Lietas arhīva Nr. A42-00472-20/17
ECLI:LV:ADRJRIT:2020:0220.A420207219.4.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 20.februārī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Agris Dreimanis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Poko Transline" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 8.maija lēmuma Nr.30.2-22.8/2226 atcelšanu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA „Poko Transline" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – nodoklis) auditu par 2017.gada oktobri–decembri. Ar dienesta amatpersonas 2018.gada 30.oktobra lēmumu par audita rezultātiem pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais nodoklis par 71 162,98 *euro*, noteikta soda nauda 10 674,46 *euro* un atteikts atmaksāt nodokli 68 049,57 *euro*. Pieteicēja apstrīdēja minēto lēmumu.

[2] Dienests ar 2019.gada 8.maija lēmumu Nr.30.2-22.8/2226 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums):
- atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo nodokli 71 003,4 *euro*, soda naudu 10 650,51 *euro* un atteikumu atmaksāt nodokli 67 889,99 *euro*;
- atcēla apstrīdēto lēmumu daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo nodokli 159,58 *euro*, soda naudu 23,95 *euro* un atteikumu atmaksāt nodokli 159,58 *euro*;
- papildus noteica pieteicējai samaksai budžetā nodokli 14 994,89 *euro*, soda naudu 23,95 *euro* un nokavējuma naudu 480,98 *euro*.

Pārsūdzētais lēmums pieteicējai nelabvēlīgajā daļā pamatots ar secinājumu, ka pieteicēja nodokļa deklarācijās nepamatoti atskaitījusi priekšnodokli saskaņā ar SIA „Luminor Līzings" izrakstītajiem rēķiniem par lietotu transportlīdzekļu un piekabju iegādi, kā arī nepamatoti piemērojusi nodokļa 0 procentu likmi darījumiem par attiecīgo tehnikas vienību (kā arī vēl citu tehnikas vienību) iznomāšanu un prāmja biļešu pārdošanu Lietuvā reģistrētam uzņēmumam *UAB Fidelis LT* (turpmāk – Lietuvas uzņēmums). Dienests secinājis, ka pieteicēja attiecīgos darījumus noformējusi mākslīgi un formāli, ar mērķi kopā ar saistītiem uzņēmumiem un personām īstenot tā saukto „pazudušā tirgotāja" shēmu nodokļa izkrāpšanai no budžeta.

Dienests secinājis, ka shēmā iesaistītie saistītie uzņēmumi ir pieteicēja (*pieteicējas nosaukums darījumu noformēšanas laikā – SIA „SPM Īpašumi"*), SIA „SPM Grupa" un Lietuvas uzņēmums. Uzņēmumu saistību raksturo tas, ka vienas un tās pašas personas darbojušās visos trijos uzņēmumos kā amatpersonas un darbinieki, pieteicēja un SIA „SPM Grupa" atradušās vienā adresē u.tml. apstākļi. Darījumu ķēde veidota tādējādi, ka tehnikas vienības, kuras sākotnēji bijušas SIA „SPM Grupa" lietošanā, pārformētas (tostarp, izmantojot SIA „Luminor Līzings" līzinga pakalpojumus) pieteicējas lietošanā un pēc tam iznomātas Lietuvas uzņēmumam. Dienests secinājis, ka šāda darījumu ķēde izveidota mākslīgi un vienīgi tādēļ, lai izkrāptu no valsts nodokli tādā veidā, ka SIA „SPM Grupa" apzināti nesamaksā budžetā nodokli sakarā ar tās noformētajiem iepriekšējiem darījumiem, savukārt pieteicēja atprasa no valsts SIA „Luminor Līzings" izrakstītajos rēķinos norādīto nodokli, ko pieteicēja pati budžetā nemaksā, jo tālāk noformē ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamas piegādes Lietuvas uzņēmumam. Secinājumu, ka darījumi starp saistītajiem uzņēmumiem noformēti ar mērķi īstenot nodokļa krāpšanas shēmu, dienests izdarījis, vērtējot apstākļu kopumu: dokumenti darījumos sastādīti formāli un, iespējams, vēlāk par dokumentos norādītajiem datumiem; darījumos iesaistīto personu paskaidrojumi ir nepilnīgi un nesaskan ar citiem pierādījumiem; virkne darījumu apstākļu ir neraksturīgi patiesai komercdarbībai un nenorāda, ka būtu notikusi faktiska strīdus tehnikas vienību lietošanas tiesību pāreja starp shēmā iesaistītajiem savstarpēji saistītajiem uzņēmumiem; Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identitātes sistēmas (*TLKAIS*) dati un cita informācija norāda, ka iznomātā tehnika faktiski turpinājusi veikt pārvadājumus pa un no Latvijas, nevis izvesta saimnieciskās darbības veikšanai uz Lietuvu; atbilstoši Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtai informācijai un SIA „SPM Grupa" iepriekš veiktā auditā noskaidrotajam Lietuvas uzņēmums ir izveidots mākslīgi ar mērķi, lai Latvijas uzņēmumi un personas, izmantojot Lietuvas uzņēmuma rekvizītus, varētu īstenot nodokļa krāpšanas shēmas.

[3] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu tai nelabvēlīgajā daļā.

Pieteicēja norāda, ka tās darījumi ir faktiski notikuši gan pēc formas, gan ekonomiskās būtības. Pieteicējas komercdarbība ir kravas transportlīdzekļu iznomāšana. Tāpēc pieteicēja, izmantojot SIA „Luminor Līzings" pakalpojumus, iegādājās kravas automašīnas un to piekabes. Pieteicēja faktiski pārņēma attiecīgās tehnikas vienības savā valdījumā un turējumā, kā arī tālāk reāli iznomāja tehnikas vienības Lietuvas uzņēmumam. Visi darījumi ir īsti, pieteicēja tos iegrāmatojusi un deklarējusi atbilstoši to faktiskajiem apstākļiem un saimnieciskajai būtībai. Pieteicēja nav iesaistīta nodokļa krāpšanā, kā arī darījumu noslēgšanas laikā nepastāvēja apstākļi, kas liktu pieteicējai apšaubīt darījumu partneru godprātību.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumos lūdza pieteikumu noraidīt uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto argumentu pamata.

[5] Pieteicēja papildu paskaidrojumos norādīja, ka pirms strīdus darījumu veikšanas ir saņēmusi licenci un atļauju starptautiskajiem kravas komercpārvadājumiem ar kravas automobiļiem. Tas pierāda, kas pieteicēja drīkst nodarboties ar šāda veida komercdarbību. Tāpat pieteicēja norāda, ka dienests, atsaucoties uz *TLKAIS* datiem, nav ņēmis vērā, ka sauszeme nav vienīgais veids, kādā var šķērsot valsts robežu. Robeža tika šķērsota arī ar prāmi, ko apliecina prāmja biļetes.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja darījumus ar SIA „Luminor Līzings" un Lietuvas uzņēmumu noformējusi patiesas saimnieciskās darbības ietvaros, vai arī, lai īstenotu tā saukto „pazudušā tirgotāja" shēmu nodokļa izkrāpšanai no budžeta.

