Lieta nr.A420273318
Lietas arhīva Nr. AA43-0365-20/5
ECLI:LV:ADAT:2020:0619.A420273318.9.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 19.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Diāna Makarova,
tiesneši Kaspars Berķis un Lauma Paegļkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "LNK Transport" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 14.augusta lēmuma Nr.30.2-22.9/3615 atcelšanu, sakarā ar SIA "LNK Transport" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 1.augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA "LNK Transport", pamatojoties uz SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.maija pavadzīmi Nr.E024068, kā priekšnodokli atskaitīja 33 842,98 *euro* par automašīnas *Porsche Panamera turbo* (šasijas Nr./šasijas numurs/) (turpmāk – strīdus automašīna) iegādi.

[2] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2017.gada maiju. Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersonas 2018.gada 11.maija lēmumu Nr.30.2-23.38.1/18822 pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 33 842,98 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 5076,45 *euro*, piemērojot likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus. Vienlaikus ar minēto lēmumu atteikts atmaksāt pieteicējai tās deklarēto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli 33 842,98 *euro*, kā arī apstiprināts un noteikts atmaksāt deklarēto pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli 30,50 *euro* par 2017.gada maiju.

[3] Minētais lēmums apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas rezultātā atstāts negrozīts ar dienesta 2018.gada 14.augusta lēmumu Nr.30.2-22.9/3615 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums). Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka saskaņā ar likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta divdesmit sesto daļu strīdus automašīna ir atzīstama par reprezentatīvo vieglo automobili. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta nosacījumiem priekšnodokli par šāda automobiļa iegādi var atskaitīt, ja tas tiek iegādāts, lai to iznomātu. Lai arī starp pieteicēju un tās mātes uzņēmumu SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ir noslēgts nomas līgums, atbilstoši kuram pieteicēja no SIA "A.R.BCC" iegādāto strīdus automašīnu iznomā SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa 92.panta pirmās daļas 1.puntu nav atzīstams, jo pieteicēja tika nodibināta un strīdus automašīnas iegādei un iznomāšanai izmantota mākslīgi, ar mērķi darījuma dalībniekiem nodrošināt nepamatotas fiskālas priekšrocības. Šāds secinājums pamatots ar pieteicējas un tās darījuma partneru sniegtajiem paskaidrojumiem, darījuma dokumentiem, tajos paredzētajiem nosacījumiem, Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja sniegto informāciju un citiem netiešiem pierādījumiem.

[4] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā, pieteikumā norādot šādus argumentus un apsvērumus.

[4.1] Pieteicēja veic saimniecisko darbību atbilstoši savam dibināšanas mērķim un nevar tikt uzskatīta par fiktīvu uzņēmumu. Līdzīgi kā citas pieteicējas turējumā esošās automašīnas arī strīdus automašīna tika nodota SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" valdījumā un turējumā, noslēdzot nomas līgumu. SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" saskaņā ar nomas līguma noteikumiem visu nomas termiņu maksāja nomas maksu par strīdus automašīnas lietošanu. Pieteicēja savukārt piedalījās automašīnas apkopes un remonta organizēšanā. Neviena no strīdus darījuma pusēm nenoliedz darījumu, kā arī to, ka darījums notika tieši norādīto personu starpā. Dienests nav norādījis pierādījumus, kas apstiprinātu pieteicējas nodoma neesību iegādāties strīdus automašīnu nomas pakalpojumu sniegšani vai to, ka šis nodoms netika realizēts. Tas, ka nomnieks izvēlējās vienpusēji izbeigt nomas līgumu, neliecina, ka pieteicējai nebija nodoma iegādāties strīdus automašīnu nomas pakalpojumu sniegšanai.

[4.2] Savukārt tas, ka nodokļu maksātājs, veicot sagatavošanās darbus projekta realizācijai, izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, nenorāda uz nodokļu maksātāja ļaunprātīgo nodomu vai piedalīšanos ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā. Konkrētajā gadījumā darījums ir noticis un veido pieteicējas saimnieciskās darbības loģisko sastāvdaļu.

[4.3] Ir nepamatots dienesta secinājums, ka nomas līguma noteikumi un nomnieka pienākumi neatbilst ierastajai automašīnu nomas praksei un ir pretēji pieteicējas dibināšanas mērķim.

[4.4] Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja rīcībā esošā sarakste, uz kuru atsaucas dienests, objektīvi norāda tikai uz to, ka SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" un SIA "A.R.BCC" amatpersonas ir savstarpēji pazīstamas. Jebkādi citi secinājumi par minēto personu attiecībām var būt izteikti un pamatoti tikai ar spēkā stājušos iestādes lēmumu vai tiesas spriedumu. Tā kā šādu nolēmumu nav, dienesta secinājumi ir patvaļīgi.

[4.5] No tā vien, ka iegādei tika izvēlēta SIA "A.R. BCC" piedāvātā automašīna, nevar secināt, ka pieteicēja nebija veikusi darbus saistībā ar tirgus izpēti. Gadījumos, kad viens holdingā ietilpstošais uzņēmums sniedz citam holdinga uzņēmumam tirgus izpētes pakalpojumus, nevar sagaidīt atskaites par padarīto darbu. Dienests nav norādījis pierādījumus, kas apliecinātu, ka tirgus izpēti un piemērotās automašīnas atrašanu būtu veikusi cita persona, vai to, ka izpēte netika veikta vispār.

[4.6] SIA "A.R. BCC" apstiprina, ka tieši pieteicējas amatpersona veica saziņu un komunikāciju ar SIA "A.R. BCC" par strīdus automašīnas iegādi. Lietā nav strīda, ka pieteicējas amatpersona ieradās SIA "A.R. BCC" norādītajā adresē, lai pārbaudītu automašīnas vizuālo un tehnisko stāvokli. Pieteicēja ir piedalījusies arī strīdus automašīnas pieņemšanā – nodošanā. Darbības, kas saistītas ar pieteicējas reģistrēšanu par strīdus automašīnas turētāju, arī veica pieteicējas pilnvarotā persona. Dokumentus, kas saistīti ar strīdus automašīnas iegādi, SIA "SEB banka" finansējuma piešķiršanu un automašīnas nodošanu, ir parakstījusi pieteicējas amatpersona. Tas viss nepārprotami norāda uz pieteicējas amatpersonu un pārstāvju aktīvu piedalīšanos un iesaisti darījumā.

[4.7] Atbilstoši ierastajai komercpraksei pārrunas par finanšu līzinga līguma noslēgšanu veic, kā arī līguma nosacījumus apspriež kredītiestāde un uzņēmums, kas vēlas noslēgt finanšu līzinga līgumu. Pieteicēju šajās darbībās pārstāvēja arī LNK Grupas vadošie speciālisti, kas pilnībā atbilst LNK Grupas politikai un komercpraksei.

[4.8] Dienests nav ieguvis nevienu tiešu pierādījumu par to, ka pieteicēja faktiski nav piedalījusies strīdus automašīnas iegādes vai nomas darījumā, vai par to, ka pieteicēja veic simulatīvu saimniecisko darbību.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 1.augusta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Lietā nav strīda, ka strīdus automašīnas pārdevēja ir SIA "A.R. BCC" un ka pieteicēja strīdus automašīnu iegādājās no SIA "SEB līzings" finanšu līzingā. Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja strīdus automašīnu iegādājās nomas pakalpojumu sniegšanai un vai tādējādi pieteicēja varēja atskaitīt kā priekšnodokli 33 842,98 *euro*, pamatojoties uz SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.maija pavadzīmi Nr.E024068 (*lietas 1.sējuma 143.lapa*).

[5.2] Saskaņā ar likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (*spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim*) 1.panta divdesmit sestās daļas 1.punktu par reprezentatīvu vieglo automobili atzīstams vieglais automobilis, kura sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas vietas, kura vērtība bez pievienotās vērtības nodokļa pārsniedz 50 000 *euro* un kurš nav operatīvais transportlīdzeklis vai speciālais vieglais automobilis (neatliekamā medicīniskā palīdzība, dzīvojamais automobilis vai katafalks), vai vieglais automobilis, kas speciāli aprīkots, lai pārvadātu riteņkrēslos sēdošās personas ar invaliditāti, vai jauns vieglais automobilis, kas tiek izmantots kā pilnvarotā automobiļu tirgotāja demonstrācijas automobilis. Analoģisks definējums ietverts arī Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (*spēkā no 2018.gada 1.janvāra*) 1.panta septiņpadsmitajā daļā.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta $1.^1$ daļas 1.punkts noteic, ka no valsts budžeta maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis pilnībā nav atskaitāma nodokļa summa par tādas vieglās pasažieru automašīnas iegādi, nomu un importu, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas vietas un kuras vērtība pārsniedz uzņēmumu ienākuma nodokli regulējošajos normatīvajos aktos noteikto reprezentatīvā vieglā automobiļa vērtību.

Minētā panta trešās daļas 1.punkts citastarp noteic, ka šā panta $1.^1$ daļa nav attiecināma uz gadījumiem, kad reģistrēts nodokļu maksātājs iegādājas, nomā vai importē vieglo pasažieru automašīnu nomas pakalpojumu sniegšanai.

Tātad, lai no valsts budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas kā priekšnodokli varētu atskaitīt nodokļa summu par reprezentatīvo automašīnu, ir jākonstatē, kas tas iegādāts nomas pakalpojumu sniegšanai. Savukārt atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam, kā arī likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam jākonstatē, ka noformētais darījums ir faktiski noticis.

[5.3] No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka 2017.gada 25.aprīlī starp pieteicēju, SIA "SEB līzings" un SIA "A.R. BCC" noslēgts pirkuma līgums Nr.PLQ046525 par strīdus automašīnas iegādi saskaņā ar pasūtījumu, kas ir šī līguma neatņemama sastāvdaļa. Preces pirkuma maksa noteikta 161 157,02 *euro* un pievienotās vērtības nodoklis 33 842,98 *euro* (*lietas 1.sējuma 155.lapa*).

