Lietas arhīva Nr. AA43-0261-24/1
ECLI:LV:ADAT:2024:1122.A420224321.14.S

Lieta Nr.A420224321, AA43-0261-24/1

Administratīvā apgabaltiesa
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024.gada 22.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnesis referents Ojārs Priedītis, tiesneses Irina Kaļiņina un Sanita Kanenberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pamatojoties uz SIA „/Nosaukums C/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 4.augusta lēmuma Nr./numurs/ atcelšanu, sakarā ar SIA „/pers. C/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 3.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „/pers. C/" 2020.gada 13.novembrī noslēdza ar SIA „/Nosaukums D/" pirkuma līgumu (turpmāk – pirkuma līgums) par nekustamā īpašuma /adrese A/, Jūrmalā, kadastra Nr./numurs A/, (turpmāk – īpašums) un 1/34 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese B/, Jūrmalā, kadastra Nr./numurs B/, (turpmāk – autostāvvieta, bet turpmāk abi minētie nekustamie īpašumi kopā – nekustamie īpašumi) iegādi. Par minēto darījumu SIA „/Nosaukums D/" 2020.gada 13.novembrī izrakstīja pieteicējai rēķinu Nr./numurs/ (turpmāk – rēķins).

Pieteicējai īpašuma tiesības uz nekustamajiem īpašumiem zemesgrāmatā nostiprinātas 2020.gada 3.decembrī.

Pieteicēja 2021.gada 20.janvārī iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarāciju par 2020.gada 4.ceturksni, vairākkārt to precizējot. 2021.gada 8.jūlijā precizētajā PVN deklarācijā uzrādīta PVN pārmaksa 75 369,93 *euro*, kura veidojas citstarp no deklarācijas pielikumā „Nodokļa summas par iekšzemē iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem" uzrādītā darījuma ar SIA /Nosaukums B/ par 364 731,40 *euro* un PVN 76 593,60 *euro*.

Izvērtējot 2021.gada 20.janvārī iesniegto deklarāciju, dienesta amatpersona 2021.gada 26.aprīlī pieņēma lēmumu (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru atteikts apstiprināt un atmaksāt deklarācijā uzrādīto pārmaksāto PVN summu 75 403,96 *euro*, jo nav gūta pārliecība, ka pieteicējas no SIA /Nosaukums B/ iegādātie nekustamie īpašumi tiek izmantoti un turpmāk tiks izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 4.augusta lēmumu (turpmāk –pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Lietā pastāv strīds par pieteicējas PVN deklarācijā par 2020.gada 4.ceturksni uzrādīto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ par nelietota nekustamā īpašuma iegādi. Neatzīstot šo darījumu vai konstatējot, ka nekustamais īpašums netiek izmantots ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir pamats atteikt apstiprināt un atmaksāt gan sākotnēji 2021.gada 20.janvārī PVN deklarācijā uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 75 403,96 *euro* apmērā, gan 2021.gada 8.jūlijā precizētajā PVN deklarācijā uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 75 369,93 *euro* apmērā.

[2.2] Nekustamais īpašums iegādāts no saistītā uzņēmuma SIA /Nosaukums B/ un norēķiniem izmantots savstarpējo prasījumu ieskaits. Pārbaudot, vai pieteicēja izmanto (vai plāno izmantot) nekustamo īpašumu ar PVN apliekamajiem darījumiem, jāvērtē pieteicējas 2021.gada 10.februārī ar SIA /Nosaukums E/ noslēgtā nomas līguma (turpmāk – nomas līgums) ekonomiskais saturs un būtība. Atbilstoši nomas līguma priekšmetam un līguma nosacījumiem nomā nodotas apdzīvojamas telpas, kuras nedrīkst būt identificējamas kā saimnieciskajā darbībā izmantotās telpas. Dzīvokļa funkcijas maiņa nav veikta, bet ēku vai telpas nav atļauts izmantot neatbilstoši būvvaldē saskaņotajam lietošanas veidam. Tas, ka pieteicēja nav mainījusi telpu lietošanas veidu, liecina, ka pieteicējai nav bijis nodoms telpas iznomāt.

Nomas līguma īsais un nenoteiktais termiņš nav atbilstošs nodomam slēgt šo līgumu, jo semināru vai pasākumu nodrošināšana nomātajās telpās no nomnieka prasa gan sagatavošanās darbus, gan laika resursu reklāmai, atpazīstamības nodrošināšanai, organizēšanai.

Lai gan nomas līgums ietver nosacījumus attiecībā uz nomnieka komercdarbības veikšanu, tas nav pierādījums, ka līgums dzīvojamā mājā par dzīvokli pēc savas ekonomiskās būtības ir nomas līgums. Dzīvojamo telpu īres pakalpojums pēc tā būtības gandrīz vienmēr būs pakalpojums, kas nav vērsts uz jaunu ar PVN apliekamu vērtību radīšanu.

[2.3] Pieteicēja ar darījumu partneri SIA /Nosaukums E/ ir bijusi pazīstama ilgāku laiku. Vērtējot SIA /Nosaukums E/ patiesos nodomus par saimnieciskās darbības veikšanu dzīvoklī, grūti saprotams, kā viens darbinieks (/pers. E/) vienlaicīgi var darboties trīs struktūrvienībās – gan juridiskajā adresē /adrese C/, gan struktūrvienībā /adrese D/, kas ir ekskluzīvs dzīvoklis un atrodas */Nosaukums/ rezidencē*, gan struktūrvienībā /adrese/, Jūrmalā, kas arī ir ekskluzīvs dzīvoklis īpašā pilsētas rajonā. SIA /Nosaukums E/ nav ievērojamu ieņēmumu, lai varētu uzturēt divus ekskluzīvus dzīvokļus. Lai arī pieteicēja naudu no nomnieka ir saņēmusi, dienests minēto apstākli ir ņēmis vērā, vērtējot darījuma ekonomisko būtību.

Ir apšaubāms, ka dzīvoklī ir rīkoti pasākumi SIA /Nosaukums E/ norādītajiem sadarbības partneriem. Turklāt SIA /Nosaukums E/ 2020.gada 9.novembrī ir pārtraukusi darbības veidu „Izbraukuma ēdināšana pēc pasūtījuma", līdz ar to maltīti nedrīkst nodrošināt.

Nomas pakalpojumam ir jānes augļi nomniekam, taču konkrētajā situācijā ekonomiskais izdevīgums nav konstatējams. Nav deklarēti ienākumi, kas apliecinātu, ka nomnieka ienākumi vispār (ne tikai no dzīvokļa) pārsniegtu izdevumus, kas ir vismaz 3630 *euro* mēnesī bez komunālajiem un apsaimniekošanas izdevumiem. Norāde uz personīgo līdzekļu ieguldīšanu sabiedrībā ir iespējama, taču ne ilglaicīgi, jo komercdarbības būtība ir peļņas gūšana.

Pieteicēja un SIA /Nosaukums E/ snieguši atšķirīgu skaidrojumu tam, kādēļ nav ievērots nomas līgumā noteiktais par nomas maksas samaksu līdz 25.maijam. Nav skaidrs nomas maksas apmērs kontekstā ar noslēgto vienošanos par grozījumiem nomas līgumā.

[2.4] No konstatētajiem apstākļiem ir pamats secināt, ka īpašums netiek nomāts un darījums neatbilst noformētajos darījuma dokumentos un pieteicējas paskaidrojumos norādītajam. Proti, nav pierādīta nekustamā īpašuma izmantošana apliekamo darījumu nodrošināšanai, jo noformētais nomas līgums un tam sekojošie rēķini vērtējami kā neatbilstoši faktiskajam darījumam, par ko pieteicēja zināja. Šādos apstākļos pieteicēja nedrīkstēja norādīt nekustamā īpašuma izmantošanas proporciju apliekamiem darījumiem 100 % (faktiski lietā nav konstatēts pieteicējas nodoms izmantot nekustamo īpašumu apliekamiem darījumiem).

Arī vērtējot SIA /Nosaukums E/ norādītos darījumus un dienesta rīcībā esošo informāciju par noformētajos dokumentos uzrādītajiem pakalpojumu saņēmējiem, ir apšaubāmi, ka darījumi ir notikuši vispār vai tieši tā, kā tas atspoguļots iesniegtajos dokumentos.

Ņemot vērā lietā konstatētos faktus, starp pieteicēju un SIA /Nosaukums E/ valdes locekli /pers. E/ ir noslēgts līgums par faktiski neesošu nomu. Pierādījumi norāda, ka nomas līgums un tam sekojošie rēķini ir noformēti, lai radītu šķietamību par apliekamo darījumu esību, bet faktiski netiek radīta jauna ar PVN apliekama vērtība.

[2.5] Pieteicējai pieder sešas sabiedrības, no kurām SIA „/Nosaukums G/" reģistrēti citstarp tādi darbības veidi kā grāmatvedības un juridisko pakalpojumu sniegšana, tāpēc konkrētajā lietā starp visu lēmumā minēto uzņēmumu amatpersonām nav problēmu noslēgt tādas vienošanās, kas ļauj šķietami likumiski nenomaksāt budžetā PVN. Bez tam tikai darījumos starp saistītām, labi zināmām personām ir iespējama situācija, ka īpašums ierakstīts zemesgrāmatā 2020.gada 3.decembrī pirms jebkādas samaksas par to.

[2.6] Pieteicēja fiskālās priekšrocības gūst no nepamatoti atskaitītā PVN, bet tā darījuma partneris SIA /Nosaukums E/ nemaksā budžetā PVN, jo tam noteikta augsta nomas maksa, kuru tikai nelielā apmērā dažos mēnešos sedz ar PVN apliekamie darījumi, bet pārsvarā tiek deklarētas no budžeta atmaksājamās summas. Šāda situācija, kad ilgstoši tiek strādāts, neradot jaunu PVN vērtību (turklāt neesot darījumiem ar 0 % likmi, kas varētu radīt PVN atmaksu no budžeta), nav raksturīga komercdarbībai.

[2.7] Vērtējot pieteicējas PVN deklarāciju par 2021.gada 2.ceturksni, neatbilst patiesībai pieteicējas sniegtais skaidrojums, ka autostāvvieta tiks iznomāta, palielinoties viesu skaitam Jūrmalā. Deklarācijas sadaļā „Aprēķinātais nodoklis par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem" ir uzrādīts tikai viens darījumu partneris – SIA /Nosaukums E/.

