosaukums B/* veic trešā persona *OU /Nosaukums F/*, bet 2016.gada 8.decembra līgums Nr.1208001 starp *OU /Nosaukums B/* un *OU /Nosaukums F/* ir noslēgts par citu līguma priekšmetu.

Lietas materiālos ir konstatēta virkne sakritību, kuras katra atsevišķi neliecina par pieteicējas deklarētā darījuma simulatīvo raksturu, bet to kopums pamatoti ļauj secināt, ka deklarētie darījumi nav patiesi. Šādu sakritību virknes nejauša iestāšanās praktiski nav iespējama. Tāpat lietas izskatīšanas laikā dienestā konstatēto neprecizitāšu kopums norāda uz deklarēto darījumu simulatīvo raksturu un tas nav izskaidrojams ar vienkāršu kļūdīšanos. Tādēļ dienests uzskata, ka lietā iegūts pietiekams pierādījumu kopums, kas nepārprotami liecina par mākslīgu darījumu ķēdes izveidošanu un ir pietiekams pamats, lai liegtu pieteicējai saņemt deklarēto PVN pārmaksas atmaksu gan par 2016.gada decembri 17 493 *euro*, gan arī par 2017.gada janvāri 17 493 *euro*.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz tajā norādītajiem apstākļiem.

Dienesta pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku paskaidrojumus, kā arī novērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums *ir noraidāms*.

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

Tātad no minētā tiesiskā regulējuma ir secināms, ka priekšnodoklis atskaitāms, ja abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti ar PVN apliekamo personu reģistrā, ja ir izrakstīts un saņemts atbilstošs nodokļa rēķins, ja ir saņemtas nodokļa rēķinā norādītās preces un pakalpojumi no nodokļa rēķinā norādītās apliekamās personas, un ja šīs preces un pakalpojumi izmantoti nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Turklāt nodokļa rēķinam iepriekš minētā likuma izpratnē ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) līdzšinējā judikatūrā ir norādījis, ka, pirmkārt, jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2009.gada 23.aprīļa sprieduma SKA-53/2009 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma SKA-2/2013 7.punktu, 2013.gada 1.augusta sprieduma SKA-428/2013 7.punktu*). Arī atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, darījumam ir jābūt faktiski notikušam. Lai kādu darbību vērtētu par saimniecisku darbību, ir jāņem vērā saimnieciskās realitātes princips. It īpaši tas ir pamata kritērijs, lai piemērotu PVN sistēmu *(sk., piemēram, 1997.gada 20.februāra sprieduma lietā C-260/95 „Commisioners of Customs and Excise pret DFD.S A/S" 23.punktu, 2007.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.C-73/06 „Planzer Luxcinhourg" 43.punktu)*.

[7] No izskatāmās lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2016.gada decembra un 2017.gada janvāra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 34 986 (17 493 + 17 493) *euro* saskaņā ar SIA /Nosaukums C/ vārdā noformētajām pavadzīmēm *(lietas 1.sējuma 82. un 112.lapa)*.

Tomēr dienests secinājis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA /Nosaukums C/ faktiski nav notikuši. Tādējādi tiesa turpmāk vērtēs dienesta secinājuma pamatotību, proti, vai minētie pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA /Nosaukums C/ ir faktiski notikuši vai nē.

[8] Kā apstiprinājumu darījumiem ar SIA /Nosaukums C/ pieteicēja iesniegusi: 1) 2016.gada 8. un 27.decembra automašīnas pasūtīšanas līgumus Nr.TAR16-12-14 un Nr.TAR16-12-27 par kravas seglu vilcēja „DAF XF510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/ un kravas seglu vilcēja „DAF XF510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/ (turpmāk – transportlīdzekļi) iegādi *(lietas 27. un 28.lapa)*; 2) 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pavadzīmes Nr.TAR612-23DA22 un Nr.TAR701-17DA73 par transportlīdzekļu piegādi *(lietas 20. un 40.lapa)*; 3) 2016.gada 14.decembra un 2017.gada 4.janvāra rēķinus Nr.TAR612-DAF un Nr.TAR701-04DAF73 par priekšapmaksu transportlīdzekļu iegādei *(lietas 21. un 39.lapa)*; 4) 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pieņemšanas-nodošanas aktus, saskaņā ar kuriem SIA /Nosaukums C/ nodod, bet pieteicēja pieņem transportlīdzekļus īpašumā *(lietas 22. un 23.lapa)*.

