Lietas arhīva Nr. A42-00229-21/11
ECLI:LV:ADRJRIT:2021:0915.A420129620.3.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2021.gada 15.septembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese K.Jandava,

piedaloties pieteicējas SIA „BAL-KOM" pārstāvim /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „BAL?KOM" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam uzliktu pienākumu atmaksāt SIA „BAL-KOM" pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 6365,71 *euro* apmērā par 2019.gada jūniju.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Septītās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja 2019.gada 12.septembra lēmumu Nr.30.1-8.66/308747 (turpmāk – sākotnējais lēmums) SIA „BAL?KOM" (turpmāk – pieteicēja) atteikts apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijā par 2019.gada jūniju uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 6365,71 *euro* apmērā.
Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 17.decembra lēmumu Nr.30.1-8.2/389548 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem (*lietas 17. – 18.lapa*).
[2.1] Likums nodokļu maksātājiem piešķīris zināmas tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja pastāv visi PVN likuma 92.pantā minētie priekšnoteikumi, tostarp jābūt pierādījumiem, ka darījumi ir notikuši un tie ir izmantoti savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.
Apstāklis, ka formāli ievērotas likuma prasības, vēl nav pietiekams, lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli. Jābūt reāli notikušam darījumam ar konkrēto ar PVN apliekamo personu, kas rada tiesības atskaitīt priekšnodokli. Nodokļa rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.
[2.2] No lietā esošajiem dokumentiem secināms, ka pieteicēja nomāja no SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" divus speciālos pašizgāzējus (damperus) MOXY MT 31 laika periodā no 2019.gada 23.februāra līdz 2019.gada 11.aprīlim. Par to, ka starp pusēm notika minētās tehnikas nodošana, liecina pieņemšanas – nodošanas akts Nr.19-41. Tomēr no lietā esošajiem dokumentiem nav izsecināms, ka pieteicēja vienlaikus būtu saņēmusi darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus. Pašai pieteicējai ir tikai divi darbinieki, kas marta mēnesī nostrādājuši attiecīgi – 42 stundas un 64 stundas (februāra un aprīļa mēnesī ? 40 un 60 stundas). Tādējādi situācijā, kur pieteicēja nomā speciālos pašizgāzējus bez attiecīga darbaspēka resursiem, ir kritiski vērtējams konkrētais tehnikas nomas pakalpojums.
No pieteicējas paskaidrojumiem, kuros norādīts, ka ar SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" pieteicējai ir ilgstoša sadarbība un darījumu partneris regulāri rok vai sūc, tādējādi iegūstot derīgos izrakteņus, bet pieteicēja meklē, izpēta, iegūst tiesības iegūt derīgos izrakteņus, secināms, ka pieteicēja neveic pašus rakšanas darbus, kam nepieciešama tehnika un darbaspēks, bet to vienmēr dara tās darījumu partneris. Tādējādi nav skaidrs, kāpēc puses vienojušās par tehnikas nomas pakalpojumu.
No lietā iesniegtajiem dokumentiem nav izsecināms, kurš tieši speciālais pašizgāzējs tika nomāts. Ne rēķinā Nr.19-41, ne tā pielikumā nav norādes uz konkrētas traktortehnikas valsts reģistrācijas numuru un identifikācijas numuru.
No Ministru kabineta 2017.gada 6.jūnija noteikumu Nr.313 "Traktortehnikas un tās piekabes reģistrācijas noteikumi" 1.pielikuma 8.7.apakšpunkta secināms, ka pašizgāzējs ir traktortehnikas apakšgrupa, kas ietilpst traktortehnikas grupā "Ceļubūves mašīnas". Attiecīgi arī šiem transportlīdzekļiem ir jāreģistrējas traktortehnikas reģistrā.
Darījumu partnera, kurš sniedza nomas pakalpojumus, īpašumā vai turējumā nav reģistrēts neviens pašizgāzējs. Līdz ar to arī apšaubāms, vai nomas pakalpojumi varēja notikt. Tāpat arī nav skaidrs kā puses vienojušās par nomas pakalpojuma izcenojumu.
[2.3] Nekustamais īpašums, kur notiek derīgo izrakteņu ieguve kopš 2018.gada 5.septembra, nepieder pieteicējai. Pieteicēja nav arī paskaidrojusi, kāpēc rakšanas darbi turpinās nekustamajā īpašumā, kas vairs tai nepieder.
Pieteicēja lietā iesniegusi nesalasāmu pilnvarojumu, no kuras objektīvi nav iespējams izsecināt, par ko puses vienojušās.
Ņemot vērā minēto, dienests negūst pārliecību, ka deklarētais nomas pakalpojums ir noticis. Tā vietā dienesta ieskatā ir noformēti grāmatvedības dokumenti, radot pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atmaksu.

[2.4] Nekustamais īpašums /adrese A/, attiecībā uz kuru tika izrakstīts avansa rēķins par topogrāfisko uzmērīšanu un dīķa projekta izgatavošanu, nav pieteicējas īpašumā. Šajās adresēs nav reģistrētas struktūrvienības un nav iesniegti dokumenti, kas apliecina, ka nekustamajā īpašumā tiek veikta uzņēmuma saimnieciskā darbība. Tādējādi dienests apšauba, ka šāds topogrāfiskais uzmērīšanas pakalpojums pieteicējai bija nepieciešams, un vai tas tiks izmantots ar PVN apliekamas vērtības radīšanā.

Dienests nekonstatē tiešas un tūlītējas saiknes esamību, jo topogrāfiskā uzmērīšana un dīķa projekta izgatavošana nekustamajā īpašumā, kas nepieder pieteicējai, nav sasaistāma.

[3] 2020.gada 20.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāts 2019.gada jūnijā pārmaksātais pievienotās vērtības nodoklis 6365,71 *euro* apmērā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem (*lietas 4. – 9.lapa*).

[3.1] Dienests bez pietiekama pamatojuma apšaubījis apstākli, ka pieteicējas tehnikas noma iekļāva arī pašizgāzēja vadītāju pakalpojumu.

Lai persona iznomātu tehniku, nav obligāti jābūt reģistrētām īpašuma tiesībām uz šo tehniku, jo personai tehnika var būt likumīgi nodota lietošanā un rīcībā ar tiesībām to iznomāt trešajām personām, kā tas bija šajā gadījumā, kad SIA "Ostland", reģistrācijas numurs 42103070004, bija iznomājusi pašizgāzējus SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV", par ko liecina avansa rēķini un 2019.gada 1.martā un 30.septembrī savstarpēji parakstītie akti par pakalpojumu pieņemšanu.