[7] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitajai daļai nodokļu maksājumu apmēru nosaka, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Tādējādi nodokļa deklarācijā drīkst norādīt tikai patiesus darījumus, kas veikti reālas saimnieciskās darbības ietvaros. Darījums nedrīkst būt noformēts mākslīgi, galvenokārt vai tikai tādēļ, lai bez īsta komerciāla pamata atskaitītu priekšnodokli vai nepamatoti gūtu citas fiskālas priekšrocības. Ja nodokļa maksātājs apzināti deklarē mākslīgus darījumus, viņa rīcība ir vērtējama kā nodokļa sistēmas ļaunprātīga, krāpnieciska izmantošana. Šādas krāpnieciskas rīcības rezultātā nerodas tiesības atskaitīt priekšnodokli (*Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts*) vai piemērot nodokļa 0 procentu likmi (*Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa*) (*Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.C-32/03 3.punkts, 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68.punkts, 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 55.punkts, 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 65.–66.punkts, 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/22 un C-142/11 42.punkts, 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā C-285/11 37.punkts, 2013.gada 31.janvāra spriedums lietā Nr.C-643/11, 2013.gada 18.marta rīkojums lietā Nr.C-563/11, 2016.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68.–70.punkts, 2016.gada 5.oktobra sprieduma lietā C-576/15 49.punkts, Augstākās tiesas 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.SKA-14/2013 8.punkts (A42559408), 2015.gada 5.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-746/2015 (A420529811) 6.punkts*).

Līdz ar to lietā jāpārbauda, ar kādu mērķi pieteicēja noformējusi darījumus ar SIA „Luminor Līzings" un Lietuvas uzņēmumu.

[8] Pieteicēja 2017.gada oktobra nodokļa deklarācijā atskaitīja priekšnodokli 67 097,24 *euro* saskaņā ar SIA „Luminor Līzings" 2017.gada 16.oktobrī izrakstītiem 10 rēķiniem (darījumu vērtība bez nodokļa 328 735,84 *euro*) par lietotu kravas transportlīdzekļu un to piekabju (turpmāk – strīdus tehnikas vienības) piegādi pieteicējai.

Vienlaikus pieteicēja 2017.gada oktobra–decembra nodokļa deklarācijās (*pieteicējas nodokļa deklarācijas par 2017.gada oktobri–decembri lietas 3.sējuma 203.–205.lapā*) kā ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamos darījumus norādīja transportlīdzekļu un piekabju (tostarp atsevišķu strīdus tehnikas vienību) nomas pakalpojumu sniegšanu un prāmja biļešu pārdošanu Lietuvas uzņēmumam 90 005 *euro* vērtībā.

[9] SIA „Luminor Līzings" rēķinus (*rēķini lietas 2.sējuma 56.–65.lapā*) pieteicējai izrakstījusi, pamatojoties uz 2017.gada 26.septembrī noslēgtiem 10 finanšu līzinga līgumiem. Ar minētajiem līgumiem SIA „Luminor Līzings" kā iznomātāja un pārdevēja pieteicējai kā nomniecei finansējusi strīdus tehnikas vienību iegādi. Līgumiem pievienoti maksājuma grafiki, kuros norādīts pieteicējas ikmēneša veicamais nomas maksājums par strīda tehnikas vienībām.

Vienlaikus saistību nodrošināšanai noslēgti 10 galvojuma līgumi starp SIA „Luminor Līzings" (iznomātājs) un SIA „SPM Grupa" (galvinieks). Divos galvojuma kā galviniece papildus SIA „SPM Grupa" norādīta arī minētās sabiedrības amatpersona /pers. F/.

Tāpat darījumu ar SIA „Luminor Līzings" apliecināšanai pieteicēja iesniegusi 2017.gada 26.septembra piegādes akcepta dokumentus un transportlīdzekļu nodošanas un pieņemšanas aktus (*līzinga līgumi ar maksājuma grafikiem, galvojuma līgumi, piegādes akcepti un nodošanas un pieņemšanas akti lietas 2.sējuma 66.–144.lapā*).

Minētos dokumentus pieteicējas vārdā parakstījis pieteicējas valdes loceklis /pers. G/ (pieteicējas amatpersona no 2017.gada 13.septembra un darbinieks no 2017.gada 18.oktobra). Savukārt /pers. F/ dokumentus parakstījusi gan savā (divus galvojuma līgumus), gan SIA „SPM Grupa" vārdā.

[10] Atbilstoši dienesta iegūtajai Ceļu satiksmes drošības direkcijas informācijai pieteicēja reģistrēta kā strīdus tehnikas vienību turētāja no 2017.gada 25.septembra (divām strīdus tehnikas vienībām – no 2017.gada 26.septembra). Pirms tam kā minēto strīdus tehnikas vienību turētāja bija reģistrēta SIA „SPM Grupa". Savukārt SIA „Luminor Līzings" bija reģistrēta kā strīdus tehniku vienību īpašniece abos periodos.

No SIA „Luminor Līzings" 2018.gada 9.novembra paskaidrojuma (*lietas 2.sējuma 147.lapa*) konstatējams, ka SIA „SPM Grupa" 2017.gada 13.septembrī lūdza SIA „Luminor Līzings" nodot savas līzinga saistības pieteicējai, kā rezultātā 2017.gada 26.septembrī SIA „Luminor Līzings" saimnieciskās darbības veikšanas vietā Rīgā, Vienības gatvē 109 tika noslēgti jau minētie līzinga un galvojuma līgumi. Faktiskās darbības, nododot strīdus tehnikas vienības pieteicēji, veikusi iepriekšējā līzinga objektu turētāja SIA „SPM Grupa". Minētajā paskaidrojumā arī norādīts, ka SIA „Luminor Līzings" nav izsniegusi piekrišanu pieteicējai nodot strīdus tehnikas vienības trešajām personām.

Secināms, ka strīdus tehnikas vienības, kas iepriekš bija SIA „SPM Grupa" turējumā (līzingā), pēc šīs sabiedrības iniciatīvas tika nodotas turējumā (līzingā) pieteicējai. SIA „Luminor Līzings" darījumos darbojās kā finansētājs (līzinga devējs), bet faktiskās darbības saistībā ar strīdus tehnikas vienību fizisko nodošanu notika starp SIA „SPM Grupa" un pieteicēju.

[11] Atbilstoši auditā apkopotajai informācijai pieteicējas vienīgais kapitāla daļu īpašnieks no 2017.gada 8.septembra un vienīgā amatpersona (valdes loceklis) no 2017.gada 13.septembra ir /pers. G/ (*informācija par pieteicēju lietas 3.sējuma 200.–202., 206.–208.lapā*). Vienlaikus dienests noskaidrojis, ka viņš no 2014.gada 15.marta līdz 2017.gada 18.oktobrim bija deklarēts kā SIA „SPM Grupa" darbinieks. Savukārt SIA „SPM Grupa" vienīgā amatpersona no 2009.gada 1.aprīļa līdz 2018.gada 14.decembrim un vienīgā īpašniece no 2009.gada 1.aprīļa līdz 2011.gada 25.novembrim un

no 2013.gada 2.maija līdz 2014.gada 29.aprīlim bija /pers. F/ (*informācija par SIA „SPM Grupa" lietas 3.sējuma 209.–211.lapā*). Viņa paralēli no 2016.gada 22.janvāra līdz 2017.gada 13.septembrim bija pieteicējas vienīgā amatpersona un no 2016.gada 12.janvāra līdz 2017.gada 8.septembrim – pieteicējas kapitāla daļu vienīgā īpašniece.

Pieteicējas juridiskā adrese (no 2016.gada 22.janvāra līdz 2018.gada 6.septembrim), tāpat kā SIA „SPM Grupa" juridiskā adrese (no 2009.gada 1.aprīļa), bija Rīgā, Satiksmes ielā 3–314A. Abām komercsabiedrībām (pieteicējai no 2018.gada 16.marta, SIA „SPM Grupa" – no 2016.gada 13.maija līdz 2017.gada 13.oktobrim) bija reģistrēta arī viena un tā pati struktūrvienības adrese: Rīga, ?ieķensalas iela 5.

