Lieta Nr.A420214217 AA43-0109-24/8
ECLI:LV:ADAT:2024:0102.A420214217.13.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā, 2024.gada 2.janvārī

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Irina Kaļiņina, tiesnese Santa Liniņa un tiesnese Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 12.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.7/2111 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/Nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 14.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no veica pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) „/Nosaukums A/" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2015.gada februāri – 2016.gada martu.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2017.gada 12.aprīļa lēmumu Nr.30.2-22.7/2111 (turpmāk – dienesta lēmums), ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 147,80 *euro*, nokavējuma nauda 21,40 *euro* un soda nauda 29,56 *euro*, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa par 40 382,39 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 12 106,27 *euro*. Vienlaikus ar minēto lēmumu pieteicējai akceptēta deklarētā 2016.gada 1.ceturkšņa pārmaksātā PVN summa 29 952,08 *euro* un atteikts atmaksāt deklarēto pārmaksāto PVN summu 84,49 *euro*. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītajai daļai aprēķinātā PVN soda nauda noteikta 6067,93 *euro*.

Dienests saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, 100.panta trešās daļas 1.punkta „b" apakšpunktu un 4.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par transportlīdzekļu */transportlīdzeklis a/* ar šasijas /šasijas numurs/ (turpmāk –*/trasnsportlīdzeklis a/*) un */transportlīdzeklis b/* ar šasijas /šasijas numurs b/ (turpmāk – */transportlīdzeklis b/*) iegādi, reģistrācijas apliecību un apkopēm, jo pieteicējas iegādātie transportlīdzekļi ir reprezentatīvie auto, kuri nav izmantoti komercsabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanai – ar PVN apliekamu nomas pakalpojumu sniegšanai, bet gan pašpatēriņam, un pieteicēja to zināja.

[2] Pieteicēja tiesā iesniedza pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[2.1] Dienests nav veicis pietiekamu faktisko apstākļu pārbaudi un objektīvās patiesības noskaidrošanu. Dienesta lēmums neatbilst tiesu praksei, jo, lai ierobežotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, no dienesta lēmuma ir jāizriet nepārprotamiem secinājumiem, ka darījumi nav notikuši. Dienests pēc būtības nav apstrīdējis preču – */trasnsportlīdzeklis a/* un */transportlīdzeklis b/* – izmantošanu saimnieciskajā darbībā, bet tikai apstrīdējis, ka tās tikušas izmantotas tieši ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, proti, iznomātas klientiem.

[2.2] No dienesta lēmuma nav saprotams, kas tiek pārmests pieteicējai un kā dienests var ignorēt tiešus pierādījumus, ka nomas pakalpojumi ir sniegti. PVN par sniegtajiem pakalpojumiem ir aprēķināts un deklarēts, norēķini no klientiem ir saņemti, savukārt dienesta lēmums balstīts uz amatpersonas subjektīvu viedokli par to, kā būtu veicama šāda veida saimnieciskā darbība. Nav ņemti vērā pierādījumi, kas ļauj tieši konstatēt, ka transportlīdzekļu iegādes mērķis ir bijusi to pārdošana ar peļņu un līdz pārdošanai uzņēmums guvis ar PVN apliekamus nomas ienākumus. Līdz ar to darījumiem ir reāls saimnieciskais raksturs un nav konstatējams, ka tie būtu veikti, pārkāpjot normatīvo aktu prasības. Pieteicēja nodarbojas ar auto tirdzniecību un auto nomas pakalpojumu sniegšanu, saimniecisko darbību uzņēmums nodrošina ar saviem ieņēmumiem, kā arī piesaistot kredītiestāžu finansējumu. Uzņēmums strādā ar peļņu, un tā saimnieciskā darbība ir caurskatāma un izsekojama. Paskaidrojumos trešās personas apliecinājušas sadarbību ar pieteicēju, kā arī grāmatvedības uzskaites un attaisnojuma dokumenti pierāda darījumu slēgšanu, nodokļu aprēķināšanu un deklarēšanu. Dienests nepamatoti apgalvo, ka */trasnsportlīdzeklis a/* un */transportlīdzeklis b/* iznomātāji ir atzīstami par ar pieteicēju saistītām personām likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta izpratnē. Tāpat fizisku personu pazīšanās nekādā veidā neierobežo to tiesības slēgt darījumus ar juridisku personu un izmantot tās piedāvātos pakalpojumus.

