Lietas arhīva Nr. A42-00033-23/26
ECLI:LV:ADRJRIT:2023:0127.A420225320.3.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2023. gada 27. janvārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis Romāns Dončenko,

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums 1/ pilnvarotajai pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja apvienoto administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums 1/pieteikumiem par labvēlīgu administratīvo aktu izdošanu, ar kuru SIA /Nosaukums 1/ tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa par 2019. gada septembri 18 928,08 *euro* un par 2019. gada oktobri 9331,95 *euro* apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA /Nosaukums 1/ 2019. gada 21. oktobrī iesniedza pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) deklarāciju par 2019. septembri, uzrādot pārmaksāto PVN summu 7135,45 *euro*. Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – dienests) Nodokļu pārvaldes /datums 1/lēmumu Nr. /numurs 1/ (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr. 1) atteikts apstiprināt un atmaksāt deklarācijā uzrādīto PVN pārmaksu. Pieteicēja sākotnējo lēmumu Nr. 1 apstrīdēja augstākā iestādē. Ar dienesta ģenerāldirektores /datums 2/lēmumu Nr. /numurs 2/ (turpmāk – Lēmums Nr. 1) sākotnējais lēmums Nr. 1 atstāts negrozīts.

Nepiekrītot Lēmumam Nr. 1, pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, un 2020. gada 9. aprīlī tika ierosināta administratīvā lieta Nr. A420164020.

[2] Pieteicēja 2020. gada 11. aprīlī iesniedza dienestā PVN deklarācijas precizējumu, uzrādot PVN pārmaksu par 2019. gada septembri 18 928,08 *euro* apmērā. Proti, salīdzinot ar 2019. gada 21. oktobrī iesniegto deklarāciju, tā palielināta par 11 792,63 *euro*. Dienesta Nodokļu pārvalde ar /datums 3/lēmumu Nr. /numurs 3/(turpmāk – sākotnējais lēmums Nr. 2) atteica apstiprināt un atmaksāt precizētajā PVN deklarācijā par 2019. gada septembri uzrādīto pārmaksāto PVN summu 18 928,08 *euro*. Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja augstākā iestādē. Ar dienesta ģenerāldirektores /datums 4/lēmumu Nr. /numurs 4/ (turpmāk – Lēmums Nr. 2) cita starpā nolemts atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu Nr. 2.

Pieteicēja pārsūdzēja Lēmumu Nr. 2 administratīvajā tiesā. Pamatojoties uz pieteicējas pieteikumu, 2020. gada 13. oktobrī tika ierosināta administratīvā lieta Nr. A420250720.

[3] Pieteicēja 2020. gada 20. janvārī iesniedza dienestā precizētu PVN deklarāciju par 2019. gada oktobri, uzrādot nodokļa pārmaksu 9331,95 *euro*. Dienesta Nodokļu pārvalde ar /datums 5/lēmumu Nr. /numurs 5/ (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr. 3, sākotnējais lēmums Nr. 1., Nr. 2 un Nr. 3 visi kopā – sākotnējie lēmumi) atteica apstiprināt un atmaksāt pieteicējas iesniegtajā PVN precizētajā deklarācijā par 2019. gada oktobri uzrādīto pārmaksāto PVN summu 9331,95 *euro*. Pieteicēja apstrīdēja lēmumu augstākā iestādē. Ar dienesta ģenerāldirektores /datums 6/lēmumu Nr. /numurs 6/ (turpmāk arī – Lēmums Nr. 3) sākotnējais lēmums Nr. 3 atstāts negrozīts.

Pieteicēja pārsūdzēja Lēmumu Nr. 3 tiesā, un 2020. gada 11. augustā tika ierosināta administratīvā lieta Nr. A420225320.

[4] Lēmumu Nr. 1, Nr. 2 un Nr. 3 (turpmāk visi kopā – pārsūdzētie lēmumi) pamatojumā norādīti šādi apstākļi un argumenti.