Tādējādi ir konstatējama savstarpēja saistība starp pieteicēju un strīda tehnikas vienību iepriekšējo turētāju SIA „SPM Grupa" (vienas personas paralēli un secīgi darbojas abos uzņēmumos, tie atrodas vienās un tajās pašās adresēs). Abu uzņēmu saistību netieši parāda arī pieteicējas nosaukums dienesta apstrīdēto darījumu laikā – SIA „SPM Īpašumi", kas liecina, ka abi uzņēmumi bija veidoti kā vienas grupas (*SPM*) uzņēmumi. Dienests pamatoti norāda, ka šāda cieša saistība starp uzņēmumiem, kad uzņēmumi atrodas vienās un tajās pašās adresēs un tos kontrolē vienas un tās pašas personas, atvieglo iespēju uzņēmumiem veikt savstarpēji saskaņotas darbības, tostarp tādas, kas vērstas uz dokumentu noformēšanu par faktiski (pēc ekonomiskās būtības) nenotikušiem darījumiem.

[12] Pieteicēja pēc strīdus transportlīdzekļu iegādes, līdzīgi kā SIA „SPM Grupa" pirms tam (*informācija par SIA „SPM Grupa" iepriekšējiem darījumiem apkopota minētajai sabiedrībai veiktā audita materiālos (lietas 2.sējuma 2.–56.lapa)*), deklarējusi transporta pakalpojumu sniegšanu Lietuvas uzņēmumam.

Kā SIA „SPM Grupa" veiktā audita ietvaros noskaidrojis dienests, Lietuvas uzņēmuma amatpersona ir Latvijas pilsonis /pers. J/, kurš ir arī SIA „SPM Grupa" un pieteicējas bijušās amatpersonas /pers. F/ vīrs. Vienlaikus viņš no 2011.gada 21.decembra līdz 2017.gada 16.jūnijam bija arī SIA „SPM Grupa" darbinieks. Paralēli ar /pers. J/ kā SIA „SPM Grupa" darbinieks no 2014.gada 15.marta līdz 2017.gada 18.oktobrim bija deklarēts arī pieteicējas pašreizējais valdes loceklis /pers. G/.

Tādējādi konstatējama cieša personiska saistība starp SIA „SPM Grupa", pieteicējas un Lietuvas uzņēmuma darbību kontrolējošajām fiziskajām personām: SIA „SPM Grupa" un pieteicējas bijusī amatpersona /pers. F/ ir ģimenes (laulības) attiecībās ar Lietuvas uzņēmuma amatpersonu /pers. J/, kurš vienlaikus ar SIA „SPM Grupa" bijušo darbinieku un pieteicējas tagadējo amatpersonu /pers. G/ ilgstoši bijuši kolēģi kā SIA „SPM Grupa" darbinieki. Kādā brīdī /pers. F/ pieteicējas valdes locekļa amatā nomainīja /pers. G/, taču tas acīmredzami nav mainījis faktisko /pers. F/ un /pers. J/ ģimenes saistību ar pieteicēju, jo /pers. F/ arī pēc tam personiski kā galvotāja iesaistījusies darījumos par pieteicējas transportlīdzekļu iegādi, turklāt /pers. G/ ir /pers. F/ un /pers. J/ ģimenai labi pazīstama persona, ko raksturo apstāklis, ka /pers. G/ vairākus gadus kopā ar /pers. J/ strādājis /pers. F/ vadītā uzņēmumā.

Šajā sakarā kritiski vērtējams /pers. F/ 2018.gada 12.novembra paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 247.lapa*) dienestam norādītais, ka viņa atsavināja pieteicēju /pers. G/ (bijušajam SIA „SPM Grupa" darbiniekam), kurš bija izrādījis interesi uzsākt uzņēmējdarbību, nodeva viņam visu transportlīdzekļu dokumentus un veica citas uzņēmuma nodošanas darbības. No šā paskaidrojuma izriet, ka /pers. F/ pēc uzņēmuma atsavināšanas /pers. G/ vairs nebija saimnieciskas saistības ar pieteicēju. Taču /pers. F/ arī pēc tam, kad atstāja pieteicējas valdes locekles amatu un atsavināja šā uzņēmuma kapitāla daļas, turpināja būt SIA „SPM Grupa" amatpersona un šādā statusā iesaistījās darījumos ar strīdus transporta vienībām, papildus arī personīgi galvojot par līzinga saistībām, kā arī veica personīgus naudas iemaksas pieteicējas kontos (*sk. lietas 2.sējuma 168.lapu*). Līdz ar to /pers. F/ paskaidrojums par pieteicējas valdes locekles amata atstāšanu un uzņēmuma atsavināšanu /pers. G/ ir vienīgi formāls un acīmredzami neraksturo viņas patieso interešu situāciju (interešu esību) saistībā ar pēc pieteicējas valdes locekles amata atstāšanas slēgtajiem pieteicējas darījumiem.

Šādos apstākļos nepaliek saprātīgs pamats apšaubīt, ka visi trīs darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi – SIA „SPM Grupa", pieteicēja un Lietuvas uzņēmums – darījumos ir darbojušies savstarpēji saskaņoti, jo vienas ģimenes locekļi un ilgstoši pazīstamas personas (darba kolēģi), kas veic darbību vienā un tajā pašā adresē, parasti savstarpēji sarunājas. Saistība starp uzņēmumiem un tos kontrolējošajām personām gan automātiski nenozīmē, ka uzņēmumu savstarpējie darījumi ir mākslīga rakstura. Taču šāda saistība paver iespēju un rada risku, ka uzņēmumi var savstarpēji noformēt dokumentus arī par tādiem darījumiem, kas pēc ekonomiskās būtības nenotiek un kādus neatkarīgi tirgus dalībnieki neslēgtu reālas saimnieciskās darbības ietvaros. Tāpēc šādos apstākļos, kad uzņēmumi (tos kontrolējošās fiziskās personas) ir tik cieši savstarpēji saistīti, tiem ir jāspēj pārliecinoši pamatot savstarpēji slēgto darījumu ekonomisko būtību, lai izslēgtu šaubas, ka darījumi noformēti nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nolūkā.

[13] Šajā sakarā vēlreiz atzīmējams, ka dienests no 2017.gada 30.maija līdz 26.septembrim veica SIA „SPM Grupa" nodokļu auditu par 2015.gada oktobri–2016.gada oktobri. Minētā audita rezultātā (*dienesta amatpersonas 2017.gada 26.septembra lēmums Nr.30.2-22.10/6127, kas atstāts negrozīts ar dienesta 2017.gada 28.novembra lēmumu Nr.30.2-22.10/6127 (lietas 2.sējuma 2.–56.lapa)*) dienests neatzina SIA „SPM Grupa" tiesības piemērot nodokļa 0 procentu likmi sabiedrības deklarētajiem transporta pakalpojumu darījumiem Lietuvas uzņēmumam, jo secināja, ka Lietuvas uzņēmums ir mākslīgi izveidots Latvijas uzņēmumu (tostarp SIA „SPM Grupa") interesēs, lai Latvijas uzņēmumi, slēdzot ar to formālus darījumus ar nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, iegūtu iespēju nepamatoti samazināt budžetā maksājamos nodokļus. Dienests pamatoti atzīmējis, ka SIA „SPM Grupa" audita rezultātā papildu aprēķinātās nodokļa summas budžetā nav samaksājusi.