Šajā pašā datumā, proti, 2017.gada 25.aprīlī starp pieteicēju un SIA "SEB līzings" noslēgts finanšu līzinga līgums, atbilstoši kuram nomas automašīnas *Porsche Panamera turbo* (strīdus automašīnas) vērtība ir 195 000 *euro* ar pievienotās vērtības nodokli. Minētais līgums vienlaikus paredz galvojuma līguma noslēgšanu ar SIA "LNK Properties" kā galvinieku (*lietas 1.sējuma 111.-123.lapa*). Galvojuma līgums starp SIA "SEB līzings", pieteicēju un SIA "LNK Properties" kā galvinieku noslēgts arī 2017.gada 25.aprīlī (*lietas 1.sējuma 137.-138.lapa*).

Minētajā datumā noslēgts arī automašīnas nomas līgums, ar kuru pieteicēja strīdus automašīnu iznomā SIA "LNK

(Latvijas Novitātes Komplekss)", nosakot nomas maksu 3300 *euro* mēnesī. Līgumā paredzēts, ka tas stājās spēkā tā parakstīšanas brīdī un ir noslēgts līdz 2018.gada 25.aprīlim (*lietas 1.sējuma 124.lapa*).

2017.gada 25.maijā SIA "SEB līzings" izrakstīja pieteicējai pavadzīmi (*lietas 1.sējuma 143.lapas 2.atvērums*) un šajā pašā dienā parakstīts pieņemšanas – nodošanas akts (*lietas 1.sējuma 126.lapa*).

Vienlaikus tiesa konstatēja, ka 2017.gada 9.maijā tika noslēgts aizdevuma līgums, atbilstoši kuram SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" kā aizdevējs apņemas izsniegt pieteicējai kā aizņēmējai naudas līdzekļus 25 000 *euro* apmērā. 2017.gada 4.jūlijā tika noslēgta vienošanās pie aizdevuma līguma, atbilstoši kurai SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" kā aizdevējs apņemas izsniegt pieteicējai papildus naudas līdzekļus 5000 *euro* apmērā. Aizdevuma līgumu un papildvienošanos atbilstoši paraksta atšifrējumam SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" vārdā parakstīja valdes priekšsēdētājs /pers. L/, bet pieteicējas vārdā – valdes loceklis /pers. M/ (*lietas 1.sējuma 141.-142.lapa*).

Pamatojoties uz minētajiem dokumentiem, tiesa konstatēja, ka strīdus automašīnas vērtība bez pievienotās vērtības nodokļa ir 161 157,02 *euro*, kas pārsniedz likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta divdesmit sestajā daļā norādīto vērtību 50 000 *euro*. Līdz ar to tiesa atzina, ka strīdus automašīna ir vērtējama kā reprezentatīvs vieglais automobilis, kas savukārt nozīmē, ka pieteicēja priekšnodokli par strīdus automašīnu ir tiesīga atskaitīt tikai tādā gadījumā, ja to izmanto Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta trešajā daļā paredzētajiem mērķiem, tostarp nomas pakalpojumu sniegšanai.

[5.4] Skaidrojot strīdus automašīnas iegādes vajadzību un izmantošanas mērķus, pieteicējas amatpersona /pers. M/ 2017.gada 5.jūlija paskaidrojumā dienestam norādīja, ka pieteicējas pamatdarbība ir transportlīdzekļu iznomāšana trešajām personām. Šim nolūkam pieteicēja iegādājas transportlīdzekļus, noslēdzot finanšu nomas līgumus ar SIA "SEB līzings". Strīdus automašīnu pieteicēja iegādājās 2017.gada 25.aprīlī un 25.maijā to nodeva nomniekam (*lietas 1.sējuma 130.lapa*).

Savukārt 2017.gada 16.augusta paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 135.-136.lapa*) pieteicējas amatpersona /pers. M/ norādīja, ka 2017.gada marta beigās SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" valdes priekšsēdētājs /pers. L/ sazinājās ar pieteicēju un lūdza nodrošināt SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ar noteiktu nomas mašīnu, proti, *Porsche Panamera turbo*. Pieteicēja veica automašīnu tirgus izpēti, kā rezultātā iegādājās no SIA "A.R. BCC" strīdus automašīnu, lai to izmnomātu SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Darījuma kārtošanas laikā ar pieteicējas valdes locekli /pers. M/ ar telefona starpniecību sazinājās SIA "A.R. BCC" pārstāvis /pers. N/, savukārt strīdus automašīnas piegādes laikā SIA "A.R. BCC" pārstāvēja /pers. O/, ar kuru pieteicējas amatpersona tikās klātienē. Līzinga pirmajai iemaksai izmantoto naudas līdzekļu izcelsme ir aizņēmums no SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Nomas līgums ar SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" tika noslēgts 2017.gada 25.aprīlī, bet faktiski strīdus automašīna tika nodota tikai 2017.gada 25.maijā, jo automašīnas pārdevējai SIA "A.R. BCC" bija noteikts aizliegums atsavināt automašīnu, tāpēc īpašumtiesību pārreģistrācija uzreiz nebija iespējama. Tiklīdz atsavināšanas liegums tika noņemts, strīdus automašīna tika pārreģistrēta uz pieteicējas vārda un nodota SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", kas ir LNK Grupas mātes uzņēmums, kuras sastāvā ietilpst arī pieteicēja (*lietas 1.sējuma 135.-136.lapa*).

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji norādīja, ka pieteicējas dibināšanas mērķis bija auto parka izveide un administrēšana, lai tādējādi pārējos LNK Grupas uzņēmumus atbrīvotu no jebkādām darbībām ar transportu. Vienlaikus pieteicējas pārstāvji norādīja, ka LNK Grupas uzņēmumu iepriekš iegādātie transportlīdzekļi un to apkope netika pārņemta, jo minētais mērķis tika attiecināts tikai uz jauniepirktām automašīnām. Šobrīd pieteicējai ir 11 automašīnas, kas ir iznomātas LNK Grupas uzņēmumiem.

[5.5] Paskaidrojumus dienestam ir sniedzis arī LNK Grupas jurists /pers. P/, kurš atbilstoši pieteicējas skaidrojumam kārtoja darījuma dokumentus. /pers. P/ skaidroja, ka SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" amatpersona /pers. L/ 2017.gada marta beigās lūdza pieteicējas amatpersonu /pers. M/ izskatīt iespēju nodrošināt SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ar jaunas automašīnas *Porsche Panamera turbo* nomas pakalpojumiem. Pieteicēja strīdus automašīnu nomā SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" nodeva 2017.gada 25.maijā. SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" savlaicīgi veic nomas maksas samaksu. Strīdus automašīna tiek izmantota SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" administratīvajām vajadzībām, automašīnas tehnisko apkopi un degvielas uzpildi sedz un veic SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Par 2017.gada 9.maijā izsniegto aizdevumu pieteicējai /pers. P/ paskaidroja, ka pieteicēja ir SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" meitas uzņēmums, kas nodrošina SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ar nepieciešamajiem auto parka nomas pakalpojumiem, tāpēc aizdevums tika izsniegts pieteicējai saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 1.sējuma 181.lapa*).

Tiesas sēdē /pers. P/ liecināja, ka bija iesaistīts pieteicējas dibināšanā. Ja pieteicējai nepieciešama juridiska palīdzība, tās amatpersona regulāri vēršas pēc tās pie LNK Grupas juristiem, tostarp pie liecinieka. Liecinieks norādīja, ka, iespējams, pats pārbaudīja arī finanšu līzinga darījuma dokumentus, sarakstījās ar SIA "SEB līzings" pārstāvjiem.

Tiesas sēdē tika nopratināts arī /pers. R/, kas ir LNK Grupas finanšu vadītājs un ir iesaistīts holdinga meitas uzņēmumu darbībā. Norādīja, ka nevienu dokumentu pieteicējas vārdā nav parakstījis. Pēc pieteicējas amatpersonas lūguma iesaistījās un palīdzēja komunikācijā ar banku.

Dienests paskaidrojumus saņēma arī no strīdus automašīnas pārdevējas SIA "A.R. BCC" valdes locekļa /pers. S/, kurš skaidroja, ka strīdus automašīna tika pasūtīta 2016.gada decembrī, nepielīgstot gala pircēju. Tika apsvērta iespēja, ka gadījumā, ja pircējs netiks atrasts, to par tirgus cenu iegādāsies pats /pers. N/. Strīdus automašīna tika tirgota ar interneta starpniecību, kā arī uzrunājot sadarbības partnerus un potenciālos pircējus dažādos saviesīgos pasākumos. 2017.gada pavasarī ar SIA "A.R. BCC" sazinājās pieteicējas pārstāvis un lūdza strīdus automašīnas specifikāciju un piedāvājumu iegādei. 2017.gada 30.martā puses vienojās par strīdus automašīnas iegādi finanšu līzingā, piesaistot SIA "SEB līzings".

2017.gada 25.aprīlī tika noslēgts trīspusējs pārdošanas līgums. Ņemot vērā, ka strīdus automašīnai bija uzlikts liegums un to nevarēja pārdot un pārreģistrēt uz gala pircēja vārdu, kamēr dienests veica pārbaudi, automašīna tika uzglabāta Jūrmalā un pieteicējai izsniegta 2017.gada 25.maijā Rīgā (*lietas 1.sējuma 153.lapa*).

Tiesas sēdē /pers. S/ liecināja, ka 2016.gada beigās savām vajadzībām tika pasūtītas vairākas automašīnas, tostarp arī strīdus automašīna. Pirms automašīnu pasūtīšas pie /pers. S/ vērsās pieteicējas amatpersona /pers. M/. Abi satikā SIA "A.R. BCC" birojā un vienojās par automašīnas komplektāciju un cenu. Kad automašīna tika atvesta no Vācijas, tā atradās blakus SIA "A.R. BCC" birojam. Darījuma noformēšana ieilga, jo dienests bija piemērojis viena mēneša pārreģistrācijas aizliegumu. Strīdus automašīnas pārdošanas darījumā no SIA "A.R. BCC" bija iesaistīts /pers. N/ un /pers. O/.