[2.3] Dienesta lēmumā ietverti pieņēmumi, kas nav pamatoti pat ar netiešiem pierādījumiem, proti, ka pieteicēja abus transportlīdzekļus izmantojusi savām vajadzībām, un tāpēc PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par auto iegādi, reģistrāciju un ekspluatāciju liedzamas pilnībā, tajā pat laikā objektīvi neizskaidrojot, kas tad ar tiem, dienesta ieskatā, braucis, kādiem mērķiem šie transportlīdzekļi uzņēmumam ir bijuši nepieciešami. Uzņēmumā nodarbināts viens darbinieks valdes loceklis /pers. A/, un pieteicējai tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai nav nepieciešami divi transportlīdzekļi. Tādējādi uzņēmums objektīvi tos nevarēja izmantot pašpatēriņam. Tāpat arī automašīnas iegādātas, izmantojot līzinga kompāniju finansējumu, un tādējādi uzņēmums nav ieguvis īpašumtiesības uz automašīnām, kuru izmantošanai jāatbilst līgumu noteikumiem. Tāpat, lai konstatētu, ka transportlīdzeklis izmantots saimnieciskā darbībā uzņēmuma vajadzībām, jākonstatē degvielas iegādes dokumenti, nobraukto maršrutu uzskaite, kā arī jākonstatē šādu braucienu saistība ar saimnieciskās darbības vajadzībām un vērtējams, vai braucien nav notikuši trešo personu labā. Turklāt uzņēmums nav maksājis vieglā transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli, kas jāveic tajā gadījumā, ja transportlīdzeklis tiktu izmantots uzņēmuma vajadzībām.

[2.4] Saistībā ar dienesta konstatētajām neatbilstībām aktos par nodošanu?pieņemšanu nomā norādītajos transportlīdzekļu nobraukumos pieteicēja paskaidro, ka neatbilstības radušās neuzmanības dēļ, neprecīzi uzskaitot klienta nobrauktos kilometrus – klienti nobraukuši vairāk kilometru nekā tas uzskaitīts aktos. Tomēr šie transportlīdzekļi nekad nav izmantoti uzņēmuma saimnieciskā darbībā – pašlietojumā bez atlīdzības.

[2.5] Dienests ir izdarījis secinājumu par to, ka iespēja nomāt automašīnu ir pieejama tikai pieteicējas paziņām, jo pieteicējas mājaslapa/mājas lapa/ nav atrodama interneta vides meklētājā. Tomēr dienests nav ņēmis vērā, ka ar šādu reklamēšanās veidu pieteicēja ir ieguvusi arī citus klientus.

[2.6] Pieteicēja tādus pašus nomas līgumus noslēgusi arī ar citiem klientiem, ar kuriem automašīnu nomas darījumi nav apstrīdēti. Pieteicēja ir

iznomājusi automašīnu */transportlīdzeklis c/* valsts reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/ (turpmāk –*/transportlīdzeklis c/*) 2014. – 2015.gadā SIA /Nosaukums A/ un /pers. C/ kā fiziskai personai, un šī persona saņēmusi arī auditā apstrīdēto automašīnu nomas pakalpojumus. Minētā automašīna 2014.gadā tika iznomāta /pers. B/. Līdz ar to ar /pers. C/ un /pers. B/ sadarbība notikusi arī ārpus auditējamā perioda, un dienests trūkumus un/vai pārkāpumus tajā nav saskatījis. Dienests nepamatoti atzinis, ka pieteicējas norēķinu disciplīnas pārkāpumi pierāda darījumu simulatīvo raksturu, bet nav devis novērtējumu citiem pieteicējas darījumiem un to norēķinu disciplīnai. Ja tika secināts, ka /pers. C/ sniedzis nepatiesu informāciju par robežšķērsošanu, dienestam bija jāsaņem papildus informācija no /pers. C/ par to, kur automašīna šķērsojusi robežu.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 4.decembra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[3.1] Pieteicēja iegādājās, reģistrēja un veica apkopes automašīnām */trasnsportlīdzeklis a/* un/transportlīdzeklis b/, kuru statuss atbilst reprezentatīvā vieglā automobiļa statusam, par ko, dienesta ieskatā, samaksātais PVN no valsts budžeta saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta 1.1daļas 1.punktu nav atskaitāms.