Līdz ar to darījumu fona raksturošanai norādāms, ka darījumi starp SIA „SPM Grupa" un SIA „Luminor Līzings" un tālāk starp SIA „Luminor Līzings" un pieteicēju, kā rezultātā strīdus transportlīdzekļi nonāca no SIA „SPM Grupa" turējuma pieteicējas turējumā, notika laikā, kad dienests jau bija pievērsies SIA SPM Grupa" darījumu ar Lietuvas uzņēmumu apšaubīšanai. Secīgi pieteicēja tālākos darījumus ar Lietuvas uzņēmumu slēdza, kad tai (ņemot vērā, ka faktiski uzņēmumu darbību veicošās personas bija ilgstoši pazīstamas) jau bija zināms dienesta vērtējums (audita rezultāti) par Lietuvas uzņēmuma fiktīvo raksturu. Tā kā Lietuvas uzņēmumu faktiski kontrolēja tā pati triju personu grupa, kas SIA „SPM Grupa" un pieteicēju, tad darījumu raksturs un būtība visām iesaistītajām personām arī tāpat bija zināms.

Šādos apstākļos pieteicējas centieni savā argumentācijā par dienesta apstrīdētajiem darījumiem norobežoties no SIA „SPM Grupa" un Lietuvas uzņēmuma kā tādiem, kas savu saimniecisko darbību veikuši patstāvīgi un neatkarīgi no pieteicējas, vērtējami kā vienīgi formāli un tādi, kas tieši norāda, ka pieteicēja neatklāj sev zināmo informāciju par darījumu patieso raksturu. Šāda formāla, bet patiesībai acīmredzami neatbilstoša distancēšanās no konkrētajiem darījumu ķēdē iesaistītajiem partneriem ir viens no apstākļiem, kas vērtēts kopsakarā ar citiem (šajā spriedumā tālāk apskatītiem) dienesta pamatoti konstatētiem apstākļiem, liecina, ka dienesta apstrīdētajiem pieteicējas darījumiem nav parastas komercdarbības rakstura.

[14] Saistībā ar darījumu par strīdus transportlīdzekļu nodošanu pieteicējai ekonomisko kontekstu atzīmējams arī tas, ka SIA „SPM Grupa" nodokļa deklarācijā par 2017.gada oktobri (*lietas 3.sējuma 229.–230.lapa*) deklarējusi no SIA „Luminor Līzings" saņemtus 2017.gada 16.oktobra kredītrēķinus ar darījumu summām, kas ir identiskas SIA „Luminor Līzings" pieteicējai izsniegtajos rēķinos par strīda tehnikas vienībām norādītajām summām. Dienests kā uz situācijas kontekstu raksturojošu apstākli pamatoti vērsis uzmanību uz faktu, ka SIA „SPM Grupa" budžetā nav samaksājusi deklarācijā par 2017.gada oktobri aprēķināto budžetā maksājamo nodokli. Pats par sevi tas nav lietā izšķirošs apstāklis, taču kopsakarā ar citiem apstākļiem var parādīt vienu no tā sauktās „pazudušā tirgotāja" shēmas nodokļa izkrāpšanai būtiskiem elementiem – darījumu ķēdē ir uzņēmums, kas

(apzināti) nesamaksā budžetā aprēķināto nodokli.

Kā pamatoti argumentējis dienests, shēma nodokļa izkrāpšanai šādā situācijā var veidoties tādējādi, ka SIA „SPM Grupa" (jau sākotnēji zinot, ka budžetā nemaksās aprēķināto nodokli par SIA „Luminor Līzings" izrakstītajiem kredītrēķiniem par strīdus tehnikas vienību atgriešanu atpakaļ līzinga uzņēmumam) strīdus tehnikas vienības (bez patiesa ekonomiska pamata) pārformē saistītam (tās pašas personu grupas kontrolētam) uzņēmumam – pieteicējai (kā finansējuma avotu izmantojot SIA „Luminor Līzings"), kura kā priekšnodokli deklarē SIA „Luminor Līzings" izrakstītajos rēķinos norādītās nodokļa summas. Šādu saskaņotu darbību rezultātā pieteicēja (nepamatoti) iegūst iespēju norādīt nodokļa deklarācijā priekšnodokli. Tālāk turpinot shēmu, proti, deklarējot ar nodokļa 0 procentu (nevis standarta 21 procenta) likmi apliekamas piegādes trešajam saistītajam to pašu personu kontrolē esošajam Lietuvas uzņēmumam, pieteicēja (bez ekonomiska pamata) iegūst iespēju atprasīt no budžeta nodokli, kas attiecīgo personu saskaņoto darbību rezultātā ķēdes iepriekšējos posmos (ar nodomu) nav samaksāts budžetā.

Ka tieši tāds ir bijis saistīto uzņēmumu – SIA „SPM Grupa", pieteicējas un Lietuvas uzņēmuma – mērķis, noformējot dienesta apstrīdētos darījumus, apliecina turpmāk minēto dienesta pamatoti konstatēto apstākļu kopums.

[15] Pieteicēja deklarācijās par 2017.gada oktobri–decembri Lietuvas uzņēmumu deklarējusi kā vienīgo nozīmīgo realizācijas darījumu partneri (deklarācijā par 2017.gada oktobri papildus deklarēts vēl vienīgi realizācijas darījums Igaunijā reģistrētam uzņēmumam 100 *euro* apmērā).

Darījumu par transportlīdzekļu un piekabju (tostarp atsevišķu strīdus tehnikas vienību) nomas pakalpojumu sniegšanu Lietuvas uzņēmumam pieteicēja iesniegusi 2017.gada 29.septembra līgumu (*lietas 2.sējuma 192.–196.lapa*), ar kuru pieteicēja kā iznomātāja no 2017.gada 1.oktobra nodod, bet Lietuvas uzņēmums pieņem atlīdzības lietošanā deviņus transportlīdzekļus un septiņas piekabes kravu pārvadāšanai. Nomas maksa mēnesī par katru transportlīdzekli un piekabi ir attiecīgi ir 1600 un 800 *euro*. Tāpat iesniegts 2017.gada 1.oktobra nodošanas un pieņemšanas akts (*lietas 2.sējuma 197.–198.lapa*), ar kuru apliecināts, ka pieteicēja nodod, bet Lietuvas uzņēmums pieņem līgumā minēto tehniku. Pieteicēja Lietuvas uzņēmumam 2017.gada 22.novembrī, 4. un 18.decembrī izrakstījusi rēķinus par tehnikas nomu. Tāpat pieteicēja Lietuvas uzņēmumam 2017.gada oktobrī–decembrī izrakstījusi rēķinus par prāmja biļešu piegādi (*tehnikas nomas un prāmja biļešu rēķini hronoloģiskā kārtībā lietas 2.sējuma 199.–226. lapā*). Dokumentus pieteicējas vārdā parakstījis /pers. G/, savukārt Lietuvas uzņēmuma vārdā – /pers. J/.

Dienests pamatoti konstatējis virkni trūkumu, kas savstarpējā kopsakarā un kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem norāda, ka minētie dokumenti neapliecina faktiski notikušus darījumus.

[16] Tā ne no līguma, ne pieņemšanas un nodošanas akta nav konstatējams, kur (kādā adresē) un kā (par ko pārliecinoties) notika transportlīdzekļu nodošana un pieņemšana. Kā atzīmējis dienests, pieteicējai dokumentos norādītajā transportlīdzekļu datumā (2017.gada 1.oktobrī) nebija reģistrētas saimnieciskās darbības vietas, kurā būtu iespējams uzglabāt, tātad arī nodot tālāk 16 kravas tehnikas vienības. Transportlīdzekļu nodošanas un pieņemšanas akta parakstīšanas adresē Rīgā, Bieķensalas ielā 5 pieteicēja atbilstoši 2017.gada 25.septembra līgumam no SIA „Basic-2M" nomāja autostāvvietu tikai trīs kravas automašīnām, respektīvi, varēja novietot (uzglabāt) tikai trīs kravas transportlīdzekļu sastāvus.

