ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420181618
Lietas arhīva Nr. AA43-0146-20/16
ECLI:LV:ADAT:2020:0310.A420181618.9.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 10.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Indra Meldere,
tiesneses Sanita Kanenberga un Anita Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Minsterejas projekti" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.9/2595 atzīšanu par prettiesisku un pārmaksātās pievienotās vērtības nodokļa summas par 2017.gada 3.ceturksni apstiprināšanu, sakarā ar SIA „Minsterejas projekti" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 22.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Izskatot SIA „Minsterejas projekti" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarāciju par 2017.gada 3.ceturksni, Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu pārvaldes Sestās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja vietniece 2018.gada 3.janvārī pieņēma lēmumu Nr.30.1-8.65/2809 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru nolēma atteikt apstiprināt PVN deklarācijā par 2017.gada 3.ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 126 627,75 *euro*.
Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar Dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 23.februāra lēmumu Nr.30.1-8.3/52745 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.
[2.1] Pieteicēja 2017.gada 3.ceturkšņa PVN deklarācijas priekšnodoklī ir iekļāvusi rēķinus ar SIA „Baltic Crystal" – 2017.gada 1.septembra rēķinu Nr.05/73 (vērtība bez PVN 450 000 *euro*, PVN 94 500 *euro*) un SIA „Citadele līzings un faktorings" – 2017.gada 1.septembra rēķinu Nr.CLF 005459 (vērtība bez PVN 123 966,94 *euro*, PVN 26 033,06 *euro*). No minētajiem darījumu partneriem uzņēmums ir iegādājies kristālu audzēšanas iekārtas, kuras vēlāk pārdotas SIA „BC Corporation Limited".
Pieteicējas pamatdarbības veids ir sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana. Vienlaikus pieteicēja iegādājās specifiskas ražošanas iekārtas kopsummā 694 500 *euro* vērtībā ražošanas uzsākšanai. No pieteicējas paskaidrojumiem secināms, ka uzņēmums iegulda ievērojamus naudas līdzekļus iekārtu iegādei, turklāt veicot aizņēmumu 200 000 *euro* apmērā, bet tajā pašā laikā atzīst, ka nav skaidrs, kā demontēt un pārvietot iekārtas, cik tas izmaksātu, kā arī nav speciālistu, kuri mācētu iekārtu uzstādīt un veikt ražošanu, un nav arī atrasti pircēji. 2017.gada 14.decembrī veiktās Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes apsekošanas noslēgumā pieteicēja mainīja viedokli un norādīja, ka iekārtas, iespējams, pārdos, jo tā arī esot saimnieciskā darbība, tādējādi tika saņemta pretrunīga informācija par iekārtu tālāko izmantošanu.
Tādējādi, neskatoties uz ieguldījumiem un veiktajiem sagatavošanās darbiem, pieteicēja, saņemot piedāvājumu no SIA „BC Corporation Limited", atteicās no plānotās saimnieciskās darbības un pārdeva kristālu audzēšanas iekārtas.
Maz ticams, ka tā ir nejauša sakritība, ka gandrīz vienlaikus divi uzņēmumi Latvijā ir ieinteresēti uzsākt šāda veida kristālu ražošanu. Turklāt ievērojamu finanšu līdzekļu ieguldīšana iekārtās un vēlme uzsākt ar pamatdarbību nesaistītu, īpaši sarežģītu ražošanu bez padziļinātas izpētes un sagatavošanas darbiem neliecina par rūpīgu saimniekošanu un nenorāda uz saimnieciskās darbības veikšanu ar mērķi gūt peļņu. Par uzņēmumu saistību un darījumu simulatīvo raksturu liecina arī tas, ka maksātnespējīgā uzņēmuma SIA „Baltic Crystal" amatpersona laika periodā no 2011.gada 21.jūnija līdz 2015.gada 22.decembrim bija Krievijas pilsonis /pers. A/ (*/pers. A/*), kurš ir arī SIA „BC Corporation Limited" amatpersona. SIA „BC Corporation Limited" ir jaundibināts uzņēmums, kas nodibināts tikai 2017.gada 22.novembrī – pavisam neilgi pirms pirkuma līguma ar pieteicēju noslēgšanas 2017.gada 8.decembrī, darījums ar pieteicēju pašlaik ir tā pirmais un vienīgais

darījums. Turklāt saskaņā ar Dienesta rīcībā esošo informāciju divi no trīs SIA „BC Corporation Limited" darbiniekiem – /pers. B/, /pers. C/ – iepriekš tika nodarbināti arī SIA „Baltic Crystal".

Pieteicējas iesniegtie darījumus apliecinošie dokumenti un paskaidrojumi neapliecina apstrīdēto darījumu faktisko esību, gluži pretēji – pretrunas sniegtajos paskaidrojumos un acīmredzamā uzņēmumu saistība papildus apliecina šo darījumu simulatīvo raksturu ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības priekšnodokļa atskaitīšanas veidā, kā arī apliecina, ka pieteicēja jau sākotnēji zināja, ka iesaistās dokumentu formālā noformēšanā.

[2.2] Pieteicēja savā 2018.gada 11.janvārī iesniegtajā un 29.janvārī precizētajā 2017.gada decembra PVN deklarācijā bija norādījusi iekārtu pārdošanas darījumus ar SIA „BC Corporation Limited" saskaņā ar 2017.gada 12.decembra rēķinu Nr.MP-05/12-17 (darījumu summa bez PVN 24 655,45 *euro*, PVN 5177,65 *euro*) un 2017.gada 12.decembra rēķinu Nr.MP-04/12-17 (darījuma summa bez PVN 406 210,31 *euro*, PVN 85 304,16 *euro*). Lai gan minētie darījumi ir deklarēti PVN deklarācijā, pieteicēja nav iemaksājusi aprēķināto PVN valsts budžetā, bet gan 2018.gada 31.janvārī ir iesniegusi iesniegumu par PVN 88 610,56 *euro* apmērā samaksas sadalīšanu termiņos uz laiku līdz 2018.gada 28.decembrim. Ņemot vērā, ka deklarētie rēķini no SIA „BC Corporation Limited" puses ir apmaksāti, fakts, ka pieteicēja ir lūgusi samaksas termiņa pagarināšanu, papildus liecina par vēlmi gūt fiskālas priekšrocības, iesaistoties kā starpniekam starp SIA „Baltic Crystal" un SIA „BC Corporation Limited" un formāli noformējot iekārtu realizācijas dokumentus.

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

[3.1] Nevar būt šaubu, ka pieteicējai, tai skaitā tās patiesā labuma guvējam Krievijas Federācijas pilsonim /pers. D/ (*/pers. D/*), bija nopietns nodoms iegādāties īpašumā iekārtas. To apstiprina tas, ka, uzzinot, ka SIA „Baltic Crystal" ir uzsākts maksātnespējas process, un saprotot, ka daļa iekārtu atrodas minētā uzņēmuma īpašumā, tika uzsāktas sarunas par iekārtu pirkšanu ar SIA „Baltic Crystal" administratoru /pers. E/ un 2017.gada 3.augustā tika noslēgts pirkuma līgums.

[3.2] Darījumi par ražošanas ēkas /adrese A/ (iepriekšējā adrese – /adrese B/) iegādi un rekonstrukciju ir slēgti vienu līdz divus gadus pirms iekārtu pirkuma darījuma, līdz ar to nav pamata apšaubīt, ka strīdus darījumi bija patiesi gribēti un tie atspoguļotu pieteicējas reālu nodomu uzsākt alumīnija oksīda ražošanu, kas varētu tikt izmantota safīra monokristālu ražošanai.

Sakarā ar SIA „Baltic Crystal" maksātnespējas iestāšanos iekārtas bija jāpārdod, bet šo iekārtu specifikas dēļ interese no citiem potenciālajiem pircējiem acīmredzami nebija, tāpēc pieteicēja saskatīja iespēju iegādāties iekārtas par cenu, kas ir zemāka par šādu iekārtu patieso vērtību. Līdz ar to lēmums par iekārtu iegādi bija pietiekami izsvērts un uz tirgus ekonomikas principiem balstīts.

