ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420122720
AA43-0064-22/11
ECLI:LV:ADAT:2022:0510.A420122720.11.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 10.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Ojārs Priedītis,
tiesneses Karina Krastiņa un Una Mihailova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Riverhouse Development" pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018. gada 2. ceturksni deklarēto pārmaksāto nodokļa summu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Riverhouse Development" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 19. janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Riverhouse Development" Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – dienests) iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2018. gada 2. ceturksni.

Pieteicēja vairākkārt dienestā iesniegusi precizētas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2018. gada 2. ceturksni.

Izskatot pieteicējas 2018. gada 13. decembrī iesniegto precizēto deklarāciju par 2018. gada 2. ceturksni, dienesta Nodokļu pārvaldes Septītās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītājs 2019. gada 11. janvārī pieņēma lēmumu Nr. 30.1-8.66/12204, ar kuru atteikts pieteicējai apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018. gada 2. ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 402 372,28 *euro*, jo netika saņemti pierādījumi par nekustamo īpašumu dzīvokļu Nr. 12 un Nr. 46 /adrese/ (turpmāk – dzīvoklis Nr. 12 un dzīvoklis Nr. 46), un transportlīdzekļa izmantošanu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem.

Savukārt, izskatot pieteicējas 2019. gada 17. maijā iesniegto precizēto pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2018. gada 2. ceturksni, dienesta Nodokļu pārvaldes Septītās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītājs 2019. gada 5. jūlijā pieņēma lēmumu Nr. 30.1-8.66/239404 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru atteikts pieteicējai apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018. gada 2. ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 383 104,84 *euro*, jo pieteicēja nav iesniegusi skaidrus un nepārprotamus pierādījumus, ka deklarācijas priekšnodoklī uzrādītie nekustamo īpašumu un transportlīdzekļa iegādes darījumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar nodokli apliekamiem darījumiem.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2019. gada 6. decembra lēmumu Nr.30.1-8.2/369692 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas deklarētajiem darījumiem nav tiešas un tūlītējas saiknes ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem, jo nav konstatējams pieteicējas nodoms iegādātos īpašumus izmantot saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[2.2] Pieteicēja dzīvokli Nr. 46 bija iecerējusi iznomāt biroja vajadzībām, taču tajā veiktie ieguldījumi – tapešu izlīmēšana, mēbeļu un sadzīves tehnikas nokomplektēšana, pirts izbūve – liecina, ka pieteicēja mainījusi savu nodomu un telpas labiekārtojusi kā dzīvokli, un kā tādu arī iznomājusi SIA „FP LV". Pieteicēja nepārtraukti mainījusi iegādātā īpašuma izmantošanas sākotnējo nodomu un līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka pieteicējas veiktie darījumi un lietā esošie pierādījumi apstiprinātu telpu izmantošanu saimnieciskajā darbībā. SIA „FP LV" ir pieteicējas īpašumā esošs uzņēmums, kas atvieglo iespēju abiem uzņēmumiem vienoties par formālu dokumentu noformēšanu.

[2.3] Netika gūts apstiprinājums darījuma – dzīvokļa Nr. 12 iznomāšana SIA „Mercteil" – noslēgšanai, proti, kas bija darījuma iniciators, kā notika vienošanās par nomas maksu, vai pieteicēja ir saņēmusi nomas maksu. Pieteicēja arī šajā gadījumā mainījusi iegādātā dzīvokļa izmantošanas nodomu, sākotnēji vēloties dzīvokli pārdot kā nelietotu nekustamo

īpašumu, savukārt pēc noteikta laika (kas ir salīdzinoši ilgs) nolemj to tomēr iznomāt. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu tās tiesības atskaitīt priekšnodokli par dzīvokļa Nr. 12 iegādi un labiekārtošanu.

[2.4] Kopš pieteicējas reģistrēšanas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā 2017. gada 16. maijā līdz pat 2019. gada 31. martam pieteicēja nav deklarējusi nevienu darījumu saistībā ar tās deklarēto pamatdarbības veidu – sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana. Tas kopsakarā ar pārējiem lietā konstatētajiem apstākļiem (ilgstoša nomnieku meklēšana ar māklera palīdzību par atlīdzību) lika apšaubīt darījumu ekonomisko raksturu.

[2.5] Lai gan pieteicēja ir norādījusi, ka automašīnas *Lexus NX 300H Luxary* (turpmāk – strīdus automašīna) iegāde tai ir bijusi nepieciešama citastarp sadarbības līguma ar SIA ,,Baltdomus" noslēgšanai, no paša līguma satura nav konstatējams, ka pieteicēja strīdus automašīnu ir izmantojusi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem. Neiesniedzot attiecīgus pierādījumus, dienestam bija tiesisks pamats atteikt priekšnodokļa atmaksu.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums un tā papildinājumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Tiesības atskaitīt priekšnodokli tiek iegūtas jau tajā brīdī, kad vēl ir tikai nolūks veikt apliekamu darbību, neatkarīgi no tās mērķa vai rezultāta.

[3.2] Dzīvokļi to iegādes brīdī (2018. gada 24. aprīlī un 31. maijā) bija ar sākotnējo apdari, tādēļ ilgstošu laiku (līdz 2019. gada maijam) notika to remonta un labiekārtošanas darbi.

Dzīvokli Nr. 46 tika paredzēts iznomāt kā biroja telpas un vienlaikus kā dienesta viesnīcu (uz to dienestam norādīts jau tematiskās pārbaudes laikā 2018. gada sākumā), tādēļ tajās veiktie ieguldījumi ir saistīti ar ērtību nodrošināšanu nomnieka darbiniekiem un tā uzņemtajiem ārzemju viesiem. Dzīvokļa labiekārtojums atbilst tam, ko mūsdienās uzskata par ērtiem darba apstākļiem. Apstāklis, ka nomas līgums noslēgts ar saistīto uzņēmumu SIA ,,FP LV" (par daļu no telpām, pārējā daļa ir rezervēta un tiek izmantota kā pieteicējas birojs), pats par sevi neliecina par iespējamu negodprātīgu rīcību, jo sava nekustamā īpašuma iznomāšana meitas uzņēmumam attiecīgajā nozarē ir izplatīta prakse riska sadalīšanas nolūkos. SIA ,,FP LV" izmanto telpas saimnieciskajā darbībā, piemēram, tajās uzturas minētā uzņēmuma darbinieki no ār valstīm. Noteiktā nomas maksa atbilst tirgus vērtībai un transfertcenu principam, ko pierāda arī līgums par dzīvokļa Nr. 12 iznomāšanu.

Dzīvokli Nr. 12 tika plānots pārdot, šim nolūkam piesaistot māklerus. Nelietota nekustamā īpašuma pārdošana ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Ņemot vērā to, ka pircēja atrašana ir apgrūtināta, pieteicēja nolēma telpas Nr. 12 iznomāt, kas arī ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Apsverot nomu, primāri pieteicēja plānoja telpas iznomāt juridiskai personai, jo pārsvarā šādus īpašumus (ar kvalitatīvu iekšējo apdari un aprīkojumu, kā arī ar labu atrašanās vietu) nomā uzņēmumi, starptautiskās organizācijas un vēstniecības delegāciju un vadošo speciālistu uzņemšanai. Tika pieļauta arī maza varbūtība (ņemot vērā augsto nomas maksu) telpas iznomāt fiziskai personai, līdz ar to pieteicēja veica korekcijas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, samazinot priekšnodokļa summu līdz 383 104,84 *euro*. Telpas šobrīd ir iznomātas SIA „Mercteil".