Pieteicējas valdes loceklis /pers. G/ sniedzis pretrunīgu informāciju par transportlīdzekļu pārvietošanu. Audita sākuma sarunas protokolā (*lietas 2.sējuma 4.–6.lapa*) /pers. G/ paskaidroja, ka strīdus tehnikas vienības pārvedis no SIA „Luminor Līzings" rēķinos norādītās preču izsniegšanas vietas (Rīgā, Vienības gatvē 109) uz pieteicējas saimnieciskās darbības vietu Rīgā, Bieķensalas ielā 5, kur līdz nodošanai nomā Lietuvas uzņēmumam strīdus tehnikas vienības bija novietotas ceļa malā (jo par stāvvietu jāmaksā). Savukārt 2018.gada 9.novembra paskaidrojumā (*lietas 2.sējuma 22.–23.lapa*) dienestam /pers. G/ norādīja, ka transportlīdzekļi līdz nodošanai Lietuvas uzņēmuma tika novietoti Rīgā, Bieķensalas ielā 5, kur uzņēmums nomā stāvvietu (neminot novietošanu ceļa malā). Tādējādi /pers. G/ ir pretrunīgi skaidrojis transportlīdzekļu novietošanas vietu. Tāpat kritiski vērtējams /pers. G/ norādītais, ka viņš visas kravas automašīnas pārvedis personiski. Neapšaubot, ka tas teorētiski ir iespējams, tomēr atzīmējams, ka kravas transportu parasti apkalpo autovadītāji, kuri veic ar to kravu pārvadājumus. Vērtējot šādas /pers. G/ norādes neatbilstību parastajai praksei kravas transporta nozarē kopsakarā ar to, ka nav konsekventi izskaidrota transporta novietošana līdz iznomāšanai Lietuvas uzņēmumam, tiesa apšauba, ka /pers. G/ norādītais par transporta vienību nogādāšanu uzglabāšanai Rīgā, Bieķensalas ielā 5 kopumā atbilst patiesībai.

Kritiski vērtējams arī /pers. G/ /pers. G/ 2018.gada 23.jūlija paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 145.lapa*) norādītais, ka pēc pieteicējas un Lietuvas uzņēmuma starpā noslēgta transportlīdzekļu nomas līguma parakstīšanas Lietuvas uzņēmums pārvietoja automašīnas bez /pers. G/ līdzdalības un /pers. G/ neredzēja Lietuvas uzņēmuma pārstāvjus, kuri automašīnas pārvietoja. Dienests pamatoti norādījis, ka nav loģiski izskaidrojama uzņēmēja vieglprātība nodot strīdus tehnikas vienības ievērojamā vērtībā personām, par kuru identitāti un saistību Lietuvas uzņēmumu pieteicēja nepārliecinājās. Dienests pamatoti norādījis, ka normālas komercprakses ietvaros komersants pārliecinātos par to personu identitāti, kurām nodod nomā ievērojamas vērības transportlīdzekļus. Šis apstāklis gan ir tikai viens (pats par sevi – nebūt ne izšķirošais) no virknes apstākļu, kas kopumā norāda uz noformēto darījumu māksligo raksturu.

[17] Pie citiem apstākļiem var minēt, ka /pers. G/ 2018.gada 9.novembra paskaidrojumā norādīts, ka pieteicējas darījumos ar Lietuvas uzņēmumu piemērots uzcenojums. Proti, izrakstīto nomas maksu summa esot lielāka par līzinga izmaksām. Taču šis /pers. G/ paskaidrojums ir pretrunā ar viņa 2018.gada 23.jūlija paskaidrojumos dienestam norādīto, ka darījumiem uzcenojums netika piemērots. Proti, summu, kādu pieteicēja saņēma no Lietuvas uzņēmuma, tā tālāk maksāja līzinga kompānijai. Nav loģiska izskaidrojama tik krasi atšķirīgas informācijas par darījumiem norādīšanai.

Vienlaikus atzīmējams, ka /pers. G/ audita sākuma sarunas protokolā nevarēja atbildēt uz dienesta uzdotajiem jautājumiem par sabiedrības deklarētajām iegādēm no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētajiem uzņēmumiem, kā arī par darījumiem, kas deklarēti kā darījumi ar vērtību zem 1430 *euro*. Tas liecina, ka /pers. G/ nepārzina uzņēmuma saimniecisko darbību. Līdz ar to nav ticami, kas viņš viens pats veica uzņēmuma darījumu darbību.

Dienests aprēķinājis, ka pieteicējas ikmēneša saimnieciskās darbības ieņēmumi no strīdus tehnikas vienību iznomāšanas Lietuvas uzņēmumam ir 9600 *euro*, kas ir būtiski mazāk par dienesta aprēķinātajiem pieteicējas ikmēneša saimnieciskās darbības izdevumiem saistībā ar iznomāto tehniku – 11 606,35 *euro*. Šādos apstākļos ir pamatots dienesta secinājums, ka pieteicējas darījumi nav bijuši vērsti uz peļņas gūšanu, proti, tiem nav saskatāms ekonomiskais pamatojums.

Kopumā /pers. G/ paskaidrojumu par pieteicējas saimniecisko darbību nepilnīgais raksturs un pretrunas tajos, kā arī darījumu ekonomiskā pamatojuma neesība liek kritiski vērtēt pieteicējas deklarēto darījumu patiesumu.

[18] Aplūkojot pieteicējas darījumu ar Lietuvas uzņēmumu dokumentus, atzīmējams arī, ka starp pieteicēju un Lietuvas uzņēmumu noformētajā pieņemšanas un nodošanas aktā nav norādīta tāda parasti nozīmīga informācija kā transportlīdzekļu degvielas atlikums un cita konkrēta informācija par tehnikas stāvokli (tikai vispārīgi apliecināts, ka tehnikas vienības ir labā stāvoklī). Dienests pamatoti atzīmējis, ka normālas komercprakses ietvaros darījumos starp neatkarīgiem uzņēmumiem konkrētas tehnikas stāvokļa nianses būtu svarīgas, jo komersantiem būtu svarīgi fiksēt noteiktu nomas tehnikas stāvokli iznomāšanas brīdī, lai salīdzinātu to ar tehnikas stāvokli atgriešanas brīdī, kas ir svarīgi atbildības sadalei un iespējamai zaudējumu

piedziņai. Apstāklis, ka nekādi konkrēti dati par tehnikas stāvokli nav fiksēti, norāda, ka dokumenti noformēti tikai skata pēc, bet nepaliecina ekonomiski reālus darījumus.

Par dokumentu formālu sastādīšanu, turklāt, iespējams, ar atpakaļejošu datumu, liecina arī tas, ka līguma starp pieteicēju un Lietuvas uzņēmumu rekvizītu daļā norādīts Lietuvas uzņēmuma nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs (*LT100008407413*) . Taču atbilstoši dienesta noskaidrotajam Lietuvas uzņēmums nodokļa maksātāju reģistrā ar attiecīgo numuru atjaunots tikai 2017.gada 6.oktobrī. Respektīvi, līgumā norādītajā tā noslēgšanas datumā (2017.gada 29.septembrī) līgumā minētais reģistrācijas numurs vēl nebija aktuāls un zināms. Tas pārliecinoši norāda, ka līgums noformēts vēlāk, norādot nepatiesu tā sastādīšanas datumu. Tādējādi ne līgums, ne uz tā pamata sastādītie akti neatspoguļo to, kā faktiski notika darījumi.

[19] To, ka noformētie dokumenti neapliecina reāli veiktus komercdarījumus, parāda arī apstāklis, ka Lietuvas uzņēmums savas valsts nodokļu administrācijai uzrādījis ar pieteicēju noslēgtā transportlīdzekļu nomas līguma variantu (*lietas 3.sējuma 148.–151.lapa*), kas būtiski atšķiras no līguma, kuru pieteicēja iesniegusi dienestam.