[3.2] Zeme, kur notiek derīgo izrakteņu iegūšana, vairs nepieder pieteicējai, tomēr Salaspils novada dome 2016.gada 8.decembrī pieteicējai izdevusi bieži sastopamo derīgo izrakteņu ieguves atļauju Nr.ADM/1-10/16/3921A derīgo izrakteņu ieguvei īpašumā /adrese B/, tādējādi pieteicēja zemes īpašumā ar iznomātu tehniku organizēja un pārraudzīja zemes rakšanas darbus, pamatojoties uz pilnvarojuma līgumu.

Derīgo izrakteņu ieguvi, kas ir pieteicējas saimnieciskās pamatdarbības veids, zemes īpašumos nevar veikt bez zemes virskārtas mehanizētas noņemšanas, kas klasificējas kā sagatavošanās darbības derīgo izrakteņu – smilts un kūdras – ieguvei īpašumos un ko reglamentē Ministru kabineta 2012.gada 21.augusta noteikumi Nr.570 "Derīgo izrakteņu ieguves kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr.570). Tādējādi pašizgāzēja noma, kura apmaksā iekļauts PVN, ir acīmredzami nepieciešams un neiztrūkstošs posms pieteicējas pamatdarbības –iegūt derīgos izrakteņus (smilti un kūdru) – uzsākšanai.

Attiecībā uz nomas pakalpojuma izcenojumu norādāms, ka pieteicēja to ir norādījusi, apstrīdot sākotnējo lēmumu.

Dienesta secinājums, ka deklarētais tehnikas nomas pakalpojums nav noticis, ir pretrunā arī pieteicējas iesniegtajām fotogrāfijām, no kurām redzami pieteicējas ar iznomāto tehniku organizētie un veiktie zemes rakšanas darbi (zemes virskārtas noņemšana).

[3.3] No Ministru kabineta 2014.gada 16.septembra noteikumiem Nr.550 "Hidrotehnisko un meliorācijas būvju būvnoteikumi" secināms, ka, lai ierosinātu jebkāda veida būvniecību, nav jābūt zemes īpašniekam. Ierosināt būvniecību, tāpat kā veikt citus priekšdarbus derīgo izrakteņu ieguves uzsākšanai, var zemes valdītājs vai lietotājs. Pieteicējas tiesības ierosināt dīķa būvniecību /adrese A/ apliecina vienošanās Nr.01/07/2019 par dīķa izveidi objektā /adrese A/

Valsts vides dienests tieši pieteicējai ir izsniedzis Dabas resursu lietošanas atļauju Br.RI19DI0012, atbilstoši kurai saimnieciskajā darbībā ir atļauts izmantot smilti, kas dīķa rakšanas rezultātā tiks iegūta zemes īpašumā /adrese A/

[3.4] Laika posmā no 2017.gada līdz 2019.gadam pieteicēja jau ir ieguvusi derīgos izrakteņus no dīķu izstrādes Stopiņu novada nekustamajos īpašumos "/adrese C/ un /adrese D/, pirms ieguves organizējot zemes topogrāfijas un projekta izstrādi un apmaksājot šos pakalpojumus.

Pieteicēja uz zemes lietošanas līguma pamata sagatavoja zemes gabalu derīgo izrakteņu ieguvei, jo zemes īpašumā /adrese A/ to nevar veikt bez topogrāfijas, būvprojekta un Derīgo izrakteņu ieguves projekta izstrādes. Šāda pieteicējas rīcība klasificējama kā sagatavošanās darbības derīgo izrakteņu – smilts – ieguvei īpašumā noteikumu Nr.570 aspektā. Tādējādi pieteicējas topogrāfijas un projekta izstrādes apmaksai, kurā iekļauts PVN, ir acīmredzama saikne ar pieteicējas saimnieciskās pamatdarbības – iegūt derīgo izrakteni (smilti) – nodrošināšanu, jo bez zemes topogrāfijas un projekta nav iespējama pieteicējas saimnieciskās pamatdarbības uzsākšana zemes īpašumā /adrese A/

[3.5] 2019.gada 2. un 9.decembrī pieteicēja sazinājās ar dienestu, lūdzot paziņot par iztrūkstošo pierādījumu nosūtīšanu dienestam un izsakot piedāvājumu dienestam uz vietas nekustamajā īpašumā /adrese B/ iepazīties ar reālo darbību. Papildu prasību no dienesta nebija.

[4] 2020.gada 24.februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts dienesta rakstveida paskaidrojums, kurā, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto argumentāciju, atbildētājs pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt. Papildus norādīts turpmāk minētais (*lietas 33. – 36.lapa*).

[4.1] No 2019.gada 25.jūnija rēķina Nr.KA19-041 un tā pielikuma – pieņemšanas nodošanas akta Nr.19-41, izriet, ka pieteicēja ir nomājusi divus pašizgāzējus par cenu 700 *euro* dienā par katru. Toties no SIA "Ostland" rēķiniem izriet, ka tā pašizgāzējus iznomā SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" par 20 *euro* stundā katru. Pieņemot, ka pašizgāzējs dienā tiek izmantots vidēji 10 stundas SIA "Ostland" iznomā pašizgāzēju SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" par 500 *euro* lētāk vienā dienā, nekā SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" iznomā pašizgāzēju pieteicējai. Puses bija vienojušās, ka darījumi tiks sniegti par pašizmaksu, kas uzskatāmi netika darīts. Mākslīgs summas sadārdzinājums rada tiesības uz lielāku priekšnodokļa atskaitīšanu.

2019.gada 1.marta pieņemšanas – nodošanas aktā starp SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" un SIA "OSTLAND" norādīts, ka pašizgāzēja pakalpojumi tika sniegti Granīta ielā, bet lietā nav strīda, ka visiem darbiem vajadzēja notikt karjerās /adrese B/. Turklāt nākošajā pieņemšanas–nodošanas aktā 2019.gada 30.septembrī tika norādīta adrese – karjers /adrese B/, kas liek secināt, ka SIA "OSTLAND" februāri un martā sniedza pakalpojumus dažādās adresēs.