Lietā pastāv strīds par to, vai dienests ir pamatoti liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus 40 530,19 *euro* apmērā par automašīnu */trasnsportlīdzeklis a/* un */transportlīdzeklis b/* iegādes, reģistrācijas un apkopes izdevumiem. Proti, vai izpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta un 100.panta trešās daļas „b" apakšpunkta 1.-3.kritērijs, lai atzītu, ka pieteicēja strīdus automašīnas izmantoja savā saimnieciskajā darbībā – nomas pakalpojumu sniegšanā.

[3.2] Vērtējot darījumu dokumentus, darījumu partneru paskaidrojumus un liecinieku liecībās sniegto informāciju, tiesa dienesta secinājumu, ka nomas darījumi ir noformēti vienīgi formāli, atzina par pamatotu. Tiesa norādīja, ka automašīnu nomnieku /pers. b/, /pers. C/, /pers. D/, /pers. E/ un /pers. F/ paskaidrojumi dienestam un tiesā sniegtās liecības formāli apstiprina automašīnu nomāšanas faktu, tomēr vienlaikus tie apstiprina dienesta konstatētos apstākļus – pirms automašīnas saņemšanas nomā nebija jāiemaksā drošības nauda, nomas maksa tika samaksāta vēlāk par līgumā noteikto termiņu, soda sankcijas savlaicīgas nesamaksāšanas dēļ netika vērstas pret nomniekiem. Tiesa arī atzina, ka citās nozarēs sadarbībā ar labi pazīstamiem klientiem drošības nauda netiek noteikta, tomēr konkrētajā gadījumā šāda pieeja liecina par netipisku komercpraksi, it īpaši, ja tiek iznomāti transportlīdzekļi nekustamo īpašumu vērtībā.

[3.3] Tiesas sēdē vairāki lecinieki apstiprināja, ka ir pazīstami ar pieteicējas amatpersonu /pers. A/. Automašīnas iznomātas arī iepriekš /pers. C/ un /pers. B/, un to apstiprina lietas materiāli. Tiesas vērtējumā šāda komercprakse var pastāvēt, tomēr saistību turpināšana apstākļos, kad pienācīgi tās netiek pildītas, rada pamatotas šaubas par darījumu faktisko norisi.

[3.4] Tiesa atzina par apšaubāmu, ka samaksa par pakalpojumu vairāku simtu *euro* vērtībā tika veikta, nepieprasot un nesaņemot pretī samaksu apliecinošu dokumentu. Dokumentāri pierādāma ir tikai samaksa par trīs nomas darījumiem.

Darījumu formālo raksturu pierāda nobraukums, kas norādīts, iznomājot automašīnas. /pers. C/ trīs dienās ir nobraucis 2996 km un divās dienās 4200 km, /pers. D/ – trīs dienās 3215 km, /pers. F/ – divās dienās 2280 km un divās dienās 1554 km, /pers. E/ – trīs dienās 3399 km, /pers. B/ – trīs dienās 2020 km. Liecinieki, izņemot /pers. E/ un /pers. C/, savukārt liecināja, ka automašīnas izmantoja atpūtas izbraucieniem pa Latviju kopā ar ģimeni. Apšaubāms ir apstāklis, ka atpūtas braucienu laikā varētu sasniegt tādu nobraukumu. Tiesa kritiski vērtēja arī pieteicējas paskaidrojumu par pārrakstīšanās kļūdu, ko būtu vienlaicīgi pieļāvusi gan pieteicēja, gan nomnieki. Turklāt pieteicēja nav arī norādījusi pareizos odometra rādījumus. Tiesa apšaubīja, ka šāda kļūda tiktu pieļauta regulāri.