Lietuvas nodokļa administrācijai iesniegtajā līgumā kā nomā nodotie transportlīdzekļi norādītas piecas automašīnas un divas piekabes (pieteicējas iesniegtajā līguma variantā norādītas deviņas automašīnas un septiņas piekabes). Tāpat Lietuvas uzņēmuma uzrādītajā līgumā paredzēts, ka pieteicēja minētos transportlīdzekļus nodod Lietuvas uzņēmuma lietošanā 20 dienu laikā no līguma parakstīšanas dienas (pieteicējas iesniegtajā līguma variantā norādīs, ka nodošana notiek 2017.gada 1.oktobrī).

Ja būtu noslēgts līgums īstas komercdarbības ietvaros, lai vienotos par reālu darījumu veikšanu, tad abu līgumslēdzēju pušu rīcībā esošie līguma eksemplāri sakristu, jo citādi (katrai pusei citādi izprotot darījumu noteikumus) īstus darījumus nemaz nav iespējams veikt. Konstatētās līgumu nosacījumu atšķirības norāda, ka dokumenti ir uzrakstīti formāli, bez saistības ar reāliem komercdarījumiem.

[20] Arī rēķini ir sastādīti formāli, nevis tā, kā neatkarīgs komersants rīkotos reālas komercdarbības apstākļos, ja būtu ieinteresēts saņemt samaksu par sniegtiem pakalpojumiem. Tā rēķinos nav norādīts to samaksas termiņš. Ja attiecībā uz strīdus tehnikas vienībām vēl varētu pieņemt, ka samaksas termiņš secināms no līgumā par transportlīdzekļu iznomāšanu norādītā, ka rēķini samaksājami 10 dienu laikā no to izrakstīšanas, tad attiecībā uz prāmja biļešu piegādi Lietuvas uzņēmumam nav konstatējams nekāds līgums. Līdz ar to nav konstatējams, kā Lietuvas uzņēmums zināja, cik ilgā laikā rēķins samaksājams. Tāpat nav konstatējams, kādas bija pieteicējas garantijas, ka Lietuvas uzņēmums (neesot līgumam vai citam pasūtījuma apliecinājumam) vispār samaksās par prāmja biļetēm.

Tāpat par rēķinu formālu izrakstīšanu liecina arī apstāklis, ka trijos rēķinos (Nr.SPM/025, Nr.SPM/026 un Nr.SPM/027) kā to izrakstīšanas datums norādīts 2017.gada 18.decembris, savukārt rēķinos norādītais transporta nomas pakalpojumu sniegšanas periods bija līdz 2017.gada 31.decembrim, respektīvi, rēķini izrakstīti pirms bija beidzies nomas periods, par kuru tie izrakstīti. Tāpat 2017.gada 22.novembra rēķinos Nr.SPM/009 un Nr.SPM/010 norādīts nomas pakalpojumu sniegšanas periods 2017.gada 26.–30.septembris, lai gan nomas līgums noslēgts 2019.gada 29.septembrī, savukārt attiecīgās tehnikas vienības ar pieņemšanas un nodošanas aktu it kā nodotas Lietuvas uzņēmumam 2017.gada 1.oktobrī. Rēķina izrakstīšana par periodu, kas ir pirms atbilstoši līgumam un aktam konstatējamā nomas perioda, ir vēl viens apstāklis, kas norāda, ka dokumenti ir sastādīti formāli un bez sasaistes ar reāliem darījumiem, jo reālu darījumu ietvaros tirgus dalībnieki nepieļautu tik lielu skaitu to komerciālās intereses ietekmējošu neprecizitāšu un neatbilstību. Dokumentos konstatējamās neatbilstības kopumā liedz izsekot darījumu norisei.

[21] Pieteicējas un Lietuvas uzņēmuma 2017.gada 29.septembra līgumā papildus strīdus tehnikas vienībām iznomātas vēl arī citas kravas automašīnas un to piekabes. Atbilstoši dienesta veiktajam informācijas apkopojumam, kura pareizību pieteicēja nav apstrīdējusi, arī šīs citas tehnikas vienības, izņemot vienu, pirms tam bijušas SIA „SPM Grupa" turējumā. No šīm citām tehnikas vienībām bijušas *Scania Finans Aktiebolag* Latvijas Filiāle īpašumā, savukārt viena – SIA „UniCredit Leasing" īpašumā. Attiecībā uz šīm tehnikas vienībām starp to īpašniecēm (attiecīgi *Scania Finans Aktiebolag* Latvijas Filiāli un SIA "UniCreadit Leasing"), SIA „SPM Grupa" (nomnieku) un pieteicēju (apakšnomnieku) noformētas vienošanās pie līzinga līgumiem (*lietas 2.sējuma 236.–244.lapa*) par to, ka SIA „SPM Grupa" iznomā nodotās tehnikas vienības līzinga līgumu darbības laikā tiek nodotas apakšnomā pieteicējai. Savukārt viena piekabe, kura no 2017.gada 27.oktobra tika reģistrēta pieteicējas īpašumā, līdz tam bija SIA „SPM Grupa" turējumā un SIA „Luminor Līzings" īpašumā.

Tādējādi konstatējama visu Lietuvas uzņēmumam nomā nodoto tehnikas vienību (izņemot viena transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru */numurs A/*) iepriekšēja saistība ar SIA „SPM Grupa". Tāpat atzīmējams, ka nav konstatējams, ka līzinga devējas – *Scania Finans Aktiebolag* Latvijas Filiāle un SIA „UniCredit Leasing" – būtu informētas par to, ka pieteicēja attiecīgās to īpašumā esošās tehnikas vienības tālāk iznomā Lietuvas uzņēmumam, lai gan šāda informēšana ir parasta prakse līzinga gadījumā. Tāpat nav konstatējami līgumi vai citas (atklātībai zināmas) vienošanās, ar kurām būtu atrunāti darījuma starp SIA „SPM Grupa" un pieteicēju noteikumi. Tā kā liels skaits tehnikas vienību (iesaistot darījumos arī līzinga devējus) pārgāja no SIA „SPM Grupa" turējuma pieteicējas turējumā, kas nevar notikt bez darbību savstarpējas saskaņošanas starp turējumu nododošo un turējumu iegūstošo uzņēmumu, ir skaidrs, ka starp šiem uzņēmumiem pastāvēja noteikta satura vienošanās. Apstāklis, ka šīs vienošanās noteikumi nav fiksēti līgumā vai citā grāmatvedībā reģistrētā dokumentā un darīti zināmi dienestam auditā, ir vēl viens apstāklis, kas parāda, ka starp šiem saistītajiem uzņēmumiem pastāvēja neleģitīma vienošanās, kuras patiesie apstākļi un būtība tiek slēpta. Tā vietā tiek deklarēti mākslīgi darījumi ar Lietuvas uzņēmumu, kuru deklarēšanas vienīgā jēga, kā secināms lietas apstākļu kontekstā, ir radīt formālu pamatu nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai.