No 2019.gada 30.septembra pieņemšanas–nodošanas akta, rēķina Nr.KA 19-041 un tā pielikuma secināms, ka SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" saņēma pašizgāzēja pakalpojumus, bet tos izmantoja citiem darbiem, nevis derīgo izrakteņu ieguves laukumu sagatavei. Vēl vairāk šo faktu apliecina tas, ka pieteicēja dienestam iesniedza pavadzīmes sākot ar 2019.gada janvāri, no kā secināms, ka jau janvāra mēnesī pieteicēja piegādāja SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" smiltis, kūdras-smilts maisījumu (izrakteņus). Secīgi nav skaidrs, kā SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" veica darbus pirms izrakteņu ieguves laukuma sagataves (mehanizētas zemes virskārtas noņemšanas), ja tas bija obligāts priekšnoteikums darbu veikšanai, kā to apgalvo pati pieteicēja. Vienlaikus puses par minēto vienojās jau 2018.gada 13.janvārī, bet līdz 2019.gada jūnijam netika deklarēts neviens pakalpojums, ko SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" sniedz pieteicējai.

[4.2] Pieteicēja nav paskaidrojusi, kāpēc izrakteņu ieguves laukuma sagatavošana ir bijusi pieteicējas pienākums, proti, kāpēc puses tā vienojušās, ja faktiski to veic SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV", kā arī abām pusēm bija zināms, ka pieteicēja šos darbus nevar veikt, ja netiek piesaistīts ārpakalpojums. Nav sniegts skaidrojums, kāpēc puses nevienojās, ka SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" veiks sagatavošanās darbus un pēc tam sniegs pašu rakšanas pakalpojumu, bet tā vietā šo pienākumu uzliek pieteicējai, kas pēc tam algo pašu SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" šo darbu veikšanai, par pakalpojumu samaksājot sadārdzinātu cenu.

Minētais liecina, ka derīgo izrakteņu ieguves tehnoloģiskais process ir ticis mākslīgi sadalīts, un šo darbu faktiski ir paveicis SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV".

[4.3] No tiesai iesniegtās vienošanās par dīķa izveidi izriet apstāklis, ka pieteicēja apņemas veikt dīķa izveides organizēšanas darbus, projektēšanas

darbus, atļauju saņemšanu un, izmantojot apakšuzņēmēju, tiks veikti dīķa rakšanas un izvešanas darbi, bet pretī tiks saņemta samaksa, kas izpaudīsies izvestās grunts veidā. Pie šādiem apstākļiem secināms, ka pieteicējas patiesā vēlme ir bijusi gūt peļņu no derīgo izrakteņu pārdošanas. Secīgi dīķa uzmērīšana un dīķa projekta izgatavošana ir bijusi /pers. D/ (nekustamā īpašuma īpašnieka un dīķa pasūtītāja) interese.

Vienošanās par dīķa izveidi ir mākslīgi sagatavota, lai radītu pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumu ar SIA "MELIORPROJEKTS", tādējādi pierādot tiešu un tūlītēju saikni ar turpmāko saimniecisko darbību. Šos secinājumus netieši apstiprina fakts, ka dokumenti, kas pamato tiešas un tūlītējas saiknes esamību tika iesniegti tiesā tikai pēc tam, kad ir uzzināta dienesta argumentācija, ar ko tiek pamatots pārsūdzētais lēmums.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pieteikumu uzturēja uz tajā norādīto argumentu pamata.

Atbildētājas pusē pieaicinātās iestādes pārstāvis pieteikumu neatzina uz paskaidrojumos norādīto argumentu pamata.

Tiesas sēdē kā liecinieki tika nopratināti SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" valdes loceklis /pers. G/, bijušais darbinieks /pers. H/, SIA "Ostland" valdes loceklis /pers. I/ (darījumu īstenošanas brīdī /pers. J/).

Motīvu daļa

[6] Pārbaudījusi lietas materiālus, izvērtējusi lietas dalībnieku rakstveida paskaidrojumus un lietā esošos pierādījumus, tiesa atzīst, ka pieteikums ir noraidāms.

[7] Lietā ir strīds, vai 2019.gada jūnija deklarācijā uzrādītais divu speciālo pašizgāzēju (damperu) nomas darījums ir faktiski noticis un vai topogrāfiskā uzmērīšana un dīķa projekta izgatavošana ir sasaistāma ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[8] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*spēkā no 2013.gada 1.janvāra*) 92.panta pirmās daļas 1.punktu, 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, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta ceturtā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Eiropas Savienības tiesas judikatūrā izvērstāk skaidrota PVN administrācijas un tiesu tālākā rīcība, ja konstatēts, ka darījums faktiski ar nodokļu rēķinā norādīto personu nav noticis. Eiropas Savienības tiesa, atsaucoties uz 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.C-285/11 Bonik 45.punktu un 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.C-643/11 LVK–56 64.punktu, norādījusi, ka „tomēr, ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļauto nelikumību esamības 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 pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai" (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 35.punktu*).

Līdz ar to ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

[9] Attiecībā uz apstrīdēto nomas darījumu ir konstatējams, ka no 2019.gada 25.jūnija rēķina Nr.KA19-041 izriet, ka pieteicēja ir īstenojusi tehnikas (dumperu) īri no SIA "KARJERUIZSTRADE.LV", periodā no 23.02.2019. – 11.04.2019., 43 dienas par 700 *euro* dienā, kopējā summa 36 421 *euro*, ietverot PVN 6321 *euro (lietas 61.lapa)*.