[3.3] Pēc iekārtu iegādes pieteicēja organizēja iekārtu apsekošanu, kā arī uz tām saražoto kristālu tehnisko novērtējumu. Minēto apsekošanu veica Krievijas uzņēmuma „Sektor" darbinieki, kuri par apsekošanas rezultātiem sagatavoja atskaiti, kas papildus apstiprina, ka darījumi faktiski notikuši.

[3.4] Pieteicējas deklarētie saimnieciskās darbības veidi ir arī pārējo neorganisko ķīmisko pamatvielu ražošana un citur neklasificēto nemetālisko minerālu izstrādājumu ražošana. Pieteicēja kopš saimnieciskās darbības uzsākšanas ir virzījusies uz mērķi uzsākt augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanu, bet līdz šādas ražošanas uzsākšanai pieteicējas ienākumus veido ieņēmumi no sava nekustamā īpašuma iznomāšanas.

[3.5] Darījumi ar SIA „Baltic Crystal" un SIA „Citadele līzings un faktorings" ir tikuši iekļauti attiecīgo personu PVN deklarācijās, un PVN nomaksa valsts budžetā ir veikta, tāpēc nav pamata uzskatīt, ka šo darījumu mērķis bija izvairīties no nodokļu nomaksas.

[3.6] Pieteicēju pēc iekārtu iegūšanas īpašumā uzmeklēja SIA „BC Corporation Limited" pārstāvji, piedāvājot iekārtas atpirkt par cenu, kas bija ievērojami lielāka par maksu, ko pieteicēja bija samaksājusi par iekārtu iegādi. Rezultātā starp pieteicēju un SIA „BC Corporation Limited" tika noslēgti divi pirkuma līgumi: 1) līgums, ar kuru tika pārdota lielākā daļa no iekārtām, par 491 514,47 *euro*, tai skaitā PVN 85 304,16 *euro* apmērā; 2) līgums, ar kuru tika pārdotas pārējās iekārtas par 249 833,10 *euro*, tai skaitā PVN 43 359,46 *euro*.

[3.7] Apstāklis, ka SIA „Baltic Crystal" un SIA „BC Corporation Limited" ir, iespējams, savstarpēji saistītas sabiedrības, un, iespējams, SIA „BC Corporation Limited" patiešām tika dibināta, lai atgūtu SIA „Baltic Crystal" maksātnespējas procesā zaudēto mantu, nekādā veidā neapliecina, ka pieteicēja jau sākotnēji zināja, ka iesaistās dokumentu formālā noformēšanā. Nepastāv nekādi apstākļi vai pierādījumi, kas norādītu uz pieteicējas saistību ar kādu no šiem uzņēmumiem amatpersonu, dalībnieku, darbinieku vai patieso labumu guvēju veidā.

[3.8] Ņemot vērā leikosafīru monokristālu audzēšanas specifiku un sarežģītību, tieši šī iespēja uzdot SIA „BC Corporation Limited" veikt eksperimentālos darbus monokristālu audzēšanā, izmantojot pieteicējas piegādātās izejvielas, bija būtisks visa darījuma noslēgšanas pamats un iemesls. To pierāda pušu savstarpējā sarakste līdz līguma noslēgšanai, no kuras redzams, ka puses ir aktīvi aizsargājušas savas intereses līguma noslēgšanas procesā, tai skaitā, pēc savstarpējām apspriedēm vienojušās par sekām un sankcijām, ja pircējs nepilda savas saistības attiecībā uz pirkuma maksas samaksu, t.i., iekārtas tiek atdodas atpakaļ pieteicējai. Tāpat redzams, ka puses ir apzinājušās, ka iekārtas atrodas pieteicējas īpašumā un valdījumā. Pretējā gadījumā to atdošana atpakaļ ne tiesiski, ne faktiski nebūtu iespējama. Tāpat redzams, ka pusēm bija svarīgi vienoties arī par savstarpējām sankcijām līguma neizpildes gadījumā.

[3.9] Pieteicējai līdz brīdim, kad pirkuma maksa tika iemaksāta pieteicējas kontā, nebija pārliecības par SIA „BC Corporation Limited" nodomu īstumu un vēlmi izpildīt uzņemtās saistības, tāpēc 2017.gada 14.decembrī pieteicēja norādījusi uz iespējamību iekārtas pārdot.

[4] Dienests paskaidrojumā uztur Lēmumā norādītos argumentus, papildus norādot turpmāko.

[4.1] Atsaucoties uz Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-335/2014 13.punktu, Dienests norādījis, ka tikai abstrakta vēlme kaut ko kaut kad darīt pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbi tik tiešām ir saistīti ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības.

Pieteicēja nodomu iegādāties iekārtas safīra monokristālu ražošanai un pēc to iegādes uzsākt ražošanu nevar pamatot ar pieteicējas veiktajiem sagatavošanās darbiem alumīnija oksīda ražošanai, jo tikai pēc tam, kad SIA „Baltic Crystal" tika pasludināta par maksātnespējīgu, pieteicēja lēma par labu iekārtu iegādei.

[4.2] Skaidrība par iekārtu demontāžu, infrastruktūras pieslēgšanu, palaišanas darbiem un izmēģinājumu sarīkošanu, iekārtu profilaktiskajiem darbiem, kā arī personāla apmācību radās vien vairākus mēnešus pēc tam, kad iekārtas bija iegādātās.

Dažas dienas pēc SIA „BC Corporation Limited" dibināšanas tā noslēdza līgumu ar pieteicēju par iekārtu iegādi, tajā pašā laikā noslēdzot līgumu par eksperimentālo darbu organizāciju un veikšanu. SIA „BC Corporation Limited" ir uzsākts PVN audits par darījumiem arī ar pieteicēju, jo pēc iekārtu iegādāšanās no pieteicējas tās 2018.gada janvārī – februārī ir eksportētas uz ASV par krietni zemāku summu.

[4.3] Dienests norādījis uz pastāvējušu pieteicējas personisku pazīšanos ar SIA „Baltic Crystal" pirms vēl tā kļuva par maksātnespējīgu. Arī SIA „BC Corporation Limited", atsavinot no pieteicējas iegādātās iekārtas uz ASV, darījums veikts ar tādu uzņēmumu, kuru pārstāv SIA „BC Corporation Limited" amatpersona un bijusī SIA „Baltic Crystal" amatpersona.

[4.4] 2017.gada 8.decembrī jau bija noslēgts līgums ar SIA „BC Corporation Limited" par iekārtu pārdošanu, līgums par eksperimentālo darbu organizāciju un veikšanu un izrakstīti priekšapmaksas rēķini. Neskatoties uz to, pieteicēja 2017.gada 14.decembrī iekārtu apsekošanas noslēgumā izteica viedokli, ka iekārtas, iespējams, pārdos, jo tā arī ir saimnieciskā darbība.

[5] Pieteicēja papildu paskaidrojumā norādījusi, ka safīra monokristālu ražošanas tehnoloģisko iekārtu iegāde apstākļos, kad iekārtas bija iespējams iegūt īpašumā par cenu, kas ir zemāka par to reālo tirgus vērtību, bija loģisks solis, jo bija sagaidāms, ka, esot gan izejvielas (alumīnija oksīda), gan gala produkta ražotājam, pieteicējai būtu iespējams piedāvāt tirgū produktu par ļoti konkurētspējīgu cenu.