/pers. O/ 2018.gada 10.aprīlī dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka SIA "A.R. BCC" bija nodarbināts no 2015.gada līdz 2018.gada martam un bija strīdus automašīnas pārdošanas konsultants. Ir veicis ar strīdus automašīnas reģistrāciju saistītās darbības, taču pieteicējai mašīnu nav uzrādījis. Tiesas sēdē papildus minētajam /pers. O/ liecināja, ka apmēram mēnesi pēc strīdus automašīnas iegādes nodeva to pieteicējas amatpersonai /pers. M/.

/pers. N/ tiesas sēdē nopratināt neizdevās, jo viņš dzīvo ārvalstīs.

[5.6] Novērtējot minēto personu paskaidrojumus un liecības kopsakarā ar darījuma dokumentiem, tiesa atzina, ka, lai arī dokumentu noformēšanas formālās prasības ir ievērotas, pierādījumu kopums rada šaubas par darījuma patieso būtību un norisi. Proti, lai arī strīdus darījuma dokumenti, kā arī pieteicējas un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" amatpersonu paskaidrojumi formāli apstiprina strīdus darījuma esību, tomēr lietas apstākļi kopumā liecina, ka faktiski automašīnas iegādi veica SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", savukārt pieteicēja tika mākslīgi izveidota un iesaistīta minētajā darījumā un tai ir tikai simulatīva loma šī darījuma noformēšanā, lai radītu fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā, kas atbilstoši tiesiskajam regulējumam nepienāktos, ja strīdus automašīnu iegādātos pati SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" bez pieteicējas iesaistes.

Šādus secinājumus tiesa pamatoja ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.7] Pieteicējas vienīgais valdes loceklis ir /pers. M/. Vienlaikus viņš ir arī SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" un SIA "LNK Properties" valdes loceklis. Savukārt /pers. L/ ir SIA "LNK Properties" un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" valdes loceklis.

Izvērtējot e-pasta saraksti starp LNK Grupas pārstāvjiem, SIA "SEB līzings" pārstāvjiem un SIA "A.R. BCC" pārstāvi par strīdus automašīnas iegādi (*lietas 1.sējuma 220.-221.lapa*), tiesa secināja, ka sarunu ar SIA "SEB līzings" uzsāka LNK Grupas pārstāvji, kuri jau 2017.gada 30.martā bija izvēlējušies automašīnu. Sarunās ar SIA "SEB līzings" šajā sarakstē SIA "A.R. BCC" pārstāvji sākotnēji netika iesaistīti. Tikai tad, kad strīdus automašīna tika piegādāta Latvijā, LNK Grupas pārstāvju sarakstei ar SIA "SEB līzings" pievienojās SIA "A.R. BCC" pārstāvis. Turklāt minētajā sarakstē norādīts, ka strīdus automašīnu pērk SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", bet sākotnēji tika norunāts to reģistrēt uz SIA "A.R. BCC" vārda.

No minētās sarakstes arī redzams, ka SIA "SEB līzings" pārstāvis /pers. T/ par strīdus automašīnas vērtējuma nepieciešamību vispirms informēja /pers. R/, kas ir SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" darbinieks. Arī līgumi saskaņošanai tika sūtīti /pers. R/. Visu dokumentu saskaņošana notika ar /pers. P/, kurš savukārt ir SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" valdes loceklis un SIA "LNK Properties" padomes loceklis un kurš sarakstē lūdzis visus dokumentus parakstīšanai nosūtīt uz LNK, /adrese/, uz /pers. P/ vārda. Uz pieteicējas e-pasta adresi tika nosūtīts tikai pēdējais, pilnībā saskaņotais dokumentu projekts.

Vērtējot minēto saraksti un tās saturu, tiesa nekonstatēja pašas pieteicējas tiešu, faktisku iesaisti strīdus automašīnas iegādes darījumā. Šajā sakarā tiesa arī ņēma vērā, ka /pers. M/ pārstāv vairākus LNK Grupas uzņēmumus, turklāt minētajā sarakstē norādīta /pers. M/ kā SIA "LNK Properties", nevis kā pieteicējas pārstāvja e-pasta adrese. Līdz ar to apstāklis, ka minētajā sarakstē figurē arī /pers. M/ vārds, pats par sevi neapliecina, ka strīdus darījumā faktiski piedalījās pati pieteicēja. Šajā sakarā tiesa arī ņēma vērā, ka tiesas sēdē /pers. M/, kurš zināja par strīdus automašīnu gan kā SIA "LNK Properties", gan kā SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", gan kā pieteicējas valdes loceklis, nevarēja sniegt skaidrojumu, kā viņš nodalīja savus amata pienākumus katrā no uzņēmumiem. Arī liecinieki /pers. P/ un /pers. R/ tiesas sēdē liecināja, ka pieteicēju nepārstāvēja strīdus darījumā, bet gan sniedza konsultācijas atbilstoši holdinga praksei.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka nav pamata viennozīmīgam apgalvojumam, ka tieši pieteicēja ir saņēmusi uzdevumu atrast un iegādāties konkrētu nomas automašīnu un ka tieši pieteicēja ir veikusi darbības strīdus darījuma sagatavošanā un noformēšanā.

[5.8] Pieteicējas pārstāvji gan dienestā (*lietas 1.sējuma 106.lapa*), gan tiesas sēdē vairākkārt uzsvēra, ka pieteicēja tika dibināta ar nolūku mātes uzņēmumu SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" un tās meitas uzņēmumus nodrošināt ar modernu auto parku, panākot funkciju centralizāciju, padarot efektīvus visus ar vieglo automašīnu saistītos procesus, tai skaitā remontu un apkopju organizēšanu.

Minētos paskaidrojumus vērtējot kopsakarā ar strīdus automašīnas nomas līgumu, tiesa secināja, ka līgums noslēgts tikai uz vienu gadu, tā saturs ir pārāk vispārīgs, tā nosacījumi neliecina par ilgstošas sadarbības nodomu un nomas automašīnu parka izveidi. Tuklāt, kā izriet no lietas materiāliem, strīdus automašīna jau 2018.gada 6.jūlijā tika noņemta no uzskaites izvešanai no Latvijas. Arī šis apstāklis neapstiprina pieteicējas pārstāvju skaidrotos nodomus.

[5.9] Tiesa nomas līgumu vērtēja kritiski arī tamdēļ, ka ar to faktiski visa atbildība un pienākumi, kas saistīti ar strīdus automašīnas uzturēšanu, apkopi un remontiem, kā arī jebkuru zaudējumu segšana ir pārlikta uz nomnieku. Tātad faktiski par strīdus automašīnas uzturēšanu pilnībā ir atbildīga SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", proti, nomnieks. Minētais

apstāklis papildus rada šaubas par pieteicējas dibināšanas patieso mērķi un skaidrojumu, ka visas ar automašīnu apkopi saistītās darbības bija plānots nodot pieteicējai.

[5.10] Tiesa kritiski vērtēja arī pieteicējas 2017.gada 16.augusta paskaidrojumā norādīto, ka pieteicēja veica automašīnu tirgus izpēti, kā rezultātā atrada SIA "A.R. BCC", jo no lietā esošās Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja 2016.gada 27.decembra vēstulei pievienotās sarakstes starp SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" amatpersonu /pers. L/ un SIA "A.R. BCC" amatpersonu /pers. N/ (*lietas 1.sējuma 240.-250.lapa un 2.sējuma 1.-12.lapa ar tulkojumu 2.sējuma 102.-144.lapa*) tiesa konstatēja, ka /pers. L/ un /pers. N/ ir ilgstoši sadarbojušies šāda rakstura darījumu ietvaros. Tiesa piekrita pieteicējai, ka minētā sarakste attiecas uz pavisam citu laika posmu un nesatur ziņas par strīdus automašīnu, tomēr tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka šī sarakste parāda minēto personu ilgstošu pazīšanos jau pirms strīdus darījuma, ilgstošu sadarbību saistībā ar ekskluzīvu automašīnu iegādēm un šo personu saskaņoto rīcību.

[5.11] Ņemot vērā norādīto apstākļu kopumu, tiesa atzina, ka pieteicējai ir tikai simulatīva loma strīdus automašīnas iegādes darījuma noformēšanā, proti, darījums noformēts, izmantojot pieteicējas kā saistītā jaunizveidotā uzņēmuma rekvizītus, lai gūtu nepamatotas fiskālās priekšrocības atskaitīt priekšnodokli, radot šķietamību par strīdus automašīnas turpmāku iznomāšanu SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Strīdus automašīna jau sākotnēji bija paredzēta SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", bet pieteicēja tika iesaistīta mākslīgi, jo pretējā gadījumā priekšnodoklis nevarētu tikt atskaitīts. Tiesa atzina, ka šāda saimnieciskā darbība, kāda tā ir bijusi izskatāmajā gadījumā, neatbilst ierastai komercpraksei, jo tā norisinās, nevis piedāvājot potenciālajam nomniekam nomas automašīnu, kā tam vajadzētu būt atbilstoši šāda pakalpojuma būtībai, bet gan otrādi, proti, potenciālajam nomniekam piedāvājot pieteicējai nopirkt konkrētu automašīnu un to iznomāt.

[5.12] Papildus tiesa ņēma vērā, ka no 2017.gada 25.aprīļa (tiesas spriedumā kļūdaini norādīts 25.februāris) galvojuma līguma izriet, ka SIA "LNK Properties" galvo SIA "SEB līzings" saistībā ar pieteicējas un SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.aprīļa finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgumu (*lietas 1.sējuma 137.-138.lapa*). Darījuma ar SIA "SEB līzings" un SIA "A.R. BCC" apmaksu pieteicēja veica, izmantojot SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" izsniegto aizdevumu (*lietas 1.sējuma 141.-142.lapa*). Tātad faktiski SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" apmaksāja SIA "SEB līzings" pieteicējai izrakstītos rēķinus.