No lietai pievienotā 2019.gada 25.jūnija pieņemšanas - nodošanas akta Nr.19-41, izriet, ka pieteicēja no SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" ir pieņēmusi dumpera pakalpojumus – divas speciālās pašgājējas tehnikas MOXY MT 31, rūpnīcas /numurs A/ – 21 diena un MOXY MT 31, rūpnīcas /numurs B/ – 22 dienas, par kopējo summu 36 421 *euro (lietas 72.lapa)*.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā konstatēja, ka SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" īpašumā vai turējumā nav reģistrēts neviens pašizgāzējs. Attiecīgi tiesvedības gaitā no pieteicējas puses tika iesniegti pierādījumi damperu izcelsmei – 1) 2019.gada 12.februāra avansa rēķins Nr.OST/1202/4A starp SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" un SIA "OSTLAND" par tehnikas īri (dumperi) par 20 *euro* stundā uz 100 stundām, summa apmaksai 2420 *euro (lietas 19.lapa)* un 2019.gada 1.marta rēķins par tehnikas īri (dumperi) par 20 *euro* stundā uz 120 stundām, summa apmaksai 2904 *euro (lietas 20.lapa)*; 2) 2019.gada 1.marta pakalpojumu pieņemšanas – nodošanas akts starp SIA "OSTLAND" un SIA "KARJERUIZSTRADE.LV", kas apliecina dampera 1 un dampera 2 esamību karjeru izstrādes darbos objektā Granīta ielā laika periodā no 2019.gada 23.februāra līdz 28.februārim *(lietas 21.lapa)*. Savukārt 2019.gada 30.septembra pakalpojumu pieņemšanas – nodošanas akts starp minētajiem darījumu partneriem apliecina tehnikas īri (dumperi) karjerās /adrese B/par laika periodu no 2019.gada 1.marta līdz 31.martam *(lietas 22.lapa)*.

Tiesai turpinot izvērtēt damperu izcelsmi, kā skaidroja tiesas sēdē SIA "OSTLAND" valdes loceklis /pers. I/, šajā gadījumā šī tehnika nebija SIA „Ostland" īpašums, tā tika izīrēta no uzņēmuma SIA „DumpMac" *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 26.lapa)*.

Līdz ar to no tiesvedības laikā iegūtajiem pierādījumiem ir konstatējams, ka pieteicējas nomātā tehnika ir nomāta ar diviem starpniekiem. No Lursoft datu bāzes ir konstatējams, ka SIA „DumpMac" reģistrētas darbības veids ir kravu iekraušana un izkraušana. Lietā nav pierādījumu par nomātās tehnikas esamību SIA „DumpMac" īpašumā darījumu īstenošanas brīdī. Taču arī no esošo pierādījumu klāsta ir apšaubāms pieteicējas ekonomiskais izdevīgums veikt tehnikas nomu ar diviem starpniekiem.

No lietā esošajiem pierādījumiem nav arī izsekojams, kāda konkrēti tehnika ir tikusi nomāta (piemēram, ar kādu valsts reģistrācijas numuru). Līdz ar to nav konstatējama nomātās tehnikas izcelsme.

[10] Papildus ir konstatējamas pretrunas gan darījumu noformēšanā, gan darījumu būtības izskaidrošanā no darījumu partneru puses.

[10.1] Darījumu noformēšanā ir secināms, ka 2018.gada 12.janvārī ir noslēgts līgums starp pieteicēju (pasūtītājs) un SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" (uzņēmējs), saskaņā ar kuru pasūtītājs uzdod un uzņēmējs apņemas ar savu darbaspēku, darba rīkiem, materiāliem un līdzekļiem veikt derīgā materiāla ieguves darbus (izstrādes, rakšanas) derīgo izrakteņu atradnē, kas atrodas zemes gabalā ar /kadastra numurs A/, /adrese B/(līguma 1.punkts). Kā atlīdzību par izpildītājiem darbiem uzņēmējs par šajā līgumā savstarpēji atrunātu cenu saņem ieguves darbu rezultātā iegūto derīgo ieguves materiālu (līguma 2.punkts) *(lietas 67.-69., 70.lapa)*. Līgumu no pieteicējas puses ir parakstījis valdes loceklis /pers. D/ un SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" direktors /pers. H/.

Lietas materiālos ir nākošajā dienā 2018.gada 13.janvārī noslēgti līguma papildinājumi, kas attiecas uz izskatāmo strīdu, proti, ka uzņēmējs iznomā

pasūtītājam objekta vajadzībām nepieciešamo tehniku (buldozerus, ekskavatorus, kravas mašīnas), cenu noteikšanā ievērojot pašizmaksas principus *(lietas 71.lapa)*. 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē pieteicējas valdes loceklis nevarēja izskaidrot līguma papildinājumu parakstīšanas apstākļus, kādēļ tie bija jāparaksta uzreiz nākošajā dienā pēc pamatlīguma parakstīšanas, vēl jo vairāk pieteicējas valdes loceklis 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē norādīja, ka neatceras nianses, bet papildinājumi līgumam ir bijuši ilgstošākā periodā pēc pamatlīguma noslēgšanas *(2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 6.,7.lapa)*. Attiecīgi līguma papildinājumu noslēgšanas dokumentētie apstākļi nonāk pretrunā ar pieteicējas valdes locekļa norādīto tiesas sēdē.

Tiesai kritiskā vērtēt nomas darījuma apstākļus liek arī fakts, ka līguma papildinājumi tika noslēgti ar SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" saistītu juridisku personu SIA "Karjeru izstrāde", kuru abu valdes loceklis ir /pers. G/. Līguma ievaddaļā ir norādīta SIA "KARJERUIZSTRADE.LV", savukārt paraksta daļā ir mainīta uzņēmēju pārstāvošā persona – SIA "Karjeru izstrāde" ar citu reģistrācijas numuru, kuru pārstāv arī SIA "KARJERUIZSTRADE.LV" valdes loceklis un dalībnieks /pers. G/. No lietas apstākļiem nav objektīva izskaidrojuma, kādēļ līguma papildinājumus, kuri paredz papildus nosacījumus 2018.gada 12.janvārī noslēgtajam līgumam, bija jāslēdz ar citu saistītu juridisku personu ar līdzīgu nosaukumu.

Turklāt nozīmīgas pretrunas rada arī apstākļi, ka tajā pašā laikā ar līguma papildinājumiem, kuri ir slēgti SIA "Karjeru izstrāde" vārdā, saistītie rēķini ir sagatavoti atkal SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" vārdā. Minētais tiesai rada pārliecību, ka līguma papildinājumi, kuri ir slēgti SIA "Karjeru izstrāde" vārdā, ir sagatavoti vēlāk ar mērķi radīt papildus pierādījumus un mākslīgus priekšnoteikumus ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

[10.2] Vērtējot strīdus darījumu būtību, ir secināms:

[10.2.1] Kā skaidroja 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē pieteicējas valdes loceklis, derīgo izrakteņu ieguvē pieteicēja ir noslēgusi līgumu ar SIA „KARJERUIZSTRADE.LV", kura iegūst derīgos izrakteņus, pārved tos un realizē, ar pieteicēju norēķinās par izvesto kubikmetru kūdras vai smilts. Pirms šīs darbības uzsākt, bija nepieciešami priekšpasākumi, kurus SIA „Karjeruizstrade.lv" neorganizē un tie ir sekojošie – īpašuma iegāde, projektu izstrāde, darba vietas sagatavošana.