Pieteicējas pārstāvju 2015.gada vizīte SIA „Baltic Crystal" aprobežojās ar īsu apspriedi, kuras rezultātā SIA „Baltic Crystal" atteicās no jebkādas iespējamās sadarbības ar pieteicēju. Līdz ar to nav pamata konstatēt personīgu pazīšanos ar SIA „Baltic Crystal". Pieteicējai nebija un nevarēja būt zināms, ka SIA „BC Corporation Limited", piedāvājot nopirkt nesen iegādātās iekārtas, iespējams, rīkojas ļaunprātīgi, prettiesiski vai ar krāpniecisku nodomu.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 22.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Lietā ir izšķirams jautājums par to, vai Dienests ir pamatoti atteicis apstiprināt pieteicējai pārmaksāto PVN summu 126 627,75 *euro* apmērā par darījumiem ar SIA „Baltic Crystal" un SIA „Citadele līzings un faktorings".

[6.2] Lietā nav strīda par pirmajiem trim Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem priekšnosacījumiem, proti, ka pieteicēja ir reģistrēta Dienestā kā PVN maksātāja, pieteicēja ir saņēmusi preces un samaksājusi rēķinu par iegādātajām precēm, kā arī preces saņemtas no citas ar PVN apliekamās personas, kura ir norādīta attiecīgajos rēķinos. Dienests uzskata, ka lietā nav dokumentāri pierādīts pieteicējas nodoms veikt saimniecisko darbību ar iegādātajām safīra monokristālu audzēšanas tehnoloģiskajām iekārtām, t.i., izmantot tās safīra monokristālu audzēšanai. Pieteicēja auditējamā periodā nav veikusi ar PVN apliekamos darījumus, kas būtu attiecināmi uz projektu – safīra monokristālu audzēšanu. Savukārt pieteicēja uzskata, ka ir pilnībā ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta prasības un ir pierādīts pieteicējas nepārprotams nodoms veikt saimniecisko darbību un izmantot strīdus iekārtas pieteicējas apliekamu darījumu nodrošināšanai.

[6.3] Kā tas vairākkārt jau atzīts Eiropas Savienības Tiesas un Senāta tiesas praksē, priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis, saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā uzliek PVN. Lai nodokļu maksātājam principā tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu. Nodokļu maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Priekšnodoklis ir atskaitāms brīdī, kad tas kļūst iekasējams, tādēļ nav nepieciešams gaidīt līdz brīdim, kad tiek veikts ar nodokli apliekams darījums, kurā tiek izmantotas preces vai pakalpojumi, par kuriem ir atskaitīts priekšnodoklis. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības netiek zaudētas, ja paredzētās saimnieciskās

darbības ietvaros netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi vai nodokļu maksātājs nav varējis izmantot saņemtās preces un pakalpojumus to iemeslu dēļ, kas nav no viņa atkarīgi. Šādos gadījumos ir nepieciešams, lai pastāvētu patiess nodoms veikt darījumus, ko apstiprina objektīvi pierādījumi.

Tādējādi, atsaucoties uz Senāta 2016.gada 4.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-77 7.punktu, tiesa norādījusi, ka PVN maksāšanas sistēmā, veicot priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem, kas nodrošina citus iecerētos, bet tālākā nākotnē īstenojamos ar nodokli apliekamos darījumus, ir būtiski, ka šī darījumu „ķēde" ir īsta un reāla.

Tāpat Senāts ir vērsis uzmanību uz nepieciešamību konstatēt personas nodomu izmantot iegādātās preces vai pakalpojumus savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, t.i., saimnieciskajā darbībā. Saskaņā ar Senāta judikatūru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu personai ir arī tajā gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi. Sagatavošanās darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējie sagatavošanās darbi, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbi tik tiešām ir saistīti ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības.

Ņemot vērā minēto, lietā noskaidrojams, vai pieteicēja ir iesniegusi objektīvus pierādījumus apgalvojumam, ka safīra monokristālu audzēšanas iekārtu iegādes brīdī pastāvēja patiess nodoms izmantot tās apliekamu darījumu nodrošināšanai.

[6.4] Tiesa konstatējusi, ka lietā nav strīda par to, ka pieteicēja auditam ir iesniegusi dokumentus, kas apliecina safīra monokristālu audzēšanas tehnoloģisko iekārtu iegādi no SIA „Baltic Crystal" un SIA „Citadele līzings un faktorings": 1) pieteicējas un SIA „Baltic Crystal" 2017.gada 3.augusta līgumu, SIA „Baltic Crystal" 2017.gada 12.septembra pavadzīmi rēķinu, SIA „Baltic Crystal" izrakstīto 2017.gada 14.augusta avansa rēķinu un izdruku no AS „Swedbank" par pieteicējas 2017.gada 1.septembrī veikto maksājuma uzdevumu 544 500 *euro* apmērā un 2) pieteicējas un SIA „Citadele līzings un faktorings" 2017.gada 4.augusta līgumu, 2017.gada 7.augusta rēķinu, 2017.gada 1.septembra pavadzīmi un izdruku no AS „Swedbank" par pieteicējas 2017.gada 1.septembrī veikto maksājuma uzdevumu 150 000 *euro* apmērā.

Tāpat lietā nav strīda par to, ka 2017.gada 8.decembrī strīdus iekārtas saskaņā ar diviem pirkuma līgumiem pārdotas SIA „BC Corporation Limited", kā arī 2017.gada 12.decembrī sastādīts priekšapmaksas rēķins un iesniegts izraksts no AS „Swedbank" internetbankas par maksājuma saņemšanu no SIA „BC Corporation Limited" 2017.gada 20.decembrī 29 33,09 *euro* un 491 514,47 *euro* apmērā.

[6.5] Lai arī lietas materiāli, vērtējot tikai noformēto darījumu juridisko formu, apstiprina, ka pieteicējai varēja būt nolūks veikt saimniecisko darbību ar iegādātajām safīra monokristālu audzēšanas tehnoloģiskajām iekārtām, t.i., ražot safīra monokristālus, izmantojot pieteicējas pašas saražoto augsta tīrības līmeņa alumīnija oksīdu, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu darījumi ir jāvērtē arī pēc ekonomiskās būtības un satura, nevis tikai pēc juridiskās formas. Līdz ar to lietā ir vērtējams, vai pastāvēja tieša un tūlītēja saikne starp iekārtu iegādi un iepriekš veiktiem, kā arī vēlāk veiktiem darījumiem, vai šī nodoma īstenošana objektīvi bija savienojama ar pieteicējas faktisko gatavību vispirms ražot augstas tīrības alumīnija oksīdu un izmantot to tālāk safīra monokristālu audzēšanai. Tātad lietā ir izvērtējams, vai ir konstatējams pieteicējas patiess nodoms nopirktās iekārtas izmantot savu apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[6.6] Kā izriet no pieteicējas apstrīdēšanas iesnieguma, tad vēl 2015.gada 28.augustā tika iegādāts nekustamais īpašums /adrese A/ (iepriekšējā adrese: /adrese B/), kura sastāvā ir bijusi Valsts Rīgas elektrospuldžu rūpnīcas ēka, kuru pieteicēja uzskata par atbilstošu ražošanas izveidei. Tāpat 2016.gada 10.febuārī SIA „Olimps" dots uzdevums par augstas tīrības alumīnija oksīda rūpnīcas projektēšanas un būvniecības /adrese B/ izpētes darbu veikšanu, bet 2016.gada 3.maijā sastādīts pieņemšanas – nodošanas akts par darba uzdevuma Nr.1 „Projektēšanas tehniskā uzdevuma izstrāde" pieņemšanu. Tātad sākotnējais mērķis bija uzsākt augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanu. Kā izriet no pieteicējas amatpersonas /pers. F/ paskaidrojuma tiesas sēdē, tad pieteicēja neuzsāka augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanu Latvijā un tālāk par tehnisko projektu nekas nenonāca, bet daļu telpu iznomāja. Tāpat pieteicēja paskaidroja, ka paralēli tika veikta augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanas tehnoloģiskā procesa izstrāde, pielāgošana rūpnieciskajai ražošanai, jo līdz šim tā ir laboratorijā iegūta ķīmiska viela, un pētīti nākotnē iegūstamās vielas noieta tirgi un iespējamie sadarbības partneri. Lai arī pieteicēja neiesniedza pierādījumus par iepriekš minēto darbu veikšanu, piemēram, kas tad tika secināts augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanas tehnoloģiskā procesa izstrādes laikā un kas būtu potenciālie preces pircēji, tiesa atzinusi, ka pieteicējas darbības var tikt vērtētas kā tādas, kas apliecina nodomu kaut kad nākotnē uzsākt augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanu. Tomēr iepriekš minētais neliecina par pieteicējas patiesu nodomu uzsākt arī safīra monokristālu audzēšanu, jo safīra monokristālu audzēšana ir atsevišķs ražošanas process, kam nepieciešamas īpašas tehnoloģijas un iekārtas, kādas netiek izmantotas alumīnija oksīda ražošanā.