Tādējādi ir konstatējams pieteicējas sākotnējais nodoms, kā arī šobrīd telpu faktiska izmantošana pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Liedzot pieteicējai atskaitīt priekšnodokli, dienests pārkāpj vienlīdzības principu, jo pieteicējas sniegtos nomas pakalpojumus tas vērtē citādāk, nekā jebkuras citas personas sniegtos nomas pakalpojumus, kā arī nepamatoti iedzīvojas uz pieteicējas rēķina. Turklāt nodoklis šobrīd tiek iekasēts dubultā.

[3.3] Pieteicēja 2018. gada 28. martā no Lietuvas uzņēmuma *UAB Autotoja* iegādājās strīdus automašīnu par 41 000 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa) ar mērķi to izmantot savā saimnieciskajā darbībā (netika izmantota aktīvi, tostarp dienesta rīcības dēļ, tam izņemot no pieteicējas apgrozāmajiem līdzekļiem priekšnodokli) un vēlāk to pārdot (tāpēc to iegrāmatojusi kā preci pārdošanai). Atbilstoši normatīvo aktu prasībām pieteicēja par strīdus automašīnas iegādi aprēķināja pievienotās vērtības nodokli 4305 *euro*. Pieteicēja strīdus automašīnu pārdeva 2019. gada 15. martā par 43 000 *euro* (ieskaitot pievienotās vērtības nodokli 7462,81 *euro)*, kas arī ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Starp strīdus automašīnas iegādes un pārdošanas darījumiem pastāv tieša un tūlītēja saikne, kas piešķir pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[3.4] Dienests pārsūdzētajā lēmumā norāda uz atbilstošu pierādījumu trūkumu, taču pieteicējai nav skaidrs, kādus tieši pierādījumus tā nav iesniegusi un kāpēc iesniegtie pierādījumi, dienesta ieskatā, nav pietiekami vai ņemami vērā. Dienests pieteicējai arī nav devis atbilstošas norādes. Tādējādi dienests ir pārkāpis pamatojuma, patvaļas aizlieguma un labas pārvaldības principu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 19. janvāra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām atprasīt no valsts budžeta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018. gada 2. ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu. Dienests ir apšaubījis tās pamatotību, jo nav konstatējams, ka pieteicējas deklarētie dzīvokļu un strīdus automašīnas iegādes darījumi būtu saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[4.2] Tiesa precizēja pieteicējas prasījumu, jo pieteicēja tiesvedības laikā – 2020. gada 19. novembrī – atkārtoti precizēja pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2018. gada 2. ceturksni saistībā ar galīgajā aprēķinā kļūdaini ietverto samazināto iegādāto dzīvokļu izmantošanas proporciju, attiecīgi no valsts budžeta atmaksājamo nodokļa summu precizējot uz 402 372,28 *euro*.

[4.3] Izvērtējusi administratīvās lietas materiālus un administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, tiesa neguva

objektīvu un ticamu priekšstatu par strīdus dzīvokļu iegādes un attiecīgi ar to saistīto labiekārtošanas darījumu tiešu un tūlītēju saikni ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[4.4] Spriedumā norādīts, ka atbilstoši *Lursoft* datiem pieteicēja ir reģistrēta komercreģistrā 2017. gada 9. maijā, savukārt pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā 2017. gada 16. maijā, kā tās pamatdarbības veids deklarēta sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana, kas neatbilst pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē norādītajam pieteicējas izveidošanas mērķim – dzīvokļu pārdošana. Lai arī atbilstoši 2017. un 2018. gada pārskatos ietvertajai informācijai un lietā esošajiem dokumentiem, pieteicēja ir ieguvusi lielus apgrozāmos līdzekļus, tomēr abi saimnieciskie gadi noslēgti ar zaudējumiem, uzrādītas minimālas saimnieciskās darbības izmaksas, nav gūti ienākumi. Arī atbilstoši dienesta norādītajam pieteicējas iesniegtajās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par laika posmu no 2017. gada 16. maija līdz 2019. gada martam (izņemot 2018. gada augustu) nav norādīti realizācijas darījumi, tādējādi pietiekami ilgā saimnieciskās darbības periodā nav konstatējama pieteicējas aktīva saimnieciskā darbība tās izvēlētajā pamatdarbības veidā, kas, ņemot vērā pieteicējas uzņemto saistību apmēru, lai arī to benificiārs ir pieteicējas amatpersona, nav vērtējams kā atbilstošs normālai komercpraksei. Savukārt par 2019. gadu pieteicēja gada pārskatu nav iesniegusi vispār, tādējādi nav gūstams skaidrs priekšstats par uzņēmuma resursiem un finansiālo stāvokli attiecīgajā pārskata gadā.

Tikai gandrīz gadu pēc uzņēmuma dibināšanas pieteicēja ir iegādājusies divus dzīvokļus ekskluzīvā dzīvojamās mājas projektā. Tiesa konstatēja neatbilstības ar pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē paskaidroto, ka dzīvokļus sākotnēji rezervējis uz Igaunijas uzņēmuma vārda, savukārt, kad vajadzēja veikt iegādes darījumu, tika izveidota pieteicēja un dzīvokļi „pārlikti" uz to. Turklāt no dzīvokļu iegādes līgumiem izriet, ka pirkuma maksu pircējs pārdevējam ir samaksājis saskaņā ar noslēgto nekustamo īpašumu pirkuma priekšlīgumu noteikumiem, līdz ar to nav saprotams, kā ir notikusi iegūto tiesību pāreja un savstarpējie norēķini, kā arī tas, kāpēc Igaunijas uzņēmums (vai pieteicēja) nav atskaitījusi priekšnodokli šajā brīdī.

Spriedumā norādīts, ka iegādātais nekustamais īpašums ir kapitāls, kas var būt vērsts kā uz apliekama, tā arī uz neapliekama darījuma nodrošināšanu, no kā attiecīgi ir atkarīgas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Vienkārša ieguldījumu veikšana un ierasta īpašuma izmantošana, kas ir īpašumtiesību rezultāts, pati par sevi nav saimnieciskā darbība. Tādējādi nodokļu maksātāja nodomu katrā ziņā veikt apliekamus darījumus šādā gadījumā nevar secināt vienīgi no tā, ka nodokļa maksātājs ir iegādājies nekustamos īpašumus.

[4.5] Tiesa, izvērtējusi pieteicējas paskaidrojumus par uzņēmuma plānoto saimniecisko darbību, piekrita dienestam un atzina, ka tie nav konsekventi.

Pieteicējas amatpersona tiesas sēdē skaidroja, ka dzīvokļu iegādes galvenais mērķis ir to pārdošana, tomēr šādu izmantošanas potenciālo mērķi iestādē norādīja tikai attiecībā uz vienu no dzīvokļiem (dzīvokli Nr. 12), turklāt tas neatbilst pieteicējas publiski deklarētajam pamatdarbības veidam.

Gadījumā, ja dzīvokļu iegādes primārais mērķis bija pārdošana, nav rodams racionāls izskaidrojums tam, kāpēc pieteicēja, it īpaši dzīvoklī Nr. 46, ir veikusi tik ievērojamus labiekārtošanas darbus, nezinot potenciālā pircēja gaumi un vēlmes.