No noslēgtā līguma un pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem tiesa sēdē izriet, ka SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ar savu darbaspēku, darba rīkiem, materiāliem un līdzekļiem veic derīgā materiāla ieguves darbus. Savukārt pieteicējai ir divi darbinieki, kuri ir intelektuāli darbinieki un kuri veic derīgo izrakteņu vietu apsekošanu, komunikāciju, iegādi, nomas līgumu slēgšanu, derīgo izrakteņu izpēti, jo pirms tam tur ir dažādi urbšanas darbi, analīzes, organizē projektēšanas darbus, saskaņojumus *(2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 8.lapa)*. Līdz ar to ir secināms, ka pieteicējai nav bijuši materiāltehniskie resursi jebkādu fizisko darbu veikšanai derīgo izrakteņu atradnēs.

SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes loceklis /pers. G/ tiesas sēdē uz tiesas jautājumu, kā šie darījumi tika īstenoti, liecināja, ka /pers. I/ zvanu, saku, ka vajag tad un tad damperus, viņš man viņus atved ar treileriem uz karjeru ar visiem operatoriem, parādu ar pirkstu, ka no šejienes līdz turienei ir grunts *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 11.lapa)*. SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" bijušais direktors /pers. H/ tiesas sēdē liecināja, ka pieteicējai bija viens no karjeriem, kurus mēs apkalpojām. Katru mēnesi realizētais dabas resurss – melnzeme, smilts, ko mēs iepirkām, pārdevām tālāk mūsu klientiem. Mēs to ražojām, izstrādājam, sūknējām, rakām, tīrījām virskārtas, attīrījām teritorijas, iekārtojām ceļus, iekārtojām stāvlaukumus, iekārtojām apgriešanās laukumus. Darījām visu, lai varētu izstrādāt karjeru, izsūknētu smilti, lai varētu pārdot, aizvest no objekta. SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" īstenoja arī augļīgās virskārtas noņemšanu. Karjera atsegšanu. To visu īstenoja SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ar savu tehniku, reizēm ar piesaistītu *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 16. lapa)*. Sadarbībā ar SIA "Ostland" ir bijusi virskārtas noņemšana, pārvietošana karjera ietvaros. Mēs rakām, kā kuru gadu, jo tas nav vienreizējs pasākums. Gadā divreiz ir ņemta tā virskārta. Gan damperi, gan ekskavatori ir īrēti no SIA „Ostland". Sākotnēji mēs pat ņēmām smagās mašīnas, ja grūtāka iebraukšana, tad arī damperus *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 17. lapa)*.

No minētajām SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" amatpersonas un bijušā darbinieka liecībām tiesa secina, ka pati SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ir īstenojusi visus darbus karjerās, tajā skaitā augsnes virskārtas noņemšanu.

[10.2.2] Attiecībā uz jautājumu par ekonomisko izdevīgumu pieteicējai nomāt tehniku augsnes virskārtas noņemšanai no tās pašas juridiskās personas, kura sagatavošanās priekšdarbus neveic, pieteicējas valdes loceklis norādīja, ka izdevīgums ir mērāms naudas vienībās. Ja mēs būtu nomājuši no malas, tad pakalpojums maksātu būtiski dārgāk, nekā mēs vienojāmies ar SIA „KARJERUIZSTRADE.LV". To var salīdzināt ieejot sludinājumos, kur piedāvā damperu pakalpojumus *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 2.lapa)*. Uz tiesas uzdotu jautājumu, kādā veidā pieteicējs pārstāvis meklēja šos citus uzņēmumus, atbilde tika sniegta izvairīgi, akcentējot jautājumu par PVN pieprasīšanu atpakaļ *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 3.lapa)*. Savukārt SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes loceklis /pers. G/ tiesas sēdē uz tiesas jautājumu, kādēļ SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" paši neīstenoja šo grunts virskārtas noņemšanu, atbildēja, ka nebija 600 000 *euro*, lai nopirktu divus damperus. SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" tos vajadzētu tikai uz trīs nedēļām gadā, tas nav rentabli. Tāpat SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ir vairāki karjeri, bet nav neviens pašizgāzējs, kas pārvadā grunti, to visu ņem ārpakalpojumā *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 11.lapa)*.

No minētajām darījumu partneru atbildēm tiesa secina, ka nav konstatējams, ka pieteicēja būtu mēģinājusi meklēt ekonomiski izdevīgus nomas pakalpojumus no citām personām, turklāt tiesai nav izskaidrojuma, kādēļ pieteicējai bija jāsaņem nomas pakalpojums grunts virskārtas noņemšanas darbu īstenošanai, ja tika izmantota tehnika un resursi no tās pašas juridiskas personas, kura pati veic derīgā materiāla ieguves darbus. Kritiski vērtējams SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes locekļa /pers. G/ arguments par to, ka nebija 600 000 *euro*, lai nopirktu divus damperus, jo liecībās tika atzīts arī, ka daudzus pakalpojumus SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ņem ārpakalpojumā. Attiecīgi arī damperu pakalpojumi varēja tikt nomāti kā jebkura cita tehnika, kuru SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" nomāja savu darbu veikšanai.

Tiesas sēdē tika konstatētas arī pretrunīgas liecības par nomas pakalpojuma saturu. Pieteicējas valdes loceklis 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē skaidroja, ka nomas pakalpojumā bija ietverta ekskavatoru noma (…). Ir jāsalīdzina viss kopā gan ekskavatori, gan viss kopā *(protokola 5.lapa)*. Attiecībā uz nomas maksas lielumu pieteicējas valdes loceklis skaidroja, ka dampera nomas pakalpojums, kurš maksā 20 *euro*, ietver paša vadītāja un automašīnas nomu, taču neietver tās atvešanu. Tā tika vesta no Alūksnes un tie ir pāris tūkstoši *euro*, plus degviela neietilpst iekšā, degvielu nodrošina SIA „KARJERUIZSTRADE.LV". (…) Klāt vēl nāca rēķini par atvešanu un tie ir pāris tūkstoši, ko SIA „KARJERUIZSTRADE.LV" apmaksāja. Plus, viņi apmaksāja degvielu, kas ir nepilni 10 *euro* stundā, apmēram, varētu maksāt *(2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 8., 9.lapa)*.