[2.8] 2020.gada 11.novembra cesijas līgumā norādītais 2012.gada 11.jūlija aizdevuma līgums, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums F/ kā aizdevēju un SIA /Nosaukums B/ kā aizņēmēju par aizdevumu 364 325 *euro*, nav atspoguļots SIA /Nosaukums F/ bilancē par 2012.gadu. Līdz ar to nav patiess apgalvojums, ka SIA /Nosaukums B/ aizņēmās naudas līdzekļus.

[2.9] Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas ne tikai tad, ja darījuma vienīgais mērķis ir nodokļu priekšrocību iegūšana, bet arī tad, ja nodokļu priekšrocību iegūšana ir viens no darījuma galvenajiem mērķiem. Lēmumā norādītais liecina par pieteicējas mērķi gūt priekšnodokli no dzīvokļa un autostāvvietas pirkuma darījuma. Apstākļu kopums lietā norāda uz iesaistīto sabiedrību pārstāvju savstarpēji saskaņotām darbībām ar mērķi saņemt no budžeta priekšnodokli. Līdz ar to ir pamats šaubām, ka apstrīdētais darījums ir noticis tādā veidā, kā tas atspoguļots darījumus apliecinošajos dokumentos un pieteicējas paskaidrojumos.

[2.10] Pieteicējas iesniegtā 2021.gada 1.janvāra sadarbības līguma ar SIA /Nosaukums H/ Nr.2021/01-01 faktiskā darbība ir apšaubāma, jo 2021.gada PVN deklarācijās darījumu partneri viens otru nav norādījuši.

[2.11] Pieteicēja nav pamatojusi ne nekustamo īpašumu pirkuma darījuma atbilstību faktiskajiem apstākļiem, ne arī to, ka nekustamie īpašumi pēc ekonomiskās būtības tiek un nākotnē tiks iznomāti vai citādi izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai, t.i., ka tiek un tiks radīta jauna ar PVN apliekama vērtība.

[3] Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Konkrētajā gadījumā konstatējami priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai. Pieteicējas grāmatvedības uzskaitē un nodokļu deklarācijās ir atspoguļoti visi darījumi, kas tieši norāda uz to, ka darījumi ir saistīti ar apliekamo darījumu nodrošināšanu. Minētie dokumenti bija pieejami dienestam.

[3.2] Pieteicējas deklarētais darbības veids ir „Sava nekustamā īpašuma pirkšana un pārdošana" (NACE kods 68.10), bet laikā, kamēr tiek meklēts dzīvokļa pircējs, nekustamais īpašums tiek iznomāts. Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību ir ar nodokli apliekams darījums.

Lietā ir iespējams pārliecināties par faktisko darījuma norisi. Pierādījumi apliecina, ka ar SIA /Nosaukums E/ ir noslēgts nomas līgums, nevis īres līgums, kas ir neapliekams darījums. Atbilstoši Civillikuma 2112.pantam, ja nekustamo īpašumu izmanto tikai dzīvošanai (fiziskās personas personīgajām vajadzībām), tiek slēgts īres līgums, savukārt, ja to izmanto saimnieciskajā darbībā, slēdz nomas līgumu. Dzīvojamās telpas īrnieks var būt tikai fiziska persona.

Ienākumu gūšana no nekustamā īpašuma nomas viennozīmīgi ir klasificējama kā personas saimnieciskā darbība. Īpašums netiek izmantots fiziskās personas vajadzībām, ko pierāda nomas līgums, pieteicējas sniegtie paskaidrojumi un lietā esošie darījumus apliecinošie dokumenti.

SIA /Nosaukums E/ ir reģistrējusi struktūrvienību dzīvoklī. Kā struktūrvienības telpu lietošanas tiesību apliecinošu dokumentu pieteicēja ir iesniegusi dienestā nomas līgumu, tādēļ dienests, reģistrējot struktūrvienību, ir atzinis iesniegto nomas līgumu. Turklāt struktūrvienības reģistrācija apliecina gan nomnieka nodomu veikt saimniecisko darbību dzīvoklī, gan arī pašu saimnieciskās darbības veikšanas faktu.

SIA /Nosaukums E/ nomas periodā nav izteikusi vēlmi par reklāmas izvietošanu ārpus telpām, tādēļ nav saprotams lēmumā minētais, ka telpas nedrīkst būt identificējamas kā saimnieciskajā darbībā izmantotas telpas. Arī tas, ka dzīvoklim nav mainīta funkcija, nedod pamatu apstrīdēt PVN maksātāja nodomu. Turklāt pieteicējas iznomātais īpašums neatbilst ne publiskas būves, ne arī publiskas telpas definīcijai.

Lietā ir pietiekams tiešo un netiešo pierādījumu kopums, kas apliecina, ka nomas līgums ir vērsts uz jaunu ar PVN apliekamu vērtību radīšanu.

[3.3] Nav pamatots lēmumā norādītais, ka SIA /Nosaukums E/ vienīgais deklarētais darbinieks un valdes loceklis /pers. E/ priekšnodokli deklarē darījumus gandrīz tikai ar pieteicēju un tās saistītajiem uzņēmumiem, kas dienesta ieskatā liecinot par sadarbību, kura nav iespējama, ja sabiedrību pārstāvji viens par otru neko nezina. SIA /Nosaukums E/ sniegtie paskaidrojumi apliecina, ka minētajam uzņēmumam ir sadarbība ne tikai ar pieteicēju, bet arī ar citiem sadarbības partneriem. Personu savstarpējā saistība vai pazīšanās pati par sevi neapliecina negodprātīgu darbību esību.

[3.4] Tas, ka nomniekam SIA /Nosaukums E/ nav nopelnīti līdzekļi divu ekskluzīvu dzīvokļu uzturēšanai, pieteicējai nav jāpārbauda, jo tā naudu no nomnieka ir saņēmusi, ko dienests nav ņēmis vērā, vērtējot konkrētā darījuma ekonomisko būtību. Pieteicējas pienākums nav pierādīt, kā citas personas organizē savu saimniecisko darbību, kā arī tai nav jākontrolē citu personu darījumu ekonomiskā būtība. Pieteicējai nevar likt uzņemties atbildību un ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot to ar citu uzņēmumu darbības novērtējumu, iespējamajām pieļautajām kļūdām, kad pieteicēja nav bijusi darījuma puse un par attiecīgo darījumu uzzinājusi tikai no sākotnējā lēmuma.

Arī tas, ka dienests ir apšaubījis SIA /Nosaukums E/ tālākos darījumus par pasākumu organizēšanu, nevar ietekmēt pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Turklāt dienests nav noskaidrojis ar šo pakalpojumu sniegšanu saistītos apstākļus no darījumu dalībniekiem.

[3.5] Dienests ir konstatējis, ka pieteicēja ir saņēmusi atlīdzību no SIA /Nosaukums E/ par telpu nomu. Saņemtā atlīdzība ir darījums, kurš tika iekļauts attiecīgā perioda PVN deklarācijā un no kura tika aprēķināts budžetā maksājamais nodoklis.

[3.6] Nav konstatējams neviens no gribas defektiem (maldi, viltus vai spaidi) vai arī fiktīvs darījums, jo no abām pusēm (pieteicējas un SIA /Nosaukums E/) ir bijis reāls izpildījums – sniegts un saņemts pakalpojums.

No pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem SIA /Nosaukums E/ ir iespējams identificēt, par kādiem pakalpojumiem minētie rēķini ir izrakstīti.

[3.7] Sākotnējais un arī tagadējais pieteicējas mērķis, iegādājoties nekustamo īpašumu, bija tā pārdošana, gūstot peļņu, no kuras attiecīgi arī tiktu aprēķināts un nomaksāts PVN valsts budžetā. Šo pieteicējas nodomu apliecina arī lietā esošie pierādījumi (sludinājumi, paskaidrojumi). Dienests, neesot tā rīcībā pierādījumiem, nepamatoti apšaubījis minēto nodomu.

Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli pilnā apmērā par nelietota nekustamā īpašuma iegādi, jo tas tika paredzēts tikai ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai. Pieteicējas nodomu par nekustamo īpašumu pārdošanu apliecina gan ievietotie sludinājumi, gan noslēgtais sadarbības līgums Nr. 2021/01-01 par dzīvokļa un autostāvvietas pircēju atrašanu. Tā kā saskaņā ar minētā līguma 4.2.apakšpunktu atlīdzība par sniegto pakalpojumu tiek izmaksāta, ja tiek noslēgts īpašuma pirkuma līgums, bet līdz šim brīdim īpašuma pircējs nav atrasts, tad ir tikai likumsakarīgi, ka nav veikta samaksa. Līdz ar to dienests nepamatoti apšauba minētā darījuma esību tā iemesla dēļ, ka darījuma partneri viens otru nav norādījuši 2021.gada PVN deklarācijās. PVN deklarācijās nav jāuzrāda sadarbības līguma noslēgšana. Likums neaizliedz slēgt darījumus brīvdienās vai svētku dienās, tādēļ dienests nepamatoti apšauba sadarbības līgumu tā iemesla dēļ, ka tas ir noslēgts brīvdienā. To pieļauj līguma brīvības princips, tas nepadara līgumu par spēkā neesošu.

Covid-19 izraisītā krīze daļēji bija pamats tam, ka pieteicēja nav realizējusi iegādāto nekustamo īpašumu īsā laikā, kā rezultātā nācās papildus meklēt risinājumus, lai šo nekustamo īpašumu izmantotu saimnieciskajā darbībā un gūtu apliekamus ienākumus.

[3.8] Pieteicēja ar darījuma partneri SIA /Nosaukums E/ nav saistītas personas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta izpratnē. Tas, ka darījums notika starp zināmām personām, ir vērtējams kā pozitīvs apstāklis, jo tādēļ pieteicēja spēj tik detalizēti izskaidrot darījuma detaļas un norēķinu nianses. Pieteicējas mērķis, īstenojot šo darījumu, nav bijis saistīts ar fiskālu priekšrocību gūšanu.

[3.9] Dienesta rīcībā ir informācija, ka SIA /Nosaukums B/ šo darījumu par nekustamā īpašuma realizāciju ir norādījusi savā 2020.gada novembra deklarācijā un aprēķinājusi maksājamo nodokli valsts budžetā, kas ir pilnībā nomaksāts.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 3.maija spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējai ir atmaksājama precizētajā PVN deklarācijā uzrādītā pārmaksātā nodokļa summa 75 369,93 *euro*, kuru citstarp veido priekšnodoklī atskaitītie 76 593,60 *euro* par 2020.gada 13.novembra darījumu ar SIA /Nosaukums B/.