Arī potenciālas nomas (īres) gadījumā no pieteicējas iesniegtā nekustamo īpašumu uzņēmuma SIA „Interbaltija" vērtējuma par „premium" klases dzīvokļu Rīgas pilsētas centrā pārdošanas un īres tirgus tendencēm izriet, ka, pielāgojot dzīvokli klienta vēlmēm, iespējas izīrēt dzīvokli ir lielākas. Turklāt tiesa apšaubīja pieteicējas cerības dzīvokļus nodot nomā tieši juridiskām personām, jo dzīvokļi atrodas daudzdzīvokļu mājā, kuras galvenais lietošanas veids ir „Triju vai vairāku dzīvokļu mājas", līdz ar to atbilstoši būvniecības jomu regulējošajiem normatīvajiem aktiem dzīvokļi bez lietošanas mērķa maiņas ir izmantojami vienīgi minētajam mērķim. Savukārt uzņēmumu iespējas atskaitīt priekšnodokli un saņemt citus nodokļu atvieglojumus par reprezentācijas izdevumiem (viesu uzņemšana un izmitināšana) ir ierobežotas.

Pieteicēja sava nodoma apliecināšanai ir iesniegusi ar 2018. gada 21. martu datētu biznesa plānu, taču tiesa neguva pārliecību par tā sastādīšanas datumu, turklāt tas attiecas vienīgi uz konkrētajiem strīdus dzīvokļiem, tādējādi nesniedzot priekšstatu par pieteicējas kopējās saimnieciskās darbības mērķiem. Turklāt no tā izriet, ka dzīvokļu īre (noma) garantē minimālus ienākumus, tādējādi, salīdzinot ar pieteicējas veiktajiem ieguldījumiem un uzņemtajām saistībām, nav ekonomiski izdevīgi.

[4.6] Tiesa vispārīgi piekrita pieteicējas norādītajam, ka nodoms var mainīties un tas nevar būt svarīgāks par faktisko situāciju, vienlaikus norādot, ka vērā ņemams arī tas, ka nomas līgumi noslēgti tikai pēc dienesta veiktās tematiskās pārbaudes 2018. decembrī un pirmā lēmuma par atteikumu atmaksāt nodokļa pārmaksas atmaksu 2019. gada 11. janvārī, tādējādi radot pamatu šaubām, vai tie nav noformētie vienīgi izskata pēc, lai priekšnodokļa atskaitīšanas vajadzībām apliecinātu dzīvokļu izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

[4.6.1] No pieteicējas amatpersonas dienestam paskaidrotā izriet, ka dzīvokli Nr. 46 plānots izmantot biroja vajadzībām, taču no lietā esošā apsekošanas akta neizriet, ka dzīvokļa labiekārtojuma elementi atbilstu biroja funkcijai. Dzīvoklī ir deklarēta pieteicējas juridiskā adrese, taču, ņemot vērā pieteicējas amatpersonas raksturoto nepieciešamību ierasties Latvijā, apšaubāma dzīvokļa izmantošanas nepieciešamība saimnieciskās darbības vajadzībām.

Par to liek šaubīties arī apstāklis, ka dzīvoklis Nr. 46 daļēji ir iznomāts pieteicējas saistītajai personai SIA „FP LV", kurā pieteicēja laikā no 2018. gada 2. februāra līdz 2020. gada 12. februārim bija viena no dalībniecēm, savukārt pieteicējas amatpersona uz īpašuma tiesību pamata bija patiesā labuma guvējs.

Tiesas sēdē lieciniece /pers. A/ (SIA „FP LV" likumiskā pārstāve un prokūriste) apliecināja, ka tās uzņēmums no pieteicējas iznomā dzīvokli Nr. 46. Telpas tiek izmantotas darba tikšanām un augsta līmeņa pārrunām ar citu uzņēmumu pārstāvjiem, kam juridiskās adreses birojs ir par mazu, kā arī nenodrošina konfidencialitāti. Lieciniece šīs telpas mēdz

izmantot arī, lai rīkotu konferences internetā, ja ir apspriežama konfidenciāla informācija. Uzņēmuma mērķis ir ekonomēt uz izdevumiem, līdz ar to dzīvokļa noma salīdzinājumā ar pārstāvniecības klases biroja telpu, konferenču zāļu vai viesnīcas telpu nomu ir krietni izdevīgāka. Telpas tiek izmantotas laiku pa laikam, pārsvarā telpās tiek rīkotas tikšanās, kad atbrauc ārzemju partneri. Ar uzņēmumu saistītās personas vai darbinieki, kuru dzīvesvieta ir ārvalstīs, var tur apmesties, kamēr atrodas Rīgā. Meklējot telpas, tika skatīta tirgus informācija, tai skaitā lieciniece kontaktējusies ar pieteicēju, kas piedāvāja nomāt šīs telpas. Apskatot telpas un salīdzinot cenas, sapratuši, kas tas uzņēmumam ir izdevīgākais un ērtākais variants. Lieciniece norādīja, ka pieteicējas amatpersona šīs telpas piedāvāja kā vienu no variantiem, bet iznomāt tās bijis liecinieces un SIA ,,FP LV" lēmums.

No minētās liecības izriet, ka SIA ,,FP LV" amatpersona apstiprina dzīvokļa iznomāšanu līgumā paredzētajam mērķim, vienlaikus no sniegtā skaidrojuma nav gūstams skaidrs un ticams priekšstats par to, kāpēc uzņēmuma saimnieciskajai darbībai ir objektīvi nepieciešams šāds ekskluzīvs dzīvoklis. No lietā iesniegtā tikšanās grafika nav iespējams pārliecināties, ka dzīvokli izmanto tieši SIA ,,FP LV" savām saimnieciskās darbības vajadzībām, turklāt no tā izriet, ka plānotās tikšanās nav pārāk intensīvas, lai attaisnotu tādas papildu izmaksas saistībā ar telpu nomu. Dzīvokļa izmantošanu SIA ,,FP LV" saimnieciskās darbības vajadzībām liek apšaubīt arī dienesta 2020. gada 14. septembrī veiktā apsekošana, kuras laikā sastaptās personas, to vidū /pers. A/, nepiekrita uzrādīt telpas un veikt to fotofiksāciju bez pieteicējas atļaujas.

Lietā arī konstatējams atšķirīgs viedoklis saistībā ar SIA ,,FP LV" lēmuma pieņemšanu iznomāt attiecīgās telpas. Proti, no pieteikuma izriet, ka tas darīts riska sadalīšanas nolūkos, savukārt lieciniece liecināja, ka tas ir bijis uz SIA ,,FP LV" vajadzībām balstīts patstāvīgs lēmums.

[4.6.2] Arī attiecībā uz dzīvokļa Nr. 12 turpmāko izmantošanu pieteicējas sniegtie paskaidrojumi un dokumenti nav konsekventi.

No pieteicējas 2019. gada 10. maija paskaidrojuma izriet, ka dzīvokli Nr. 12 sākotnēji plānots pārdot, taču, saprotot, ka nekustamā īpašuma vērtības dēļ pircēja atrašana prasīs ilgāku laiku, to nolemts iznomāt. Vienlaikus pieteicēja ir iesniegusi jau 2019. gada 21. janvārī starp pieteicēju un SIA ,,Baltdomus" noformētu sadarbības līgumu par īrnieku vai nomnieku meklēšanu dzīvoklim Nr. 12.