Nākošajā tiesas sēdē pieteicējas valdes loceklis skaidroja, ka sludinājumos var redzēt, ka dampera pakalpojumi, šādas tonnāžas, maksā 65 *euro* stundā plus ceļš, plus treilerēšana, jo dampers nav transporta līdzeklis transporta satiksmē. Tas nozīmē, ka cena būtu apmēram 75 *euro* stundā. Virskārtas noņemšanai pieteicēja pirka no SIA „KARJERUIZSTRADE.LV" arī ekskavatoru, jo viens pats dampers nav strādātājs *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 2.lapa)*. Tajā pašā laikā pieteicējas valdes loceklis norādīja, ka iznomāti tika damperi un ekskavators *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 3.lapa)*. Attiecīgi ir konstatējamas pretrunas tajā, vai ekskavatori tika pirkti vai nomāti un vai par ekskavatoru nomu bija atsevišķi rēķini. Papildus, ne no viena no darījumu partneru paskaidrojumiem un liecībām nevarēja konstatēt, no kurienes damperi faktiski ir tikuši vesti. Turklāt no lietā esošajiem 2019.gada 14.novembra pieteicējas paskaidrojumiem dienestam ir konstatējams, ka pieteicēja saņēma pakalpojumu – grunts izvešanu ar paaugstinātas caurgājamības tehniku (3 damperiem) *(lietas 74., 75.lapa)*. Tajā pašā laikā no lietas materiāliem un paskaidrojumiem tiesas sēdē ir secināms, ka iznomāti tika divi damperi. Līdz ar to nav bijis konsekventi skaidrs arī iznomāto damperu skaits.

SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes loceklis /pers. G/ attiecībā uz nomas pakalpojuma saturu liecināja, ka tik cik stundas nostrādā SIA

„Ostland" damperi, tik stundas

piestādīju tālāk, pievienoju klāt degvielas izmaksas SIA „Bal-kom" rēķinam. (…) Nomas maksas sadārdzinājums starp SIA „Ostland" un SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" izrakstītajiem rēķiniem ir uz degvielas rēķina *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 10.lapa).*

No pieteicējas valdes locekļa paskaidrojumiem un SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes locekļa /pers. G/ liecībām ir konstatējamas pretrunas, kādi elementi tika ietverti nomas pakalpojuma maksā papildus tai maksai, kas tika samaksāta no SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" puses SIA "OSTLAND". Proti, no SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes locekļa liecībām ir konstatējams, ka nomas maksas vairākkārtīgs sadārdzinājums ir bijis uz degvielas rēķina, kuru SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ir pildījusi, savukārt pieteicējas valdes loceklis nomas maksas sadārdzinājumu ir pamatojis papildus arī ar damperu atvešanu jeb treilerēšanu, savukārt SIA „Ostland" valdes loceklis pieļāva, ka damperu pārvešanai var nebūt nepieciešama treilerēšana, jo tas ir transporta līdzeklis, kas var piedalīties ceļu satiksmē. Kā šajā konkrētajā gadījumā bija, neatceras *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 25.lapa).* Attiecīgi no lietas apstākļiem nav viennozīmīgi saprotams nomas maksas sadārdzinājuma pamatojums.

[10.2.3] Arī liecības, kuras ir sniegtas par faktiskajiem darbu veicējiem, ir vērtējamas kā pretrunīgas. Piemēram, jautājumā, kurš īstenoja faktiskos darbus, īstenojot grunts virskārtas noņemšanu ar pieteicējas nomāto tehniku, pieteicējas valdes loceklis skaidroja, ka darbaspēks bija SIA „KARJERUIZSTRADE.LV", mums nav neviena darbinieka, kas spētu ar tehniku darboties *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 4.lapa).* Arī 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē tika akcentēts, ka ekskavatoros sēž SIA „KARJERUIZSTRADE.LV" darbinieki. Šis ir kā pakalpojums domāts, tur nepareizi ierakstīta dumperu īre.(…) Pakalpojumus sniedza štata darbinieki SIA „KARJERUIZSTRADE.LV", varu precizēt, ja nepieciešams, sazinoties. Zinu vārdus, viens ir /pers. A/, otrs ir /pers. B/ *(2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 9.lapa).*

Savukārt SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" valdes loceklis /pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka ar damperiem brauc un darbus īsteno SIA „Ostland" operatori *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 11.,12.lapa).* SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" bijušais direktors /pers. H/ uz tiesas jautājumu, kurš vadīja damperi, norādīja, ka mēs ar savu darbaspēku rakām mašīnās. Uz tiesas atkārtoti uzdotu jautājumu liecinieks norādīja, ka damperi vadīja SIA „Ostland" *(2021.gada 25.augusta tiesas sēdes protokola 18.lapa).*

Attiecīgi paskaidrojumi un liecības nav vērtējami kā skaidri un saskanīgi arī jautājumā par to, kuras komercsabiedrības darbinieki īstenoja darbus ar pieteicējas nomāto tehniku.

[10.2.4] Pieteicējai 2016.gada 8.decembrī ir izsniegta bieži sastopamo derīgo izrakteņu ieguves atļauja ar derīguma termiņu līdz 2040.gada 30.novembrim *(lietas 24.lapa)*. Strīdus darījumu īstenošanas brīdī zemes gabals ar kadastra numuru /kadastra numurs A/, /adrese B/, ir bijis pieteicējas īpašums, taču ar 2018.gada 5.septembra zemesgrāmatu nodaļas tiesneša lēmumu īpašumtiesības uz minēto zemesgabalu ir reģistrētas citai pieteicējas valdes loceklim piederošajai komercsabiedrībai SIA "Balkom Estate".