[4.2] Tiesa konstatēja, ka lietā nav strīda, ka ar nekustamo īpašumu atsavināšanu saistītās komercsabiedrības (pieteicēja, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums F/) ir cieši saistītas. Visos uzņēmumos strīdus periodā ir viens un tas pats īpašnieks – /pers. J/, un amatpersona – /pers. K/.

[4.3] Tiesa konstatēja, ka ar pirkuma līgumu SIA /Nosaukums B/ un pieteicēja vienojās, ka pirkuma maksas daļu 77 000 euro (ieskaitot PVN) pieteicējai ir jāsamaksā līdz 2020.gada 15.decembrim, bet pirkuma maksas daļa 364 325 *euro* (ieskaitot PVN) tiek apmaksāta, pusēm veicot savstarpēji prasījumu ieskaitu, t. i., SIA /Nosaukums B/ prasījums pret pieteicēju par pirkuma maksas daļas 364 325 *euro* apmērā samaksu tiek dzēsts pilnībā ar pieteicējas prasījumu pret SIA /Nosaukums B/ 364 325 *euro* apmērā, kas izriet no 2012.gada 11.jūlija aizdevuma līguma, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums F/ un 2020.gada 11.novembra cesijas līguma, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums F/ un pieteicēju.

Tiesas ieskatā, ja cesijas līgums bija noslēgts jau 2020.gada 11.novembrī, tad nav saprotams, kādēļ pirkuma līgumā, kas ir noslēgts pēc tam, nav ietverti attiecīgi nosacījumi par norēķinu kārtību. Tā vietā, lai pieteicēja veiktu samaksu par nekustamajiem īpašumiem to pārdevējai SIA /Nosaukums B/, kura attiecīgi pēc tam varētu dzēst apgalvoto parādu SIA /Nosaukums F/, nesaprotamu iemeslu dēļ tiek noformēts cesijas līgums, netieši iesaistot atsavināšanas darījumā citu saistīto personu (SIA /Nosaukums F/).

Tiesa arī konstatēja, ka, pretēji pirkuma līgumam, pieteicējas īpašumtiesības uz nekustamajiem īpašumiem reģistrētas pirms pilnā apmērā veikta samaksa par tiem.

Tiesa norādīja uz pirkuma līguma un ar to saistīto darījumu mākslīgo raksturu, tostarp uz apstākli, ka aizdevums, kuru SIA /Nosaukums F/ saskaņā ar aizdevuma līgumu esot izsniegusi SIA /Nosaukums B/, neatspoguļojas SIA /Nosaukums F/ gada pārskatā par 2012.gadu.

Tiesa atzina, ka pirkuma līgums ir noformēts, lai radītu formālus priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai gandrīz tādā pašā apmērā, kādā pieteicēja faktiski samaksājusi pirkuma maksu.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka pieteicējas nodoms pārdot nekustamos īpašumus nebija konsekvents, jo līdz nomas līguma ar SIA /Nosaukums E/ noslēgšanai nebija veikti aktīvi soļi pārdošanas īstenošanai, un iesniegtais sadarbības līgums nepierāda pieteicējas darbības šajā virzienā.

[4.5] Tiesa, izvērtējot dokumentus un SIA /Nosaukums E/ amatpersonas liecību, secināja, ka nomas līgums bijis fiktīvs, ko pieteicēja nevarēja nezināt. Līgums noslēgts formāli, lai izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas priekšrocības. Naudas plūsma un nesamaksātie rēķini apstiprina darījuma fiktīvo raksturu.

[4.6] Tiesa atzina, ka dienests pamatoti pievērsis uzmanību īpašuma lietošanas veidam, jo īpašums var tikt izmantots tikai dzīvošanai, nevis pasākumu organizēšanai. Ja īpašums tiek izmantots citai funkcijai, jāmaina tā lietošanas veids. Pieteicēja to nav izdarījusi, kas liecina, ka viņas nodoms nebija izmantot dzīvokli saimnieciskai darbībai.

[4.7] Pieteicēja nepamatoti uzskata, ka dienests, reģistrējot SIA /Nosaukums E/ struktūrvienību dzīvoklī, esot atzinis iesniegto nomas līgumu, jo reģistrējot struktūrvienību, tiek pārbaudīta tikai formālu priekšnoteikumu esība.

[4.8] Tiesa atzina, ka ir apšaubāma gan pirkuma līguma atbilstība faktiskajiem apstākļiem, gan pieteicējas nodoms iegādāties nekustamos īpašumus, lai tos izmantotu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. No lietas apstākļiem izriet, ka pieteicējas nodoms uzsākt apgalvoto saimniecisko darbību, kā arī pēc tam īstenotās faktiskās darbības, tostarp fiktīva nomas līguma noslēgšana, nav bijušas labticīgas.

Tiesa atzina, ka nav konstatējami priekšnoteikumi pieteicējas prasītā labvēlīgā administratīvā akta izdošanai.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 3.maija spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nav pamatojusi, kāpēc pievienojusies dienesta argumentiem, un nav ņēmusi vērā pieteicējas iebildumus un papildu iesniegtos dokumentus, kas tika iesniegti 2022.gada 22.jūlijā, kā arī tiesvedības laikā – 2023.gada 13.februārī sniegtos pieteicējas un liecinieka paskaidrojumus. Tiesa vērtējusi darījumu slēgšanas apstākļus no to formālās puses, vai juridiski var konstatēt tiesību pārkāpumus darījumu noslēgšanā un organizēšanā. Taču tiesai jāvērtē darījumu slēgšanas apstākļi no to faktiskās puses, vai darījuma dalībnieki ir rīkojušies raksturīgi komerciālai apgrozībai.

[5.2] Ievērojot PVN neitralitātes principu biznesa darījumos, preces vai pakalpojuma saņēmēja gūtais labums (fiskālā priekšrocība) nevar izpausties tādā veidā, ka priekšnodoklī apliekamo darījumu nodrošināšanai tiek ietvertas summas, kuras piegādātāji iepriekšējos darījuma posmos

faktiski ir iemaksājuši valsts kasē, lai arī dienesta skatījumā kaut ko pirkt nevajadzēja vai arī atsevišķos gadījumos, kur dienests neizprot darījumu būtību. Dienests nav iedziļinājies uzņēmēja argumentos un datu analīzē.

Ja attiecīgie darījumi nebūtu notikuši, tad PVN summas iepriekšējos darījumu posmos nebūtu iemaksātas valsts budžetā. Priekšnodokļa atskaitīšana pati par sevi nav PVN izkrāpšana, tas ir mehānisms, kā budžetā tiek nodrošināta pakāpeniska tās PVN summas iekasēšana, ko par iekšzemē iegādāto preci vai pakalpojumu faktiski samaksā gala patērētājs. Pieteicējas strīdus darījumos iesaistītais SIA /Nosaukums B/, un SIA /Nosaukums E/ gan pārdošanas, gan nomas darījumus ir deklarējušas dienestā un par nekustamā īpašuma pārdošanas darījumu SIA /Nosaukums B/ ir pilnībā nomaksājusi budžetā PVN, līdz ar to priekšnodoklis ir ticis atskaitīts par ar PVN apliekamu darījumu, par ko darījumu partneris ir pilnībā norēķinājies. Fiskālās priekšrocības neviens no darījuma partneriem nav guvis.

[5.3] Sākotnējais pieteicējas mērķis iegādājoties nekustamo īpašumu bija tā realizācija, gūstot peļņu, no kuras attiecīgi tiktu aprēķināts PVN un nomaksāts valsts budžetā, arī uz šo brīdi sākotnējais pieteicējas mērķis nav zudis. Pieteicēja vairākkārt ir pamatojusi, ka sākotnējais nodoms par nekustamā īpašuma realizāciju nav īstenojies nekustamā īpašuma vērtības dēļ un tādēļ, ka darījuma brīdis sakrita ar pandēmijas laiku, kas norāda uz papildus laika nepieciešamību, lai nekustamo īpašumu realizētu par tam atbilstošu tirgus vērtību. Nekustamā īpašuma tirgus situācija vēl šobrīd nav stabilizējusies un, lai neciestu zaudējumus, pieteicēja nekustamo īpašumu iznomāja SIA /Nosaukums E/, arī šobrīd nekustamais īpašums ir iznomāts citai personai, tiek gūti ar PVN apliekami ienākumi.

[5.4] Pirmās instances tiesas spriedumā iztrūkst jebkādi fakti, kādā veidā izpaudusies izvairīšanās no nodokļu nomaksas valsts budžetā un fiskālo priekšrocību gūšana attiecībā uz PVN, kuru pieteicēja savā PVN deklarācijā atskaitīja kā priekšnodokli. Ne tiesa, ne dienests nav norādījis ne uz vienu objektīvu elementu kopumu, kas dotu pamatu norādīt, ka lietā ir gūts apstiprinājums, ka uzņēmumu pārstāvji, savstarpēji vienojoties ir noformējuši strīdus darījumu, lai pieteicēja iegūtu apgrozāmos līdzekļus mākslīgi radītas PVN pārmaksas veidā. Spriedumā minētie fakti par uzņēmumu amatpersonām un radniecību atbilst patiesībai, tomēr tas nekādā veidā neapliecina, ka uzņēmumu starpā ir tikušas veiktas saskaņotas darbības, lai samazinātu nodokļu maksājumus budžetā.

[5.5] Pieteicēja uzrādot pirkuma darījumu 2020.gada 4.ceturkšņa PVN deklarācijā rīkojās atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā minētajiem priekšnoteikumiem, iespējams dienests un tiesa uzskata, ka šādas tiesības pieteicējai varētu rasties tikai pie nosacījuma, ka nekustamais īpašums pēc tā iegādes uzreiz tiktu realizēts, tas ir, ja izpildītos vienīgi un tikai sākotnējais nodoms. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmo daļu tiesības atskaitīt priekšnodokli (izpildot vēl arī citus nosacījumus, par kuriem konkrētajā gadījumā strīda nav) ir tad, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kuru nodrošināšanai veikts darījums, par kuru nodokļu maksātājs vēlas atskaitīt priekšnodokli, nav jānotiek kādā stingri noteiktā laika posmā, bet tiesai, izvērtējot individuāli konkrēto gadījumu, ir jāpārbauda, vai ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne ar šādiem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Vispirms pašam nodokļa maksātājam jāspēj pamatot, kādu tā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai kalpo darījums, par kuru nodokļa maksātājs vēlas atskaitīt priekšnodokli.