[8.1] Novērtējot pieteicējas iesniegtos vienādi noformētos 2016.gada 8. un 27.decembra transportlīdzekļu pasūtīšanas (pirkuma) līgumus, ir secināms, ka tajos par transportlīdzekļiem ietverti tikai divi nosacījumi: 1) pārdošanas priekšmets – kravas seglu vilcējs „DAF XF510 Euro6"; 2) tā cena – 83 300 *euro*. Šajos līgumos nav norādīta transportlīdzekļus raksturojušā informācija (aprīkojums, tehniskais stāvoklis, izlaiduma gads, vai transportlīdzeklis lietots vai jauns, nobraukums, dzinēja tilpums, degvielas veids, ātrumkārbas un piedziņas veids, virsbūves tips utt.). Tātad no līgumiem nav identificējams transportlīdzekļu vērtības noteikšanas mehānisms, kā arī atbilstība tirgus vērtībai. Turklāt arī pārdošanas priekšmets nav pilnīgs (nav identificējams), jo nav norādīts transportlīdzekļu šasijas numurs.

Tādējādi pamatots ir dienesta secinājums, ka šādi līgumi neliecina par sabiedrību nodomu atbilstoši noformētajiem dokumentiem veikt darījumus, jo maz ticams, ka uzņēmējam faktiski notikuša saimnieciskā darījuma apstākļos nebūtu svarīga minētā transportlīdzekļus raksturojušā informācija.

[8.2] Novērtējot 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pavadzīmes, 2016.gada 14.decembra un 2017.gada 4.janvāra rēķinus un 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pieņemšanas-nodošanas aktus, secināms, ka tajos nav atsauces uz iepriekš minētajiem līgumiem, nav noteikts apmaksas termiņš, kā arī nav norādes, ka apmaksa būtu veicama saskaņā ar līguma noteikumiem. Savukārt 2016.gada 8. un 27.decembra transportlīdzekļu pasūtīšanas (pirkuma) līgumos ir noteikta priekšapmaksas veikšanas kārtība, tomēr ne līgumā, ne arī pavadzīmēs vai rēķinos nav norādīta atlikušās summas apmaksas kārtība. Turklāt arī no šiem dokumentiem nav nosakāms, kādā komplektācijā un ar kādu aprīkojumu ir strīdus transportlīdzekļi.

Tādējādi arī pamatots ir dienesta secinājums, ka šo apstākļu kopums liecina par to, ka noformēto darījumu dalībnieki ir saistīti un rīkojās ar nodomu nodrošināt pierādījumus neesošām preču piegādēm. Ikviens saimnieciskās darbības veicējs, kas darbojas normālas komercprakses ietvaros, ir ieinteresēts saņemt atbilstošu preci, par kuru ir samaksājis un paredzējis tālākai realizācijai vai lietošanai, konkrētajā gadījumā tas, ka preces kvalitātes, aprīkojuma, tehniskā stāvokļa parametri līgumos nav definēti, rēķinos nav noteikta apmaksas kārtība, liecina, ka pieteicējai nav bijis svarīgi šo darījumu rezultātā iegādāt konkrētu kvalitatīvu preci, bet gan veikt dokumentu noformēšanu tā, lai gūtu labumu no priekšnodokļa atskaitījumiem.