Turklāt nav saprotams, kāpēc pieteicēja, lai arī 2019. gada 27. janvārī ir saņēmusi nekustamo īpašumu uzņēmuma SIA „Interbaltija" vērtējumu, kurā ieteikts pagaidām dzīvokļus iznomāt, ir turpinājusi dzīvokli Nr. 12 piedāvāt pārdošanai, turklāt arī īsi pirms nomas līguma noslēgšanas ar SIA ,,Mercteil", par ko liecina lietas materiālos esošās sludinājumu izdrukas, kas veiktas uz 2019. gada 4. septembri un tātad uz šo brīdi ir bijušas aktīvas. Savukārt, ja pieteicēja turpināja apsvēra abus dzīvokļa izmantošanas variantus, tad nav objektīvi saprotams, kāpēc šāds rīcības modelis nav ietverts ar SIA ,,Baltdomus" noslēgtajā līgumā.

SIA ,,Baltdomus" tiesai sniegtajā informācijā ir apliecinājusi, ka praktiski nekādas darbības līguma ietvaros netika veiktas (izņemot sludinājuma ievietošanu par dzīvokļa pārdošanu), kā arī dzīvokļa pašreizējais nomnieks SIA ,,Mercteil" netika atrasts no sabiedrības puses. Minētais, to savstarpējā kopsakarā ar iepriekš minēto, rada pamatu apšaubīt, ka līgums ar SIA ,,Baltdomus" ir noformēts un iesniegts dienestā vienīgi izskata pēc.

Lietā nav arī iesniegti pierādījumi pieteicējas amatpersonas apgalvotajam, ka dzīvokļa Nr. 12 nomnieks tika atrasts ar cita uzņēmuma starpniecību. Turklāt no dienesta sniegtās informācijas izriet, ka dzīvokļa nomnieks – SIA ,,Mercteil" – ir atzinis dzīvokļa neizmantošanu saimnieciskās darbības mērķiem (tajā dzīvojusi ar uzņēmumu saistīta persona) un veicis attiecīgas korekcijas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās. Minētais netieši apliecina, ka dzīvokļa patiesa izmantošana uzņēmuma saimnieciskās darbības vajadzībām ir apšaubāma.

[4.6.3] Attiecībā uz abiem dzīvokļiem, pieteicējai vien zināmu iemeslu dēļ, lietā ir konstatējamas neskaidrības saistībā ar /pers. B/ dzīvesvietas deklarēšanu.

Tiesa konstatēja, ka /pers. B/ deklarētā dzīvesvietas adrese no 2019. gada 18. janvāra bija dzīvoklī Nr. 12, savukārt no 2019. gada 25. novembra dzīvoklī Nr. 46. Atbilstoši dienesta iegūtajai informācijai no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes /pers. B/ termiņuzturēšanās atļaujas pieprasīšanas procesā ir iesniegusi pieteicējas 2018. gada 26. oktobra vēstuli (vēstuli parakstījusi pieteicējas amatpersona), kurā ir garantējusi dzīvesvietu un viņas deklarēšanu dzīvoklī Nr. 12, savukārt par dzīvokli Nr. 46 /pers. B/ pārvaldei nav iesniegusi piekrišanu vai īres līgumu. Vienlaikus lietas materiālos atrodas pieteicējas iesniegts 2019. gada 28. oktobra iesniegums (parakstījis pieteicējas amatpersona), kurā pieteicēja /pers. B/ garantē dzīvesvietu un viņas deklarēšanu dzīvoklī Nr. 46.

Lai arī lietā nav iegūti pierādījumi, ka /pers. B/ kādā no dzīvokļiem pastāvīgi dzīvotu, tiesai nav objektīvi saprotams, kāpēc pieteicējas amatpersona par šo situāciju sīkāk neko nevarēja paskaidrot, it īpaši tādēļ, ka pieteicējai kā dzīvokļu īpašniecei par to bija jābūt informētai, turklāt saistībā ar abiem dzīvokļiem ir noformēta amatpersonas parakstīta piekrišana.

[4.7] Konkrētajā gadījumā konstatētie apstākļi attiecībā uz pieteicējas darījuma partneriem kopsakarā ar pieteicējas saimnieciskās darbības raksturojošo informāciju un pieteicējas amatpersonas nekonsekventajiem paskaidrojumiem par pieteicējas plānoto saimniecisko darbību rada pamatu apšaubīt pieteicējas deklarēto dzīvokļu iegādes un ar to saistīto labiekārtošanas darījumu tiešu un tūlītēju saikni ar pieteicējas saimniecisko darbību, kas ir viens no obligātajiem priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem. Attiecīgi nav konstatējamas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar dzīvokļu iegādes un to labiekārtošanas darījumiem.

[4.8] Arī saistībā ar strīdus automašīnas iegādi netika iegūts skaidrs un patiess priekšstats par pieteicējas iegādātās strīdus automašīnas tiešu un tūlītēju saikni ar pieteicējas apliekamajiem darījumiem.

Attiecībā uz strīdus automašīnas iegādi pieteicējas amatpersona paskaidroja, ka tā iegādāta pieteicējas nekustamo īpašumu attīstības darbu uzraudzībai un jauno attīstības objektu meklēšanai. Vienlaikus paskaidrojumā norādīts, ka

atbilstoši pilnvarojuma līgumam strīdus automašīnu drīkstējis izmantot arī valdes loceklis, tādēļ ne visi ar strīdus automašīnas ekspluatāciju saistītie izdevumi tika iegrāmatoti. Pieteicējai ar degvielas un citu ar strīdus automašīnas ekspluatācijas saistīto izdevumu nav, jo strīdus automašīna uz paskaidrojumu sniegšanas brīdi netiek ekspluatēta un tiek pārdota. Savukārt tiesas sēdē amatpersona saistībā ar strīdus automašīnas iegādes darījumu paskaidroja, ka nopircis to uz Latvijas uzņēmuma vārda, lai varētu veikt remontdarbu kontroli. Viņš pats uzpildījis degvielu, neaizdomājoties par attaisnojuma dokumentu iegrāmatošanas nepieciešamību, jo Igaunijā šādas prakses nav. Kad pārdevis, strīdus automašīnas nobraukums bija 6000 kilometri, varbūt 10 reizes braucis no Latvijas uz Igauniju un atpakaļ.

Tiesa nekonstatēja, ka strīdus automašīna iegādāta pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanai. Minēto secinājumu nemaina arī tas, ka vēlāk (2019. gada 18. martā) strīdus automašīna pārdota, turklāt tās pārdošana agrāk nekā gadu pēc tās iegādes ar tik mazu nobraukumu (dienesta veiktajā apsekošanā konstatēts odometra rādījums 5299 kilometri) papildus apliecina, ka pieteicējas saimnieciskajā darbībā tā nebija nepieciešama.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 19. janvāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar pieteikumā un tiesas sēdēs paustajiem apsvērumiem, papildus norādot turpmāk minētos apsvērumus.

[5.1] Pieteicēja nepiekrīt pirmās instances tiesas spriedumā izdarītajiem secinājumiem un pierādījumu novērtējumam, norādot, ka pirmās instances tiesa, neiegūstot nepieciešamos papildu pierādījumus, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 107. panta ceturto daļu. Pieteicējas ieskatā, tiesa ir pārkāpusi arī Administratīvā procesa likuma 154. panta trešo daļu un pierādījumus vērtējusi atrauti vienu no otra.