SIA "LNK Properties" ir saistīta ar pieteicēju un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", jo /pers. M/ ir amatpersona visos trīs uzņēmumos, savukārt /pers. L/ ir amatpersona SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" un SIA "LNK Properties", turklāt SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ir koncerna mātes uzņēmums, kura meitas uzņēmums ir gan pieteicēja, gan SIA "LNK Properties" ar līdzdalības daļu 100 procenti abos minētajos uzņēmumos. Ņemot vērā minētos apstākļus un to, ka par aizdevuma izsniegšanu pieteicējai galvojumu finanšu līzingam ir sniegusi SIA "LNK Properties", tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka ir konstatējama apzināta naudas līdzekļu koordinēta plūsma simulatīvu darījumu noformēšanai, par kuru pieteicēja bija informēta, jo faktiski strīdus automašīnas iegādes darījumā pieteicējas maksātspējas nodrošināšanā tieši bija iesaistīta gan SIA "LNK Properties", gan SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)".

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka pieteicēja faktiski nerīkojās ar saviem naudas līdzekļiem. Pieteicēja nav izskaidrojusi un līdz ar to nav saprotams, kā pieteicēja spētu atmaksāt šo aizdevumu.

Šādu apstākļu kopumā tiesa atzina, ka aizdevuma līgums sastādīts formāli, ar nolūku radīt iespaidu, ka samaksu veic pieteicēja. Turklāt darījuma dalībnieki apzinājās, ka aizdevuma atmaksa nenotiks saskaņā ar šajā līgumā norādīto, tātad starp darījuma dalībniekiem pastāvēja cita satura vienošanās par šo darījumu. Minēto apstākļu kopums norāda uz simulatīva darījuma veikšanu.

[5.13] Tiesa ņēma vērā arī to, ka pieteicējas un SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.aprīļa finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums paredz, ka katra mēneša 25.datumā pieteicējai jāveic maksājums 3117 *euro* apmērā. Savukārt 2017.gada 25.aprīļa automašīnas nomas līgums paredz, ka ikmēneša nomas maksa par automašīnu ir 2727 *euro* un pievienotās vērtības nodoklis 572 *euro*, kuru pieteicējai ir jāsamaksā valsts budžetā. Līdz ar to saistību ar SIA "SEB līzings" dzēšanai no nepieciešamajiem 3117 *euro* pieteicējas rīcībā ir tikai 2727 *euro*. Tātad pieteicējas naudas plūsma ir negatīva, ko vēl vairāk pastiprina arī apstāklis, ka pieteicēja ir saņēmusi SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" aizdevumus strīdus automašīnas iegādes darījuma finansēšanai. Ņemot vērā, ka peļņa tiek aprēķināta kā starpība starp automašīnas ikmēneša nolietojumu, citiem saistītiem izdevumiem un ienākumu no nomas, kā arī ievērojot, ka konkrētajā gadījumā pieteicējai ir jāveic arī ikmēneša līzinga maksājumi SIA "SEB līzings", tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka nav saprotams, kādā veidā pieteicēja plānoja iegūt finanšu līdzekļus līzinga saistību dzēšanai un aizdevuma atdošanai. Arī tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji nespēja loģiski pamatot, kāda ir šāda darījuma ekonomiskā būtība.

Tādējādi tiesa secināja, ka strīdus automašīnas iegāde nav saistāma ar nodomu to izmantot peļņas gūšanas nolūkos, proti, strīdus automašīnu pieteicēja nav iegādājusies faktisku nomas pakalpojumu sniegšanai. Tā ir simulatīva.

[5.14] Atbilstoši konsekventai tiesu praksei, lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2017.gada 14.marta sprieduma lietā Nr.SKA-263/2017 (A420386512) 5.punkts, 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-655/2018 (A420495111) 7.punkts*). Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai izšķiroši ir tas, vai noformētais darījums tieši ar norādīto apliekamo personu ir noticis arī pēc tā ekonomiskā satura, t.i., vai ir izpildījušies pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas sistēmas nosacījumi (*Senāta 2016.gada*

25.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-200/16 (A420402612) 9.punkts).

Jāņem vērā, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicēja apzināti iesaistījusies pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības. Šajā ziņā lietas apstākļu patieso norises gaitu raksturo ne tik daudz tiesību normās vai darījuma dokumentos obligāti paredzētie pienākumi, bet gan pazīmes par pieteicējas iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Līdz ar to pats par sevi strīdu neizšķir tas, ka ir noformēti darījuma dokumenti un nodrošināta naudas plūsma, ja pastāv šaubas par grāmatvedībā atspoguļotās informācijas patiesumu.

Tiesa atzina, ka izskatāmajā gadījumā dienests ir ieguvis atbilstošus pierādījumus, ka pieteicējas iegrāmatotais strīdus automašīnas iegādes un tālākas iznomāšanas darījums faktiski nav veikts, ir notikusi tikai dokumentu noformēšana, proti, dienests pamatoti ir konstatējis grāmatvedības dokumentu satura neatbilstību noformētā darījuma patiesajai būtībai un norisei.

[5.15] Vērtējot to, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos darījumā nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanai, tiesa norādīja, ka tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 81.punkts*).

Tiesa, aplūkojot tīmeklī publiski pieejamo piedāvājumu, konstatēja, ka identiskus *Porsche Panamera turbo* automobiļus Eiropas auto nomās šobrīd piedāvā par vairākas reizes augstāku maksu, piemēram, par 1400 *euro* dienā (*http://www.aaarentcars.com/booking/car-/rental/hire-porsche-panamera-turbo*). Tādējādi tiesa secināja, ka uz šāda piedāvājuma fona pieteicējas nomas darījumam nav racionāla saimnieciska un ekonomiska pamatojuma, kas papildus jau minētajam norāda uz tā mākslīgo raksturu.

Konkrētajā gadījumā, novērtējot lietā iegūtos pierādījumus kopsakarā ar pašas pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem, tiesa atzina, ka dokumentu noformēšanai par automašīnas iegādes darījumu un tālāko nomas darījumu ar SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ir simulatīvs raksturs, jo, ņemot vērā, ka par reprezentatīvu vieglo automobili priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir ierobežotas, tad, lai par strīdus automašīnu iegūtu šādas tiesības, izmantojot pieteicējas rekvizītus, tika mākslīgi noformēta automašīnas piegāde pieteicējai un tālāk starp pieteicēju un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" formāli noslēgts nomas līgums.

No konstatētajiem apstākļiem to kopsakarā tiesa secināja, ka par strīdus automašīnas pārdošanu starp SIA "A.R. BCC", SIA "SEB līzings" un pieteicēju noformēti tikai dokumenti un faktiski pavadzīmē, rēķinos, līgumā un pieņemšanas ? nodošanas aktā norādītā automašīna no SIA "A.R. BCC" un SIA "SEB līzings" lietošanā nodota tieši SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Tādējādi noformētajiem darījumiem par automašīnas pirkšanu/pārdošanu un tālāku iznomāšanu ir ļaunprātīgs raksturs, lai nepamatoti atskaitītu priekšnodokli.

Pastāvot šādu apstākļu kopumam, tiesa secināja, ka pieteicēja ir dibināta un iesaistīta minētajā darījumā apzināti, nolūkā izmantot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta trešās daļas 1.punktā paredzētās priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Līdz ar to pieteicēja iesaistījusies šajā savstarpējā darījumu shēmā nepamatota fiskālā labuma gūšanai, kas izpaužas kā pievienotās vērtības nodokļa atmaksas pieprasījums no valsts budžeta. Proti, fiskālo labumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas veidā no budžeta šādā automašīnas iegādes un nomas darījuma shēmā pieteicēja gūst ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta trešās daļas 1.punkta "b" apakšpunktu (ja automašīna iegādāta un to izmanto nomas pakalpojumu sniegšanai, priekšnodoklis ir atskaitāms pilnā apmērā). Savukārt, ja automašīnu tās faktiskais lietotājs – SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" – iegādātos bez pieteicējas iesaistīšanas darījuma shēmā, tad saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta vienpadsmitās daļas 1.punktu priekšnodoklis nebūtu atskaitāms.

Ievērojot minēto, tiesa nepiekrita pieteicējai, ka no strīdus darījuma noformēšanas netiek gūtas fiskālas priekšrocības, jo gadījumā, ja pieteicēja ekskluzīvo automobili iegādātos, bet nenoformētu nomas darījumu, tad atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta $1.^1$ daļas 1. un 2.punktam tai nebūtu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ne par tā iegādi, ne izmaksām, kas saistītas ar tā uzturēšanu. Nomas darījuma noformēšana pieteicējai radīja formālu iespēju apiet Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta $1.^1$ daļas 1. un 2.punktā noteikto ierobežojumu, t.i., atskaitīt priekšnodokli gan par ekskluzīvā automobiļa iegādes, gan ekspluatācijas izdevumiem.

Rezumējot minēto, kā arī ņemot vērā iepriekš norādīto apstākļu kopumu, tiesa atzina, ka nav iespējams nonākt pie cita secinājuma, kā vien pie tā, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās un ka iesaistīšanās mērķis ir bijis ļaunprātīgs. Saistība starp uzņēmumiem ļāvusi atvieglot darījuma noformēšanu tādā veidā, lai iegūtu šādas nepamatotas fiskālas priekšrocības.

[5.16] Līdz ar to dienests, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli 33 842,98 *euro* apmērā. Savukārt, ievērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmo daļu, 110.panta 1.punktu, 146.panta pirmo daļu, kā arī likuma "Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piekto daļu un 32.panta otro, piekto un septīto daļu, dienests pamatoti pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli par 33 842,98 *euro*, atteica atmaksāt šo nodokļa summu un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 5076,45 *euro*.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 1.augusta spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka tiesa subjektīvi un nepilnīgi izvērtēja pierādījumus, neievēroja objektīvās izmeklēšanas, procesuālā taisnīguma un patvaļas aizlieguma principus, pārkāpa pieteicējas tiesības uz taisnīgu tiesu, nepareizi piemēroja tiesību normas, kā arī,

taisot spriedumu, balstījās uz faktiem, kas nav nodibināti ar pierādījumiem. Spriedumā ietvertie apgalvojumi un secinājumi ir nepamatoti un neatbilst faktiskajai situācijai, jo nav konstatējams fiskālais labums, kuru ir guvusi pieteicēja vai trešā persona. Apelācijas sūdzībā pieteicēja ir sniegusi savu lietas faktisko apstākļu un pierādījumu vērtējumu, kā arī skaidrojumu par to, kāpēc izskatāmajā gadījumā nav konstatējams fiskālais labums.