[4.1] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja nomāja lauksaimniecības zemi no SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/. Attiecīgie zemes nomas un apakšnomas līgumi noslēgti 2019. gada 13. jūnijā. Līgumu noslēgšanas brīdī zeme bijusi apsēta ar auzām, vasaras kviešiem, lauku pupām un zirņiem, kuru vērtība saskaņā ar pušu 2019. gada 5. jūlija aktiem par kompensācijas apjomu ir 56 155,35 *euro*. Ražas novākšanai 2019. gada 15. jūlijā pieteicēja noslēdza līgumu par lauksaimniecības pakalpojumu sniegšanu ar SIA /Nosaukums 4/, kuras rīcībā bija attiecīgā lauksaimniecības tehnika.

[4.2] Starp pieteicēju, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ pastāv cieša saikne. Sabiedrībām ir viena juridiskā adrese. /pers. C/ ir SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/ valdes loceklis, kā arī SIA /Nosaukums 4/ kapitāldaļu īpašnieks un valdes priekšsēdētājs, savukārt pieteicējas valdes locekle /pers. D/ ir SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ pilnvarotā persona (grāmatvede). SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ biroja struktūrvienības ir reģistrētas vienā adresē. SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ vienā adresē reģistrējušas savas otras struktūrvienības (/Nosaukums 5/ un /Nosaukums 6/). Dienests savas kompetences ietvaros 2017. gada 21. un 24. novembrī un 6. decembrī bija veicis tematiskās pārbaudes uzņēmumos SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/, kuru laikā ticis konstatēts, ka to saimnieciskā darbība dabā faktiski nav bijusi nodalīta, noformētajiem rēķiniem uzņēmumu grupas dalībniekiem par pakalpojumu sniegšanu un pašražoto krājumu realizāciju (ņemot vērā, ka krājumiem faktiski jāatrodas vienā adresē) ir bijis mākslīgs raksturs, ar noformētu rēķinu palīdzību uzņēmumi nodrošina naudas plūsmu (vai naudas līdzekļu pārdali) starp uzņēmumu grupas dalībniekiem. Konstatēts risks, ka uzņēmumi veidojuši darījumu shēmu, lai mākslīgi palielinātu izdevumus, kas saistīti ar graudu kaltēšanu, glabāšanu, tehnikas nomu u. c., palielinot atskaitāmo priekšnodokli un samazinot ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamos ieņēmumus. Pie līdzīgiem secinājumiem dienests nonācis arī, veicot PVN auditus uzņēmumiem SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ par laika periodu no 2017. līdz 2018. gadam. Kopējā apstākļu izvērtējumā ir nozīmē arī apstāklim, ka SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ ir PVN grupas /Nosaukums 7/ dalībnieces. Minētās grupas PVN parāds 2020. gada 25. jūnijā un 1. septembrī bija attiecīgi 112 789,86 *euro* un 114 893,18 *euro*.

[4.3] Pieteicējai 2019. gada septembrī strauji palielinājās realizācija. Kopš dibināšanas un reģistrēšanās PVN maksātāju reģistrā 2017. gada janvārī pieteicējas realizācija atbilstoši deklarētajam saimnieciskās darbības veidam bijusi neliela, 2018. gadā apgrozījuma nav bijis vispār, 2019. gadā apgrozījums veidojies, sākot ar septembri. No 2017. gada 15. oktobra līdz 2019. gada 17. augustam pieteicējai nav bijis reģistrētu darbinieku. No 2019. gada 17. augusta līdz 10. oktobrim nodarbināts darbinieks /pers. E/un no 2019. gada 9. oktobra līdz 8. novembrim darbinieks */pers. F/*.