[5.2] Tiesa, izdarot secinājumu par to, ka nekustamā īpašuma iegāde tikai vienu gadu pēc pieteicējas dibināšanas neatbilst komercpraksei, nav balstījusies uz komercpraksi, kas attiecināma uz nekustamā īpašuma projektiem un to realizāciju, kā arī nav ņēmusi vērā judikatūru. Dienestam nav tiesību ierobežot pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības tikai tāpēc, ka pieteicēja 2017. un 2018. gadā vēl nebija veikusi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus.

[5.3] Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav atkarīgas no jebkādu licenču iegūšanas vai pamatdarbības veida reģistrācijas komercreģistrā. Apstāklis, ka pieteicējas deklarētais saimnieciskās darbības veids ir nekustamo īpašumu apsaimniekošana un noma, nekādā veidā neliedz pieteicējai tirgot dzīvokli Nr. 12 un Nr. 46 vai arī pieteicējas īpašniekam pārdot pašu uzņēmumu (kā daļas vai kā biznesu) kopā ar nomas līgumiem.

[5.4] Tiesa nav sniegusi vērtējumu tam, kāpēc tā mākleru mājas lapās publicētajai informācijai par dzīvokļa Nr. 12 pārdošanu, dienesta tematiskās pārbaudes laikā sniegtajiem paskaidrojumiem vai pieteicējas paskaidrojumiem nepiešķir ticamību, vai arī tam, kāpēc deklarētajam saimnieciskās darbības veidam ir dodama priekšroka salīdzinājumā ar citiem rakstveida pierādījumiem, kas pierāda nodomu konkrēto dzīvokli pārdot.

[5.5] Šobrīd ekonomiskās krīzes un Covid-19 pandēmijas laikā pieteicējai ir ekonomiski izdevīgāk dzīvokļus Nr. 12 un Nr. 46 iznomāt, nevis ciest zaudējumus vairāku gadu garumā, kamēr tirgus situācija normalizēsies.

[5.6] Lietā nav pierādījumu tam, ka dzīvoklis Nr. 46 netiek izmantots saimnieciskajā darbībā. Pieteicējas amatpersona minētajā dzīvoklī nedzīvo. Turklāt arī dienests nav guvis pierādījumus tam, ka SIA „FP LV" dzīvokli Nr. 46 izmanto ne ar saimniecisko darbību saistītiem mērķiem.

[5.7] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka šobrīd dzīvokļi Nr. 12 un Nr. 46 tiek iznomāti. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu nekustamā īpašuma noma ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Tādēļ pastāv tieša un tūlītēja saikne starp dzīvokļa Nr. 46 iegādi, tā labiekārtošanai nepieciešamo preču un pakalpojumu iegādi un pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem. Līdz ar to pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar ierobežot.

[5.8] Tā kā likums neparedz pieteicējai tiesības piemērot vai nepiemērot pievienotās vērtības nodokli nomai, dienestam būtu jāpiemēro Pievienotās vērtības nodokļa 102. pants. Tiesa vērtējumu šim pieteicējas argumentam nav sniegusi.

[5.9] Tiesa nav vērtējusi pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus saistībā ar strīdus automašīnas iegādi un pārdošanu.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota un ir noraidāma, pamatojoties uz turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[6.1] Dienests piekrīt pirmās instances tiesas spriedumā izdarītajiem secinājumiem.

[6.2] Dienests, jau izskatot lietu apstrīdēšanas stadijā, konstatēja vairākas pretrunas pieteicējas paskaidrojumos par iegādāto nekustamo īpašumu reālo izmantošanu, kā arī sākotnējā mērķa nepārtrauktu maiņu, to apliecinot ar dienestā iesniegtajām precizētajām (kopumā deviņas reizes) pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām par 2018. gada 2. ceturksni.

[6.3] Pieteicējai nav pamata uzskatīt, ka pirmās instances tiesa savus secinājumus ir balstījusi uz atsevišķiem subjektīviem pieņēmumiem, tieši pretēji, tā ir izvērtējusi visus lietā esošos rakstveida pierādījumus, nopratinājusi pieteicējas amatpersonu, darījuma partnera amatpersonu un attiecīgi objektīvi izdarījusi secinājumus, ka tie rada pamatu apšaubīt pieteicējas deklarēto dzīvokļu iegādes un ar to saistīto labiekārtošanas darījumu tiešu un tūlītēju saikni ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[7] Pieteicēja papildu paskaidrojumos (*lietas 5. sējuma 111. – 114. lapa*) norādījusi turpmāk minētos apsvērumus.

[7.1] /pers. C/ ir apliecinājusi, ka attiecībā uz nekustamā īpašuma objektu /adrese A/, ar pieteicēju tika panākta vienošanās par to, ka /pers. C/ kā sertificēts starpnieks nekustamo īpašumu tirdzniecības un nomas darījumos piedāvās

minēto objektu saviem potenciālajiem klientiem īrei/nomai vai pārdošanai. Par objekta īri/nomu potenciālie klienti interesi neizrādīja, bet īpašums tika uzrādīts divām īpašuma iegādē ieinteresētajām personām. Sludinājumi par īri/nomu vai pārdošanu tika izvietoti Interneta portālos *City.lv* un *kilupa.lv*. Pieteicējas ieskatā, minētais norāda uz pieteicējas tā brīža nodomu nekustamo īpašumu pārdot kā nelietotu nekustamo īpašumu, vai sliktākajā gadījumā iznomāt.

[7.2] Nekustamo īpašumu uzturēšana ir saistīta ar regulārām izmaksām, kuras nesedzot pieteicējai būtu radušies zaudējumi. Tādēļ investīciju saglabāšanai un objektu uzturēšanai līdz objektu pārdošanas brīdim, pieteicēja apsvēra abus objekta izmantošanas variantus.

[7.3] Ēka /adrese/ ir uzskatāma par investīciju objektu. Proti, konkrētajā ēkā īpašumus savu komercdarījumu nodrošināšanai ir iegājušies vairāki komersanti.

[8] Dienests papildu paskaidrojumos (*lietas 5. sējuma 142. – 145. lapa*) norādījis turpmāk minētos apsvērumus.

[8.1] /pers. C/ atbildi nevar vērtēt pēc būtības, jo tā ir vispārīga un sniegta attiecībā uz daudz plašāku periodu.

[8.2] Ir pieļaujams, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tādā veidā, kā tā norāda dienestam iesniegtajos dokumentos un iesniegtajās deklarācijās, saprātīgā laika periodā peļņu negūs.

[8.3] Pieteicējas rīcība, noslēdzot konkrēta satura īres līgumus un realizējot no līguma izrietošās tiesības, liecina, ka īres maksas samaksas saņemšana par konkrētajiem dzīvokļu īpašumiem pieteicējai nav bijusi būtiska, proti, īres maksu saņemšana un peļņas gūšana, izīrējot konkrētos dzīvokļus, pieteicējai bijusi nebūtiska. Dienesta ieskatā, apstākļi liecina, ka darījumi faktiski nav notikuši un tie noformēti, lai radītu šķietamu iespaidu par konkrēto dzīvokļu lietošanu pirms to atsavināšanas.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

[10] Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicējai ir tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas, kas uzrādīta tās 2018. gada 2. ceturkšņa pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, atmaksu. Dienests šādas tiesības pieteicējai ir liedzis, jo uzskata, ka tā nav iesniegusi skaidrus un nepārprotamus pierādījumus, ka deklarācijas priekšnodoklī uzrādītie nekustamo īpašumu iegādes darījumi un transportlīdzekļa iegādes darījums ir saistīti ar tās saimniecisko darbību un ir tieši un tūlītēji saistīti ar darījumiem, kas apliekas ar nodokli.