[7] Dienests pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pievienojoties pirmās instances tiesas secinājumiem. Atbildot uz pieteicējas argumentiem par pierādījumu vērtēšanu un sniedzot savu pierādījumu novērtējumu, dienests nepiekrīt pieteicējai, ka tiesa būtu nepareizi novērtējusi kādu no lietā esošajiem pierādījumiem un tādējādi nonākusi pie kļūdainiem secinājumiem.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[9] Lietā izšķirams strīds par to, vai pieteicēja bija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.maija pavadzīmi Nr.E024068, par SIA "A.R. BCC" pārdotās strīdus automašīnas iegādi.

Pirmās instances tiesa atzina, ka pieteicējai šādu tiesību nebija, jo ir notikusi tikai darījuma dokumentu formāla noformēšana, darījumiem ir māksliigs un simulatīvs raksturs, jo darījumi noformēti tikai fiskāla labuma iegūšanai, par ko pieteicēja zināja. Administratīvā apgabaltiesa, novērtējot lietas faktiskos apstākļus un lietā iegūtos pierādījumus kopsakarā ar apelācijas sūdzības argumentiem, pirmās instances tiesas secinājumus atzīst par pareiziem un pamatotiem, tāpēc Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, pievienojas šajā spriedumā atreferetajai pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un to neatkārto. Papildus Administratīvā apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam nodokļa maksātāju tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā C-101/16, EU:C:2017:775, 35.punkts un tajā norādītā judikatūra*). Šajā ziņā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības darbojas nekavējoties attiecībā uz visiem par iepriekš veiktajiem darījumiem samaksātajiem nodokļiem (*minētā sprieduma 36.punkts un tajā norādītā judikatūra*). Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajai darbībai pašai ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis (*minētā sprieduma 37.punkts un tajā norādītā judikatūra*).

Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa uzsvērusi, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir pievienotās vērtības nodokļa direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis. Attiecīgās personas nevar pamatoties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 10.jūlija sprieduma lietā C-273/18, ECLI:EU:C:2019:588, Kuršu zeme 34.punkts un tajā norādītā judikatūra*).

Pievienotās vērtības nodokļa jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti noteikumi, kas ir paredzēti attiecīgajās pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normās un šo direktīvu transponējošos valsts tiesību aktos, 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 (*sk. turpat 35.punktu un tajā norādītā judikatūra*).

Tātad, kā pareizi norāda pieteicēja, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai ir nepieciešams konstatēt atskaitījuma tiesības izmantojošā nodokļu maksātāja ļaunprātīgo rīcību. Savukārt ļaunprātīgās rīcības atzīšanai nepieciešams konstatēt, ka strīdus darījuma rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kura ir pretēja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķim, un ka strīdus darījuma pamatmērķis ir iegūt tieši šādu nodokļu priekšrocību. Lai to varētu noskaidrot, ir jāveic visaptverošs darījuma elementu, faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējums. Šajā kontekstā ir noskaidrojams arī strīdus darījuma, par kuru atskaitīts priekšnodoklis, pamatmērķis. Tas izskatāmajā gadījumā ir pakārtots pieteicējas skaidrotajam par tās dibināšanas nolūku.

[11] Proti, strīdus automašīnas nomniece SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" ir holdinga kompānija, kas apvieno LNK Grupas uzņēmumus. Arī pieteicēja ietilpst šajā holdingā un ir SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" meitas uzņēmums.

Kā norādīts pieteicējas paskaidrojumos, kas atkārtoti apelācijas sūdzībā, pieteicēja tika dibināta ar mērķi sniegt LNK holdingā ietilpstošiem uzņēmumiem automašīnu nomas pakalpojumus, šādi centralizējot šo funkciju un padarot vieglākus un efektīvākus visus ar vieglo automašīnu parku saistītos procesus. No ierakstiem Uzņēmumu reģistrā redzams, ka pieteicējas

pamatdarbības veids ir automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšana un ekspluatācijas līzings. No ierakstiem Uzņēmumu reģistrā arī redzams, ka pieteicēja ir dibināta 2017.gada 22.martā. Tas ir apmēram mēnesi pirms strīdus darījuma dokumentu (pirkuma līguma, finanšu līzinga līguma un nomas līguma) parakstīšanas. Pieteicēja ir skaidrojusi, ka strīdus automašīna bija pirmā pieteicējas iegādātā un tālāk vienam no holdinga uzņēmumiem iznomātā automašīna.

Tiktāl pieteicējas paskaidrojumi ir saprotami un saskanīgi, proti, ir identificējams pieteicējas dibināšanas mērķis un pirmā šā mērķa īstenošanai iegādātā automašīna.

Atbilstoši Komerclikuma 1.panta otrajai daļai komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība, kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic komersants. Tātad ikviena komersanta mērķis ir saimnieciskās darbības veikšana peļņas gūšanas nolūkā. Tas nozīmē, ka arī pieteicējai būtu jābūt mērķim veikt deklarēto saimniecisko darbību – automašīnu iznomāšanu – , lai gūtu peļņu. Faktiski šāds mērķis izriet arī no pieteicējas paskaidrojumiem, kuros norādīts, ka šobrīd pieteicējas rīcībā ir 11 automašīnas, kuras tiek iznomātas holdinga uzņēmumiem, un pieteicēja no tā gūst peļņu. Mērķis iznomāt automašīnas, tostarp strīdus automašīnu, lai gūtu peļņu, izriet arī no pieteicējas apelācijas sūdzības, kurā pieteicēja skaidro, kā tā aprēķina gūto peļņu. Arī pieteicējas amatpersona pirmās instances tiesā norādīja, ka, iznomājot strīdus automašīnu, pieteicēja piemēroja uzcenojumu 25 procentu apmērā, tādējādi gūstot peļņu.

Arī šajā sakarā pieteicējas paskaidrojumi vērtējami kā atbilstoši saprātīga komersanta rīcībai un normālas komercdarbības mērķim.

Taču, analizējot pieteicējas gada pārskata rādītājus, paveras cita aina. Proti, pieteicējas pirmais darbības gads (2017.gads) tika noslēgts ar zaudējumiem 4735 *euro* apmērā, neto apgrozījums bija vien 31 053 *euro*. Arī otrs pieteicējas darbības gads (2018.gads) tika noslēgts ar zaudējumiem 11 375 *euro* apmērā, kopējais neto apgrozījums bija 85 002 *euro*. Tāpat arī pašu kapitāls abos minētajos gados ir negatīvs – 2017.gadā 1935 *euro*, 2018.gadā 13 310 *euro*. Tādējādi, lai arī pieteicēja savu dibināšanas mērķi un strīdus automašīnas iegādes nepieciešamību izskaidro ar attiecīgā saimnieciskās darbības virziena veikšanu peļņas gūšanas nolūkā, apstiprinājums šim apgalvojumam no pieteicējas finanšu dokumentiem nav gūstams. No pieteicējas finanšu dokumentiem arī redzams, ka pieteicējas saimnieciskā darbība 2017.gadā bija visai pieticīga, proti, pieteicējas neto apgrozījums 2017.gadā bija nedaudz vairāk par 30 000 *euro*, kas kopsakarā ar strīdus automašīnas vērtību gandrīz 200 000 *euro* un zaudējumiem, noslēdzot taksācijas gadu, neļauj gūt apstiprinājumu pieteicējas apgalvojumiem par tās dibināšanas mērķiem un strīdus automašīnas iegādes nepieciešamību.

[12] Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa ņem vērā, ka tas, ka uzņēmuma saimniecisko darījumu rezultāts īsākā vai garākā posmā ir zaudējumi, nevis peļņa, pats par sevi nevar tikt vērtēts kā uzņēmuma dibināšana bez nopietna nolūka vai ar mērķi veikt tiesiskajam regulējumam pretrunā esošus darījumus. Taču izskatāmajā lietā minēto apstākļu kontekstā būtiski ņemt vērā virkni citu pirmās instances tiesas konstatēto un analizēto apstākļu, tostarp to, ka atbilstoši lietā esošajam 2017.gada 25.aprīļa finanšu līzinga līgumam pieteicējai katra mēneša 25.datumā bija jāveic maksājums SIA "SEB līzings" 3117 *euro*. Savukārt atbilstoši 2017.gada 25.aprīļa strīdus automašīnas nomas līgumam pieteicēja no SIA LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" mēnesī saņēma 3300 *euro.* To pirmās instances tiesā uzsvēra arī pieteicējas amatpersona, akcentējot pieteicējas piemēroto uzcenojumu un gūto peļņu. Taču šajā sakarā jāuzsver, ka no SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" saņemtās naudas summas 3300 *euro* nomas maksa ir vien 2727,27 *euro*, savukārt 572,73 *euro* ir pievienotās vērtības nodoklis, kas pieteicējai jāieskaita valsts budžetā. Tātad pieteicējas rīcībā pēc nodokļa nomaksas palika vien 2727,27 *euro*, kas ir mazāk par līzinga maksājuma apmēru. Līdz ar to apstākļos, kad pieteicējai par strīdus automašīnas līzingu bija jāmaksā vairāk nekā pieteicēja saņēma par strīdus automašīnas nomu, netiek gūts apstiprinājums pieteicējas dibināšanai ar patiesu mērķi veikt tādus darījumus, kuru rezultātā plānota peļņa.

Turklāt minētie apstākļi liek apšaubīt pieteicējas amatpersonas pirmās instances tiesas sēdē apgalvoto, ka pieteicēja strīdus automašīnas iznomāšanai piemēroja uzcenojumu 25 procentu apmērā un ka pieteicēja līzinga maksājumu sedza no saņemtās nomas maksas. Šeit arī jānorāda, ka pieteicējas vienīgā amatpersona /pers. M/ vienlaikus ir arī strīdus automašīnas nomnieka amatpersona un citu holdinga uzņēmumu amatpersona. Pirmās instances tiesa, vērtējot šo apstākli, norādīja, ka tas kopsakarā ar pārējiem darījumu raksturojošiem apstākļiem papildus ļauj apšaubīt pieteicējas faktisku iesaisti strīdus darījumā un norāda uz pieteicējas iesaisti šajā darījumā nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanai. Šāds pirmās instances tiesas secinājums ir pareizs, jo pretējā gadījumā nav izskaidrojams, kāpēc /pers. M/ kā vienīgā pieteicējas amatpersona norādīja faktiskajai situācijai neatbilstošus paskaidrojumus par pakalpojuma uzcenojumu un tiesas sēdē pauda neizpratni par dienesta pārstāvja norādi, ka nomas maksājums bija mazāks par līzinga maksājumu.