Pieteicēja deklarēja darījumus atbilstoši tās deklarētajam darbības veidam, sava vai nomātā nekustamā īpašuma izīrēšanai un pārvaldīšanai. Tas kopsakarā ar pārējiem lietā konstatētajiem apstākļiem norāda uz reālu darījumu ekonomisko raksturu, dienesta un tiesas rīcībā ir pietiekami pierādījumi, ka nekustamais īpašums tiek izmantots ar PVN apliekamajiem darījumiem. Turklāt tiesības atskaitīt priekšnodokli tiek iegūtas jau tajā brīdī, kad vēl ir tikai nolūks veikt apliekamus darījumus neatkarīgi no tā mērķa un rezultāta.

[5.6] Gadījumā, ja uz nekustamā īpašuma realizācijas brīdi tas vairs neatbildīs nelietota nekustamā īpašuma definīcijai tiks piemērots PVN likuma 144.pantā noteiktais, piemērot nekustamā īpašuma pārdošanai PVN, ja piegāde tiks veikta reģistrētam nodokļu maksātājam. Neraugoties uz to, ka ja darījuma brīdī īpašums vairs neatbildīs nelietota nekustamā īpašuma definīcijai, šajā gadījuma PVN korekcija nav veicama, jo īpašums tiks izmantots ar PVN apliekamiem darījumiem. Savukārt gadījumā, ja nekustamais īpašums tiks pārdots ar PVN neapliekamajai personai un uz nekustamā īpašuma realizācijas brīdi tas vairs neatbildīs nelietota nekustamā īpašuma definīcijai un nekustamais īpašums tiks pārdots 10 gadu PVN korekcijas periodā, tiks veiktas PVN korekcijas, atmaksājot daļu atskaitītā priekšnodokļa valsts budžetam, tas ir ja radīsies situācija, kad par iegādi atskaitītais priekšnodoklis tiek izmantots neapliekamiem darījumiem. Tieši tādēļ PVN likumā ir paredzēts mehānisms, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu proporcionāli uzņēmuma apliekamajiem un neapliekamajiem darījumiem, līdz ar to kopsakarā novērtējot šos apstākļus, lietā nav nozīmēs, vai tiks piemērots PVN likuma 144.pantā noteiktais, vai pārdodot ar PVN neapliekamajai personai, tiks veiktas PVN korekcijas, atmaksājot daļu atskaitītā priekšnodokļa valsts budžetam, jo netiks radīti zaudējumi valsts budžetā, jo pie abiem darījumiem tiks aprēķināts maksājamais PVN.

[5.7] Tiesas pamatojums nedod atbildi uz strīdus darījumā neesošā sākotnējā nodoma pamatojuma neatzīšanu un nomas darījumu neatzīšanu, reducējot iespējamos SIA /Nosaukums E/ riskus uz pieteicēju. Attiecībā uz 2023.gada 13.februārā tiesas sēdē liecinieka /pers. E/ pausto, pieteicēja norāda, ka nepiekrīt tiesas viedoklim un uzskata, ka liecinieka atbildes bija pietiekami izsmeļošas, lai secinātu, ka darījumi nav bijuši formāli, bet faktiski notikuši, atbilstoši starp pusēm noformētajiem darījumus apliecinošajiem dokumentiem. Dienests un tiesa pieteicējas sniegtos paskaidrojumus ir tulkojusi tādējādi, lai pieņemtu pieteicējai nelabvēlīgu lēmumu.

[5.8] Pieteicēja atsaucas uz Dzīvokļa īpašuma likuma 2.panta 2.punktu un 9.pantu, un norāda, ka pieteicējai bija tiesības rīkoties ar savu nekustamo īpašumu pēc saviem ieskatiem, nesaskaņojot to ar dzīvokļu īpašnieku kopību, jo dzīvokļu īpašnieku kopības kompetencē ir izskatīt jautājumus un pieņemt lēmumus, kas attiecas tikai uz kopīpašumā esošo daļu, līdz ar to spriedumā norādītais, ka dzīvokļa lietošana neatbilstoši tā lietošanas veidam ir patvaļīga būvniecība, apliecina, ka tiesa lietā nav balstījusies uz pareizi noskaidrotiem un izvērtētiem faktiskajiem apstākļiem, kas ir novedis pie nepamatota un nepareiza sprieduma pieņemšanas.

[5.9] Objektīvi pastāvošā realitāte un faktiski veiktie darījumi ir nozīmīgāki par sākotnējiem nodomiem, tāpat, vērtējot pieteicējas saimniecisko darbību kopumā, kas saistīta ar dzīvokļu iegādi un to realizāciju, nevar vērtēt tikai šo vienīgo darījumu, kurā uzreiz netika realizēts sākotnējais nodoms, bet tiesai bija jāvērtē arī pieteicējas kopējā saimnieciskā darbība un tās atbilstība normālai komercpraksei.

[5.10] Nav tikusi ievērota Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūra par pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesībām, vērtējot darījumu saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību. Līdz ar to nav ievērots Administratīvā procesa likuma 5.pantā noteiktais privātpersonas tiesību ievērošanas princips un 9.pantā noteiktais patvaļas aizlieguma princips.

[5.11] Pieteicēja nepiekrīt spriedumā norādītajam, ka no lietas apstākļiem izriet, ka pieteicējas nodoms uzsākt apgalvoto saimniecisko darbību, kā arī pēc tam īstenotās faktiskās darbības, tostarp fiktīva nomas līguma noslēgšana, nav bijušas labticīgas. Strīdus darījumiem nav ne mākslīgs, ne citādi prettiesisks raksturs, kas ļautu apšaubīt to noslēgšanas patiesumu, pierādījumus par to nav ieguvušas arī dienesta amatpersonas, izdarot tikai subjektīvus pieņēmumus. Vienlaikus pieteicēja norobežojas no jebkādas prettiesiskas rīcības nodokļu jomā. Grāmatvedībā visi darījumi ir attiecīgi iegrāmatoti, dienests un tiesa objektīvi nav spējusi pierādīt, ka priekšnodoklis ir atskaitīts negodīgā ceļā, nav pieļaujama situācija, ka priekšnodokļa atskaitīšana tiek liegta bez objektīva pamatojuma, pastāvot tikai šaubām par uzņēmuma negodprātīgu rīcību.

[5.12] Tiesa nav vērtējusi pieteicējas un liecinieku sniegtos paskaidrojumus par dzīvokļa izmantošanu apliekamo darījumu veikšanai. Vienlaikus pieteicējas veiktās darbības ir pietiekami konsekventas un lietā nav konstatējams ļaunprātīgs pieteicējas nolūks.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka pirmās instances tiesas spriedumā izdarītie secinājumi ir pareizi un apelācijas sūdzība ir noraidāma, papildus norādot turpmāk minēto.

[6.1] Dienests uzskata, ka tiesa ir objektīvi izvērtējusi, vai pieteicējai bija patiess nodoms veikt ar PVN apliekamus darījumus un šo nodomu labticību. Pieteicēja konkrētajā gadījumā gūst fiskālās priekšrocības PVN pārmaksas veidā. Ņemot vērā, ka pieteicējas veiktais darījums ar SIA /Nosaukums B/ pēc būtības ir formāli noformēts ar mērķi radīt formālus priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai, lai nodokļu maksātājam sniegtu jebkādu labumu attiecībā uz nodokļu atvieglojumiem vai tiesībām uz PVN pārmaksas atmaksu, šajā gadījumā PVN atmaksas veidā, ir pamats secināt, ka šādā veidā arī pieteicēja gūst fiskālās priekšrocības. Vērtējot fiskālo priekšrocību esamību, nepieciešams vērtēt arī pašu darījumu un tā būtību, ja ir pamatotas šaubas par to, ka darījums ir noformēts formāli ar mērķi gūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tad arī priekšnodokļa atskaitīšana par šādu darījumu, uzskatāma par fiskālo labumu, ko gūst pieteicēja. Iekļaujot ar PVN apliekamo darījumu savā nodokļa deklarācijā, pieteicēja līdz ar to ir ieguvusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Ja deklarācijā tiek iekļauts darījums, kas pēc būtības nav vērsts uz jaunu, ar PVN apliekamu, darījumu nodrošināšanu, tad minētās tiesības tiktu izmantotas nepamatoti, pieteicējai gūstot fiskālas priekšrocības.

[6.2] Tiesa spriedumā, tieši pretēji pieteicējas viedoklim, ir sniegusi pamatotu un izvērstu lietas apstākļu un pierādījumu objektīvu novērtējumu. Kopumā var secināt, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir vērsta uz pieteicējas subjektīvu viedokli par to, kā tiesai bija jāvērtē pierādījumi un pie kādiem secinājumiem jānonāk. Apelācijas sūdzībā nav ietverta juridiska rakstura argumentācija vai apsvērumi, uz kuriem tiesa jau nebūtu sniegusi pamatotas atbildes spriedumā.

[7] Pieteicēja papildu rakstveida paskaidrojumos norāda turpmāko.

Pieteicēja atsaucas uz Eiropas Savienības tiesas 2019.gada 10.jūlija spriedumu lietā Nr.C-272/18 un norāda, ka PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās PVN direktīvas normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību. Ja dienests nav pierādījis, kāda ir nepamatotā nodokļa priekšrocība, kuru persona būtu guvusi, vai nav identificējis iespējamās nepamatotās nodokļu priekšrocības, ko būtu saņēmušas citas sabiedrības, kuras piedalījās secīgo attiecīgo preču pārdošanas darījumu ķēdē, darījumu ķēdes esamība vien pati par sevi nevar būt pamats tiesību uz nodokļa atskaitīšanas atteikumam. Lietā nav konstatēta darījumu ķēdes esamība.

[7.1] Lietā ir svarīgi vērtēt pašas pieteicējas sniegtos paskaidrojumus, jo tai ir zināmi iegādātā nekustamā īpašuma turpmākās izmantošanas nodomi un apstākļi, kas pamato nodomu izmantot nekustamo īpašumu ar jaunas PVN apliekamas vērtības radīšanai. Dienests, argumentējot, ka darījumi ir noformēti formāli, tikai fiskālu priekšrocību gūšanai, to ir pamatojis tikai ar formāliem un nepatiesiem apsvērumiem, tie nav pamatoti ar likuma normām un pienācīgā kārtā iegūtiem pierādījumiem. Konkrētajā lietā ir pietiekams apstākļu kopums, kas norāda uz saistību starp darījumu un saimniecisko darbību, kuras rezultātā tiek radīta jauna ar PVN apliekamā vērtība.