[3.5] Tiesa uzskatīja, ka pieteicējai precīzāk jāizskaidro luksusa klases automašīnu iznomāšanas iemesli un pārvietošanās maršruti, ņemot vērā, ka atbilstoši iepriekš konstatētajam liecinieku liecības ir pārāk vispārīgas. Liecinieki nespēja nosaukt precīzus maršrutus, bet vienīgi reģionus, piemēram, Latgale vai Kurzeme, kur brauca ar iznomātajām automašīnām (precīzāka bija /pers. C/ liecība, minot Klaipēdu un Berlīni), un iemeslu, kāpēc bija nepieciešama tieši luksusa klases automašīna ģimenes izbraucieniem (izņemot /pers. C/, kurš skaidri norādīja uz reprezentatīva transportlīdzekļa nepieciešamību biznesa partneru dēļ).

[3.6] Nav izskaidrojuma tam, kāpēc četros Latvijas – Lietuvas robežšķērsošanas punktos, kas aprīkoti ar Transporta līdzekļu un konteineru automātiskās identifikācijas sistēmu, abu strīdus transportlīdzekļu robežas šķērsošana līgumos norādītajos datumos 2015.gada jūlijā nav fiksēta. Lai arī pieteicēja nevar ietekmēt nomnieka maršrutu, vienlaikus, ja nomnieks apstiprinājis darījuma norisi un norādījis maršrutu, šie apstākļi ir vērtējami kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem lietā. Turklāt nomnieki /pers. D/ un /pers. C/, pārkāpjot līguma noteikumus, nodeva iznomātās automašīnas trešajām personām, un tam nav rodams saprātīgs skaidrojums.

[3.7] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka dienests vienlaikus ir atzinis citus nomas darījumus, kas noslēgti gan auditējamajā periodā, gan pirms un pēc auditējamā perioda, uz tādu pašu līgumu bāzes, tiesa norādīja, ka dienests nav apstrīdējis, ka kopš dibināšanas 2014.gadā pieteicēja faktiski nodarbojas ar tās deklarēto darbības veidu – automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšana un ekspluatācijas līzings.

Tiesas sēdē dienests atzina, ka strīdus automašīnas ir iegādātas ar mērķi veikt saimniecisko darbību – sniegt nomas pakalpojumus. Vienlaikus, kā minēts iepriekš, tas, ka reprezentatīvās automašīnas */transportlīdzeklis c/* un abas/transportlīdzeklis d/, kā arī strīdus automašīnas ir nomātas uz tādu pašu standarta līgumu pamata, kādi ir noslēgti ar apstrīdēto darījumu nomniekiem, nav pamats nevērtējot darījumus, atzīt tos par notikušiem. Darījumi par reprezentatīvās automašīnas/transportlīdzeklis c/ un abu */transportlīdzeklis d/* nomu ir slēgti ārpus auditējamā perioda – 2014.gadā un pēc 2016.gada februāra. Arī daļa nomas līgumu, kas attiecas uz strīdus automašīnām, ir slēgti ārpus auditējamā perioda

Savukārt nomas līgums par automašīnu */transportlīdzeklis e/* nav pielīdzināms apstrīdētajiem darījumiem, jo šī 2006.gada izlaiduma automašīna uz auditējamo periodu nav atzīstama par reprezentatīvu automašīnu. Dienests pamatoti vērtējis apstākļus par reprezentatīvu automašīnu iznomāšanu, kas tādējādi ļauj atskaitīt priekšnodokli par to iegādi un apkopi. Nav izšķirošas nozīmes pieteicējas izstrādātajam standartveida nomas līguma tekstam. Konkrētajā gadījumā konstatētie lietas apstākļi kopumā liecina par to, ka darījumi faktiski nenotika.

[4] Pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, lūdzot apmierināt pieteikumu un atcelt dienesta lēmumu. Apelācijas sūdzība pamatota ar pieteikumā norādītajiem apsvērumiem un tajā papildus norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Nav izvērtēti lietas apstākļi, nav ņemti vērā pieteicējas argumenti, iesniegtie pierādījumi, kā arī pastāvošās judikatūras atziņas. Kā vienīgais pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai minēts, ka darījumi neatbilst ierastai praksei un citi subjektīvi apsvērumi. Pieteicēja Administratīvajā rajona tiesā iesniegusi pierādījumus, no kuriem nepārprotami izriet, ka darījumu norise ar citiem nomniekiem ir tieši tāda pati, bet citos darījumos dienests vai tiesa trūkumus nav saskatījuši.