[6.7] Pieteicējas viedokli par patiesu nodomu izmantot strīdus iekārtas saimnieciskajā darbībā, pretēji pieteicējas viedoklim, tiesas ieskatā neapstiprina arī pieteicējas pieteikumam pievienotā e-pastu sarakste un informatīvais ziņojums par SIA „Baltic Crystal". Tiesa vērsusi pieteicējas uzmanību, ka ziņojums ir sastādīts vien 2017.gada 23.jūnijā par it kā 2015.gadā notikušu komandējumu uz Rīgu, kura laikā SIA „Baltic Crystal" īpašnieki nav satikti, bet (telpu) iznomātājs (turklāt tulkojumā „?????????????" ir nepareizi iztulkots kā īpašnieks; pārbaudot datu bāzē „Lursoft", /pers. G/ nav norādīts kā SIA „Baltic Crystal" īpašnieks) ir sniedzis informāciju par safīra audzēšanas iekārtām, t.i., specifiskām iekārtām, ka tās ir samontētas un bijušas izmantotas ražošanā divus gadus, ir divi dzesēšanas torņi, pēc mēneša beidzas uzstādītās jaudas pagarinājuma termiņš u.tml. informāciju. No dzīvē gūtajiem novērojumiem tiesa apšaubījusi, ka telpu iznomātāja rīcībā

varētu būt tik specifiska informācija, kuru parasti zina tikai paša uzņēmuma darbinieki vai īpašnieki. Līdz ar to kritiski ir vērtējams, ka uz šādas informācijas bāzes, neveicot pat iekārtu apskati un darbības novērtējumu (jo 2015.gadā /pers. D/, /pers. H/ un /pers. I/ netika tālāk par SIA „Baltic Crystal" slieksni, kā tas norādīts pieteicējas iesniegtajā ziņojumā), varētu tikt izdarīti ziņojuma vispārīgajos apsvērumos izdarītie secinājumi par safīra ceha stāvokli, montāžas izmaksām, izstrādājuma veidiem, darbinieku (speciālistu) pieejamību u.tml. Savukārt pati sarakste starp /pers. F/, /pers. J/ un /pers. E/ liecina vienīgi par to, ka tiek saskaņots vienošanās projekts, kas ir pati par sevi saprotama rīcība pirms vienošanās noslēgšanas.

[6.8] Kā jau minēts, tiešas un tūlītējas saiknes konstatēšanai būtiski ir tas, vai šī nodoma īstenošana objektīvi bija savienojama ar pieteicējas faktisko gatavību vispirms ražot augstas tīrības alumīnija oksīdu un izmantot to tālāk safīra monokristālu audzēšanai, t.sk., ar iekārtu stāvokli, reālu iespēju tās izmantot saimnieciskajā darbībā un faktisko iespēju vispirms saražot alumīnija oksīdu tādā agregātstāvoklī, kas ir nepieciešamā izejviela safīra monokristālu audzēšanai. Šajā gadījumā īpaši ir uzsverams tieši tas, ka pieteicēja, kā pati ir norādījusi, safīra monokristālu audzēšanu vēlējās veikt, izmantojot pašas saražoto augstas kvalitātes alumīnija oksīdu. Turklāt, kā tiesas sēdē paskaidroja /pers. F/, patiesā labuma guvēja /pers. D/ uzņēmumos Krievijā saražotā alumīnija oksīda forma nebija derīga leikosafīru audzēšanai.

[6.9] Tiesa jau konstatēja, un par šo faktu lietā nav strīda, ka pusotra gada laikā no līguma ar SIA „Olimps" par augstas tīrības alumīnija oksīda rūpnīcas projektēšanu un būvniecību noslēgšanas brīža 2016.gada 10.februārī līdz safīra monokristālu audzēšanas tehnoloģisko iekārtu iegādes brīdim pieteicēja /adrese A/ nebija uzsākusi augstas tīrības alumīnija oksīda ražošanu, kuru vēlējās izmantot safīra monokristālu ražošanā. Arī līdz lietas izskatīšanas pēc būtības pabeigšanai tiesā pieteicēja nenorādīja, ka būtu uzsākusi alumīnija oksīda ražošanu /adrese A/. Tāpat no lietas materiāliem neizriet, ka būtu bijušas pielāgotas ražošanas telpas /adrese A/ ne tikai alumīnija oksīda, bet arī safīra monokristālu ražošanai, jo, kā pieteicēja minēja – daļu telpu iznomāja.

Tiesa tāpat konstatējusi, ka pieteicēja iegādājās safīra monokristālu ražošanas iekārtas, neveicot to iepriekšēju novērtēšanu, kādu varētu sagaidīt normālas komercprakses ietvaros. Proti, neizvērtējot, vai tās ir darba kārtībā, vai tām ir garantija, kādas kvalitātes kristālus tās ražo, kādas struktūras izejmateriāls ir nepieciešams (informatīvajā ziņojumā minētās „tabletes" vai cita agregātstāvokļa izejmateriāls), kādas ir ražošanas izmaksas (piemēram, elektrības patēriņš) un demontāžas, lai tās pārvestu, izmaksas. Tikai 2017.gada 24.novembrī tiek sastādīts ziņojums (komandējuma atskaite) par ražošanas iespējām ar nopirktajām iekārtām, kuru sastāda ar pieteicējas patiesā labuma guvēju /pers. D/ saistīta uzņēmuma „Sektor" darbinieki. Turklāt, kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicējas amatpersona /pers. F/, komandējuma atskaitē iekļautās fotogrāfijas visticamāk ir ņemtas no interneta, jo ar Rīgā esošo aprīkojumu nebija iespējams veikt tās darbības, kas atspoguļotas, piemēram, fotogrāfijās lietas 1.sējuma 57.lapas apakšpusē. Tādējādi arī ziņojums neatspoguļo iekārtu faktisko stāvokli un iespējas safīra monokristālu ražošanai. Turklāt, kā rakstīts atskaitē, daudzas būtiskas darbības, piemēram, turbomolekulārā sūkņa darbspēja netika pārbaudīta un netika notestēta sasilšanas sistēma. Līdz ar to ir secināms, ka arī šīs pārbaudes laikā netika iegūta pilna informācija par iespējamo safīra monokristālu ražošanu ar iegādātajām iekārtām.