[7.2] Vispārīgs dienesta apgalvojums, ka strīdus darījums ir noslēgts bez ekonomiska iemesla, nav pietiekams, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Nekustamais īpašums ir iegādāts ar skaidri paustu, ticamu un pamatotu nodomu, to izmantot tikai un vienīgi ar PVN apliekamu darījumu radīšanai. Tas nav iegādāts ar nodomu izmantot to citiem mērķiem, kas nav saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Lietā ir pietiekams tiešo un netiešo pierādījumu kopums, kas apliecina, ka iegādātā nekustamā īpašuma iegādes mērķis ir vērsts uz jaunu ar PVN apliekamu vērtību radīšanu. Nekustamā īpašuma iegāde šajā lietā ir pamatota gan ar cilvēcisku, gan ekonomiski un objektīvi pamatotu apstākļu kopumu.

[7.3] Dienests paskaidrojumos turpina pārkāpt privātpersonas tiesību ievērošanas principu, objektīvās izmeklēšanas principu, kā arī patvaļas aizlieguma principu, turpinot atsaukties uz pieņēmumiem, nevis pareizi noskaidrotiem un izvērtētiem faktiskajiem apstākļiem, un apstākļiem, kuriem nav būtiskas un tiesiskas nozīmes. Lietā tiek mēģināts piemeklēt tiesību normas un tiesu praksi, lai atstātu spēkā nelabvēlīgo administratīvo aktu.

Motīvu daļa

[8] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[9] Pieteicēja 2020.gada 13.novembrī no SIA /Nosaukums B/ iegādājās īpašumu un 2020.gada 4.ceturkšņa PVN deklarācijā deklarēja pārmaksāto nodokli.

Dienests atteica apstiprināt un atmaksāt pieteicējai 2020.gada 4.ceturkšņa PVN deklarācijā deklarēto pārmaksāto nodokli 74 799,21 *euro*, pamatojoties uz to, ka nodokļu administrācija nav guvusi pārliecību, ka īpašums tiks izmantots turpmāku ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta precizētajā PVN deklarācijā uzrādītā pārmaksātā nodokļa summa, izdošanu, un administratīvā lieta tika ierosināta atbilstoši pieteikumā norādītajam prasījumam. Tomēr šāds pieteikuma priekšmeta formulējums nav pareizs.

Atbilstoši tiesu prakses atziņām, izvērtējot jautājumu par nodokļu pārmaksas apstiprināšanas un atmaksas atteikumu, nodokļu administrācijai tas ir jāuztver kā nodokļu maksātājam piemītošu un likumā noteikti paredzētu tiesību liegšana, kas ir pamatojama kā nelabvēlīgs administratīvais akts, bet nodokļu maksātājs vēršas tiesā, lai pārbaudītu nodokļu administrācijas sniegto pamatojumu pārmaksas neapstiprināšanai (nelabvēlīgam lēmumam) (*sk. Senāta 2023.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-171/2023 (* ECLI:LV:AT:2023:1009.A420207819.11.S *16.-17.punktu*).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka ir nepieciešams precizēt pieteikumā ietverto prasījumu, proti, pieteikuma priekšmets lietā ir pārsūdzētā lēmuma atcelšana, nevis labvēlīga administratīvā akta izdošana. Prasījuma priekšmeta formulējums ir nozīmīgs, jo ietekmē noskaidrojamo apstākļu kopumu un pārbaudāmo pierādījumu loku, ņemot vērā Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas prasības, kas paredz, ka tiesa spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

[10] Apgabaltiesa konstatē, ka dienesta lēmumā ir sniegta vispārēja atsauce uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantu, neprecizējot attiecīgo panta daļu vai punktu. Tomēr no lietas konteksta un dienesta sniegtajām atsaucēm uz tiesu judikatūru, secināms, ka dienests atsaucas uz 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

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

Izskatāmajā lietā dienests atsaucas tieši uz to, ka nav konstatējama saikne starp darījumu, kura rezultātā pieteicēja iegādājās īpašumu, un turpmākiem viņas veiktiem vai ticami sagaidāmiem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Apgabaltiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šos dienesta

secinājumus atzīst par nepamatotiem.

[11] Interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu cita starpā izvirzīto prasību, ka precēm jābūt iegādātām turpmāku ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, Senāta judikatūrā ir atzīts, ka nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitījuma tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja vispārējo saimniecisko darbību.

Tātad, lai atzītu, ka saņemtās preces ir saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību, ir jākonstatē, ka saņemto preču, par kurām tiek atskaitīts priekšnodoklis, izmaksas veido daļu no sabiedrības tālāk sniegto pakalpojumu vai pārdoto preču cenas, proti, jākonstatē, ka saņemtās preces ir devušas kādu patiesu pienesumu sabiedrībai, kas atstājis ietekmi uz sabiedrības sniegto gala pakalpojumu vai pārdoto preču cenu (*Senāta 2023.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-171/2023, ECLI:LV:AT:2023:1009.A420207819.11.S , 9.punkts un tajā norādītā Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūra*).

Izskatāmajā gadījumā šādas saistības konstatēšanai un strīda izšķiršanai būtiski ir tas, ka pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liegtas saistībā ar nelietota nekustamā īpašuma iegādi. Šādam darījuma priekšmetam nozīme lietā ir divu savstarpēji saistīto turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

Nekustamais īpašums nekādā veidā nebūtu raksturojams kā ātra patēriņa prece vai ātras komercaprites priekšmets. Tā izmantošana saimnieciskajā darbībā kapitālieguldījuma veidā ir ilgstošs process, kas pat tā vienkāršākajā izmantošanas gadījumā – tūlītēja tālāka atsavināšana, ir saistīts gan ar klienta atrašanas nepieciešamību, gan ar attiecīgu formalitāšu (piemērām, reģistrācija zemesgrāmatā) kārtošanu. Situāciju, kad nekustamā īpašuma iegādes brīdī nav iespējams faktu līmenī konstatēt nākotnes notikumus, apgabaltiesas vērtējumā, nav pamata aplūkot kā tādu, kas neatbilst šai komercdarbības jomai. To, vai īpašums tiešām tiks ilgstoši izmantots saimnieciskajā darbībā, vai cik ātrā laikā izdosies atrast pircēju šādai precei, tā iegādes brīdī nav precīzi zināms, var pastāvēt tikai personas nodoms par tā tālāku izmantošanu, kas tiek koriģēts atbilstoši faktiskai realitātei. Līdz ar to nozīme ir piešķirama tam, vai ir pietiekams pamats personas nodomus par nekustamā īpašuma izmantošanu atzīt par ticamiem. Turklāt pat tad, ja uzņēmēja nodoms īpašumu izmantot saimnieciskajā darbībā ir ticams, dažādu apstākļu dēļ sākotnējais nodoms var tikt mainīts, piemēram, pārdošanai iegādāto īpašumu nodot nomā vai izmantot sava uzņēmuma darbības nodrošināšanai.

Ņemot vērā, ka PVN atskaitīšanas tiesības rodas jau iegādes darījuma noslēgšanas brīdī, tad nekustamā īpašuma iegādes gadījumā dienests un arī pats uzņēmējs nevar pārliecinoši garantēt nākotnes notikumu attīstību un pilnīgu sākotnējā nodoma īstenošanu.

Apzinoties šādu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību saistību ar nākotnē paredzēto nekustamā īpašuma ilgstošu izmantošanu, Pievienotās vērtības nodokļa likumā ir iestrādāts mehānisms, kādā veidā tiek atrisināta nodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas kontrole saistībā ar kritērija pārbaudi par turpmāku nekustamā īpašuma izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

Likumā iestrādātais mehānisms ir šāds – saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 99.panta septīto daļu reģistrēts nodokļa maksātājs jebkuru šā panta pirmajā daļā minēto nekustamo īpašumu reģistrē dienestā, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Savukārt likuma 102.panta pirmā daļa paredz, ka reģistrēts nodokļa maksātājs 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kurā nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, un turpmākos deviņus gadus līdz pēctaksācijas gada 1.maijam informē dienestu par nekustamā īpašuma izmantošanu taksācijas gadā. Savukārt likuma 102.panta ceturtā un piektā daļa paredz, kādā veidā ir jākoriģē priekšnodoklis, ja nekustamais īpašums tiek pārdots ātrāk kā 10 gadu laikā.

No šī tiesiskā regulējuma sistēmiski var konstatēt, ka uzņēmējam, iegūstot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saistībā ar nelietota nekustamā īpašuma iegādi, vienlaicīgi rodas pienākums iesniegt deklarācijas dienestam par tā izmantošanu turpmāko 10 gadu laikā. Ja īpašuma izmantošana saimnieciskajā darbībā tiek pārtraukta (vai netiek uzsākta, piemēram, atsavinot īpašumu), tad atbilstoši tiek koriģēts arī nekustamā īpašuma iegādes rezultātā iegūtās PVN atskaitīšanas tiesības.

[12] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 99. un 102.pantos ietvertās normas ir iekļautas pamatojoties uz Eiropas Padomes direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva).

Eiropas Savienības Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka iegūtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības principā saglabājas pat tad, ja paredzētā saimnieciskā darbība vēlāk nav veikta un ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši, vai ja nodokļa maksātājs ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ neizmanto preces un pakalpojumus, par kuriem ar nodokli apliekamos darījumos ir veikts atskaitījums. Jebkāda cita Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas interpretācija būtu pretrunā pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam attiecībā uz nodokļa piemērošanu uzņēmumiem. Tik tiešām, tā, no nodokļu aspekta vērtējot vienas un tās pašas ar ieguldījumiem saistītas darbības, varētu radīt nepamatotas atšķirības starp uzņēmumiem, kuri jau veic ar nodokli apliekamus darījumus, un citiem uzņēmumiem, kuri ar ieguldījumu palīdzību vēlas sākt darbības, kas turpmāk radīs ar nodokli apliekamus darījumus. Tāpat attiecībā uz pēdējiem minētajiem uzņēmumiem tiktu radītas nepamatotas atšķirības, jo galīgais lēmums par atskaitījumiem būtu atkarīgs no tā, vai šo ieguldījumu rezultātā tiek vai netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi (skat. *Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 18.maija sprieduma lietā C-248/20, (ECLI:EU:C:2021:394) , 37., 38.punktu un tajā norādīto judikatūru*).