[8.3] 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pavadzīmēs nav norādīts ne pārvadātājs, ne arī transportlīdzekļa vadītājs, savukārt kā preču izsniegšanas un saņemšanas adrese norādīta /adrese A/.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2007.gada 18.decembra noteikumu Nr.876 „Transportlīdzekļu un to numurēto agregātu tirdzniecības noteikumi" 3. un 10.punktu komersants ar transportlīdzekļu un to numurēto agregātu tirdzniecību nodarbojas īpaši ierīkotā vietā, kas paredzēta transportlīdzekļu un numurēto agregātu tirdzniecībai (turpmāk – tirdzniecības vieta). Lai reģistrētu tirdzniecības vietu, komersants iesniedz Ceļu satiksmes drošības direkcijā (turpmāk – CSDD) iesniegumu, kurā apliecina savas īpašuma vai lietošanas tiesības uz attiecīgo tirdzniecības vietu. Tātad uzņēmumam, kas nodarbojas ar transportlīdzekļu tirdzniecību, ir jāreģistrējas transportlīdzekļu tirdzniecības reģistrā un jāreģistrē tirdzniecības vieta CSDD. Tomēr ne SIA /Nosaukums C/, ne arī pieteicēja nekad šādas tirdzniecības vietas nav reģistrējušas *(lietas 2.sējuma 119.lapa)*.

Tādējādi arī šie apstākļi, ka pavadzīmēs nav norādīts ne pārvadātājs, ne arī transportlīdzekļa vadītājs, savukārt kā preču izsniegšanas un saņemšanas adrese norādīta /adrese A/, papildus liecina par pieteicējas deklerēto darījumu simulatīvo raksturu.

[9] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tie ir jāņem vērā, veicot visaptverošu novērtējumu *(sk. 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. – 43.punktu)*. Savukārt Augstākā tiesa ir norādījusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā *(sk. Augstākās tiesas 2014.gada 11.februāra sprieduma SKA-48/2014 11.punktu)*. Tādējādi dienests arī pamatoti turpinājis pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums C/ novērtējumu.

[9.1] 2017.gada 20.februāra pavadvēstulē pieteicējas valdes locekle /pers. C/ norādījusi, ka pieteicēja 2016.gada decembrī no SIA /Nosaukums C/ iegādājusies kravas seglu vilcēju „DAF XF510 Euro6", kas realizēts Igaunijas uzņēmumam *OU /Nosaukums B/*, kuru pārstāv /pers. D/. Ar SIA /Nosaukums C/ pieteicēja sadarbojas kopš 2015.gada, pieteicējas amatpersona kontaktējas un darījumus veic ar SIA /Nosaukums C/ prokūristu /pers. E/. Savukārt 2017.gada 3.aprīļa paskaidrojumā viņa norādījusi, ka ka arī 2017.gada janvārī no SIA /Nosaukums C/ iegādātais otrs kravas vilcējs „DAF XF510 Euro6" pārdots Igaunijas uzņēmumam *OU /Nosaukums B/*.Tāpat šajā paskaidrojumā norādīts, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums C/ sadarbojas kopš 2015.gada, pieteicējas amatpersona kontaktējas un darījumus veic ar SIA /Nosaukums C/ prokūristu /pers. E/, zināms ir arī valdes loceklis /pers. F/. Ar /pers. F/ pieteicējas amatpersona redzējusies /adrese A/, vairākas reizes (2015.gada rudenī, 2016.gada vasarā un 2017.gada janvārī). Tomēr pārsvarā viņa kontaktējusies ar /pers. E/, no kura bija dzirdējusi, ka /pers. F/ esot sakari ar tiešajiem kravas automobiļu ražotājiem, tādēļ, kad radās vajadzība pēc tāda veida preces, nedomājot /pers. C/ vērsusies pie SIA /Nosaukums C/ prokūrista. Pasūtījuma būtiskākie nosacījumi bijuši, lai jaunais seglu vilcējs būtu ar piegādi līdz Latvijai un nobraukumu līdz 1500 km, ar rūpnīcas garantiju un konkurētspējīgu cenu, lai pieteicēja no darījuma varētu gūt maksimālu peļņu. Līgumu slēgšana parasti notikusi kādā kafejnīcā pie tases kafijas, tur arī viņa saņēmusi priekšapmaksas rēķinu, bet pavadzīmi saņēmusi, saņemot preci. Automašīna iegādāta /adrese A/, kur pieteicēja īrē no SIA /Nosaukums G/ stāvvietu. Šajā pašā adresē kravas seglu vilcēju „DAF XF510" saņēmis pircējs Igaunijas uzņēmums *OU /Nosaukums B/*, tā direktora /pers. D/ personā. Viņš atbraucis kopā ar šoferi, kuram bijusi attiecīgā kategorijas vadītāja apliecība, vārdā /pers. G/, kurš parakstījis arī CMR 23.sadaļu. *OU /Nosaukums B/* direktors /pers. D/ 2016.gada oktobrī atsaucies uz pieteicējas izvietoto sludinājumu internetā par sev piederošo lietoto kravas vilcēja „MAN TGA" un tenta piekabi. /pers. D/ nav apmierinājis pieteicējas piedāvājums, bet tā notikusi iepazīšanās. Tad arī *OU /Nosaukums B/* direktors izteicis interesi par jauniem kravu seglu vilcējiem un, ja pieteicēja piedāvātu konkurentspējīgu cenu, labprāt tos iegādātos. Savukārt pieteicēja, pateicoties savam sadarbības partnerim SIA /Nosaukums C/, spēja piegādāt jaunus „DAF" vilcējus par līdzīgām cenām, kā pie dīleriem Vācijā *(lietas 89. – 91.lapa)*.