[13] Pieteicēja, iebilstot pret pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem secinājumiem par pieteicējas finanšu plūsmu un gūto peļņu, apelācijas sūdzībā skaidro, ka peļņa tiek aprēķināta, no ienākumiem par strīdus automašīnas nomu atskaitot izdevumus par tās nolietojumu un citus ar to saistītos izdevumus. Pieteicēja akcentē, ka finanšu līzinga maksājums ir saistību dzēšanas maksājums, nevis izdevumi par strīdus automašīnu, līdz ar to pieteicējas ieskatā finanšu līzinga maksājumi nav ņemami vērā, vērtējot pieteicējas peļņu strīdus automašīnas nomas darījumos.

Vispārīgi Administratīvā apgabaltiesa var piekrist pieteicējas apelācijas sūdzībā sniegtajiem skaidrojumiem par peļņas maržu. Taču izskatāmajā gadījumā ir jāņem vērā, ka pieteicēja ir jaundibināts uzņēmums, kura veiktais strīdus automašīnas nomas darījums ir pirmais darījums; pieteicējas rīcībā nebija saimnieciskās darbības veikšanai nepieciešamo naudas līdzekļu; pieteicēja strīdus automašīnas iegādei saņēma aizņēmumus, kuru segšanai arī bija nepieciešami līdzekļi; citus darījumus, no kuriem pieteicēja gūtu ieņēmumus minēto maksājumu veikšanai, pieteicēja neveica. Šādu apstākļu kopumā no pieteicējas jo īpaši būtu sagaidāmi paskaidrojumi par to, kā pieteicēja plānoja izpildīt savas saistības gan pret SIA "SEB

līzings", gan pret citu holdinga uzņēmumu kā pret aizdevēju. Taču tā vietā pieteicēja sniedz vispārīgus skaidrojumus par peļņas aprēķināšanas metodoloģiju un pārmet pirmās instances tiesai, ka tā līzinga maksājumus nepamatoti vērtēja kā pieteicējas izdevumus, nevis kā saistību dzēšanas maksājumus. Šeit arī jānorāda ka neatkarīgi no tā, kā tiek definēti līzinga maksājumi – kā saistību dzēšanas maksājumi vai kā pieteicējas izdevumi – pieteicējai jebkurā gadījumā ir nepieciešami naudas līdzekļi to segšanai. Un pieteicēja vēl joprojām nav sniegusi objektīvi saprotamu skaidrojumu par to, kā pieteicēja plānoja izpildīt savas saistības. Pieteicējas apgalvojums, ka minēto maksājumu veikšanu bija plānots segt no peļņas, iepriekš norādīto apstākļu dēļ negūst apstiprinājumu. Turklāt ir nevietā pieteicējas pārmetums dienestam un tiesai, ka, neskatoties uz to, ka pieteicējai netika jautāts par pieteicējas peļņu, izdevumiem un saistībām, šie apstākļi tika vērtēti. Tā tam ir jābūt, ka dienests un pēc tam tiesa vērtē nodokļu maksātāju raksturojošo informāciju un darījumu dokumentus, kā rezultātā izdara atbilstošus secinājumus. Pirms šī izvērtējuma veikšanas, kas rezultējas konkrētos secinājumos, ne vienmēr ir iespējams uzdot absolūti visus uz nodokļu maksātāja saimniecisko darbību un strīdus darījumiem vērstus jautājumus, jo tikai izvērtējuma gaitā var rasties papildu jautājumi. Taču tas nenozīmē, ka tādējādi pieteicējai tiek liegtas tiesības uz taisnīgu tiesu un tiesības izteikt savus apsvērumus. Tieši tamdēļ ir paredzēts apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas institūts, lai persona varētu norādīt uz iestādes un tiesas izdarīto secinājumu nepamatotību, izvirzot savus objektīvi pamatotus apsvērumus.

[14] Pieteicējas skaidroto, ka tā tika dibināta ar mērķi, lai atbrīvotu pārējos holdinga uzņēmumus no darbībām, kas saistītas ar automašīnu iegādi un apkopi, liek apšaubīt vēl kāds apstāklis.

Proti, saskaņā ar nomas līgumu, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", nomnieks (SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)") apņemas uzturēt automašīnu tehniski labā stāvoklī, uzņemas visu atbildību par zaudējumiem, kas ar automašīnu nodarīti trešajām personām un uz sava rēķina segt visus automašīnas ekspluatācijas izdevumus, tai skaitā degvielu (līguma 3.2., 3.3., 3.4.punkts). Tātad atbilstoši minētajiem nosacījumiem nomnieks apmaksā gan degvielu, gan arī automašīnas ekspluatācijas izdevumus un uztur strīdus automašīnu labā tehniskā stāvoklī. No vienas puses, Administratīvā apgabaltiesa var piekrist pieteicējas skaidrotajam, ka atbilstoši ierastai komercpraksei tieši nomnieks sedz izmaksas, kas saistītas ar automašīnas ekspluatāciju, jo tieši nomnieks, nevis iznomātājs ekspluatē automašīnu. Taču šeit jāņem vērā, ka pretēji pieteicējas apgalvotajam ne šajā, ne citos nomas līguma punktos nav atrodama atruna, ka par strīdus automašīnas apkopi, remontēšanu, uzturēšanu u.tml. darbībām ir atbildīga un tās organizē, un veic tieši pieteicēja kā iznomātāja, kam tā būtu jābūt, ja ievēro pieteicējas skaidrojumu par tās dibināšanas mērķi. Proti, ja reiz, dibinot pieteicēju, bija paredzēts atsvabināt holdinga uzņēmumus no jautājumiem, kas saistīti ar automašīnu iegādi un uzturēšanu, tad nomas līgumā būtu jāparedz, ka šie jautājumi ir iznomātāja, nevis nomnieka kompetencē. Taču tas nomas līgumā, kā jau norādīts, nav paredzēts. Šeit arī jānorāda, ka, lai arī apelācijas sūdzībā ir izteikts apgalvojums, ka pieteicēja pati, nevis nomnieks vienojās ar sadarbības partneriem par automašīnas apkopi un remontu, saņemot no tiem rēķinus, atbilstošus pierādījumus pieteicēja nav iesniegusi.

[15] Papildus norādāms vēl kāds apstāklis.

Proti, saskaņā ar 2017.gada 25.aprīlī starp pieteicēju un SIA "SEB līzings" noslēgto finanšu līzinga līgumu nomniekam (pieteicējai) ir tiesības nodot strīdus automašīnu apakšnomā trešajām personām tikai ar iznomātāja (SIA "SEB līzings") piekrišanu (līguma 3.2. un 8.1.punkts).

Tas nozīmē, ka pieteicējai pirms strīdus automašīnas iznomāšanas SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" bija jāsaņem SIA "SEB līzings" piekrišana. Atbilstoši SIA "SEB līzings" Administratīvajai apgabaltiesai sniegtajai informācijai (*lietas 3.sējuma 13.lapa*) SIA "SEB līzings" 2017.gada 25.aprīļa finanšu līzinga līguma darbības laikā nav saņēmusi pieteicējas pieprasījumu strīdus automašīnas iznomāšanai trešajām personām, kā arī nav sniegusi šādu piekrišanu.

Pieteicēja to neapstrīd, papildus sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 3.sējuma 18.-21.lapa*) norādot, ka ziņas par pieteicējas dibināšanu ir publiski pieejamas un SIA "SEB līzings" rīcībā bija pilnīga informācija par pieteicēju līguma noslēgšanas laikā. Ievērojot minēto, kā arī to, ka SIA "SEB līzings" pirms līguma noslēgšanas, visticamāk, izvērtēja pieteicēju raksturojošo informāciju, pieteicēja uzskata, ka SIA "SEB līzings" bija informēta par pieteicējas nolūkiem iznomāt strīdus automašīnu un deva šādu piekrišanu līdz ar finanšu līzinga līguma noslēgšanu.

Šie un pārējie papildu paskaidrojumos norādītie pieteicējas argumenti nav vērtējami nopietni. Ja reiz pieteicēja patiesi plānoja iznomāt strīdus automašīnu, tad pieteicējai jau pirms finanšu līzinga līguma noslēgšanas bija jāveic pārrunas par to ar SIA "SEB līzings", iebilstot pret diviem līgumā ietvertajiem punktiem, kuros skaidri norādīts, ka pieteicēja nav tiesīga iznomāt strīdus automašīnu bez līzinga devēja piekrišanas. Apstāklis, ka pieteicēja neiebilda pret šādiem līguma nosacījumiem un pēc šāda satura līguma noslēgšanas nelūdza SIA "SEB līzings" piekrišanu iznomāt strīdus automašīnu, kopasakarā ar iepriekš norādīto liek apšaubīt pieteicējas paskaidrojumus par to, ka tā tika nodibināta automašīnas iznomāšanas pakalpojumu sniegšanai saviem saistītiem uzņēmumiem.

Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka formāla līguma nosacījumu neizpilde pati par sevi nevar liecināt par darījuma faktisko neesību, taču Administratīvā apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka šis apstāklis netiek vērtēts atrauti no pārējo apstākļu un pierādījumu kopuma, izmantojot to kā vienīgo strīdus darījuma faktiskās neesības pamatojumu.

[16] Rezumējot minēto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas sniegtajam lietas faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumam, Administratīvā apgabaltiesa piekrīt tiesas secinātajam, ka nav gūstams apstiprinājums pieteicējas apgalvojumiem par tās dibināšanas mērķi un strīdus automašīnas iegādes nepieciešamību, lai atsvabinātu holdinga

uzņēmumus no jautājumiem, kas saistīti ar automašīnu iegādi un uzturēšanu.