Savukārt gadījumā, ja nodokļu maksātājs vairs neplāno izmantot attiecīgās preces un pakalpojumus, lai veiktu ar priekšnodokli apliekamus darījumus, vai arī plāno tos izmantot ar nodokli neapliekamiem darījumiem, tiek pārtraukta cieša un tieša saikne, kurai ir jāpastāv starp tiesībām uz priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu un paredzētajiem apliekamajiem darījumiem. Šādā gadījumā ir jāpiemēro koriģēšanas mehānisms, kas paredzēts Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 184.-187.pantā (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 18.maija sprieduma lietā C-248/20, (ECLI:EU:C:2021:394) 45., 46.punktu*).

Norādītais ļauj konstatēt, ka Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir nostiprināts princips, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas darījuma noslēgšanas brīdī, kuras nevar ierobežot pat tad, ja plānotā nekustamā īpašuma izmantošana faktiski netiek īstenota. Arī gadījumos, kad nenotiek īpašuma „pirmreizēja izmantošana" vai „faktiska izmantošana", ir jāizmanto koriģēšanas mehānisms, nevis jāatceļ jau iegūtās nodokļa atskaitīšanas tiesības.

Pievienotās vērtības likumā iestrādātais tiesiskais regulējums un Eiropas Savienības Tiesas sniegtā tiesību normu interpretācija norāda uz to, ka īpašuma iegādes darījuma vērtējuma tvērumā saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām dienestam nav jāizdara nākotnē vērsti vērtējumi. Turpmāko darījumu vērtējums dienestam ir jāveic nākamajos taksācijas periodos, kuros tad jau atbilstoši faktiskai izmantošanai tiks pārbaudīta konkrētā īpašuma izmantošana vai neizmantošana saimnieciskajā darbībā un jaunas ar PVN apliekamas vērtības radīšana, nepieciešamības gadījumā izmantojot Pievienotās vērtības likumā tieši šādai vajadzībai iestrādāto koriģēšanas mehānismu.

Vienlaikus nav apšaubāms arī tas, ka dienests jau sākotnējā darījuma vērtējumā var konstatēt darījuma dalībnieku ļaunprātīgu rīcību vai nodokļu izkrāpšanu, un, pamatojoties uz to, uzreiz liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tomēr izskatāmajā lietā, izvērtējot pārsūdzētajā lēmumā ietverto pamatojumu, lietā esošos pierādījumus un pieteicējas paskaidrojumus, apgabaltiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ atzīst, ka dienests lietā nav ieguvis pierādījumu kopumu, kas pamatotu nodokļu krāpniecības esību, kā arī to, ka īpašuma iegāde nav daļa no pieteicējas plānotās saimnieciskās darbības.

[13] Apgabaltiesas vērtējumā nav pamatots dienesta arguments par to, ka pieteicēja nav veikusi norēķinu par īpašuma iegādi, jo pieteicējas iesniegtais cesijas līgums neatbilst lietas materiāliem, tāpēc nav patiess apgalvojums, ka SIA /Nosaukums B/ aizņēmās naudas līdzekļus, par kuriem atsavināja īpašumu.

Apgabaltiesa konstatē, ka saskaņā ar cesijas līgumu pieteicējas saistītais uzņēmums SIA /Nosaukums F/ nodeva pieteicējai prasījuma tiesības pret citu pieteicējas saistīto uzņēmumu – SIA /Nosaukums B/, kas izriet no aizdevuma līguma, daļā – 364 325 *euro* apmērā, kas ir daļa no SIA /Nosaukums B/ saņemtā un neatmaksātā aizdevuma pamatsummas (cesijas līguma 1.1.apakšpunkts).

Ar pirkuma līguma vienošanos darījuma dalībnieki grozīja sākotnēji pirkuma līgumā noteikto norēķinu kārtību. Proti, SIA /Nosaukums B/ un pieteicēja vienojās, ka pirkuma maksas daļu 77 000 *euro* (ieskaitot PVN) pieteicējai ir jāsamaksā līdz 2020.gada 15.decembrim, bet pirkuma maksas daļa 364 325 *euro* (ieskaitot PVN) tiek apmaksāta, pusēm veicot savstarpēji prasījumu ieskaitu, t.i., SIA /Nosaukums B/ prasījums pret pieteicēju par pirkuma maksas daļas 364 325 *euro* apmērā samaksu tiek dzēsts pilnībā ar pieteicējas prasījumu pret SIA /Nosaukums B/ 364 325 *euro* apmērā, kas izriet no 2012.gada 11.jūlija aizdevuma līguma, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums F/ un 2020.gada 11.novembra cesijas līguma, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums F/ un pieteicēju.

Vērtējot darījuma starp pieteicēju un SIA /pers. D/ norisi un cita starpā arī SIA /pers. D/ un SIA /Nosaukums F/ savstarpējos norēķinus, apgabaltiesa konstatē, ka savstarpējais prasījumu ieskaits ir veikts.

Atbilstoši 2012.gada 11.jūlija aizdevuma līgumam, kas noslēgts starp SIA /Nosaukums J/ kā aizdevēju un SIA /pers. D/ kā aizņēmēju, kā arī 2013.gada 1.februāra, 17.maija, 2014.gada 16.maija, 2015.gada 9.februāra, 2016.gada 9.februāra, 2017.gada 31.augusta un 2019.gada 3.jūnija vienošanās pie aizdevuma līguma, SIA /pers. D/ laika posmā no 2012.gada 11.jūlija līdz 2019.gadam no SIA /Nosaukums J/ aizņēmās finanšu līdzekļus kopumā 450 000 *euro*.

Saskaņā ar SIA /pers. D/ konta izrakstiem par laika posmu no 2012.gada līdz 2019.gadam (*lietas 3.sējuma 24.-31.lapa*) SIA /pers. D/ aizdevumā faktiski saņēmis 443 272 *euro*. No SIA „/Nosaukums F/ „konta kartītes" (*lietas 3.sējuma 37.lapa*) izriet, ka SIA /pers. D/ parāds uz 2019.gadu bija 365 000 *euro*. Tātad minētais pierāda, ka SIA /pers. D/ bija finanšu saistības pret SIA /Nosaukums F/, kuras SIA /Nosaukums F/ cedēja pieteicējai.

Novērtējot lietā iesniegtos pierādījumus, apgabaltiesas atzīst, ka tie satur saskanīgas ziņas par aizdevuma esību. Tāpat apgabaltiesa atzīst, ka aizdevums ir veidojies ilgstoši un ievērojamu laiku pirms īpašuma pirkuma līguma noslēgšanas, kas, pretēji dienestam apgalvotajam, nenorāda uz šāda aizdevuma mākslīgo raksturu. Apgabaltiesa ņem arī vērā to, ka atbilstoši lietā iesniegtajām SIA /pers. D/ konta izdrukām (*lietas 3.sējuma 22-23.lapa*) aizdevuma izsniegšana SIA /pers. D/ ir turpinājusies arī 2021. un 2022.gadā. Līdz ar to ir nepamatots dienesta arguments, ka SIA /pers. D/ neaizņēmās naudas līdzekļus.

Apstākļos, kad finanšu līdzekļu aizdošana ir notikusi ilgstošā laika posmā, līdz pat 2019.gadam, nepamatots ir dienesta iebildums par to, ka aizdevums neatspoguļojas SIA /Nosaukums F/ gada pārskatā par 2012.gadu. Savukārt ievērojot to, ka līdzekļu aizdevumi (pārskaitījumi) ir pilnībā izsekojami komersantu kredītiestādēs atvērto kontu pārskatos, apgabaltiesai nav pamata apšaubīt šādu darījumu īstumu un SIA /pers. D/ parāda faktisku esību. Līdz ar to dienests savu iebildumu par pirkuma līguma mākslīgo raksturu ir pamatojis ar nepārbaudītām un faktiskajiem apstākļiem neatbilstošām ziņām.

Papildus norādāms arī tas, ka pieteicējs īpašumu mēģina pārdot par ievērojami augstāku cenu, ne kā to ir iegādājies, nekādā veidā nenorāda uz darījuma mākslīgo raksturu – lai arī uzcenojums ir liels (iegāde par 441 325 *euro*, cena pārdošanas sludinājumos 980 000 *euro*), tā ir sagaidāmai komercpraksei raksturīga situācija. Krāpšanas vai finanšu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu būtu iespējams saskatīt tieši apgrieztas situācijas gadījumā. Proti, ja pieteicēja iegādātos īpašumu par mākslīgi palielinātu summu, bet pēc tam realizētu to par pusi no iegādes vērtības, veidotos situācija, ka samazinās arī budžetā maksājamā PVN summa. Līdz ar to arī šis dienesta iebildums, apgabaltiesas vērtējumā, nekādā veidā neapstiprina dienesta apgalvojumu par darījuma mākslīgo raksturu.

[14] Pārsūdzētais lēmums par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu pamatots ar to, ka dienesta vērtējumā pieteicēja nav pierādījusi, ka ar SIA /Nosaukums E/ 2021.gada 10.februārī noslēgtais nomas līgums pēc savas ekonomiskās būtības ir nomas, nevis īres līgums, kas nav vērsts uz jaunas ar PVN apliekamas vērtības radīšanu.

Apgabaltiesa vispārīgi par pareizu atzīst dienesta izdarīto secinājumu, ka īpašuma izīrēšana, ņemot vērā īres un nomas institūtu atšķirību, nebūtu atzīstama par tā izmantošanu jaunu ar PVN apliekamu darījumu veikšanai. Uz to skaidri norāda Pievienotās vērtības likuma 52.panta pirmās daļas 25.punkta „a" apakšpunktā noteiktais, ka ar nodokli neapliek tādu iedzīvotājiem sniegto pakalpojumu kā dzīvojamo telpu īri (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs — viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrismam izmantojamās mājās, kempingos, tūristu mītnēs). Arī dienesta lietā noskaidrotais, ka nav mainīts galvenais īpašuma lietošanas veids – triju vai vairāku dzīvokļu mājas dzīvojamo telpu grupa, būtu vērtējams kā apstāklis, kas ļauj apšaubīt nomas attiecību pastāvēšanu.