Novērtējot šos pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus, tiesa secina, ka tajos norādītā informācija vērtējama kā vispārīga rakstura. No šiem paskaidrojumiem nav saprotams, kā pieteicēja uzsākusi sadarbību ar SIA /Nosaukums C/, kāds ir bijis šīs sadarbības mērķis, kā viņa pārliecinājās par to, ka /pers. E/ ir SIA /Nosaukums C/ prokūrists, ja Komercreģistrā šāds minētā uzņēmuma prokūrists nav reģistrēts. Tāpat /pers. C/ nav paskaidrojusi to, kā pieteicēja, kuras reģistrētie darbības veidi ir konsultēšana komercdarbībā un vadībzinībās, kā arī kravu pārvadājumi pa autoceļiem, nonākusi līdz kravas automašīnu tirdzniecībai. Paskaidrojumā nav norādīts arī tas, kādas prasības pieteicēja bija izvirzījusi pasūtītajiem transportlīdzekļiem (aprīkojums, dzinēja tilpums, degvielas veids, ātrumkārbas un piedziņas veids, virsbūves tips utt.). Tāpat nav saprotams, kādēļ transporlīdzekļu nobraukumam bija jābūt tieši līdz 1500 km un kādēļ pieteicēja uzskatīja, ka piedāvātā viena transportlīdzekļa cena 85 000 *euro* ir konkurētspējīga un pieteicēja no darījuma varēs gūt maksimālu peļņu. Šo apstākļu uzskaitījumu varētu turpināt ne tikai attiecībā par sadarbību ar SIA /Nosaukums C/, bet arī par Igaunijas uzņēmumu *OU /Nosaukums B/*.

Ir pašsaprotami, ka reāla darījuma gadījumā tā dalībnieki sniedz detalizētāku darījuma norises apstākļu izklāstu ar niansētākām norādēm un faktu izklāstu, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams. Tāpat paskaidrojumi nesatur loģisku izskaidrojumu darījumu ekonomiskajam pamatojumam. Tādējādi arī tiesas secinājums, ka pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos sniegtā vispārīga rakstura informāciju pēc būtības pamatota tikai ar strīdus dokumentos norādīto, kas palielina šaubas par deklarēto pakalpojumu faktisko esību.