Šajā kontekstā nepieciešams norādīt arī uz pirmās instances tiesas minēto, ka LNK holdinga uzņēmumu amatpersona jau ilgstoši pirms strīdus darījuma bija pazīstama ar strīdus automašīnas pārdevējas SIA "A.R. BBC" amatpersonu un ilgstoši sadarbojās ar to ekskluzīvu automašīnu iegādē. Šī saistība, uz ko norādīts Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja dienestam iesniegtajos dokumentos un ko faktiski nenoliedz arī pati pieteicēja, ļāva noformēt strīdus darījumu formāli, proti, izmantojot pieteicējas rekvizītus, bet ne faktiski iesaistot pieteicēju strīdus darījuma organizēšanā un veikšanā.

Šeit arī jānorāda, ka nav iespējams līdz galam izprast /pers. M/ skaidroto, ka viņš kā pieteicējas amatpersona saņēma no SIA "LNK (Latvijas Novitātes Kompekss)", kuras amatpersona arī ir /pers. M/, lūgumu atrast nepieciešamo automašīnu nomāšanai un atbilstoši rīkojās tieši kā pieteicējas amatpersona. Kā pareizi norādījusi pirmās instances tiesa, /pers. M/ nespēja izskaidrot, kā viņš nodalīja savus pienākums katrā no uzņēmumiem. /pers. M/ norādīja vien to, ka viņam "bija dažādi pienākumi, ar vienām darbībām nodarbojās vienā uzņēmumā, ar citām darbībām – citā uzņēmumā". Šāds skaidrojums ir pārāk vispārīgs.

[17] Pieteicēja, iebilstot pret pirmās instances tiesas secinājumiem par pieteicējas mākslīgu lomu strīdus darījumā, apelācijas sūdzībā norāda uz tiesas pieļautajiem pārkāpumiem pierādījumu novērtējumā, kas pieteicējas ieskatā ir novedis pie nepareiza rezultāta. Tā, piemēram, pieteicēja norāda, ka no lietā esošās sarakstes starp darījuma dalībniekiem neizriet tiesas secinātais, ka strīdus automašīnu faktiski iegādājās SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Lietojot burtu "LNK" un vārdu "Latvijas Novitātes Komplekss" salikumu un uzsverot, ka "vidusmēra cilvēks" runājot par holdingā ietilpstošo kompāniju, lieto LNK, pieteicēja norāda, ka ir pašsaprotami, ka ar sarakstē lietoto "LNK" ir domāta pieteicēja. Tāpat pieteicēja norāda, ka atbilstoši ierastai komercpraksei sākotnēji pārrunās ar līzinga kompāniju iesaistās tikai potenciālais automašīnas pircējs, pārdevējs tiek piesaistīts vēlāk, kad nepieciešams noslēgt darījuma dokumentus, tāpēc nav ņemamas vērā tiesas norādes par to, ka līzinga darījuma noformēšanā sākotnēji netika iesaistīts strīdus automašīnas pārdevējs. Pieteicēja norāda arī to, ka ir nepareizi pieteicēju salīdzināt ar pirmās instances tiesas minētajiem automašīnu iznomātājiem, jo abiem ir atšķirīga darījumu specifika.

Novērtējot šos un pārējos apelācijas sūdzības argumentus, kas vērsti uz pierādījumu vērtēšanu, Administratīvā apgabaltiesa, pirmkārt, norāda, ka atbilstoši pašas pieteicējas piemērotajam Administratīvā procesa likuma 154.pantam vispusīgas, pilnīgas un objektīvas pierādījumu pārbaudes nodrošināšanai lietā iegūtie pierādījumi ir vērtējami to savstarpējā kopsakarā. Kāda pierādījuma izraušana no kopējā pierādījumu apjoma un tā izolēta vērtēšana nav pieļaujama un attaisnojama, jo šāda novērtējuma rezultātā nevar tikt noskaidrota objektīvā patiesība. Ja pieteicējas norādītos pierādījumus vērtē atsevišķi no pierādījumu kopuma un tieši tā, kā to piedāvā pieteicēja, iespējams, arī var nonākt pie pieteicējas norādītajiem secinājumiem. Taču lietā esošos pierādījumus novērtējot to savstarpējā kopsakarā, rodas citi secinājumi. Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudot pirmās instances tiesas spriedumu, konstatē, ka tiesa lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus ir vērtējusi atbilstoši iepriekš minētajiem pierādījumu novērtēšanas principiem, proti, to savstarpējā kopsakarā, norādot, kāpēc tiesa vienam pierādījuma devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu. Šajā sakarā Administratīvā apgabaltiesa arī norāda, ka var piekrist daļai no pieteicējas minētajiem argumentiem, piemēram, par to, ka pārrunās ar līzinga kompāniju sākotnēji automašīnas pārdevējs nemaz neiesaistās. Taču, ņemot vērā, ka šāds tiesas arguments ir tikai niecīga daļa no kopējās argumentācijas pierādījumu kopuma novērtēšanas kontekstā, Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka tādējādi pirmās instances tiesa pēc būtības ir izdarījusi kļūdainus secinājumus un nonākusi pie nepareiza rezultātā. Tiesas secinājumus pēc būtības neietekmē arī kļūdainā norāde, ka jau sākotnēji strīdus automašīna bija paredzēta /pers. L/, kurš iesaistījās automašīnas izvēlē. Arī šis tiesas arguments ir tikai viena no argumentācijas sastāvdaļām, kuru izslēdzot, tiesas secinājumi pēc būtības un lietas iznākums netiek ietekmēts.

Otrkārt, apelācijas sūdzības argumenti, kas vērsti uz pierādījumu novērtēšanu, faktiski norāda uz to, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas izdarītajiem secinājumiem. Taču apstāklis, ka pieteicējai ir citādāks faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējums un lietas iznākuma redzējums, nenozīmē, ka tiesa būtu pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā un nonākusi pie nepareiziem secinājumiem.

[18] Pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīti arī tādi pierādījumu vērtēšanu aptverošie argumenti, kas atzīstami par maznozīmīgiem un kuriem nav nekādas ietekmes uz lietas iznākumu. Piemēram, pieteicēja, apšaubot pirmās instances tiesas secinājumu, ka /pers. M/ tiesas sēdē nevarēja izskaidrot, kuru no holdinga uzņēmumiem viņš pārstāvēja, veicot strīdus darījumu, norāda, ka /pers. M/ citus holdinga uzņēmumus var pārstāvēt tikai kopā ar diviem citiem valdes locekļiem. Līdz ar to pieteicējas ieskatā apstākļos, kad /pers. M/ strīdus darījumā darbojās viens, nav šaubu par to, kuru no uzņēmumiem viņš pārstāvēja strīdus darījumā.

Administratīvā apgabaltiesa šajā sakarā norāda, ka pirmās instances tiesa minēto secinājumu izdarīja nevis attiecībā uz darījuma juridisko pusi, bet gan attiecībā uz darījuma norisi pēc būtības, proti, sarunu uzsākšanu, strīdus automašīnas izvēli, apskati u.tml. apstākļiem. Tāpēc pieteicējas apsvērumiem par /pers. M/ pārstāvības formu citos holdinga uzņēmumos nav izšķirošas nozīmes.

[19] Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa uzskata par nepieciešamu atbildēt pēc būtības uz kādu citu pieteicējas argumentu.

Proti, pieteicēja apelācijas sūdzībā uzsver, ka pirmās instances tiesa, novērtējot /pers. R/ un /pers. P/ paskaidrojumus un liecības, secināja, ka faktiski šīs personas organizēja strīdus automašīnas iegādi kā holdinga darbinieki, līdz ar to arī tas

liecina, ka pieteicēja strīdus darījumā bija iesaistīta formāli. Pieteicēja uzskata, ka šāds tiesas secinājums ir kļūdains, jo tiesa neņēma vērā holdinga darbības principu un ierastu komercpraksi gadījumos, kad darījumus veic kāds no holdinga dalībniekiem. Proti, šādos gadījumos ir loģiski un pašsaprotami, ka jaundibināts holdinga uzņēmums pēc juridiskās un finanšu palīdzības vēršas pie kāda cita holdinga dalībnieka, nevis pie "ārējiem speciālistiem".

Vispārīgi Administratīvā apgabaltiesa tam piekrīt un neuzskata, ka apstāklis, kad viena holdinga dalībnieks sniedz palīdzību citam holdinga dalībniekam, ir vērtējams kā holdinga dalībnieku saskaņota rīcība veikt tiesiskajam regulējumam neatbilstošus darījumus. Pretējo nav atzinusi arī pirmās instances tiesa. Pirmās instances tiesa, vērtējot /pers. R/ un /pers. P/ liecības kopsakarā ar pašas pieteicējas paskaidrojumiem un lietā esošo elektronisko saraksti, secināja, ka pieteicējas loma strīdus automašīnas iegādē bija mākslīga un formāla, proti, tika izmantoti tikai pieteicējas rekvizīti, lai noformētu darījumu, kas vienam no holdinga uzņēmumiem dotu tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas citādāk nebūtu atskaitāms.