Pārbaudot Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 19. janvāra sprieduma motivāciju, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

Administratīvā apgabaltiesa atkārtoti nenorāda motivāciju to apelācijas sūdzībā minēto argumentu noraidīšanai, kuri minēti pieteikumā un kuru noraidīšanai ir sniegta motivācija pirmās instances tiesas spriedumā. Papildus apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

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

No citētās normas izriet, ka likumdevējs ir noteicis vairākus priekšnoteikumus tam, lai personai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka iegādātās preces un pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar pievienotās vērtības nodokli, izmantoti šīs personas tālāko ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tas saistāms ar priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmu, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, kas tam jāmaksā saistībā ar savu saimniecisko darbību.

Administratīvo tiesu judikatūrā ir atzīts, ka sagatavošanās darbi ietilpst saimnieciskās darbības jēdzienā, un personai par to ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Turklāt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam ir arī gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti. Saistībā ar nākotnē neīstenotiem apliekamiem darījumiem Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) ir atzinis, ka sagatavošanas darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējās sagatavošanās darbības, gan citi pierādījumi kopumā (sal. sk. *Senāta 2017. gada 6. oktobra rīcības sēdes lēmuma Nr. SKA-157/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1006.A420369612.1.L) 8. punktu*). Tomēr sagatavošanās darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējās sagatavošanās darbības, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbības tik tiešām ir saistītas ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības (sk. *Senāta 2017. gada 3. augusta sprieduma Nr. SKA-126/2017 (A420436711) 7.punktu*).

No norādītajām atziņām izriet, ka lietā būtiski ir noskaidrot to, vai pieteicējai bija labticīgs nolūks iegādātos dzīvokļus

un transportlīdzekli izmantot jaunu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu preču vai pakalpojumu radīšanai.

Administratīvā apgabaltiesa, turpmāk norādīto apsvērumu dēļ, atzīst, ka pirmās instances tiesa tieši šādu pārbaudi ir veikusi un tās rezultātā, pretēji pieteicējas apelācijas sūdzībā paustajam viedoklim, pamatoti ir atzinusi, ka pieteicējas sniegtie paskaidrojumi par dzīvokļu izmantošanu apliekamo darījumu veikšanai un veiktās darbības ir nekonsekventas un šāds labticīgs pieteicējas nolūks nav konstatējams.

[12] Pieteicējas valdes priekšsēdētājs A. Hačatrjans 2018. gada 13. decembrī sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 3. sējuma 75. – 77. lapa*) norādīja, ka uzņēmuma saimnieciskās darbības ietvaros dzīvokli Nr. 12 ir paredzēts izīrēt 2019. gada pirmajā ceturksnī, apartamentu izīrēšana ir iespējama ar to aprīkojumu, kas jau ir uzstādīts dzīvoklī, dzīvoklis tiks izīrēts tikai juridiskajām personām. Tāpat pieļāvuma veidā norādīts uz iespējamo dzīvokļa pārdošanu.

Par dzīvokli Nr. 46 A. Hačatrjans paskaidrojumā norādīja, ka tas tiks izmantots tieši pieteicējas interesēs un darbības nodrošināšanai – tiks izmantots kā darba telpa, kur notiks darījumu tikšanās, pārrunas, līgumu slēgšana un uzskaites vešana par izīrējamajiem objektiem.

Savukārt pieteicējas 2019. gada 26. septembra paskaidrojumos (*lietas 1. sējuma 154. – 168. lapa*) par dzīvokļu izmantošanas nodomiem norādīts, ka dzīvoklis Nr. 12 ir iegādāts ar nolūku pārdot to kā nelietotu nekustamo īpašumu un pēc tā labiekārtošanas pieteicēja ir veikusi aktīvu darbību, lai to pārdotu kā šādu nelietotu nekustamo īpašumu. Aktīvās darbības izpaudušās tādējādi, ka par pircēju atrašanu noslēgta vienošanās ar SIA „Baltdomus", SIA „Impressio" un IK „Kristīne Kilupa".

Par dzīvokli Nr. 46 pieteicējas 2019. gada 26. septembra paskaidrojumos norādīts, ka tas iegādāts ar nodomu to iekārtot un iznomāt uzņēmumiem to pārstāvju, viesu un augstas kvalifikācijas darbinieku izvietošanai, nodoms īstenots, noslēdzot nomas līgumu ar SIA „FP LV".

[13] Apgabaltiesas vērtējumā, minētie pieteicējas paskaidrojumi ir savstarpēji pretrunīgi – pieteicējas valdes loceklis kā pirmo iespējamo dzīvokļa Nr. 12 izmantošanu ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai ir norādījis dzīvokļa izīrēšanu (iznomāšanu) juridiskām personām. Savukārt vēlāk sniegtajos pieteicējas paskaidrojumos uzsvērti kā uz primāro izmantošanas veidu ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai norādīts uz dzīvokļa kā nelietota nekustamā īpašuma pārdošanu. Arī par dzīvokļa Nr. 46 plānoto izmantošanu norādīta būtiski atšķirīga informācija – valdes priekšsēdētājs primāri norāda uz tā izmantošanu tieši pieteicējas biroja vajadzību nodrošināšanai, savukārt vēlāk sniegtajos paskaidrojumos tiek norādīts nodoms par dzīvokļa Nr. 46 nodošanu iznomāšanai citiem uzņēmumiem, nekādā veidā nenorādot uz nodomu to izmantot kā pieteicējas biroja funkcionēšanas vietu.

Bez ievērības nav atstājams arī fakts, ka pieteicēja, neskatoties uz pašas deklarēto nodomu pārdot dzīvokli Nr. 12 kā nelietotu nekustamo īpašumu un paskaidrojumos sniegto informāciju tikai par aktīvu darbību veikšanu saistībā ar tā pārdošanu, jau 2019. gada 21. janvārī (tātad ievērojamu laiku pirms 2019. gada 26. septembra paskaidrojumu sniegšanas) ir noslēgusi sadarbības līgumu ar SIA „Baltdomus" (*lietas 2. sējuma 130. – 133. lapa*) tieši par īrnieka/nomnieka atrašanu. Šāda rīcība ir pretrunā pašas pieteicējas izvērsti sniegtajam skaidrojumam par nodomu dzīvokli Nr. 12 pārdot tieši kā nelietotu nekustamo īpašumu. Šādā situācijā vairs nav nozīmes pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem par to, ka ar SIA „Baltdomus" darbinieci panākta mutvārdu vienošanās arī par starpniecības pakalpojuma sniegšanu saistībā ar dzīvokļa pārdošanu, kā arī papildus iesniegtajiem pierādījumiem par sadarbību ar /pers. C/, jo pieteicēja ir veikusi aktīvas un pārbaudāmas darbības, kuras ir vērstas uz to, lai dzīvokli Nr. 12 vairs nebūtu iespējams pārdot kā nelietotu nekustamo īpašumu. Turklāt šajā īpašumā laikā no 2019. gada 18. janvāra līdz 24. novembrim bija ārvalstu pilsones /pers. B/ deklarētā dzīvesvieta, pieteicējai īpaši iesniegumā Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldei norādot to, ka šai personai tiek garantēta dzīvesvieta. Arī šīs darbības nav uzskatāmas par saskanīgām ar pieteicējas norādīto par dzīvokļa kā nelietota nekustamā īpašuma pārdošanas nodomu vai pieteicējas valdes priekšsēdētāja norādīto, par dzīvokļa izīrēšanu/iznomāšanu tikai juridiskām personām.