[6.10] Administratīvo tiesu praksē ir atzīts, ka dzīvē var tikt slēgti arī tādi darījumi, kas nav „loģiski", proti, tādi, kas nenes peļņu vai pat nodara zaudējumus. Tomēr, vērtējot ticamību apgalvojumam par darījuma esību, tiesa, citstarp, var ņemt vērā arī apgalvoto apstākļu atbilstību saprātīgai, sagaidāmai ekonomiskai rīcībai. Tiesa nav apšaubījusi komersantu tiesības iegādāties iekārtas, iepriekš neizvērtējot to funkcionalitāti un atbilstību ražošanas vajadzībām. Tomēr konkrētajā situācijā tiesa nav saskatījusi saprātīgu pamatojumu pieteicējas rīcībai, iegādājoties iekārtas 694 500 *euro* vērtībā un ņemot aizņēmumu no Kiprā reģistrētas sabiedrības „Nolefe Enterprises Limited", iepriekš nenoskaidrojot iekārtu savietojamību ar paredzēto alumīnija oksīda ražošanas procesu, t.i., vai plānotais iegūstamā alumīnija oksīda agregātstāvoklis ir izmantojams tālāk safīra monokristālu ražošanā ar konkrētajām strīdus iekārtām. Tāpat ir jāņem vērā, ka safīra monokristālu ražošana ir ļoti specifiska nozare, kas prasa īpašas zināšanas un prasmes, kā arī īpaši apmācītu personālu. Līdz ar to, ir jāņem vērā, ka varētu būt arī problēmas ar šādu iekārtu pārdošanu, ja atklātos, ka tās ir ar defektiem.

Lai arī pieteicējas pārstāvis /pers. F/ tiesas sēdē paskaidroja, ka iekārtas ir iegūtas par ļoti izdevīgu cenu, jo internetā ir bijusi informācija, ka SIA „Baltic Crystal" monokristālu projektā ir ieguldījis 12-13 miljonus, bet līdzvērtīgas iekārtas maksā krietni vairāk, turklāt lēmuma pieņemšanai par iekārtu iegādi bija noteikti ļoti īsi termiņi, tas tiesas ieskatā neliecina par pieteicējai raksturīgu pārdomātu un izsvērtu rīcību, kāda tika veikta pirms alumīnija oksīda ražošanas plānošanas uzsākšanas – tika pasūtīts izpētes plāns, kas ietvēra t.sk., projektēšanas tehniskā uzdevuma izpēti, ietekmes uz vidi sākotnējā izvērtējuma iesniegšanas sagatavošanu, tehnisko noteikumu saņemšanu no valsts institūcijām un citām ieinteresētajām pusēm u.tml. Proti, šāda rīcība ar safīra monokristālu ražošanas iekārtu iegādi ir netipiska pieteicējas iepriekšējai praksei. Turklāt pieteicējai līdz strīdus iekārtu pirkšanai nebija zināmi arī cilvēki, kas Rīgā varētu nodarboties ar monokristālu audzēšanu. Ir tikai saprātīgi sagaidīt no pieteicējas, ka pirms dārgu iekārtu iegādes tiek iegūta objektīva un patiesa informācija par konkrēto objektu.

Vienlaicīgi konstatējama pretruna pieteicējas paskaidrojumos. Proti, pieteikumā tiesai pieteicēja norāda, ka nebija citu iespējamu pircēju intereses par iekārtām to specifikas dēļ, bet tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja uz ļoti īso laiku lēmuma pieņemšanai.

[6.11] Tāpat tiesa nav apšaubījusi pieteicējas tiesības, saņemot izdevīgu piedāvājumu, trīs mēnešus pēc to iegādes pārdot iepriekš nopirktās iekārtas. Vienlaicīgi konkrētajā gadījumā ir konstatējami apstākļi, kas rada pamatotas šaubas, vai darījumi ir notikuši tā, kā tos raksturo pieteicēja, jo ir konstatējamas savstarpējas pretrunas lietas faktiskajā norisē.

[6.11.1] Kā redzams no lietas materiāliem, tad 2017.gada 14.decembra apsekošanas laikā /pers. F/ paskaidrojumā dienestam ir norādījis, ka tālākā perspektīvā iespējams izmantot strīdus iekārtas uz jau esošā ražošanas laukuma /adrese A/

vai pārdot par uzņēmumam izdevīgiem noteikumiem. Tiesa apšaubījusi, ka faktiski jau notikuša darījuma rezultātā pieteicējas amatpersona nebūtu sniegusi precīzu informāciju par to, ka jau 2017.gada 8.decembrī ir tikuši noslēgti divi līgumi starp pieteicēju un SIA „BC Corporation Limited" par strīdus iekārtu – kustamās mantas, kas sastāv no safīra monokristālu audzēšanas līnijas un cita aprīkojuma – pārdošanu un tajā pašā datumā – arī līgums starp pieteicēju un SIA „BC Corporation Limited", saskaņā ar kuru SIA „BC Corporation Limited" apņemas pēc pieteicējas pasūtījuma veikt leikosafīru monokristālu eksperimentālos darbus no pieteicējas izsniegtajām izejvielām uz SIA „BC Corporation Limited" iepriekš atsavinātā aprīkojuma saskaņā ar 2017.gada 8.decembra pirkuma līgumu Nr.2-12/17 (līguma 2. un 3.5.punkts). Visus trīs līgumus no pieteicējas puses ir parakstījis /pers. F/. Tātad pieteicējas amatpersona zināja par to, ka iekārtas jau ir pārdotas, un jau 12.decembrī pieteicēja bija izrakstījusi SIA „BC Corporation Limited" priekšapmaksas rēķinus.

[6.11.2] Lai arī pieteicēja norāda uz izdevīgu piedāvājumu, kas bijis par iemeslu iekārtu pārdošanai, tiesa to vērtējusi kritiski. Proti, izvērtējot jau konstatēto apstākļu kopumu – iekārtu iegādāšanās bez nopietnas iepriekšējas visu tehnisko parametru, risku un apstākļu (piemēram, vispārzināmu faktu, ka Latvijā elektroenerģija ir dārga, kas ir viens no galvenajiem iemesliem, kāpēc monokristālu pārdošana tika atzīta par nerentablu, pieteicēja varēja un to vajadzēja apzināties vēl pirms iekārtu iegādāšanās) izvērtēšanas, nepastāvot jau funkcionējošai augstas tīrības alumīnija oksīda ražotnei Rīgā, kas nodrošinātu izejmateriālu – alumīnija oksīdu – ražošanu safīra monokristālu audzēšanai, neesot darbiniekiem – tiesa nonākusi pie secinājuma, ka nav konstatējams patiess un ticams pieteicējas nodoms uzsākt safīra monokristālu ražošanu. Tieši pretēji, šie apstākļi norāda uz to, ka pieteicējas nodomi un reāla to īstenošana strīdus iegādes brīdī objektīvi bija ļoti attālināti jeb neiespējami un tādēļ nepieciešamās saiknes starp tiem nav.

[6.11.3] Nav šaubu, ka safīra monokristālu ražošanas ieceres īstenošana ir pietiekami ilga un sarežģīta procedūra, turklāt, kā norādījusi pieteicēja – ražošanas process ir relatīvi jauns un sarežģīts, tāpēc pasaulē ir tikai dažas lielas un pāris desmiti nelielu kompāniju, kas ar to nodarbojas, ražošanai ir nepieciešams ļoti augsti kvalificēts darbaspēks, Latvijā tieši šīs specializācijas speciālistu, kuri varētu uz to brīdi strādāt ar šīm iekārtām, nav. Turklāt arī pats augstas tīrības alumīnija oksīds ir ķīmiska viela, kas iegūta laboratorijā, bet vēl nav uzsākta tā ražošanas tehnoloģiskā procesa izstrāde un pielāgošana rūpnieciskiem apjomiem. Tas liek secināt, ka iecere, kas vispārīgi ir pieļaujama, var neīstenoties kādu šķēršļu dēļ jebkurā no šā procesa stadijām, bet priekšnodokļa atskaitīšanas izpratnē notikumu attīstība tomēr var tikt atzīta par tādu, kas nav bijusi atkarīga no pašas personas. Tādos apstākļos liegums atskaitīt priekšnodokli nebūtu samērīgs un savienojams ar neitralitātes principu. Savukārt konkrētajos apstākļos pieteicējas plāna neīstenošanās pietiekami skaidri bija saskatāma un prognozējama jau laikā, kad pieteicēja iegādājās iekārtas (sk. tiesas sniegto vērtējumu sprieduma iepriekšējos punktos). Tādējādi šādiem pieteicējas saimnieciskajiem nodomiem, lai arī subjektīvi, iespējams, patiesiem, tomēr ir vienīgi hipotētisks raksturs. Pieteicējas iecere jau sākotnēji neietvēra reālu to saimnieciskās darbības daļu, ar kuru ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne, lai rastos pamats atskaitīt priekšnodokli. Tādēļ nevar atzīt, ka tās neīstenošanās nav atkarīga no pašas pieteicējas. Līdz ar to iekārtu iegādi no SIA „Baltic Crystal" un SIA „Citadele līzings un faktorings" nevar atzīt par sagatavošanās darbiem, kas saistīti ar pieteicējas plānoto saimniecisko darbību.