Attiecīgi strīdus darījumu īstenošanas brīdī pieteicēja varēja īstenot darījumus saistībā ar minēto zemesgabalu savā vārdā. Lietā esošais 2019.gada 8.jūlija pilnvarojuma līgums starp SIA "Balkom Estate" un pieteicēju, saskaņā ar kuru SIA "Balkom Estate" nodod un pieteicēja pieņem pārvaldīšanai un lietošanai – derīgo izrakteņu ieguvei un rekultivācijai (…) īpašumu zemesgabalu 6,8 ha platībā, kas atrodas /adrese B/*(lietas 23.lapa)*, uz strīdus darījumiem neattiecas. Taču minētā karjeru īpašumtiesību pāreja pēc strīdus darījumu īstenošanas norāda uz tendenci sadalīt atbildību par darījumiem saistībā ar karjerām /adrese B/ starp vairākām vienai un tai pašai personai piederošām komercsabiedrībām.

[10.2.5] Minētie apstākļi kopsakarā liecina, ka nomas darījums starp pieteicēju un SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" faktiski nav noticis un darījums ir mākslīgi noformēts ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Uz to netieši pierāda fakts, ka dokumenti, kas pamato damperu izcelsmi, tika iesniegti tiesā tikai pēc tam, kad ir uzzināta dienesta argumentācija, ar ko tiek pamatots pārsūdzētais lēmums, ka arī fakts, ka darījumu īstenošanā bez saprātīga pamatojuma tiek iesaistītas vairākas saistītas komercsabiedrības (piemēram, SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" un SIA "Karjeru izstrāde"). Tajā pašā laikā tiesa neapšauba, ka, iespējams, damperi faktiski ir izmantoti darbu veikšanai karjerās /adrese B/, taču tiesas vērtējumā lietā ir pietiekoši pierādījumi, kuri apliecina, ka minētie darbi nav veikti pieteicējas uzdevumā, proti, izmantojot pieteicējai nomas pakalpojumus.

Vērtējot to, vai pieteicēja zināja vai arī viņai vajadzēja zināt, ka piedalās krāpnieciskā darījumā, tiesa konstatē, ka pieteicējas pārstāvja ar nodomu veiktu līdzdalību mākslīgi noformētajā nomas darījumā apliecina gan pieteicējas pārstāvja paskaidrojumos konstatētās pretrunas ar citu darījumu partneru liecībām (sk. sprieduma 10.2.1.-10.2.3. apakšpunktu) , gan arī pretrunas paša valdes locekļa sniegtajos paskaidrojumos dažādās tiesas sēdēs (piemēram, attiecībā uz faktu, no kurienes damperi tika vesti), kā arī sprieduma 10.1.apakšpunktā konstatētie līguma papildinājumu slēgšanas apstākļi, kuri nevarēja tikt īstenoti bez pieteicējas pārstāvja tiešām apzinātām darbībām. Attiecīgi konkrētajā gadījumā ir konstatējamas pieteicējas valdes locekļa apzinātas darbības mākslīgā darījumu noformēšanā ar mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības.

[11] Attiecībā uz topogrāfiskās uzmērīšanas un dīķa projekta izgatavošanas darbiem ir konstatējams, ka 2019.gada 3.jūnijā no VSIA "Meliorprojekts" puses ir izrakstīts avansa rēķins Nr.79-MO6 pieteicējai par topogrāfisko uzmērīšanu un dīķa projekta izgatavošanu /adrese A/907 euro, ietverot PVN 157,5 *euro (lietas 38.lapa).* Lietā nav strīds par to, ka darījums - topogrāfiskā uzmērīšana un dīķa projekta izgatavošana - faktiski ir noticis, bet par to, vai darījumam ir sasaiste ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Saskaņā ar zemesgrāmatu datiem nekustamais īpašums /adrese A/, /kadastra numurs B/, strīdus darījuma īstenošanas brīdī 2019.gada 3.jūnijā bija /pers. D/ kā fiziskas personas īpašumā. Saskaņā ar Valsts zemes dienesta datiem ir reģistrēta zemes vienība ar kadastra apzīmējumu /kadastra numurs C/, zemes vienības platība 10 200 m^2, zemes un būvju īpašuma ar /kadastra numurs B/sastāvā. Lietas izskatīšanas brīdī tiesā 2021.gada 19.martā ir veikts ieraksts zemesgrāmatā par zemes vienības ar kadastra apzīmējumu /kadastra numurs C/atdalīšanu.

2019.gada 7.jūnijā starp /pers. D/ kā pārdevēju un /pers. O/ kā pircēju ir noslēgts nekustamā īpašuma nomaksas pirkuma līgums.

Kā skaidroja 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē pieteicējas valdes loceklis, šī dīķa zeme pieder privātpersonai, var teikt, ka tas ir pieteicējas valdes locekļa, bet paša dīķa izstrāde un smilts ieguve ir saimnieciska darbība. Pieteicējas valdes loceklis ar to nodarboties kā fiziska persona negrib, jo tad ir jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienestā kā pašnodarbinātai personai ar visām no tām izrietošām sekām. Ir pieteicēja, kura organizē, sagatavo projekta dokumentācijas, tālāk pilnvaro kādu, kas izstrādā, pārdod un norēķinās (*2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 4.lapa).*

Tiesa no lietas materiāliem secina, ka pieteicējas valdes loceklis kā privātpersona ir nekustamā īpašuma īpašnieks, kurā ir veikti 2019.gada 3.jūnija rēķinā atspoguļotie darbi. Kaut arī minētais neliedza /pers. D/ piesaistīt citu juridisko personu noteiktu pakalpojumu izmantošanai savās interesēs, taču tikai pēc 2019.gada 3.jūnija rēķina izrakstīšanas - 2019.gada 8.jūlijā - ir noslēgta vienošanās starp /pers. D/ un /pers. D/ piederošo komercsabiedrību (pieteicēju) par dīķa projektēšanas darbiem (*lietas 27.lapa*), kā arī tikai pēc strīdus rēķina izrakstīšanas 2019.gada 29.augustā pieteicēja ir saņēmusi dabas resursu lietošanas atļauja uz smilti, kas dīķa rakšanas darbu rezultātā iegūta zemes īpašumā /adrese A/zemes vienības kadastra apzīmējums /kadastra numurs C/" *(lietas 28., 41.-43.lapa).* Ievērojot minēto, uz 2019.gada 3.jūnija rēķina izrakstīšanas brīdi pieteicējai nebija juridiska pamata rēķinā norādītos pakalpojumu īstenot.