[9.2] Lai apliecinātu transportlīdzekļu saņemšanu un vēlāku to realizāciju /adrese A/, pieteicēja iesniegusi ar SIA /Nosaukums G/ 2015.gada 1.septembrī noslēgtu līgumu par autosstāvvietas /adrese A/, iznomāšanu vienam seglu vilcējam un puspiekabei *(lietas 98.lapa)*. Tomēr, kā jau tiesa to norādīja iepriekš, pieteicēja nekad CSDD nav reģistrējusi transportlīdzekļu tirdzniecības vietas (sk. sprieduma 8.3.apakšpunktu). Turklāt minētajā līgumā norādīts, ka SIA /Nosaukums G/ piestāda rēķinu reizi 3 mēnešos ar apmaksas termiņu 30 dienas no rēķina izrakstīšanas datuma, tomēr dienests, pārbaudot pieteicējas PVN deklarācijas periodā no 2016.gada septembra līdz 2017.gada martam, konstatējis, ka pieteicēja darījumus ar SIA /Nosaukums G/ nav deklarējusi (šo apstākli pieteicēja nav apšaubījusi).

[9.3] Darījumu ar *OU /Nosaukums B/* apliecināšanai pieteicēja iesniegusi 2016.gada 9.decembra līgumu Nr.DAF/P2016 par kravas seglu vilcēju „DAF XF510 Euro6" pārdošanu *OU /Nosaukums B/* par 85 000 *euro* (līgums lietas materiālos neatrodas, jo nav iztulkots no krievu valodas, tomēr tiesas sēdē pieteicējas pārstāve norādīja, ka lēmumā atreferētais tā saturs atbilst patiesībai). Tomēr līgumu par otra kravas seglu vilcēja „DAF XF510" pārdošanu *OU /Nosaukums B/* 2017.gada janvārī pieteicēja tā arī nav iesniegusi.

Vēl pieteicēja iesniegusi 2016.gada 14.decembra un 2017.gada 4.janvāra priekšapmaksas rēķinus Nr.LO-2016-12D un Nr.LO-2016-12D2 *(lietas 1.sējuma 37. un 41.lapa)*, 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra rēķinus Nr.161219 un Nr.170117, kuros nav norādītas jau iepriekš veiktās priekšapmaksu daļas *(lietas 38. un 42.lapa)*, kā arī 2016.gada 23.decembra un 2017.gada 17.janvāra pieņemšanas-nodošanas aktus *(lietas 24. un 25.lapa)*. Tāpat konstatējams, ka pieteicēja šos darījumus deklarējusi savās 2016.gada decembra un 2017.gada janvāra PVN deklarācijās.

Novērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus, secināms, ka Igaunijas uzņēmumam izrakstītajos rēķinos (līdzīgi kā iegādes dokumentos) nav atsauces uz līgumiem, nav noteikti apmaksas termiņi, kā arī 2016.gada 9.decembra līgumā nav atrunāts, kurā valstī tiek risināti strīdi, ja tādi rodas, nav norādīta transportlīdzekļa tehniskā specifikācija, nav norādīts šasijas numurs, tikai modelis. Ir iesniegti atsevišķi detalizētas transportlīdzekļu specifikācijas dokumenti, taču tajos nav norādes, ka tas būtu konkrētā līguma pielikums, kā arī līgumā nav atrunāts, ka tam būtu kādi pielikumi. Līdz ar to arī pamatots

ir dienesta secinājums, ka šie visi pieteicējas iesniegtie darījumu dokumenti nav savstarpēji saistāmi un no tiem nevar gūt apstiprinājumu šādu darījumu faktiskai esībai.