[6.12] Turklāt tiesas ieskatā par pieteicējas patiesu nodomu nodarboties ar safīra monokristālu audzēšanu neliecina arī līgums ar SIA „BC Corporation Limited" par eksperimentālo darbu veikšanu, izmantojot pieteicējas pārdotās iekārtas. Proti, nav saprotams mērķis noslēgt līgumu un testēt iekārtas, ja, kā tiek rakstīts jau 2017.gada 23.jūnija ziņojumā, SIA „Baltic Crystal" strādā ar „tabletēm", tātad alumīnija oksīda cieto formu, nevis ar alumīnija oksīda pulvera formu, kas tika ražota ar pieteicējas patiesā labuma guvēju saistītos uzņēmumos Krievijā. Vēl jo vairāk nav saskatāma saistība ar pieteicējas plānoto uzņēmējdarbību, jo pieteicēja eksperimentos neplānoja izmantot /adrese A/ iegūto alumīnija oksīdu, jo tas vēl nebija iegūts, lai gan pieteicējas definētais uzņēmējdarbības mērķis tieši bija pašas saražoto augstas tīrības alumīnija oksīdu izmantot safīra monokristālu audzēšanā. Tāpat, kā tiesa jau atzina, ka sarakste starp /pers. F/, /pers. J/ un /pers. E/ liecina vienīgi par to, ka tiek saskaņots vienošanās projekts, kas ir pati par sevi saprotama rīcība pirms vienošanās noslēgšanas, arī sarakste starp /pers. K/ un /pers. F/ liecina vienīgi par to, ka tiek saskaņots vienošanās projekts, bet tas neapliecina pieteicējas patiesu nodomu uzsākt safīra monokristālu audzēšanu ar strīdus iekārtām.

Pretēji pieteicējai tiesa nav uzskatījusi, ka SIA „Korporatīvie īpašumi" informēšana 2017.gada 16.oktobrī par telpu nomas līguma izbeigšanu 2018.gada 18.maijā liecina par nodomu strīdus iekārtas izmantot saimnieciskajā darbībā. Tam, vai iekārtas turpina atrasties /adrese C/ vai tiek pārvietotas uz pieteicējai piederošajām telpām /adrese A/, nav izšķirošas nozīmes saimnieciskās darbības veikšanai.

Tiesas ieskatā bez ievērības konkrētajā gadījumā nevar atstāt apstākli, ka pieteicēja nopirka strīdus iekārtas no maksātnespējīga uzņēmuma (SIA „Baltic Crystal") un pēc trīs mēnešiem pārdeva jaunizveidotam uzņēmumam (SIA „BC Corporation Limited"), kura valdes loceklis un īpašnieks iepriekš bija valdes loceklis un īpašnieks arī iepriekš minētajā uzņēmumā līdz tā maksātnespējas pasludināšanai, proti, /pers. A/. Tā nav vērtējama kā nejauša apstākļu sakritība, ņemot vērā visu apstākļu kopsakaru, t.i., pieteicējas patiesā nodoma trūkumu izmantot strīdus iekārtas saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai un nesekojot darījumiem, kas ļautu konstatēt tiešu un tūlītēju saikni, lai rastos pamats atskaitīt priekšnodokli. Konkrētajā gadījumā tiesa atzinusi, ka visi pierādījumi kopumā liecina tikai par dokumentu noformēšanu un par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības, kā arī, iespējams, saskaņotām darbībām starp pieteicēju, SIA „Baltic Crystal" un SIA „BC Corporation Limited".

[6.13] Pieteicēja nav norādījusi uz citiem apstākļiem, kas varētu liecināt par pieteicējas patiesu nodomu izmantot strīdus iekārtas pieteicējas saimnieciskajā darbībā un kas atspēkotu Dienesta pamatotās šaubas par pieteicējas patieso nodomu un iekārtu saistību ar saimniecisko darbību.

Tāpat tiesa norādījusi, ka tam, ka pieteicējas patiesā labuma guvējs ir /pers. D/, kuram ir izveidota plaša biznesa

struktūra arī Latvijā, kurš SIA „Minsterejas projekti" pieņem stratēģiskos lēmumus un viens no viņam piederošajiem uzņēmumiem Krievijā bija uzsācis iestrādes par alumīnija oksīda ražošanu, kā rezultātā varēja nodot pieredzi un zināšanas pieteicējai, nav pamats konkrētos apstrīdētos darījumus vērtēt atšķirīgi no Senāta un Eiropas Savienības Tiesas sniegtajām atziņām un izvērtējamajiem kritērijiem.

[6.14] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzinusi, ka nav konstatējama tūlītēja saikne starp strīdus iekārtu iegādes darījumiem un patiesu nodomu izmantot tās apliekamo darījumu nodrošināšanai. Līdz ar to Dienesta lēmums ir tiesisks un pamatots, un nav konstatējami priekšnoteikumi pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanai, ar kuru tiktu apstiprināta pieteicējas PVN deklarācijā par 2017.gada 3.ceturksni uzrādītā pārmaksāto nodokļa summas 126 627,75 *euro* apmērā atmaksa.

[7] Apelācijas sūdzībā par minēto spriedumu pieteicēja norādījusi, ka tā iekārtu iegādes un pārdošanas darījumu rezultātā ir ieguvusi peļņu 132 717,01 *euro* apmērā, īstenojot komercdarbības mērķi. Ne Dienests, ne tiesa nepaskaidro, kādas konkrētas fiskālas priekšrocības saistībā ar strīdus darījumiem ieguva pieteicēja.

Lietā iesniegtie tehniskie materiāli pierāda, ka pieteicējas rīcībā bija gan nekustamais īpašums, kas būtu bijis derīgs ieceres īstenošanai, gan pietiekoši līdzekļi, gan arī iespēja pieaicināt nepieciešamos speciālistus no ārvalstīm, kas arī tika darīts. Fakts, ka pieteicēja kā komersants mainīja nodomu, nenostāda pārdošanas darījumu ārpus saimnieciskās darbības. Konkrētajā gadījumā pieteicēja rīkojusies kā krietns un rūpīgs saimnieks, proti, apzinoties ieplānotā ražošanas procesa ekonomisko sarežģītību, pieteicēja nolēmusi pārdot iekārtas, gūstot peļņu.

Pieteicēja, SIA „Baltic Crystal" un SIA „BC Corporation Limited" ir iemaksājušas PVN par darījumiem valsts budžetā pilnā apmērā. Tā kā pieteicēja pārdeva iekārtas ar ievērojamu peļņu, budžetā samaksātais PVN bijis lielāks, nekā 2017.gada 3.ceturkšņa PVN deklarācijā atmaksā pieteiktais priekšnodoklis.

[8] Dienests paskaidrojumā pievienojies pirmās instances tiesas spriedumā norādītajai motivācijai, papildus norādot, ka ne Dienestam, ne tiesai nav jānoskaidro, konkrēti kas un kādas fiskālas priekšrocības no attiecīgo darījumu noformēšanas ir guvis, ir nepieciešams konstatēt tikai, ka nodokļu maksātāja darbības ir vērstas uz šāda mērķa sasniegšanu.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[10] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa arī atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, spriedumā ietvertā argumentācija ir pareiza un pietiekama, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda.