Norādīto apsvērumu dēļ, apgabaltiesa arī nesaskata nepieciešamību papildus nopratināt pieteicējas norādīto liecinieci /pers. D/, kas kā SIA „Pro Kapital" (dzīvojamās mājas /adrese/, attīstītājs) darbiniece, atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem, ir palīdzējusi atrast SIA „Mercteil" kā nomnieku. Turklāt SIA „Pro Kapital" paskaidrojumā, uz kuru atsaucas pieteicēja, ir sniegta vispārīga informācija par situāciju 2020. gadā, tātad par laika posmu pirms noslēgts dzīvokļa Nr. 12 nomas līgums.

Savukārt paskaidrojumus, kas sniegti saistībā ar dzīvokļa Nr. 46 izmantošanu ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai, apgabaltiesa atzīst par formāliem. Pieteicējas valdes loceklis ir norādījis, ka tas tiks izmantots tieši biroja vajadzībām. Tomēr arī šajā dzīvoklī laikā no 2019. gada 25. novembra bija deklarēta ārvalstu pilsones /pers. B/ dzīvesvieta, pieteicējai arī šajā gadījumā īpaši iesniegumā Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldei (*lietas 2. sējuma 106. lapa*) norādot to, ka personai tiek garantēta dzīvesvieta. Apgabaltiesas vērtējumā, šāds apsolījums kompetentai iestādei saistībā ar tiesību uzturēties Eiropas Savienības teritorijā iegūšanu ir ņemams vērā. Norādītais fakts ļauj secināt, ka pieteicēja izvairās sniegt informāciju par dzīvokļa faktiskās izmantošanas apstākļiem.

Pieteicējas paskaidrojumi par dzīvokļa Nr. 46 plānotajiem izmantošanas nolūkiem ir atzīstami par formāliem arī tādēļ, ka pieteicēja dzīvokli, kura iegādes tiesības ieguva no Igaunijas uzņēmuma *OU Retail Consulting Group*, ir iznomājusi to saistītam uzņēmumam. Proti, pieteicēja dzīvokļa pirkuma tiesības ieguva no tāda uzņēmuma (2017. gada 15. septembra līgums „Par tiesību un pienākumu nodošanu", *lietas 4. sējuma 157. – 159. lapa*), kura valdes priekšsēdētājs ir A. Hačatrjans. Šī pati persona ir arī pieteicējas valdes priekšsēdētājs un vienīgais valdes loceklis, savukārt pieteicēja

2018. gadā iegādājās SIA „FP LV". Tātad visu šo uzņēmumu vadība ir saistīta ar vienu personu. Šādā situācijā apgabaltiesai nav pamata piešķirt ticamību tam, ka SIA „FP LV" kā nomnieks atrasta tikai vēlākā laikā. Līdz ar to pieteicējai, ja tā būtu sniegusi izsmeļošu un patiesu informāciju, sākotnēji būtu jāspēj sniegt atbilstoša satura paskaidrojumi par dzīvokļa izmantošanas nodomu.

Apkopojot norādīto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas paskaidrojumi par dzīvokļu izmantošanu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai un veiktās darbības ir savstarpēji pretrunīgas un ne vien neatklāj pieteicējas patiesos nodomus, bet arī raisa aizdomas par daļēju informācijas noklusēšanu. Šāds secinājums izdarāms ņemot vērā to, ka iespējamie rīcības varianti ar konkrētā veida nekustamajiem īpašumiem (dzīvokļiem) ir visnotaļ ierobežoti – bez pārbūves un lietošanas mērķa maiņas tie ir izmantojami kā investīciju objekts ar mērķi vēlāk tos pārdot par augstāku cenu, vai kā nomas/īres objekti. Līdz ar to pieteicējai normālas komercprakses ietvaros, ņemot vērā arī to, ka šo darījumu veikšanai tā izmanto aizņēmumu, būtu jāspēj sniegt skaidrs un detalizēts izklāsts par plānoto darbību, it īpaši apstākļos, kad abu dzīvokļu iekārtojums nekādā veidā nenorāda uz to kā biroju izmantošanas iespējām. Uz to, ka nav konstatējams labticīgs pieteicējas nolūks, norāda arī tas, ka pieteicēja deviņas reizes ir precizējusi 2018. gada 20. jūlijā iesniegto pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, kas ļauj secināt, ka pieteicēja pielāgo un maina savu pozīciju atkarībā no tā, kādus faktus atklāj un kādus argumentus izsaka dienests.

[14] Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir atsaukusies uz apsvērumu, ka subjektīvam nodomam ir nozīme, bet tas nevar būt svarīgāks par objektīvo realitāti. Savukārt kā uz objektīvo realitāti raksturojošiem apstākļiem pieteicēja atsaucas uz to, ka abi dzīvokļi kopš 2019. gada tiek iznomāti SIA „FP LV" un SIA „Mercteil".

Apgabaltiesa vispārīgi par pamatotu atzīst pieteicējas norādīto, ka objektīvi pastāvošā realitāte un faktiski veiktie darījumi ir nozīmīgāki par sākotnējiem nodomiem. Vienlaikus, apgabaltiesas vērtējumā, vērtējot objektīvo realitāti nav pamata aprobežoties tikai ar pieteicējas norādīto nomas darījumu esības vērtējumu – vērtējums par objektīvo realitāti ir izdarāms novērtējot visu apstākļu kopumu. Proti, vērtējot pieteicējas saimniecisko darbību, kas saistīta ar dzīvokļu iegādi, ir vērtējami ne tikai noslēdzoši darījumi – nomas darījumi –, bet arī tas, vai pieteicējas kopējā saimnieciskā darbība atbilst normālai komercpraksei.

Komercsabiedrību radīšanas un darbības mērķis ir peļņas gūšana. Protams, uzņēmumiem arī godprātīgi veiktas darbības ietvaros var rasties zaudējumi, vai uzņēmums var bankrotēt, tomēr par normālai komercpraksei atbilstošu nebūtu pamats atzīt tādu darbību, kurā pat pieņēmumu veidā nebūtu iespējams konstatēt, ka uzņēmuma darbība ir vērsta uz peļņas gūšanu. Konkrētajā gadījumā pieteicēja ir iesniegusi aprēķinus (*lietas 5. sējuma 111. – 114.lapa*), atbilstoši kuriem tās īstenotā komercdarbība saistībā ar dzīvokļu iznomāšanu ir tāda, kas ilgākā laika posmā radītu uzņēmumam peļņu. Tomēr, izvērtējot šo pieteicējas aprēķinu, apgabaltiesa konstatē, ka tajā, kā to pamatoti ir norādījis dienests, ir norādīti un ņemti vērā dzīvokļu iegādes izdevumi, nekustamā īpašuma nodoklis, grāmatvedības pakalpojumu izdevumi un komunālo pakalpojumu izdevumi, bet nav iekļauti un ņemti vērā ieguldījumi, kas ir veikti dzīvokļos. Tikai strīdus 2018. gada 2. ceturkšņa pievienotās vērtības deklarācijā ir norādīts, ka pieteicēja tajos ir ieguldījusi 78 920,45 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa). Lietā nav strīda, ka pieteicēja dzīvokļu remontu un labiekārtošanu pabeidza pēc 2019. gada maija, tātad ieguldīts ir vēl lielāks līdzekļu apjoms. Līdz ar to pieteicējas piedāvātais aprēķins ir nepilnīgs un nav ņemams vērā.