[9.4] Saskaņā ar pieteicējas amatpersonas 2017.gada 3.aprīļa paskaidrojumā norādīto maksājumi par transportlīdzekļiem *OU /Nosaukums B/* finansēti no *OU /Nosaukums F/*, ar kuru *OU /Nosaukums B/* ir noslēgts līgums par darījumu finansēšanu. Novērtējot šo pieteicējas iesniegto 2016.gada 8.decembra līgumu Nr.1208001, kas noslēgts starp *OU /Nosaukums B/* un *OU /Nosaukums F/*, konstatējams, ka tas noslēgts par ārpakalpojuma pakalpojumu saņemšanu no *OU /Nosaukums F/* (piemēram, loģistikas pakalpojumi, tūrisma pakalpojumi, juridiskie pakalpojumi, izstāžu organizēšana, produktu sertifikācija u.c.), par kuriem *OU /Nosaukums B/* maksā atlīdzību *OU /Nosaukums F/* (atlīdzības apmērs nav konkrēti minēts). Tātad pieteicēja iesniegusi līgumu, no kura nav secināms tās amatpersonas apgalvojums, ka *OU /Nosaukums F/* ir *OU /Nosaukums B/* iegādes darījumu finansētājs. Turklāt pieteicējas noformētais un iesniegtais 2016.gada 12.decembra piegādes apstiprinājums, kurā norādīts, ka pieteicējai 2016.gada decembrī ir iespējams piegādāt *OU /Nosaukums B/* kravas segļu vilcēju „DAF XF510 Euro6" ar šasijas numuru /šasijas numurs/ ir noformēts latviešu valodā un to parakstījis *OU /Nosaukums B/* valdes loceklis /pers. D/. Tādējādi pamatots ir dienesta viedoklis, ka šis apstāklis neliecina par normālu komercpraksi, it īpaši ņemot vērā to, ka 2016.gada 9.decembra pārdošanas līgums starp pieteicēju un *OU /Nosaukums B/* ir sastādīts krievu valodā, kas savukārt liecina par to, ka *OU /Nosaukums B/* valdes loceklis latviešu valodu nepārvalda.

[9.5] Lai pārliecinātos par PVN 0% likmes piemērošanas pamatotību, dienests pieprasījis Igaunijas nodokļu administrācijai informāciju par piegādēm Igaunijas uzņēmumam *OU /Nosaukums B/* 2016.gada decembrī. Atbildot uz pieprasījumu, Igaunijas nodokļu administrācija norādīja, ka *OU /Nosaukums B/* savā 2016.gada PVN deklarācijā ir deklarējis darījumu ar pieteicēju, tomēr līdz 2017.gada 24.aprīlim nebija iesniedzis Igaunijas nodokļu administrācijai informāciju par darījumiem ar pieteicēju. Turklāt šajā informācijā arī norādīts, ka *OU /Nosaukums B/* 2017.gada 12.aprīlī izslēgts no Igaunijas PVN reģistra, jo tas neieradās Igaunijas nodokļu administrācijā, lai pierādītu savu saimniecisko darbību Igaunijā. Vienlaikus Igaunijas nodokļu administrācija arī norādīja, ka saskaņā ar Igaunijas Ceļu administrāciju transportlīdzeklis „DAF XF 510" ar šasijas numuru /šasijas numurs/ 2016.gada 27.decembrī reģistrēts Igaunijā uz *OU /Nosaukums D/* vārda. Savukārt kopš 2017.gada 3.janvāra transportlīdzeklis pieder Swedbank Liising AS un tā lietotājs ir *OU /Nosaukums E/ (lietas 2.sējuma 30., 66. – 76.lapa)*.

Tādējādi arī šajā sprieduma punktā konstatētie apstākļi, tai skaitā tie, kas attiecas uz pieteicējas tālākajiem strīdus transportlīdzekļu atsavināšanas darījumiem, vēl papildus liecina par pieteicējas deklarēto darījumu simulatīvo raksturu. Turklāt pieteicēja saskaņā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieces 2017.gada 22.marta lēmumu Nr.30.2-23.28/14080 ar 2017.gada 24.martu izslēgta no dienesta PVN reģistra par nesasniedzamību juridiskajā adresē. Nepiekrītot šim lēmumam pieteicēja to apstrīdējusi, savukārt dienesta ģenerāldirektore ar 2017.gada 15.maija lēmumu Nr.30.3-23.16/21743 atstājusi 2017.gada 22.marta lēmumu negrozītu. Šo lēmumu pieteicēja nav pārsūdzējusi.