[11] Apelācijas sūdzībā pieteicēja norādījusi, ka no ekonomiskā viedokļa pieteicējas darījumi atbilst komercdarbības mērķim. Proti, iekārtu iegāde no SIA „Baltic Crystal" un SIA „Citadele līzings un faktorings" notikusi par 479 966,94 *euro*, PVN 120 533,06 *euro* (kopā 600 500 *euro*). Iekārtu pārdošana saskaņā ar abiem noslēgtajiem līgumiem ar SIA „BC Corporation Limited" notikusi par 612 683,95 *euro*, PVN 128 663,62 *euro* (kopā 741 347,57 *euro*). Darījumu rezultātā pieteicēja ir guvusi peļņu 132 717,01 *euro*, kā arī budžetā būtu jāmaksā PVN 8130,56 *euro* (kas ir kā starpība starp 128 663,62 *euro* kā budžetā maksājamo PVN par pārdotajām precēm un 120 533,06 *euro* kā priekšnodokli par iegādātajām precēm, ja pirkšanas un pārdošanas darījumi būtu notikuši vienā taksācijas periodā).

No šāda skatupunkta raugoties, apgabaltiesa var piekrist pieteicējai, ka ir saskatāms pieteicējas ekonomisks ieguvums no iekārtu pirkšanas un pārdošanas, kā arī abu darījumu rezultātā ir radusies pozitīva PVN starpība, kas pieteicējai jāmaksā budžetā. No lietas materiāliem nav saskatāms, ka, šādā apjomā raugoties uz pieteicējas darījumiem, tā būtu guvusi kādas fiskālas priekšrocības no PVN sistēmas izmantošanas. Tomēr apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka šāda raudzīšanās tikai uz matemātisku ieguvumu un pieteicējas pienākumu iemaksāt budžetā PVN ir pārāk šaura.

[12] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Eiropas Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (*sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajās lietās C?80/11 un C?142/11 Mahagében un D?vid, 37.punktu un tajā minēto judikatūru; 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā C?324/11 Tóth, 23.punktu, kā arī 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā C?285/11 Bonik, 25.punktu*). Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995.gada 10.aprīļa Direktīvu 95/7/EK (turpmāk – Sestā direktīva), 17. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties

attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (*sk. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās Mahagében u n D?vid, 38.punktu; lietā Tóth, 24.punktu, kā arī lietā Bonik, 26.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Tomēr, ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļauto nelikumību esības izsecina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu atskaitīšanas tiesības, faktiski nav noticis, šai administrācijai, lai varētu tikt atteiktas atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā (*sk. spriedumu lietā Bonik, 45.punktu, un lietā LVK – 56., 64.punktu*).

Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz atskaitīšanu, ja ir konstatēts, ievērojot objektīvus elementus, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*sk. spriedumu apvienotajās lietās Mahagében u n D?vid, 42.punktu; lietā Bonik, 37.punktu, kā arī lietā LVK – 56., 59.punktu*). Tomēr saskaņā ar iedibinātu judikatūru ar Sestajā direktīvā paredzēto atskaitīšanas tiesību sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgais darījums bija iesaistīts piegādātāja īstenotā krāpšanā vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (*sk. 2006.gada 12.janvāra spriedumu apvienotajās lietās C?354/03, C?355/03 un C?484/03 Optigen u.c. 52. un 55.punktu; 2006.gada 6.jūlija spriedumu apvienotajās lietās C?439/04 un C?440/04 Kittel u n Recolta Recycling 45., 46. un 60.punktu, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā LVK – 56., 60.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Eiropas Savienības Tiesa nosprieda, ka Sestās direktīvas 17.panta 2.punkta „a" apakšpunkts ir jāinterpretē kā tāds, kas nepieļauj, ka nodokļu rēķina saņēmējam tiek atteiktas priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka, ņemot vērā šī rēķina izsniedzēja īstenoto krāpšanu vai pieļautās nelikumības, ar šo rēķinu saistītais darījums ir uzskatāms par tādu, kurš faktiski nav noticis, ja vien netiek pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot minētā nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas praksei katrs darījums darījumu ķēdē jāvērtē atsevišķi un agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļauta konkrētā darījuma raksturu. Nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst minētā nodokļa maksātāja darījumi, ir ticis veikts cits darījums (pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma), kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (*sk. arī Senāta 2007.gada 28.februāra spriedumu lietā Nr.SKA-70 un 2008.gada 14.aprīļa lēmumu lietā Nr.SKA-263*). Savukārt no Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C- 255/02 izriet, ka lietas dalībnieki nevar balstīties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiesvedībā Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd. pret Commissioners of Customs & Excise 68.punktu*). Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Savienības tiesību sniegtās priekšrocības (*turpat, 69.punkts*). Šis ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā (*turpat, 70.punkts*).

Ņemot vērā minētos apsvērumus, ir pārbaudāms tas, vai pieteicēja ir iesaistījusies vai (tai zinot) ir bijusi iesaistīta shēmā, kuras ietvaros ir ļaunprātīgi izmantota PVN sistēma.

[13] Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas secinājumiem, ka nav saskatāms pieteicējas nolūks veikt safīra monokristālu audzēšanu, kam iekārtas tika iegādātas un ka tādējādi neapstiprinās tieša un tūlītēja saikne starp pieteicējas iepriekš veiktajām, kā arī tālākajām darbībām iegādāto iekārtu izmantošanai savā saimnieciskajā darbībā minētajam mērķim. Pirmās instances tiesa secinājumus izdarījusi, veicot detalizētu lietā esošo pierādījumu un iegūto paskaidrojumu novērtēšanu. Apgabaltiesa šiem secinājumiem piekrīt un atkārtoti tos nenorāda, turklāt apelācijas sūdzībā nav norādīti argumenti, kas apgabaltiesai liktu šaubīties par pirmās instances tiesas secinājumu pareizību.

Apgabaltiesa atzīst, ka ar pirmās instances tiesas norādītajiem secinājumiem jau vien ir pietiekami, lai atzītu, ka pieteicējas veiktā darījuma (safīru monokristālu ražošanas iekārtas iegādei), par kuru aprēķināto PVN pieteicēja norādījusi kā priekšnodokli 2017.gada 3.ceturkšņa PVN deklarācijā, patiesais mērķis ir bijis cits.

Papildus tam Dienests jau paskaidrojumā par pieteikumu ir norādījis, ka SIA „BC Corporation Limited" ir veikts audits, kurā pārbaudīti šajā lietā apskatītie darījumi ar pieteicēju. Auditā konstatēts, ka SIA „BC Corporation Limited" tās pašas iekārtas 2018.gada janvārī – februārī eksportēja uz ASV par krietni mazāku summu.

Apgabaltiesa izprasīja no Dienesta minēto audita pārskatu (Dienesta 2018.gada 7.septembra lēmums Nr.30.2-23.38.3/32143 par SIA „BC Corporation Limited" nodokļu audita rezultātiem). No šā lēmuma ir secināms, ka safīru monokristālu ražošanas iekārta ir vairākkārt bijusi pirkta un pārdota. Sākotnējā identificējamā iekārtas izcelsme ir ASV („Thermal Technology LLC", tad ar Lielbritānijā reģistrēta komersanta („Science and Technology Limited") starpniecību pārdota Latvijā reģistrētam komersantam SIA „Baltic Crystal", tālāk pārdota pieteicējai, pēc tam SIA „BC Corporation Limited" un tad atkal atgriezusies ASV („B Crystal Corporation"). Zīmīgi, ka ķēdē iesaistītie komersanti, izņemot pieteicēju, ir uzskatāmi kā saistīti:

1) tiem ir vienas un tās pašas amatpersonas:

- SIA „Baltic Crystal" līdz 2015.gada 22.decembrim bija amatpersonas /pers. A/, /pers. L/ un /pers. M/, bet kopš SIA „BC Corportion Limited" dibināšanas šā komersanta amatpersonas ir /pers. A/, /pers. K/ un /pers. N/ (ziņas iegūtas no

Tiesu informācijas sistēmā pieejamās Lursoft datu bāzes);

- savukārt /pers. L/, /pers. K/ un /pers. N/ bija arī ASV komersanta „B Crystal Corporation" filiāles Latvijā „B Crystal Corporation filiāle Latvijā"" kas nopirka iekārtu no „BC Corporation Limited" amatpersonas (*sk. SIA „BC Corporation Limited" lēmuma par audita rezultātiem 7.lappusi*));

2) SIA „Baltic Crystal" un SIA „BC Corporation Limited" bija vieni un tie paši darbinieki – /pers. C/ un /pers. B/).