Administratīvā apgabaltiesa, noklausoties /pers. R/ un /pers. P/ pirmās instances tiesā sniegtās liecības, piekrīt apelācijas sūdzībā norādītajam, ka ne /pers. R/, ne /pers. AJ/ tiešā tekstā nenorādīja, ka viņi, sniedzot pieteicējai palīdzību, darbojās LNK interesēs un deva norādes pieteicējas valdes loceklim. Taču šāds neprecīzs liecinieku liecību atspoguļojums tiesas spriedumā nav novedis pie nepareiziem secinājumiem, jo /pers. R/ un /pers. P/ tiesas sēdē skaidri apliecināja, ka viņi saistībā ar strīdus automašīnu pieteicēju nepārstāvēja, un no šo personu liecībām kopumā, vērtējot tās arī kopsakarā ar pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem un darījuma norisi raksturojošiem apstākļiem, izriet pirmās instances tiesas norādītā pieteicējas formālā iesaiste SIA "LNK (Latvijas novitātes Komplekss)" vajadzībām nepieciešamās automašīnas iegādē. Lai arī /pers. R/ pieminēja pieteicējas nosaukumu un apliecināja, ka pie viņa pēc nepieciešamās palīdzības vērsās /pers. M/, apstākļos, kad /pers. M/ bija arī citu holdinga uzņēmumu amatpersona, nav iespējams izdarīt nepārprotamu secinājumu, ka /pers. R/ liecības apstiprina tieši pieteicējas iesaisti strīdus automašīnas iegādē. Šeit arī jānorāda, ka /pers. R/ liecināja, ka /pers. M/, vēršoties pie viņa pēc palīdzības, teica, ka ir "vēlme nofinansēt auto, paņemt to līzingā", tāpēc /pers. R/, izmantojot savus kontaktus, vērsās SIA "SEB līzings", informējot to, ka ir nodibināta jauna kompānija, tai ir nepieciešama palīdzība, tāpēc tika izteikts lūgums noteikt tādus pašus līzinga noteikumus, kā pārējiem holdinga dalībniekiem. Atbilstoši /pers. R/ liecinātajam viņš tikai piezvanīja bankai, bet visas pārējās darbības veica /pers. M/. Taču no lietas materiāliem tas neizriet, jo ir redzams, ka /pers. R/ tika sūtīti dokumenti, kuros norādītie darījuma dalībnieki ir pieteicēja un SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss"). Norādāms arī tas, ka /pers. R/ pirmās instances tiesā sniegtajās liecībās lietoja tādus formulējumus kā "laikam", "kā lai to pasaka" u.tml., kas liecina par /pers. R/ nevēlēšanos skaidri atklāt pārbaudāmas darījuma detaļas.

Minēto apstākļu kontekstā arī jānorāda, ka atbilstoši lietā esošajai sarakstei starp /pers. P/ un SIA "SEB līzings" pārstāvi tika apspriesti līzinga noteikumi par tādas automašīnas iegādi, kuras pirkumu organizē SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)". Tāpēc šādu apstākļu kopsakarā pirmās instances tiesai bija pamats secināt, ka /pers. P/ un /pers. R/ ir darbojušies nevis pieteicējas interesēs un vārdā, bet gan cita holdinga uzņēmuma labā.

[20] Rezumējot minēto, Administratīvā apgabaltiesa pretēji pieteicējas viedoklim nekonstatē, ka pirmās instances tiesa, novērtējot pierādījumus, būtu pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta nosacījumus, tādējādi nonākot pie nepamatotiem un nepareiziem secinājumiem. Papildus Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka tas vien, ka pirmās instances tiesas secinājumus nepamato tieši pierādījumi, pats par sevi nenozīmē, ka secinājumi ir nepierādīti. Atbilstoši konsekventai administratīvo tiesu praksei priekšnodokļa atskaitīšanas lietās ir pieļaujami secinājumus pamatot arī ar netiešiem pierādījumiem, kā tas ir izskatāmajā gadījumā. Svarīgi, vai netiešo pierādījumu kopums un saturs ir tāds, no kura var izdarīt secinājumus par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas pamatotību.

[21] Visbeidzot ir izvērtējami pieteicējas argumenti par strīdus darījuma rezultātā gūto fiskālo labumu, lai tādējādi konstatētu pieteicējas ļaunprātību.

Pirmkārt, atbilstoši likumdevēja paredzētajam priekšnodoklis par reprezentatīvo vieglo automobili nav atskaitāms, ja vien neiestājas likumdevēja paredzētie izņēmumi, tostarp šādas automašīnas izmantošana nomas pakalpojumu sniegšanai. Tā kā izskatāmajā gadījumā ir pamats secinājumam, ka strīdus automašīnas nomas pakalpojums bija mākslīgs, par ko pieteicēja neapšaubāmi zināja, tad ir konstatējama pieteicējas ļaunprātīgā rīcība.

Otrkārt, pieteicēja norāda, ka tā SIA "SEB līzings" ir samaksājusi pievienotās vērtības nodokli 33 842,98 *euro* (ko pieteicēja atskaita kā priekšnodokli), savukārt valsts budžetā pieteicēja ir samaksājusi 12 027,30 *euro*, ko pieteicēja saņēma no SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" par strīdus automašīnas nomu. 2018.gada jūnijā sakarā ar finanšu līzinga līguma pārtraukšanu un strīdus automašīnas pārdošanu SIA "SEB līzings" izrakstīja pieteicējai kredītrēķinu par kopējo summu 138 000 *euro*, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli. Šā darījuma rezultātā pieteicēja iemaksāja valsts budžetā pievienotās vērtības nodokli 23 950,29 *euro*. Tātad kopējais par strīdus automašīnas darījumiem aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis, ko pieteicēja ir samaksājusi, ir 41 007,30 *euro*. Līdz ar to pieteicēja ir neizpratnē par aizliegumu atskaitīt no valsts budžeta nodokli 33 842,98 *euro*. Tāpat pieteicēja norāda, ka gadījumā, ja strīdus automašīnu no SIA "SEB līzings" finanšu līzingā iegādātos uzreiz SIA "LNK (Latvijas Nocvitātes Komplekss)", tad nenotiktu nomas darījumi, kuru rezultātā pieteicēja valsts budžetā ir samaksājusi 12 027,30 *euro*.

Ar šiem argumentiem un apelācijas sūdzībā norādītajiem aprēķiniem pieteicēja ir centusies izskaidrot ne vien to, ka neviens no darījuma dalībniekiem nav guvis fiskālo labumu, bet arī to, ka valsts budžets, pateicoties strīdus automašīnas nomas darījumiem, tika papildināts ar pievienotās vērtības nodokli.

[21.1] Ja pieteicēja neiegādātos strīdus automašīnu un neiznomātu to SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", tad

pieteicēja ne vien neiemaksātu valsts budžetā 12 027,30 *euro*, bet pieteicēja no valsts budžeta arī nepieprasītu 33 842,98 *euro*.

[21.2] Kā to pareizi norāda arī pati pieteicēja, ja strīdus automašīnu iegādātos SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)", tai nerastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

[21.3] Pieteicējas pieminētais SIA "SEB līzings" izrakstītais kredītrēķins ir pamats pieteicējai veikt korekcijas attiecīgā taksācijas perioda pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, samazinot priekšnodokļa summu apmērā, kādu pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda kā pieteicējas valsts budžetā iemaksāto pievienotās vērtības nodokli, proti, 23 950,29 *euro*. Lai varētu tālāk analizēt, vai un kādā apmērā valsts budžetā tika iemaksāts nodoklis no strīdus automašīnas pārdošanas darījuma, būtu jāzina gan tas, par kādu cenu strīdus automašīna faktiski tika pārdota, gan arī tas, kam (kādas valsts uzņēmumam) strīdus automašīnas tika pārdota. Tikai tādā gadījumā būtu iespējams izdarīt objektīvu secinājumu par pieteicējas apelācijas sūdzībā atspoguļotajiem aprēķiniem, tostarp par patiesajiem strīdus automašīnas iegādes mērķiem.

[21.4] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, kāds būtu pievienotās vērtības nodokļa aprēķins, ja strīdus automašīnu iegādātos SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" finanšu līzingā no SIA "SEB līzings" un pēc tam atdotu automašīnu atpakaļ SIA "SEB līzings". Taču šādi aprēķini ir pārāk vispārīgi, jo tas, ka SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" strīdus automašīnu iegādātos SIA "SEB līzings" finanšu līzingā un pēc tam atdotu automašīnu atpakaļ SIA "SEB līzings", ir tikai pieņēmumi. Tikpat labi var pieņemt, ka SIA "LNK (Latvijas Novitātes Komplekss)" strīdus automašīnu iegādātos bez līzinga kompānijas piesaistes un attiecīgi to pārdotu citam uzņēmumam, nevis atdotu atpakaļ līzinga kompānijai. Šādus gadījumus pieteicēja apelācijas sūdzībā nav ilustrējusi un attiecīgi pievienotās vērtības nodokļa aprēķinus nav veikusi, tāpēc jāsecina, ka nevis pirmās instances tiesas, bet gan pašas pieteicējas secinājumi par fiskālā labuma gūšanu ir tendenciozi un neobjektīvi.

Rezumējot minēto, Administratīvā apgabaltiesa negūst apstiprinājumu pieteicējas apelācijas sūdzībā veiktajiem aprēķiniem, no kuriem pieteicējas ieskatā neizriet ar strīdus automašīnas iegādi fiskālā labuma nodrošināšana kādam no darījuma dalībniekiem.

[22] Tādējādi, ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinājumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka, aplūkojot strīdus automašīnas iegādes un nomas darījumus to savstarpējā kopsakarā, tostarp kopsakarā ar apstākli, ka strīdus automašīna gadu pēc tās iegādes tika pārdota, ir pamats secinājumam, ka strīdus darījuma rezultātā pieteicēja ir ieguvusi nodokļa priekšrocību, kuras piešķiršana ir pretēja pievienotās vērtības nodokļa tiesiskajam regulējumam, un ka strīdus darījuma pamatmērķis ir šādas priekšrocības iegūšana. Līdz ar to ir konstatējama pieteicējas ļaunprātīga rīcība, kas liedz atzīt pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Līdz ar to pieteikums atzīstams par nepamatotu un noraidāmu.

[23] Papildus Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka nav konstatējams apelācijas sūdzībā norādīto principu pārkāpums. Turklāt pieteicēja arī nav izskaidrojusi, kā tieši ir izpaudies tās minēto principu pārkāpums. Apstāklis, ka pieteicējai netiek atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšu, kas pamatots ar lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu kopumu, kā rezultātā pieteikums tiek noraidīts, pretēji pieteicējas viedoklim nenozīmē, ka tiek aizskartas pieteicējas tiesības uz taisnīgu tiesu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA "LNK Transport" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 14.augusta lēmuma Nr.30.2-22.9/3615 atcelšanu.

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

D.Makarova

Tiesnese referente

K.Berķis

Tiesneši

L.Paegļkalna