[10] Eiropas Savienības Tiesa 2013.gada 28.februāra rīkojumā, kas izdots prejudiciālajā lietā Nr.C-563/11, ir norādījusi, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir ar Sesto direktīvu atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un individuāli nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz atskaitīšanu, ja ir konstatēts, ievērojot objektīvus elementus, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi *(sk. rīkojama 36. un 37.punktus)*. Tādējādi Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Savukārt Augstākā tiesa ir norādījusi, ka, izvērtējot pārbaudē konstatētos faktiskos apstākļus, katrs no darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt arī apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tātad tie kopumā liecina par to, ka darījumi faktiski nav notikuši *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 31.augusta sprieduma SKA-250/2012 6.punktu)*.

Apkopojot visu sprieduma 8. un 9.punktā minēto, tiesa secina, ka katrs no minētajiem darījuma faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt arī apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Lietā konstatētie apstākļi ir vērtējami kopsakarā un liecina par deklarētā darījumu partnera rekvizītu izmantošanu faktiski neesoša darījuma noformēšanā, kas dod pamatu secināt, ka darījums nav noformēts parastas komercdarbības ietvaros, lai nepamatoti iegūtu tiesības uz atskaitāmo priekšnodokli. Konstatējot šādus apstākļus, nonākt pie cita secinājuma nav iespējams.

Izskatāmajā lietā konstatēto faktisko apstākļu kopums vairs nav izskaidrojams ar nejaušību un liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos pilnībā mākslīga transportlīdzekļu iegādes (un arī tā tālākās piegādes) darījuma formēšanā, t.i., nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tādējādi par pamatotu atzīstams dienesta secinājums, ka lietā iegūtā informācija neapliecina strīdus darījuma faktisko esību, tieši pretēji, tā liecina, ka strīdus darījumi nav veikti normālas komercdarbības ietvaros, bet gan veikti ar mērķi nepamatoti izmantot finansiālās priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[11] Par pieteicējas iesaistīšanos dokumentu noformēšanā par faktiski nenotikušiem jeb simulatīviem darījumiem galvenokārt liecina: 1) vairāku secīgu darījumu partneru iesaiste, turklāt īsā laika posmā (SIA /Nosaukums C/ ? pieteicēja (iegādājās 2016.gada 23.decembrī) ? *OU /Nosaukums B/* (iegādājās 2016.gada 23.decembrī) ? *OU /Nosaukums D/* (iegādājās 2016.gada 26.decembrī) ? Swedbank Liising AS (iegādājās 2017.gada 3.janvārī, lietotājs – *OU /Nosaukums E/*)), kas normālas komercprakses apstākļos tikai palielina preces vērtību. Gala pircējam nav ekonomiski pamatoti iegādāties šo transportlīdzekli, jo ekonomiski izdevīgāk ir iegādāties transportlīdzekli no tā izgatavotāja pārstāvja; 2) vairākas secīgas transportlīdzekļu reģistrācijas darbības transportlīdzekļu un to vadītāju reģistrā tiek veiktas vienā dienā (2016.gada 23.decembrī: SIA /Nosaukums C/ ? pieteicēja ? *OU /Nosaukums B/*, tas pats arī 2017.gada 17.janvārī); 3) *OU /Nosaukums B/* neatsaucās uz Igaunijas nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumu un nesniedza pieprasīto informāciju, bet tūlītēji iesaistījās darījumu pierādīšanā pēc pieteicējas lūguma *(lietas 81.lapa)*; 4) samaksu par transportlīdzekļu piegādi *OU /Nosaukums B/* veic trešā persona *OU /Nosaukums F/*, bet 2016.gada 8.decembra līgums Nr.1208001 starp šīm komercsabiedrībām noslēgts par citu līguma priekšmetu; 5) pieteicējas amatpersonas nespēja sniegt detalizētu darījuma norises apstākļu izklāstu ar niansētākām norādēm un faktu izklāstu, kas liecinātu par reālu darījumu esību, turklāt šāds apstākļu izklāsts nav sniegts ne pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā, ne arī pieteikumā. Arī tiesvedības laikā, lai gan pieteicējas pārstāve norādīja uz /pers. C/ vēlmi sniegt paskaidrojumu par strīdus darījumu faktiskajiem apstākļiem, tomēr uz 2018.gada 9.marta sēdi viņa neieradās, informējot tiesu, ka dēls 2018.gada 6.martā ievietots slimnīcā *(lietas 2.sējuma 105., 110. un 111.lapa)* . Tomēr pat gadījumā, ja pieteicējas amatpersonai bija tiesas sēdes laikā jāatrodas pie sava dēla slimnīcā, viņai bija iespēja tiesā iesniegt detalizētāku paskaidrojumu rakstveidā vai arī mutvārdos pieteicējas pārstāvei, kas netika izdarīts.