[4.2] Spriedumā nav vērtēti pierādījumi, kas apstiprinātu secinājumu, ka pieteicēja nesniedza un faktiski nevarēja sniegt pakalpojumus saviem deklarētajiem nomniekiem. Tāpat nav atklāts, kā pieteicējas rīcība ir aizskārusi valsts budžeta intereses. Pakalpojumu piegāde saimnieciskās darbības vajadzībām par tādu nav uzskatāma, konkrētajā gadījumā automašīnas iegādātas saimnieciskās darbības nodrošināšanai – to iznomāšanai, un šādam mērķim izmantotas.

[4.3] Pieteicēja pakalpojumu saņemšanu ir uzsākusi, bet tai nav sekojusi tūlītēja ar PVN apliekamu ienākumu gūšana. Ievērojot to, ka ir konstatējams pieteicējas nodoms nākotnē veikt ar PVN apliekamus darījumus, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas un Senāta praksei dienests nevar

ierobežot pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.4] Apelācijas sūdzībai pievienotie attaisnojuma dokumenti par citiem pieteicējas slēgtajiem nomas darījumiem gan pirms auditējamā perioda, gan auditējamā periodā liecina, ka darījumu norise ar citiem nomniekiem ir tāda pati kā ar apstrīdētajiem, attaisnojuma dokumentu – līgumu saturs ir tipveida, un šādus līgumus pieteicēja slēgusi ar visiem saviem nomniekiem. Arī no citiem saviem nomniekiem pieteicēja ir saņēmusi norēķinus ar nokavēšanos, un citos darījumos dienests vai tiesa trūkumus nesaskatīja.

[4.5] SIA „/Nosaukums B/" rēķini apliecina, ka pieteicēja automašīnas pēc nomas pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas 2017.gadā ir realizējusi, secīgi no šīm piegādēm aprēķināts budžetā maksājamais PVN.

[4.6] Atbilstoši judikatūrai nodokļu rēķinā konstatētās formālās nepilnības nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai. Tiesa nepamatoti atrauti no pārējās saimnieciskās darbības vērtējusi divu transportlīdzekļu iznomāšanas periodus. Norādot, ka lietā nav iesniegti samaksu apliecinoši dokumenti ar vairākiem nomniekiem, tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja saņem un veic norēķinus tikai bezskaidrā naudā (uzņēmumam nav kases) un ka dienests nav apstrīdējis nomas maksas saņemšanas faktu, bet gan tikai konstatējusi nokavējumu norēķinos.

[4.7] Ir robežšķērsošanas vietas, kas nav aprīkotas ar robežšķērsošanas faktu fiksējošām ierīcēm vai kamerām, turklāt iesniegtā izziņa par ceļu satiksmes negadījumu pierāda nomnieka dalību ceļu satiksmē ar iznomāto transportlīdzekli.

[4.8] Dienesta lēmums nesniedz skaidru pamatojumu, konkrēti kāda pieteicējas rīcība būtu bijusi pretēja likuma prasībām, kā dienesta norādītie apstākļi saistīti ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, ja lietā nepastāv strīds par automašīnu faktisku iegādi un par to izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

[5] Paskaidrojumos dienests pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata nav nepamatotu.

[6] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 20.janvāra spriedumu atcelts dienesta lēmums pārsūdzētajā daļā.

Ar Senāta 2023.gada 14.februāra spriedumu Nr. SKA-69/2023 apgabaltiesas spriedums atcelts, un lieta nosūtīta jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

Motīvu daļa

[7] Apgabaltiesa konstatē, ka pamata strīds lietā ir par to, vai par pieteicējas darījumiem ar SIA „/Nosaukums B/", kuru rezultātā tika iegādātās reprezentatīvas automašīnas */trasnsportlīdzeklis a/* par 101 400 *euro* (PVN 17 598,35 *euro*, *lietas 1.sējuma 73.–74., 80.–82.lapa*) un */transportlīdzeklis b/* par 128 500 *euro* (PVN 22 301,65 *euro*, *lietas 1.sējuma 77.–78., 83.–85.lapa*), pieteicējai ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli.