Papildus, vērtējot darījuma ekonomisko būtību, ir konstatējams, ka 2019.gada 8.jūlijā noslēgtā trīspusējā vienošanās Nr.01/07/19 starp /pers. D/ kā privātpersonu (pasūtītāju), pieteicēju (darbu organizētāju) un SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" (apakšuzņēmēju), saskaņā ar kura 1.punktu pasūtītājs uzdod un darbu organizētājs apņemas saviem līdzekļiem un saviem un algotiem spēkiem veikt dīķa projektēšanas, nepieciešamo atļauju saņemšanas un

dīķa izveides organizēšanas darbus *(lietas 27.lapa).* Vienošanās 3.1.apakšpunkts paredz, ka dīķa projektēšanas un izveides darbus darbu organizētājs (pieteicējs) veic bez atlīdzības, izstrādātā grunts ir pēdējā īpašums. Savukārt vienošanās 3.2.apakšpunkts paredz, ka kā atlīdzību par izstrādāto un izvesto no Objekta grunti apakšuzņēmējs izstāda darbu organizētājam rēķinu vienu reizi mēnesī, pamatojoties uz darbu izpildes uzskaites lapās fiksēto no objekta izvesto grunts daudzumu un realizētās grunts cenu.

No vienošanās 3.1.apakšpunkta ir secināms, ka pieteicējs dīķa projektēšanas un izveides darbus ir veicis bez finansiālas atlīdzības, kā pieteicējas atlīdzību paredzot no /pers. D/ īpašumā esošās zemes izstrādāto grunti. Tajā pašā laikā pieteicēja ir maksājusi apakšuzņēmējam, pamatojoties uz apakšuzņēmēja darbu izpildes uzskaites lapās fiksēto no objekta izvesto grunts daudzumu un realizētās grunts cenu. No vienošanās noteikumiem ir secināms, ka apakšuzņēmējs (SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV") ir izstrādājis, izvedis un realizējis grunti kā tas ir bijis līdzīgi ar darījumiem derīgo izrakteņu atradnē /adrese B/, kad SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" veica samaksu pieteicējai par iegūto un realizēto grunti. Kā pieteicējas pārstāvis ir apliecinājis paskaidrojumos dienestam, vairāku gadu sadarbībā ir izveidots veiksmīgs modelis – pieteicēja meklē, izpēta, iegūst tiesības iegūt derīgos izrakteņus, savukārt SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" (….) rok vai sūc, šķiro un realizē to tālāk, samaksājot par katru izvesto apjomu noteiktu summu, kuras cena pastāvīgi svārstās (…) *(lietas 74.lapa).* Attiecīgi SIA "KARJERUIZSTRĀDE.LV" ir veikusi samaksu pieteicējai par izvesto grunti. Taču 2019.gada 8.jūlijā noslēgtās trīspusējās vienošanās gadījumā no vienošanās teksta ir secināms, ka pieteicēja kā potenciālā dabas resursu lietošanas atļaujas uz smilti ieguvēja par apakšuzņēmēja izstrādāto, izvesto un realizēto grunti ir maksājusi apakšuzņēmējam, nesaņemot atlīdzību par izvesto grunti.

Arī 2021.gada 9.jūnija tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja, ka attiecībā uz dīķi ir SIA „Bal-kom", kura organizē, sagatavo projekta dokumentācijas, tālāk pilnvaro kādu, kas izstrādā, pārdod un norēķinās *(2021.gada 9.jūnija tiesas sēdes protokola 4.lapa).* Attiecīgi ir secināms, ka ne pieteicēja, bet cita persona ir pārdevusi izstrādāto un iegūto grunti,

Līdz ar to no minētās vienošanās nav izprotams pieteicējas ekonomiskais guvums no starpniecības šādā darījumā, turklāt /pers. D/ varēja kā privātpersona pasūtīt noteiktus pakalpojumus saistībā ar dīķa izveidi savā privātā īpašumā bez pieteicējas jeb /pers. D/ piederošas komercsabiedrības starpniecības.

Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība, kā arī ievērojot iespējamu koriģēšanu atbilstoši Sestās direktīvas 20.pantā paredzētajiem nosacījumiem (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Halifax u.c., C- 255/02, ECLI:EU:C:2006:121, 84.punkts un tajā norādīto judikatūru*). Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, lai, pat neskatoties uz attiecīgās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālu piemērošanu, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību gūšana *(sprieduma Halifax lietā 86.punkts).* Attiecībā uz otro elementu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana, ir jāatgādina, ka valsts tiesai ir jānosaka attiecīgo darījumu saturs un īstā nozīme. To veicot, šī tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā *(sprieduma Halifax lietā 81.punkts).*

Pieteicēja pieteikumā norādījusi, ka pieteicējas topogrāfijas un projekta izstrādes apmaksai, kurā iekļauts PVN, ir acīmredzama saikne ar pieteicējas saimnieciskās pamatdarbības – iegūt derīgo izrakteni (smilti) – nodrošināšanu, jo bez zemes topogrāfijas un projekta nav iespējama pieteicējas saimnieciskās pamatdarbības uzsākšana zemes īpašumā /adrese A/. Tiesa neapšauba, ka formāli saikne ar pieteicējas saimniecisko pamatdarbību būtu konstatējama, taču tiesai ir uzdevums vērtēt arī darījuma ekonomisko būtību, lai konstatētu gadījumus, kad no lietas apstākļiem ir secināms, ka darījumiem ir mākslīgs raksturs ar mērķi radīt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Ievērojot to, ka darījums ir īstenots /pers. D/ kā privātpersonas interesēs un no darījuma apstākļiem ir secināms, ka tas pēc būtības tas ir īstenots kā bezatlīdzības darījums starp pieteicēju un pieteicējas pārstāvi kā fizisku personu kā starp saistītām personām, nav izprotams pieteicējas ekonomiskais guvums no starpniecības šādā darījumā, kā arī darījums ir īstenots brīdī, kad pieteicējai nebija juridiska pamata rēķinā norādītos pakalpojumu īstenot, no minētajiem lietas apstākļiem kopumā ir secināms, ka strīdus darījumam ir mākslīgs raksturs ar mērķi radīt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[12] Ievērojot tiesas spriedumā minētos argumentus, tiesa nekonstatē pamatu labvēlīga administratīvā akta izdošanai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt SIA „BAL?KOM" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam uzliktu pienākumu atmaksāt SIA „BAL-KOM" pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 6365,71 *euro* apmērā par 2019.gada jūniju.

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

Tiesnese K.Jandava