Tomēr virkne lietā noskaidroto apstākļu apstiprina tieši nomas attiecību esību. Proti, lai arī dienests ir pievērsies vairāku nomas līgumu nosacījumu vērtējumam, šis vērtējums ir veikts selektīvi. Tā dienests atsaucas uz to, ka nomas līgums paredz nomniekam pienākumu ievērot visus noteikumus, kas saistoši visiem dzīvojamās mājas iedzīvotājiem, kā arī nosacījumu, ka nomnieka firmas zīmju reklāmas izvietošana iespējama tikai pēc saskaņošanas ar dzīvojamās mājas pārvaldīšanas kompāniju. Apgabaltiesas vērtējumā šie līguma nosacījumi, pirmkārt, paši par sevi nenorāda uz īres attiecību pastāvēšanu. Otrkārt, šie nosacījumi nav vērtējami atrauti no pārējiem līguma nosacījumiem, kas tieši norāda uz īpašuma izmantošanu nomnieka SIA /Nosaukums E/ saimnieciskajā darbībā.

Nomas līguma nosacījums par to, ka nomniekam ir pienākums ievērot visus noteikumus, kas saistoši visiem dzīvojamās mājas iedzīvotājiem, ietveras līguma 6.3.apakšpunktā, kas paredz vispārīgos nomnieka pienākumus uzturēt īpašumu kārtībā un ievērot ugunsdrošības, elektrības lietošanas un citus noteikumus. Šis līguma punkts ir vērsts nevis uz kādu saimnieciskās darbības ierobežojumu vai aizliegumu, bet gan uz īpašuma saglabāšanu, ko nav pamata uzskatīt par nomas attiecībām nerakstūrīgu nosacījumu. Līdzīgi ir aplūkojams arī līgumā ietvertais nosacījums par reklāmas izvietošanu, proti, līgums nevis aizliedz veikt šādu darbību, bet gan paredz šīs darbības veikšanas nosacījumu – saskaņošanu ar dzīvojamās mājas pārvaldīšanas kompāniju. Arī šāds nosacījums pēc būtības ir vērsts uz to, lai netiktu pieļauta ēkas, kurā atrodas īpašums, vizuālā tēla bojāšana.

Tomēr būtiskākais ir tas, ka līguma nosacījumi ir aplūkojami savstarpējā kopsakarībā, turklāt nozīmīgākā loma ir piešķirama līguma slēdzēju pušu nodomam. Konkrētajā gadījumā līguma 1.2.apakšpunkts ar lielu noteiktību paredz, ka nomnieks īpašumu izmanto semināru, sviniību un citu pasākumu organizēšanai. Līguma 1.3.apakšpunkts savukārt paredz, ka citādai izmantošanai ir nepieciešama iznomātāja iepriekšēja rakstiska atļauja.

Apgabaltiesas vērtējumā būtiski ir arī tas, ka, lai arī dienests ir apšaubījis nomas tiesību pastāvēšanu, tas nav norādījis nevienu personu, kura tad būtu iespējamais īrnieks, vai norādījis faktus, kas kaut vai pieņēmuma formā norādītu uz apstākļiem, kas būtu raksturīgi īres attiecībām. Šeit jāņem vērā, ka visā lietas izskatīšanas gaitā gan nomnieks, gan pieteicēja kā iznomātājs, ir snieguši paskaidrojumus par to, ka īpašums ir izmantots tieši sviniību un pasākumu organizēšanai. Turklāt to apliecina ne tikai pieteicējas un nomnieka paskaidrojumi, bet arī tas, ka nomnieks SIA /Nosaukums E/ ir deklarējis

sniegto pakalpojumu darījumus, par ko lietā nav strīda. Turklāt nomnieks ir reģistrējis dienestā īpašumu kā savu struktūrvienību, tātad atklāti darījis zināmu, ka šajā vietā īsteno saimniecisko darbību. Norādītajos apstākļos būtu tikai loģiski sagaidāms, ka dienests, pastāvot šaubām vai aizdomām par slēptu īres attiecību pastāvēšanu, iegūtu nepieciešamos pierādījumus nelabvēlīgā administratīvā akta pamatošanai – veiktu īpašuma apsekošanu pirms lēmuma pieņemšanas un secīgi iegūstot pierādījumus, kas apstiprinātu vai neapstiprinātu īres attiecību pastāvēšanu. Tomēr dienests ne sākotnējā, ne pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas procesā neveica īpašuma apsekošanu, bet izvirzīja dažādus argumentus, kas cieši ir saistāmi ar telpu faktisku izmantošanu, vienlaikus noraidot visus pieteicējas iesniegtos un papildus lietā iegūtos pierādījumus par saimnieciskās darbības veikšanu kā nepietiekamus.

Apgabaltiesas vērtējumā dienests šādā veidā rīkojas neatbilstoši Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmajā daļā noteiktajam, ka tieši iestādei jāpierāda tie apstākļi, uz kuriem tā atsaucas kā uz savu iebildumu pamatojumu. Proti, dienests norāda uz apstākļiem, kas tā ieskatā, rada šaubas par nomas attiecību pastāvēšanu vai nomnieka SIA /Nosaukums E/ sniegtajiem pakalpojumiem citām personām, tomēr neiegūst attiecīgus pierādījumus – neveic apsekošanu, neiegūst informāciju no personām, kuras SIA /Nosaukums E/ ir deklarējis kā pakalpojumu saņēmēju, bet pēc būtības pārnes pierādīšanas pienākumu uz pieteicēju.

[15] Līdzīga satura secinājumu apgabaltiesa izdara par dienesta viedokli, kas izteikts vērtējot virkni citu ar SIA /Nosaukums E/ darbību saistītos apstākļus (tādus kā deklarētie darījumu partneri, nodarbinātās personas, saistība ar pieteicējas amatpersonu, spēju sniegt pakalpojumus Covid-19 ierobežojumu laikā, ekonomiskā izdevīguma nekonstatēšana).

Tā dienests ir norādījis, ka pieteicējas darījuma partneris SIA /Nosaukums E/ sākotnējā savas darbības posmā ir deklarējis darījumus ar SIA /Nosaukums N/, kuras valdes priekšsēdētājs ir arī pieteicējas valdes loceklis /pers. K/. Dienests arī norāda uz SIA /Nosaukums E/ deklarētajiem darījumiem ar SIA „/Nosaukums S/", kuras valdes locekle ir arī pieteicējas valdes locekle /pers. T/. Tomēr dienests nesniedz nekāda veida pamatojumu vai pierādījumus par to, ka šos darījumus dienests kāda procesa ietvaros būtu atzinis par fiktīviem vai tādiem, kuriem piemīt krāpniecisks raksturs. Nav arī nekāda pamatojuma par to, ka SIA /Nosaukums N/, SIA „/Nosaukums S/" vai SIA /Nosaukums E/ būtu atzīta par fiktīvu uzņēmumu. Nav noliedzams, ka dienesta noskaidrotie apstākļi norāda uz savstarpēju darījumu dalībnieku pazīstamību. Tomēr, pirmkārt, pieteicēja šos apstākļus nav slēpusi, ko apstiprina pārsūdzētajā lēmumā norādītais pieteicējas paskaidrojums, ka SIA /Nosaukums E/ kā nomnieks atrasts paziņu lokā. Otrkārt, savstarpējā pazīšanās vai saistība pati par sevi nav aplūkojama kā krāpniecību vai ļaunprātīgu nodokļu sistēmas izmantošanu raksturojošs apstāklis. Līdz ar to bez kādu papildus pierādījumu iegūšanas, no kuras dienests ir atturējies, par SIA /Nosaukums E/ darījumu fiktīvo vai krāpniecisko raksturu, nav pamata faktus par deklarētajiem darījumu partneriem atzīt par tādiem, kas norāda uz īpašuma neizmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā.

Apgabaltiesas vērtējumā arī apstākļi saistībā ar SIA /Nosaukums E/ darbību trīs struktūrvienībās un apstākļi par SIA /Nosaukums E/ deklarēto sadarbības partneru darbinieku skaitu nav tādi, kas radītu pamatotas šaubas par darījumu īstumu. Juridiskā adrese /adrese C/, struktūrvienības /adrese D/, un /adrese A/, Jūrmalā, atrodas salīdzinoši tuvā attālumā viena no otras. Apgabaltiesai nerodas saprātīgas šaubas, ka plānotas komercdarbības ietvaros uzņēmējs spēj nodrošināt pasākumu organizēšanu divos dažādos īpašumos. Šādu divu struktūrvienību esība vai pakalpojumu saņēmēju deklarēto darbinieku skaits pats par sevi ne pierāda, ne arī ļauj apšaubīt SIA /Nosaukums E/ deklarēto darījumu īstumu. Katrai struktūrvienībai, ņemot vērā to atrašanās vietu Rīgā kā galvaspilsētā un Jūrmalā kā pazīstamā atpūtas un izklaižu vietā, var būt savs klientu loks. Savukārt pasākumi varēja tikt organizēti kā pasākums darbiniekiem šaurākā vai plašākā lokā, vai tikšanās ar vienu vai vairākiem klientiem. Neīstenojot deklarēto darījumu apstākļu papildus pārbaudi (kaut vai pieprasot papildu informāciju SIA /Nosaukums E/ darījumu partneriem), apgabaltiesa nevar atzīt par pamatotiem dienesta izteiktos argumentus par SIA /Nosaukums E/ un secīgi pieteicējas saimnieciskās darbības īpašumā neesību.

Arī tas, ka dienests kritiski vērtējis pieteicējas apsvērumus par šāda veida saimnieciskās darbības sekmību Covid-19 ierobežojumu apstākļos, nav pamatots ar kādiem noskaidrotiem apstākļiem. Ar tādu pašu pārliecību varētu arī izteikt pieņēmumu, ka Covid-19 ierobežojumu apstākļos, kad bija ierobežota izklaides vietu apmeklēšana, cilvēki un uzņēmumi bija ieinteresēti alternatīvu pasākumu rīkošanā. Taču bez konkrētu apstākļu noskaidrošanas un iegūtiem pierādījumiem tas ir tikai apgalvojums. Ievērojot to, ka pārsūdzētais lēmums nav pieņemts audita rezultātā, tad arī apgabaltiesai nav pamata veikt papildus padziļinātu pārbaudi, kas būtībā aizvietotu auditu, kuru dienests izskatāmajā gadījumā nav veicis (*sal. sk. Senāta 2023.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-171/2023 (ECLI:LV:AT:2023:1009.A420207819.11.S 18.punktu*).