[8] Administratīvā procesa likuma 350.panta pirmā daļa noteic, ka tiesību normu interpretācija (tulkojums), kas izteikta kasācijas instances tiesas spriedumā, ir obligāta tiesai, kura šo lietu izskata no jauna.

Priekšnodokļa atskaitīšanu par reprezentatīvajiem automobiļiem regulē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta normas, no kurām secināms, ka priekšnodoklis par reprezentatīva automobiļa iegādi un uzturēšanu vispārīgi nav atskaitāms. Vienlaikus likumā ir paredzēti izņēmuma gadījumi, kad reprezentatīvais automobilis tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai vai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktam nomas pakalpojumu sniegšana par atlīdzību ir ar nodokli apliekams darījums. Taču 100.panta trešās daļas 4.punkts, kas izņēmumu attiecina uz automobiļa izmantošanu apliekamo darījumu nodrošināšanai, neaptver nomas pakalpojumus. Tie kā atsevišķs un patstāvīgs izņēmums paredzēti 100.panta trešās daļas 1.punkta „b" apakšpunktā. Minētais izskaidrojams ar to, ka gadījumos, kad reprezentatīvais automobilis tiek izmantots ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kas nav nomas pakalpojumu sniegšana, nodokļu maksātājam ir pienākums kārtot ar saimnieciskās darbības veikšanu saistīto braucienu uzskaiti un deklarēt attiecīgo automobili transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā, lai tādējādi pierādītu konkrētā automobiļa izmantošanu saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tas ir noteikts minētajā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta ceturtajā daļā. Turpretim, ja reprezentatīvais automobilis tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai, šāda automobiļa deklarēšana un braucienu uzskaite nav nepieciešama, šādā gadījumā nodokļu maksātājam jāpierāda automobiļa iznomāšanas darījums.

[9] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot administratīvā procesa dalībnieku argumentus un lietā iesniegtos pierādījumus, konstatē, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais faktu konstatējums un tiesību normu interpretācija ir pareiza. Tiesas secinājums, ka strīdus automašīnas izskatāmajā gadījumā netika izmantotas nomas pakalpojumu, t.i., ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanai, par ko pieteicēja zināja un apzināti iesaistījās dokumentu formālā noformēšanā, līdz ar to pieteicējai pamatoti tika ierobežotas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par strīdus automašīnu iegādes un apkopes izdevumiem, ir pamatots un atbilstošs normatīvo aktu prasībām. Tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajiem faktiem un motivācijai par pārsūdzētā dienesta lēmuma tiesiskumu, to neatkārtojot.

Apgabaltiesas vērtējumā neapstiprinās apelācijas sūdzībā izteiktais apgalvojums, ka pirmās instances tiesa nebūtu objektīvi un vispusīgi izvērtējusi pieteicējas izvirzītos argumentus. Pieteicējas nepiekrišana dienesta un tiesas vērtējumam par lietā sniegtajām ziņām par faktiem (t.i., pierādījumiem) un uz šā vērtējuma pamata izdarītajiem secinājumiem neliecina par tiesību normu neievērošanu un kļūdām pierādījumu novērtēšanā. Tāpat nav pamata piekrist pieteicējai, ka nodokļu rēķinos būtu konstatētas tikai formālās nepilnības. Izskatāmajā gadījumā pirmās instances tiesa pieteicējas deklarētās saimnieciskās darbības apstākļus vērtējusi kopsakarā, pamatoti secinot, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pieteicējai ir liedzamas.

[10] Papildus norādāms, ka strīdus automašīnas tika iegādātas 2015.gada februārī, taču nomas pakalpojumu sniegšanai auditējamā periodā tās tika izmantotas tikai dažas dienas: par automašīnas /trasnsportlīdzeklis a/ nomu pieteicēja noformēja 2015.gada 20.februāra rēķinu Nr.200215 (automašīna tika iznomāta 3 dienas, t.i., 18. – 20.februārī), 2015.gada 16.jūlija rēķinu Nr.160715-02 (automašīna tika iznomāta 3 dienas, t.i., 13. – 16.jūlijā), 2016.gada 28.janvāra rēķinu Nr.280116 (automašīna tika iznomāta 3 dienas t.i., 25. – 28.janvārī), 2016.gada 25.februārī rēķinu Nr.250216 (automašīna tika iznomāta 2 dienas, t.i., 23. – 25.februārī; par automašīnas /transportlīdzeklis b/ nomu pieteicēja noformēja 2015.gada 3.septembra rēķinu ?.30915 (automašīna tika iznomāta 2 dienas, t.i., 2. – 3.septembrī), 2015.gada 8.jūlija rēķinu Nr.80715 (automašīna tika iznomāta 2 dienas, t.i., 6 – 8.jūlijā), 2016.gada 24.marta rēķinu Nr.240316 (automašīna tika iznomāta 2 dienas 22. – 24.martā).