[22] Faktu, ka vienošanās, kas faktiski pastāvēja starp pieteicēju un SIA „SPM Grupu", nav ar parastas komercdarbības raksturu, parāda arī tas, ka no pieteicējas bankas kontu izdrukām audita periodā (*lietas 2.sējuma 166.–191.lapa*) nav konstatējami pieteicējas veikti pārskaitījumi SIA „SPM Grupa", kas būtu identificējami kā maksājumi par transportlīdzekļu turējuma tiesību nodošanu. Tātad starp pieteicēju un SIA „SPM Grupa" nav notikusi norēķināšanās par tehnikas vienību nodošanu pieteicējai apakšnomā. Secināms, ka būtībā SIA „SPM Grupa" līzingā ņemtās tehnikas vienības (attiecībā uz kurām SIA „SPM grupa" turpināja pastāvēt saistības pret līzinga devējiem) bez atlīdzības un bez tiesiskiem pienākumiem nodevusi pieteicējas lietošanā, kas nav raksturīgi reālai komercdarbībai starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Šāda SIA „SPM grupa" rīcība ir izskaidrojama tikai, ņemot vērā, ka minētais uzņēmums un pieteicēja bija vienu un to pašu personu kontrolē. Respektīvi, notika tikai uzņēmumu rekvizītu maiņa attiecībā uz transportlīdzekļu turētāju, taču nemainījās uzņēmumus kontrolējošo personu faktiskā interešu situācija.

Vienlaikus no pieteicējas bankas kontu izdrukām konstatējams, ka 2017.gada 28. un 29.decembrī pieteicēja veica izejošos maksājumus *Scania Finans Aktiebolag* Latvijas filiālei, kā maksājumu mērķis norādot rēķinu Nr.160435 (*sk. lietas 2.sējuma 174.lapu*), kuru *Scania Finans Aktiebolag* Latvijas Filiāle 2017.gada 1.oktobrī bija izrakstījusi SIA „SPM Grupa" par līzinga pakalpojumu sniegšanu. Arī šis fakts rāda, ka starp pieteicēju un SIA „SPM Grupa" nepastāvēja reāla komerciāla nošķirtība, jo citādi pieteicēja bez konkrēti fiksēta tiesiska pamata nemaksātu citam uzņēmumam izrakstītu rēķinu. Secināms, ka SIA „SPM Grupa" un pieteicēja faktiski darbojās kā viena saimnieciska vienība vienu un to pašu personu interesēs; tā pati personu grupa, kā jau iepriekš minēts, tādā pašā veidā kontrolēja tālāk darījumu ķēdē ietverto Lietuvas uzņēmumu.

Tāpat attiecībā uz darījumu ķēdē starp SIA „SPM Grupa", pieteicēju un Lietuvas uzņēmumu noformēto darījumu raksturu atzīmējams arī dienesta

konstatētais apstāklis, ka pieteicējas un Lietuvas uzņēmuma noslēgtā transportlīdzekļu nomas līguma datumā (2017.gada 29.septembrī) atsevišķas Lietuvas uzņēmuma iznomātās tehnikas vienības (ar reģistrācijas numuriem */numurs B/*, */numurs C/*, */numurs D/*, */numurs E/*, */numurs F/*, */numurs G/*, */numurs H/*, */numurs I/*, */numurs J/*) vēl nebija reģistrētas pieteicējas turējumā, bet joprojām bija reģistrētas SIA „SPM Grupa" turējumā. Arī tas norāda, ka transportlīdzekļu turējuma pārejai, kā arī nomas darījumiem starp šiem saistītajiem vienu un to pašu personu kontrolētajiem uzņēmumiem bija vienīgi formāls raksturs.

[23] Atbilstoši *TLKAIS* informācijai (*lietas 3.sējuma 108.–117.lapa*) tikai atsevišķas nomā noformētās tehnikas vienības (valsts reģistrācijas numuri /numurs K/, */numurs L/*, */numurs C/*) transportlīdzekļu nodošanas un pieņemšanas akta noformēšanas datumā 2017.gada 1.oktobrī ir šķērsojušas Latvijas valsts robežu (Latvija–Lietuva), pārējām nomā noformētajām tehnikas vienībām Latvijas robežas šķērsošanas fakts konstatējams vēlākā periodā. Tāpat no Lietuvas uzņēmuma bankas kontu izrakstiem (*lietas 3.sējuma 152.–181.lapa*) 2017.gada oktobrī–decembrī konstatējami regulāri naudas pārskaitījumi Latvijā reģistrētai degvielas uzpildes stacijai SIA „Neste Latvija", kas norāda, transportlīdzekļu degviela sistemātiski uzpildīta Latvijā. Tas atbilst Lietuvas uzņēmuma amatpersonas /pers. J/ paskaidrotajam, ka pārvadājumi pēc transportlīdzekļu iegūšanas nomā tika veikti no Latvijas, kā arī, ka transportlīdzekļu apkopi saskaņā ar līgumiem nepieciešamības gadījumā nodrošināja pieteicēja savā saimnieciskās darbības vietā Rīgā, Bieķensalas ielā 5 (nevis, ka Lietuvas uzņēmums būtu veicis glabāšanas, apkopes vai tamlīdzīgas darbības ar transportlīdzekļiem Lietuvā). Taču vienlaikus tas kopsakarā ar citiem konstatētajiem apstākļiem liecina, ka iznomāšana Lietuvas uzņēmumam bija tikai formāla, bet faktiski transportlīdzekļi turpināja veikt tādu pašu pārvadājumu darbību (no Latvijas), kā pirms tam (būdami SIA „SPM Grupa" turējumā).

Tas redzams arī no Lietuvas uzņēmuma amatpersonas /pers. J/ paskaidrojumos Lietuvas nodokļa administrācijai norādītā, ka Lietuvas uzņēmums nodrošina kravu pārvadājumu pakalpojumus virknei uzņēmumu, tostarp SIA „Pallogs", SIA „Cargomax", SIA „Marko Kea" (*sk. lietas 3.sējuma 186.lapu*). No SIA „SPM Grupa" nodokļa deklarācijām par 2017.gada janvāri–septembri (*lietas 3.sējuma 212.–228.lapa*) konstatējams, ka minētie uzņēmumi bijuši arī SIA „SPM Grupa" realizācijas darījumu partneri. Secināms, ka minētajiem uzņēmumiem pirms sadarbības ar Lietuvas uzņēmumu bija sadarbība ar SIA „SPM Grupa", kurai tolaik turējumā bija tās pašas transporta vienības, kuras vēlāk (ar pieteicējas kā iznomātājas starpniecību) pārņēma Lietuvas uzņēmums. Tā nav vērtējama kā nejaušība, bet gan kā saskaņotu darbību veikšana, pārformējot transporta vienības, ar kurām tiek sniegti transporta pakalpojumi klientiem, no viena saistīta uzņēmuma (SIA „SPM Grupa") citam saistītam uzņēmumam (Lietuvas uzņēmumam, iesaistot darījumu ķēdē arī trešo saistīto uzņēmumu – pieteicēju).

[24] SIA „Cargomax", SIA „Marko Kea" un SIA „Pallogs" paskaidrojumos dienestam apstiprinājusi transporta pakalpojumu saņemšanu no Lietuvas uzņēmuma, iesniedzot arī darījumu dokumentus, tostarp kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (*CMR*) (*minēto uzņēmumu sniegtā informācija un dokumenti lietas 3.sējuma 57.–107.lapā*).