Savukārt tas, kā ir organizējama saimnieciskā darbība un kāda apmēra ekonomiskais izdevīgums no darījumiem ir gūstams, nav dienesta pārziņā esošs jautājums, turklāt saimnieciskā darbība nereti neizvēršas kā plānota un zaudējumu esība komersantam nav atzīstama par netipisku situāciju.

[16] Apgabaltiesa, kopumā novērtējot pārsūdzētajā lēmumā norādītos apsvērumus par pieteicējas darījumiem ar SIA /Nosaukums E/ un šo komersantu (viņa darbību) raksturojošo informāciju, atzīst, ka tiem lietā pastāvošā strīda izšķiršanai ir otršķirīga nozīme. Proti, dienests ir diezgan detalizēti, lai gan bez papildus iegūtiem nepieciešamajiem pierādījumiem, vērtējis pieteicējas un SIA /Nosaukums E/ īpašuma nomas darījumu, tai pašā laikā pilnīgi bez ievērības atstājot pieteicējas galveno jau sākotnēji norādīto saimnieciskās darbības nodomu – īpašuma tālāku pārdošanu.

Apgabaltiesa, pārbaudot lietas materiālus, konstatē, ka pieteicēja konsekventi visa procesa garumā ir norādījusi, ka sākotnējais un galvenais izvēlētais saimnieciskās darbības veids ir tieši īpašuma pārdošana. Tas ir norādīts: 1) pieteicējas sākotnējos 2021.gada 29.janvāra paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 85.lapa*); 2) pieteicējas 2021.gada 10.maija sūdzībā (*lietas 1.sējuma 70.– 77.lapa*); 3) pieteikumā tiesai, kurā norādīts, ka pieteicēja turpina mērķtiecīgi īstenot sākotnējo nodomu par īpašuma pārdošanu (*lietas 1.sējuma 13.lapa*); 4) pieteicējas pārstāvja paskaidrojumos pirmās instances tiesas rīkotajā sēdē 2022.gada 20.jūnijā (*lietas 2.sējuma 72. – 73.lapa*); 5) apelācijas sūdzībā (*lietas 2.sējuma 184. – 192.lapa*). Arī apgabaltiesas rīkotajā tiesas sēdē (*protokols lietas 3.sējuma 15. – 16.lapa*) pieteicējas pārstāvis apliecināja nodomu veikt dzīvokļa pārdošanu, kas atkārtoti norādīts arī pieteicējas 2024.gada 3.septembra rakstveida paskaidrojumos (lietas 3.sējuma 18. – 20.lapa).

Būtiski apgabaltiesas vērtējumā ir tas, ka ne dienests, ne tiesa nevar noteikt uzņēmējam to, kādā laika posmā pēc iegādes un pie kādiem attiecīgas jomas tirgus apstākļiem ir jāuzsāk pārdošanas darījuma īstenošana. Atbilstoši judikatūras atziņām saimnieciskā darbība nesastāv no vienas darbības, bet tā var sastāvēt no secīgu darbību kopuma. Attiecīgi arī sagatavošanās darbības ir jāuzskata par saimniecisko darbību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 21. un 22.punktu*). Savukārt tieša un tūlītēja saikne nenozīmē, ka tūlīt pēc sagatavošanās darbībām saimnieciskās darbības veikšanai ir jāseko ar pievienotās vērtības nodokli apliekamām darbībām. Vēl jo vairāk, tiesu praksē ir nostiprinātās atziņas, ka būtisks ir pieteicējas nodoms saņemtās preces vai pakalpojumus izmantot savu apliekamo darījumu nodrošināšanai, nevis apstāklis, ka šie darījumi nav īstenojušies.

Minētās tiesības personai ir arī gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi (sk. *Senāta 2008.gada 23.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-476/2008 (A42268705) 8.punktu; 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 (A42476406) 8.punktu, 2012.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-523/2012 (A42615108) 9.punktu, 2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-335/2014 (A420528310) 13.punktu*).

Izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa pieteicējas ļaunprātību nekonstatē, bet gan konstatē to, ka pieteicējas paustais nodoms par īpašuma atsavināšanu nav nekonkrēts vai deklaratīvs, bet ir arī veiktas pārbaudāmas darbības, kas šādu pārdošanas nodomu apstiprina. Tā sākotnējo pārdošanas nodomu apstiprina tas, ka pieteicēja jau 2021.gada 11.februārī, tātad mazāk kā trīs mēnešu pēc pirkuma līguma noslēgšanas, interneta vietnē *ss.lv* bija

izvietojusi pārdošanas sludinājumu (*lietas 1.sējuma 78.lapa*). Pieteicēja arī norāda, ka 2021.gada 1.janvārī noslēgusi līgumu ar SIA /Nosaukums H/ (*lietas 1.sējuma 170. – 173.lapa*), saskaņā ar kuru šī komercsabiedrība uzņemas atrast un piesaistīt īpašuma pircēju. Lai arī pieteicēja nav sniegusi papildus ziņas par šo sadarbības partneri, apgabaltiesa ņem vērā, ka šī uzņēmuma deklarētais darbības veids ir starpniecība darbībā ar nekustamo īpašumu, bet biroja adrese /adrese D/, kas kopumā norāda uz šī uzņēmuma darbību attiecīgajā jomā. Pieteicējas nodoma īstumu apliecina arī virkne citu pārdošanas sludinājumu. Lietas materiālos ir arī 2021.gada 8.jūnijā un 2021.gada 7.jūlijā interneta vietnē *ss.lv* ievietotie sludinājumi, kā arī vietnē City24.lv 2021.gada 7.decembrī ievietotais īpašuma pārdošanas sludinājums.

Savukārt saistībā ar aktuālo situāciju pieteicējas pārstāvis 2024.gada 28.augusta tiesas sēdē paskaidroja, SIA „Latio" ir sagatavojis jaunu īpašuma vērtējuma atskaiti Nr.2024VERDZ5249, īpašuma ir veikts kosmētiskais remonts un mēbeļu atjaunošana, kā arī interneta vietnē ss.lv ir ievietots īpašuma pārdošanas sludinājums (*/saite uz sludinājumu/*).

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, pieteicējas paskaidrojumus, kā arī pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas paustā nostāja iestādē un tiesā ir raksturojama kā konsekventa. Pieteicēja konsekventi ir norādījusi, ka tās nodoms ir īpašumu pārdot saimnieciskās darbības ietvaros.

Apgabaltiesas ieskatā ir pamatoti pieteicējas apsvērumi, ka tās sākotnēji plānotās saimnieciskās darbības norisi varēja ietekmēt gan Covid-19 ierobežošanas pasākumi, gan tirgus apstākļi, kā arī pašas pieteicējas apsvērumi par to, par kādu cenu un kad veikt īpašuma pārdošanu, ko pieteicēja, noslēdzot īpašuma iegādes pirkumu un plānojot savu saimniecisko darbību, sākotnēji nevarēja paredzēt.

[17] Apkopojot norādīto, apgabaltiesa nonāk pie secinājuma, ka lietā iegūtie pierādījumi, izvērtējot tos savstarpējā kopsakarībā, kopumā liecina par to, ka, iegādājoties īpašumu, pieteicēja ir plānojusi to izmantot saimnieciskajā darbībā un ir veikusi virkni darbību, kas ir vērstas uz ar PVN apliekamu darījumu īstenošanu.

Apgabaltiesa ņem vērā tiesu praksē nostiprinātās atziņas, ka būtisks ir pieteicējas nodoms saņemtās preces vai pakalpojumus izmantot savu apliekamo darījumu nodrošināšanai, nevis apstāklis, ka šie darījumi nav īstenojušies. Iemeslam, kādēļ sagatavošanās darbiem, kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros, neseko apliekamie darījumi, tiesiska nozīme ir tad, ja persona rīkojas ļaunprātīgi (*sal. sk., piemēram, Senāta 2018.gada 3.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-118/2018 8.punktu*).

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, kā jau tas norādīts iepriekš, apgabaltiesa pieteicējas ļaunprātīgu rīcību nekonstatē. Lietā nav strīda, ka pieteicēja īpašumu ir reģistrējusi dienestā un sniedz atskaites par tā izmantošanu. Līdz ar to, ja dienests vēlākā laika konstatēs, ka ir notikušas krāpnieciskas darbības, tad saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumā 102.pantu dienestam joprojām būs tiesības veikt nepieciešamās korekcijas, tai skaitā tiesības pieprasīt izmaksātās pārmaksas atmaksāšanu.

Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir atceļams, jo tajā ietvertais pamatojums neattaisno pieteicējai liegtās tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu.

[18] Papildus ir norādāms, ka tiesai nav jāatbild uz iebildumiem, kuri nav juridiski nozīmīgi. Tāpat tiesa nav ierobežota sprieduma argumentāciju veidot tā, ka uz katru dalībnieka iebildumu nav sniegta tieša detalizēta atbilde. Ir svarīgi, lai visi būtiskie argumenti un apstākļi būtu aplūkoti pēc būtības un kopsakarā (sk. *Senāta 2019.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-52/2019, A420148815, 5.punktu*). Apgabaltiesas ieskatā, lietā ir izvērtēti tie argumenti, kuri tiesas ieskatā ir nozīmīgi no tiesību viedokļa un var ietekmēt tiesas spriedumu pēc būtības, tādēļ pārējos argumentus papildus vērtēt nav lietderīgi.

[19] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināms, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicēja samaksājusi valsts nodevu 30 *euro* par pieteikuma iesniegšanu (*lietas 1.sējuma 22.lapa*) un valsts nodevu 60 *euro* par apelācijas sūdzības iesniegšanu (*lietas 2.sējuma 194.lapa*). Līdz ar to pieteicējai atlīdzināma valsts nodeva 90 *euro*.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt SIA „/Nosaukums C/" pieteikumu;

atcelt no pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 4.augusta lēmumu Nr./numurs/, ar kuru tika atteikts apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2020.gada 4.ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokli 75 369,93 *euro*.

piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu SIA „/Nosaukums C/" (reģistrācijas Nr. /reģistrācijas numurs/) tās samaksāto valsts nodevu 90 *euro*.

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

		O.Priedītis
Tiesnesis referents	(*personiskais paraksts*)	
	(*personiskais paraksts*)	I.Kaļiņina
Tiesnese		
Tiesnese	(*personiskais paraksts*)	S.Kanenberga