Tomēr būtiskākais, apgabaltiesas vērtējumā, ir tas, ka naudas līdzekļu, par kuriem pieteicēja iegādājās gan dzīvokļus, gan transportlīdzekli, kā arī veica ieguldījumus dzīvokļos, ir aizdevums no Virdžīnu salu uzņēmums *LUNCOR OVERSEAS S.A.* Saskaņā ar 2017. gada 10. augusta Aizdevumu līgumu (*lietas 2. sējuma 137. – 138. lapa*) un 2018. gada 5. marta Aizdevumu līgumu (*lietas 2. sējuma 116. – 117. lapa*), kā arī saistībā ar šiem līgumiem slēgtajām papildu vienošanās (*lietas 2. sējuma 113., 115. lapa*), pieteicēja no Virdžīnu salu uzņēmuma *LUNCOR OVERSEAS S.A.* ir saņēmusi aizdevumu 6 450 000 *euro* apmērā. Līgumu 1.2. apakšpunktā pielīgts, ka procentu likme par aizņemtajiem līdzekļiem ir četri procenti gadā. Ievērojot iepriekš norādīto, ka pieteicēja kā dzīvokļu iegādes un tajos veikto ieguldījumu avotu norādījusi tieši šos aizdevumus, tad arī gada procentu maksājumi par aizdevumu ir iekļaujami pieteicējas izdevumos, kas saistīti ar dzīvokļiem.

Atbilstoši 2018. gada 2. ceturkšņa pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā deklarētajiem darījumiem, pat neņemot vērā transportlīdzekļa iegādes un zvērinātu advokātu pakalpojumu izmaksas, pieteicējas dzīvokļu iegādes un ieguldījumu tajos izmaksas veido 2 015 119,60 *euro* (bez pievienotās vērtības nodokļa). Procentu maksājumi gadā par šiem aizņemtajiem līdzekļiem veido 80 604,78 *euro* (2 015 119,60 : 100 x 4) lielus izdevumus. Šādā situācijā, pat ja ņemtu vērā pašas pieteicējas norādīto par vidējo peļņu no nomas pakalpojumiem gadā 23 469 *euro* apmērā, ikgadējie zaudējumi ir vairāk nekā 57 000 *euro*. Minētais aprēķins, kurā nav ņemtas vērā papildu izmaksas saistībā ar personāla algošanu vai kādiem citiem administratīvajiem biroja uzturēšanas izdevumiem, ar lielu skaidrību ļauj secināt, ka pieteicējas saimnieciskā darbība pat teorētiski neatbilst normālai komercpraksei.

Kopsakarībā novērtējot šos apstākļus, kā arī paturot prātā iepriekš konstatēto un secināto par pieteicējas pretrunīgajiem paskaidrojumiem un darbībām, apgabaltiesa atzīst, ka nav konstatējams pieteicējas patiess nodoms iegādātos dzīvokļus izmantot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. Drīzāk ir izdarāms secinājums, ka ar dzīvokļiem veiktās darbības ir tādas, kas īstenotas kādas personas, iespējams, pieteicējas valdes priekšsēdētāja personīgajās interesēs un nav saskatāms pieteicējas kā komersanta patiess nodoms izmantot dzīvokļus saimnieciskās darbības veikšanā.

Tā kā nav konstatējams patiess pieteicējas nodoms dzīvokļus un tajos veiktos ieguldījumus izmantot jaunu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, tad, ievērojot pašas pieteicējas paskaidrojumus, ka

transportlīdzeklis iegādāts saistībā ar nepieciešamību īstenot dzīvokļu remonta un iekārtošanas darbu uzraudzību, arī transportlīdzekļa iegādes darījums nav atzīstams par tādu, kas būtu saistīts ar pieteicējas saimniecisko darbību. Turklāt pieteicēja, lai arī apelācijas sūdzībā vispārīgi ir izteikusi iebildumus pret pirmās instances tiesas izdarītajiem secinājumiem par šo darījumu, pretargumentus pēc būtības nav norādījusi. Arī pēc apelācijas sūdzības iesniegtajos paskaidrojumos šādi argumenti nav norādīti. Ievērojot norādīto, apgabaltiesa, ņemot vērā iepriekš norādīto par pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, nesaskata nepieciešamību sniegt papildu novērtējumu.

[15] Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir izteikusi iebildumus par to, ka pirmās instances tiesa nepamatoti ir atturējusies iegūt papildu pierādījumus, kā arī nav devusi pieteicējai nepieciešamās norādes par papildus iesniedzamajiem pierādījumiem.

Apgabaltiesa šos pieteicējas iebildumus noraida kā nepamatotus, jo, kā to citastarp ir atzinis Senāts, to, vai iegūtie pierādījumi ir pietiekami lietas izlemšanai, tiesa ir kompetenta izlemt pati. Tiesa ir brīva arī izvēlē, ar kādiem pierādīšanas līdzekļiem vislabāk un visefektīvāk noskaidrot lietas apstākļus. Tātad pierādījumu pietiekamības jautājums ir tikai tās tiesas kompetencē, kas izskata konkrēto lietu (sal. *Senāta 2020. gada 27. novembra rīcības sēdes lēmuma Nr. SKA-1391/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1127.A420493313.11.L) 4. punkts*). Izskatāmajā gadījumā, apgabaltiesas vērtējumā, lietā esošie pierādījumi ir pietiekami vērtējuma izdarīšanai par pieteicējas saimniecisko darbību un tās saistību ar jaunu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanu.

Apgabaltiesa arī norāda, ka objektīvās izmeklēšanas princips prasa, lai tiesa vispusīgi noskaidro lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, tostarp, ja nepieciešams, pati savāc pierādījumus vai dod norādījumus procesa dalībniekiem par pierādījumu iesniegšanu. Tomēr no objektīvās izmeklēšanas principa neizriet tiesas pienākums mērķtiecīgi veikt darbības, lai lietas izskatīšanā apstiprinātu pieteicējas uzturēto pozīciju. Objektīvās izmeklēšanas princips nav izprotams tādējādi, ka tiesai jebkurā gadījumā ir jāiegūst visi iespējamie pierādījumi, kādi vien varētu pastāvēt saistībā ar konkrēto lietu (sal. *Senāta 2021. gada 12. marta sprieduma Nr. SKA-49/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S) 14. punkts*). Kā jau tas norādīts iepriekš, tad, apgabaltiesas vērtējumā, lietā iegūtie pierādījumi ir pietiekami pastāvošā strīda izšķiršanai.

[16] No Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta izriet tiesas pienākums argumentēt spriedumu, bet tas nav jāsaprot kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu. Tiesai jāuzklausa argumenti, bet nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (sk. *Senāta 2020. gada 30. septembra sprieduma Nr. SKA-86/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0930.A420507813.3.S) 17. punkts*). Apgabaltiesas ieskatā, lietā ir izvērtēti tie argumenti, kuri tiesas ieskatā ir nozīmīgi no tiesību viedokļa un var ietekmēt tiesas spriedumu pēc būtības, tādēļ pārējos pieteicējas argumentus papildus vērtēt nav lietderīgi.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Riverhouse Development” pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2018. gada 2. ceturksni deklarēto pārmaksāto nodokļa summu.

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

Tiesnesis referents O.Priedītis

Tiesnese K.Krastiņa

Tiesnese U.Mihailova