Vienlaikus no šo uzņēmumu iesniegtajiem *CMR* konstatējams, ka papildus tehnikas vienībām, kuras Lietuvas uzņēmums nomāja no pieteicējas, kā pārvadājumos izmantota norādīta arī piekabe (valsts reģistrācijas numurs /numurs M/), kura reģistrēta SIA „SPM Grupa" īpašumā. Tāpat uz vairākiem *CMR* norādīts SIA „SPM Grupa" logo, kā arī daļā *CMR* kā pārvadātājs vai turpmākais pārvadātājs norādīta SIA „SPM Grupa". Tāpat daļā *CMR* kā pārvadātājs vai turpmākais pārvadātājs norādīta pieteicēja. Tādējādi tiek vēlreiz parādīta ciešā saistība starp pieteicēju, SIA „SPM Grupa" un Lietuvas uzņēmumu. Tāpat, kā pamatoti secinājis dienests, nav saskatāms loģisks ekonomiskais pamatojums attiecīgo tehnikas vienību turējuma pārreģistrēšanai no SIA „SPM Grupa" uz pieteicēju un nodošanai nomā Lietuvas uzņēmumam, ja pārvadājumu sniegšanu ar tehnikas vienībām turpina nodrošināt to iepriekšējā turētāja SIA „SPM Grupa" un iznomātāja – pieteicēja. Vienlaikus SIA „SPM Grupa" nodokļa deklarācijās par 2017.gada oktobri–decembri (*lietas 3.sējuma 229.–232.lapa*) nav deklarējusi darījumus ar Lietuvas uzņēmumu, kas norāda starp abiem uzņēmumiem savstarpēji darījumi (par kravu transportēšanu pēc Lietuvas uzņēmuma pasūtījuma) nav noformēti. Arī pieteicējas amatpersona /pers. G/ paskaidrojumos nav norādījis uz pieteicējas iesaistīšanos Lietuvas uzņēmuma veiktajos kravu pārvadājumos ar iznomāto tehniku.

Tiesa, novērtējusi apstākļu kopumu, piekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicējas deklarētie darījumi neatspoguļo patieso komerciālo situāciju. Pēc būtības SIA „SPM grupa", pieteicēja un Lietuvas uzņēmums, būdami vienu un to pašu personu kontrolē, darbojās kā viena ekonomiskā vienība. Savukārt viena vai otra uzņēmuma rekvizītu izmantošana katrā konkrētā gadījumā bija uzņēmumus kontrolējošo personu grupas izvēle, kuras patiesos motīvus šīs personas neatklāj.

Tomēr konstatēto apstākļu kopums nepārprotami norāda, ka simulatīvo darījumu ķēdes noformēšanas mērķis bija nodokļa izkrāpšana no budžeta, jo cits reālistisks izskaidrojums nepastāv.

[25] Saistība starp uzņēmumiem redzama, arī pārbaudot datus par darbiniekiem – šoferiem. Lietuvas uzņēmuma amatpersona /pers. J/ norādīja, ka pasūtījumu veikšanai uzņēmums pieņēma darbā šoferus. Atbilstoši Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai Lietuvas uzņēmumam 2017.gada septembrī–oktobrī bija deklarēts tikai viens darbinieks – /pers. J/. Savukārt 17 autovadītāji deklarēti, sākot ar 2017.gada novembri (*sk. lietas 3.sējuma 198.lapu*). Tātad 2017.gada oktobrī, kad it kā notikusi transportlīdzekļu pieņemšana no pieteicējas, Lietuvas uzņēmumam nebija deklarētu darbinieku (šoferu), kas varētu nodrošināt pārvadājumus ar nomātajām automašīnām.

No bankas kontu izrakstiem (*lietas 3.sējuma 152.–181.lapa*) redzams, ka Lietuvas uzņēmums 2017.gada novembri–decembrī veicis naudas pārskaitījumu (maksājumu mērķis: darba braucienu izdevumi/alga) /pers. V/, /pers. Z/, /pers. A0/, /pers. AA/, /pers. AB/, /pers. AC/, /pers. AD/, /pers. AE/, /pers. AF/, /pers. AG/, /pers. AH/, /pers. AI/, /pers. AJ/, /pers. AK/, /pers. AL/.

Dienests auditā noskaidrojis, ka minētās personas iepriekš (lielākā daļa – līdz 2017.gada 3.novembrim) bija deklarētas kā SIA „SPM Grupa" darbinieki. Turklāt vairākas no minētajām personām vēlāk kļuva par pieteicējas darbiniekiem.

Tātad pēc SIA „SPM Grupa" turējumā bijušo transportlīdzekļu pārreģistrēšanas pieteicējas turējumā (īpašumā) un iznomāšanas Lietuvas uzņēmumam pārvadājumus turpināja nodrošināt tie paši darbinieki (šoferi), tikai (formāli) nomainot darba devēju no SIA „SPM Grupa" uz Lietuvas uzņēmumu. Tas liecina par saskaņotām un formālām darbībām darbinieku darba attiecību (tāpat kā transporta vienību turējuma/īpašuma/nomas attiecību) noformēšanā starp saistītiem uzņēmumiem.

Tāpat apstāklis, ka vieni un tie paši šoferi veica pārvadājumus ar tostarp nomā nodotajām strīdus tehnikas vienībām pirms un pēc tam, kad tās tika nodotas no SIA „SPM Grupa" turējuma pieteicējas turējumā, vēl jo vairāk liek apšaubīt /pers. G/ paskaidroto, ka viņš personīgi pārdzina transportlīdzekļus no SIA „Luminor Līzings" saimnieciskās darbības vietas un pieteicējas saimnieciskās darbības vietu. Tā kā šoferi faktiski turpināja veikt pārvadājumus ar transportlīdzekļiem, neraugoties uz transporta vienību turējuma un darbaspēka oficiālu pārformēšanu no SIA „SPM Grupa" uz citiem saistītajiem uzņēmumiem (pieteicēju un Lietuvas uzņēmumu), turklāt ar transportlīdzekļiem tika turpināts sniegt pārvadājuma pakalpojumus tiem pašiem klientiem, nav racionāla izskaidrojuma, kāpēc /pers. G/ personīgi (nevis šoferiem) bija jāpārdzen transportlīdzekļi starp divām adresēm. Šādi paskaidrojumi neiztur kritiku, bet vērtējami kā formāli, tāpat kā darījumos noformētie dokumenti un personu paskaidrojumi par tiem kopumā.

[26] Arī pieteicējas izrakstītie rēķini par prāmja biļešu piegādi Lietuvas uzņēmuma ir formāli, bez reāla ekonomiska pamatojuma. No jau minētajiem

Lietuvas uzņēmuma bankas kontu izrakstiem redzams, ka arī Lietuvas uzņēmums pats veica pārskaitījumus prāmju biļešu tirdzniecības kompānijām, tostarp uzņēmumam *UAB Transkelta*, no kura pieteicēja iegādājusies Lietuvas uzņēmumam tālāk pārdotās prāmju biļetes. Tādējādi kritiku neiztur pieteicējas amatpersonas /pers. G/ 2018.gada 23.jūlija paskaidrojumos norādītais, ka pieteicējai bija iespējams iegādāties lētākas prāmja biļetes. Šāds paskaidrojums vērtējams kritiski, jo prāmja biļešu pārdevējs bija arī Lietuvas uzņēmuma tiešais darījumu partneris. Līdz ar to nav saskatāms ekonomiskais pamatojums biļešu iegādei atsevišķos gadījumos piesaistīt pieteicēju, ja Lietuvas uzņēmums arī pats var iegādāties biļetes (un virknē gadījumu to arī dara).

[27] Rezumējot visu minēto, secināms, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Luminor Līzings" un Lietuvas uzņēmumu noformēti bez patiesa ekonomiska pamata kā daļa no saistītu uzņēmumu (SIA „SPM Grupa", pieteicējas, Lietuvas uzņēmuma) un tos kontrolējošo personu (/pers. F/, /pers. G/, /pers. J/) īstenotas „pazudušā tirgotāja" shēmas nodokļa izkrāpšanai no budžeta.

Līdz ar to pārsūdzētais lēmums, ar kuru nav atzītas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli deklarētajos darījumos ar SIA „Luminor Līzings" un piemērot nodokļa 0 procentu likmi darījumos ar Lietuvas uzņēmumu, ir tiesisks un pamatots.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251.panta sesto daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt SIA „Poko Transline" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 8.maija lēmumu lēmuma Nr.30.2-22.8/2226 atcelšanu daļā.

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

Tiesnesis A.Dreimanis