Augstākā tiesa savā judikatūrā ir atzinusi, ka gadījumā, ja no darījumu partnera puses ir konstatējama tikai dokumentu formāla parakstīšana, darījumu partnerim ir fiktīva uzņēmuma pazīmes (nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu saimnieciskās darbības veikšanai) un no lietas materiāliem nevar konstatēt reālo preču kustību un izcelsmi, ir izsecināma nodokļu maksātāja ļaunprātība dokumentu noformēšanā *(sk. Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra rīcības sēdes lēmumu SKA-105/2014, ar ko atteikts ierosināt kasācijas tiesvedību lietā Nr.A42748408)*. Nav piešķirama izšķiroša nozīme, vai pieteicēja zināja par krāpnieciskajām darbībām vai pieteicējai, ievērojot visus apstākļus, tas bija jāzina (objektīvi nevarēja nezināt). Nenoliedzami, abu apstākļu – zināja vai vajadzēja zināt – konstatējums var prasīt atšķirīgu pierādījumu kopumu, bet neviena tiesību norma nenoteic, ka

apstākli, ka persona ir zinājusi par krāpnieciskiem darījumiem, var pierādīt vienīgi ar tiešiem pierādījumiem. Tāpat tiesību normas arī pēc jēgas neprasa, lai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ierobežošanai tiktu noskaidrota konkrēta personas loma darījumu slēgšanā *(sk. Augstākās tiesas 2015.gada 10.jūlija rīcības sēdes lēmumu SKA-162/2015)*.

Konkrētajos apstākļos, kad pieteicēja, 2016.gada decembrī un 2017.gada janvārī deklarējot faktiski nenotikušus darījumus ar SIA /Nosaukums C/, mēģinājusi gūt fiskālās priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā, ir sniegusi dienestam nepatiesu un lietā konstatētajiem apstākļiem neatbilstošu informāciju, tiesa secina, ka pieteicēja zināja par šo darījumu simulatīvo jeb mākslīgo raksturu. Turklāt lietā konstatēto apstākļu kopums liecina par precīzu koordināciju darījumu noformēšanā, ko ir iespējams panākt ar darījumos iesaistīto dalībnieku iepriekšēju saskaņotu darbību. Konkrētajā gadījumā veikta saskaņota darbība dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, t.i., konstatējama ļaunprātīga rīcība, atskaitot priekšnodokli par faktiski neesošiem darījumiem. Šādos apstākļos nonākt pie cita secinājuma nav iespējams. Tādējādi dienests arī pamatoti ierobežojis pieteicējas tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitīt priekšnodokli 34 986 *euro* apmērā par 2016.gada decembrī un 2017.gada janvārī deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums C/.

[12] Ievērojot visu iepriekš minēto, tiesa secina, ka dienesta lēmums ir pamatots un tiesību normām atbilstošs, līdz ar to lietā arī nepastāv priekšnoteikumi pieteicējai labvēlīga administratīva akta izdošanai. Tādējādi tās pieteikums ir pilnībā noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru apstiprinātu tās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2016.gada decembri uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 17 493 *euro* un par 2017.gada janvāri uzrādīto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 17 493 *euro*, izdošanu.

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

Spriedums sastādīts 2018.gada 29.martā.

Tiesnesis G.Ploriņš