Izvērtējot šo apstākli, atzīstams, ka divu automašīnu noma 17 dienas gadā (/trasnsportlīdzeklis a/ 11 dienas un /transportlīdzeklis b/ 6 dienas) neliecina par to, ka pieteicēja auditējamā periodā nodarbojās ar šo automašīnu nomu kā sistemātisku saimniecisku darbību, lietā konstatētie apstākļi neatbilst tipiskai nozares komercpraksei.

Tas nozīmē ka izskatāmajā gadījumā pieteicējas patiesais mērķis, iegādājoties reprezentatīvas automašīnas, nebija nodarboties ar strīdus automašīnu nomu, bet panākt, lai pieteicējai tiktu piešķirtas priekšnodokļa 40 296,57 *euro* atskaitīšanas tiesības par to iegādi, kas atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējumam ir iespējams, ja tiek konstatēts, ka komersants reāli nodarbojas ar šo automašīnu nomu kā saimniecisku darbību.

Izskatāmajā gadījumā ar pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem tas neapstiprinās. Šo apgabaltiesas secinājumu pastiprina arī apstāklis, ka strīdus automašīnu nomnieki nav savlaicīgi un regulāri maksājuši par pieteicējas noformēto strīdus automašīnu nomu, atsevišķos gadījumos samaksa tika veikta tikai pēc tam, kad dienests uzsāka pieteicējas pārbaudi audita ietvaros.

Konstatētais liek secināt, ka izskatāmajā gadījumā strīdus automašīnu nodošanai lietošanā citām personām ir konstatējams formālu, nevis faktisku nomas attiecību raksturs.

[11] Vērtējot pieteicējas iebildumus, ka dienests faktiski ir atzinis strīdus automašīnu izmantošanu saimnieciskajā darbībā, jo ir ļāvis atskaitīt priekšnodokli 50 procentu apmērā (*2018.gada 4.septembra tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 93.lapas otra puse*), apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas pārstāve tiesas sēdē bija atsaukusies uz citu dienesta lēmumu, kad pieteicējai bija atļauts atskaitīt priekšnodokli 50 procentu apmērā.

Senāts spriedumā šajā lietā norādījis, ka atbilstoši konsekventām judikatūras atziņām tiesai ir jānovērtē tie darījumi, par kuriem ir strīds konkrētajā lietā, un šajā novērtējumā tiesai nav saistošs iestādes vērtējums par citiem līdzīgiem vai tādiem pašiem pieteicējas darījumiem (*piemēram, Senāta 2019.gada 6.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-133/2019, ECLI:LV:AT:2019:0806.A420309614.2.S, 17.punkts, 2019.gada 27.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1236/2019, ECLI:LV:AT:2019:0627.A420247716.27.L, 7.punkts*). Līdz ar to, ja tiek konstatēts, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav ievērojusi priekšnodokļa atskaitīšanu regulējošās tiesību normas, pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar tikt atzītas, pamatojoties uz dienesta citās lietās pieņemtajiem lēmumiem.

[12] Izskatāmajā gadījumā dienests ir pamatoti konstatējis, ka strīdus automašīnu iegāde neliecina par to, ka pieteicēja ar tām būtu veikusi reālu saimniecisko darbību automašīnu iznomāšanas jomā, t.i., nav ievērojusi priekšnodokļa atskaitīšanu regulējošās tiesību normas, līdz ar to pieteicējai ir liedzamas tiesības atskaitīt priekšnodokli par strīdus automašīnu iegādi, reģistrāciju un tehniskajām apkopēm.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 12.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.7/2111 atcelšanu.

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

Tiesneses:

I.Kaļiņina S.Liniņa V.Zommere