Tātad ir saskatāma PVN sistēmas izmantošana, kuras ietvaros SIA „Baltic Crystal" bija iespējams iekārtu pārdot pieteicējai, bet pieteicējai tālāk pārdot SIA „BC Corporation Limited" (un kur PVN ir iekļauts izrakstītajos rēķinos, bet vienlaikus tos ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli), visbeidzot SIA „BC Corporation Limited" iekārtu atkal eksportēja uz ASV, aprēķinot PVN 0% apmērā. Tātad finansiālā ieguvēja no PVN sistēmas šajā gadījumā ir SIA „BC Corporation Limited", kurai par eksportu PVN faktiski nebija jāmaksā, bet par Latvijā veiktajiem pirkšanas darījumiem teorētiski bija tiesības atskaitīt PVN kā priekšnodokli. Tātad šim komersantam pašam PVN nav bijis jāmaksā budžetā.

Ņemot vērā, ka SIA „Baltic Crystal", SIA „BC Corporation Limited", kā arī ASV komersants, kuram pārdotas preces, ir saistīti, var secināt, ka iekārtas pirkšanas un pārdošanas ķēde ir izveidota ar mērķi „neizlaist no vienu un to pašu personu rokām" iekārtu, kas varēja tikt zaudēta SIA „Baltic Crystal" maksātnespējas procesa ietvaros. Pieteicējai nevarēja būt nezināms fakts, ka komersants, no kura iekārtas nopirktas, ir saistīts ar komersantu, kam iekārtas pārdotas, jo valdes loceklis /pers. A/ līdz 2015.gada 22.decembrim bija reģistrēts kā SIA „Baltic Crystal" valdes loceklis, bet kopš „BC Corporation Limited" bija reģistrēts arī kā šā komersanta valdes loceklis. Apgabaltiesa par pamatotu atzīst pirmās instances tiesas secinājumu, ka pieteicējas iesaistīšanās šādos darījumos, ņemot vērā lietas kopsakaru, nav nejaušība. Tādējādi pieteicēja šajā shēmā ir bijusi iesaistīta mākslīgi, ņemot vērā, ka tās patiesais nolūks iekārtas iegādē nebija safīra monokristālu ražošana. Kaut arī iekārtas iegādes brīdī SIA „Baltic Crystal" bija maksātnespējīga un darījuma dokumentus parakstīja maksātnespējas administrators /pers. E/, pieteicēja nevarēja nepamanīt, ka darījumā par iekārtu iegādi un pēc tam pārdošanu darbojas vienas un tās pašas personas, jo ne jau SIA „Baltic Crystal" maksātnespējas administrators ir tas, kurš būtu speciālists par iegādātajām iekārtām un kurš spētu izstāstīt pieteicējai par iekārtu gatavību ražošanai. Pieteicēja pieteikumā ir apstiprinājusi, ka pieteicējas pārstāvjiem SIA „Baltic Crystal" darbība bija zināma jau no 2015.gada. Savukārt SIA „BC Corporation Limited" darījumu noslēgšanas brīdī bija jauns komersants (nodibināts tikai 2017.gada 22.novembrī, tātad tikai 16 dienas pirms darījuma ar pieteicēju), kas vēl nebija pierādījis, ka ir pelnošs uzņēmums un spēs samaksāt par safīru monokristālu ražošanas iekārtu, ko nopirka no pieteicējas.

Papildus tam ir konstatējams, ka 2017.gada 14.decembrī, dienā, kad Dienests apsekoja iekārtu tās atrašanās vietā /adrese C/, pieteicējas valdes loceklis /pers. F/ sniedza pretrunīgu informāciju par nolūkiem izmantot iekārtu – sākotnēji, ka iekārta tiks demontēta un nogādāta pieteicējas juridiskajā adresē /adrese A/, bet vēlāk – ka, iespējams, iekārtu pārdos, jo tā arī esot saimnieciskā darbība, kaut gan jau 8.decembrī pieteicēja bija noslēgusi divus līgumus ar SIA „BC Corporation Limited" par iekārtas pārdošanu pa daļām, bet 12.decembrī jau bija izrakstīti priekšapmaksas rēķini. Neiztur kritiku pieteikumā norādītais arguments, ka minētā /pers. F/ rīcība izskaidrojama ar smagnējo iekārtu pārdošanas procesu, kur līdz pat brīdim, kad pirkuma līgumā noteiktā līguma maksa tika iemaksāta pieteicējas kontā, pieteicējai nebija pārliecības par SIA „BC Corporation Limited" nodomu īstumu. Tas tikai vēlreiz apstiprina pieteicēja pretrunīgo rīcību – šauboties par darījumu partnera nodomiem (kas turklāt ir tikko dibināts komersants), tomēr tiek parakstīti iekārtas pārdošanas līgumi un izrakstīti priekšapmaksas rēķini.

Ņemot vērā, ka pieteicēja Dienestam ir sniegusi pretrunīgus paskaidrojumus par to, kādam nolūkam ir iegādājusies monokristālu safīru ražošanas iekārtu, ka pieteicējas nolūks iekārtu izmantot monokristālu safīru ražošanai ir nerealizējams, ko pieteicēja jau sākotnēji varēja paredzēt (iekārtas demontāžas process sarežģīts, tam nepieciešami apmācīti speciālisti, kuru Latvijā nav, ražošanai ir nepieciešams augsti kvalificēts personāls, kāda pieteicējai nav, ražošanas process ir dārgs (liels elektroenerģijas patēriņš)), pieteicējas norādīto nolūku iegādāties minēto iekārtu, bet pēc tam nolemjot to pārdot tālāk, nav iespējams iztulkot citādi, kā mērķi iesaistīties mākslīgos darījumos, lai ļaunprātīgi izmantotu PVN sistēmu.

Papildus tam Dienests ir norādījis, ka uz pieteicējas ļaunprātību norāda arī fakts, ka PVN 88 257,53 *euro* apmērā, kas 2017.gada decembra deklarācijā norādīts kā budžetā maksājamais PVN un veidojies citastarp par iekārtu pārdošanu SIA „BC Corporation Limited", pieteicēja nav varējusi samaksāt, kaut gan pieteicējas izrakstītie rēķini darījuma partnerei SIA „BC Corporation Limited" tikuši apmaksāti. Tā vietā pieteicēja 2018.gada 31.janvārī iesniegusi Dienestam iesniegumu par minētā PVN apmaksas sadalīšanu termiņos uz laiku līdz 2018.gada 28.decembrim (šo lūgumu Dienests apmierināja, *sk. lietas 2.sējuma 71.-73.lapu*).

[14] Pamatojoties uz iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Dienests pamatoti neapstiprināja pieteicējas PVN deklarācijā par 2017.gada 3.ceturksni deklarēto pārmaksātā nodokļa summu 126 627,75 *euro* apmērā. Attiecīgi apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Minsterejas projekti” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 8.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.9/2595 atcelšanu.

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

Tiesnese referente I.Meldere

Tiesneses S.Kanenberga

A.Šteinberga