[4.4] Komersantam ir jāinformē dienests par saimnieciskās darbības veikšanas vietu, reģistrējot struktūrvienības, lai būtu iespējams īstenot kontroles funkcijas. Senāts atzinis, ka pienākums reģistrēt struktūrvienību, kurā faktiski notiek darījumi, nav tikai formāls. Atbilstoši pieteicējas un SIA /Nosaukums 4/ 2019. gada 15. jūlijā noslēgtā līguma nosacījumiem SIA /Nosaukums 4/ bija pienākums nodrošināt tehniku degvielas uzpildei adresē /adrese 1/. Savukārt saskaņā ar pieteicējas iesniegtajos attaisnojuma dokumentos ar [degvielas tirdzniecības uzņēmumu] AS „VIRŠI-A" minēto informāciju dīzeļdegviela ir tikusi nogādāta uz SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienību adresē /adrese 2/. Secināms, ka dokumentos norādīta pretrunīga informācija.

[4.5] Izvērtējot pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums 8/, konstatēta pretrunīga informācija. Rēķinā par transportēšanas pakalpojumiem un rēķinā par auzu pārdošanu AS /Nosaukums 9/ kā preces iekraušanas (izsniegšanas) vieta norādīta SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienība, kas nav pieteicējas deklarētā adrese vai iznomāts īpašums. AS /Nosaukums 9/ rēķinos norādītā preču transportēšanas informācija sakrīt ar SIA /Nosaukums 8/ rēķinos norādīto.

[4.6] Zemes nomas līgumos, kas pieteicējai noslēgti ar SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/, zemes nomas maksa noteikta no 90 līdz 120 *euro* gadā par vienu hektāru. Saskaņā ar Centrālās statistikas pārvaldes datiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes nomas cena Vidzemes reģionā 2019. gadā bijusi aptuveni divas reizes zemāka – 51,20 *euro* gadā par vienu hektāru.

[4.7] Izvērtējot iepriekš minētos apstākļus, dienests neguva pārliecību, ka strīdus deklarācijās ietvertie darījumi ir patiesi notikuši. Dienesta ieskatā tā vietā ir tikuši noformēti grāmatvedības dokumenti, lai nepamatoti saņemtu priekšnodokļa atmaksu.

[5] Pieteicējas pieteikumos norādīti šādi argumenti.

[5.1] Iesniedzot apstrīdēšanas iesniegumus par sākotnējiem lēmumiem, pieteicēja bija sniegusi paskaidrojumus, pretargumentus dienesta secinājumiem, kā arī novērsusi lēmumos konstatētos trūkumus attiecībā uz saimnieciskās darbības norises skaidrojumu, iesniedzot papildu pierādījumus. Iepazīstoties ar pārsūdzētajiem lēmumiem, pieteicēja konstatējusi, ka tajos izmantoti citi argumenti nekā sākotnējos lēmumos, tātad, tie satur atšķirīgu pamatojumu.

[5.2] Pārmaksātā PVN atmaksas kārtību nosaka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 108. un 109. pants. Tiesību normas neparedz dienestam tiesības atteikt atmaksāt pārmaksāto nodokli, ja ir izpildītas visas normatīvajos aktos noteiktās prasības. Pieteicēja šīs prasības ir izpildījusi – iesniegusi dokumentus, kas bijuši nepieciešami pārmaksātā nodokļa pamatotības pārbaudei. Dienests nepamatoti paplašinājis minētā likuma 109. un 110. panta regulējumu attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanas pārbaudi un tā rezultātā pieņemamo lēmumu, izlemjot, ka atteikt pārmaksāto nodokli var arī deklarācijās deklarēto datu pārbaudes ietvaros.

[5.3] Dienests nav pēc būtības vērtējis pieteicējas argumentus un pārbaudījis darījumus un to saistību ar apliekamās saimnieciskās darbības nodrošināšanu. Kārtība, kādā izlemjams jautājums par atteikumu atmaksāt pārmaksāto nodokli, ja rodas šaubas par tā esamības pamatojumu, izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta 2.2 un piektās daļas. Pārsūdzētie lēmumi nesatur norādes uz tiesību normām, kas bijušas šādu adresātam nelabvēlīgu lēmumu pamatā.

[5.4] Pieteicēja priekšnodokli atskaitīja par 2019. gada septembrī un oktobrī veiktajiem darījumiem ar SIA „EAST-WEST TRANSIT", AS „VIRŠI-A", AS /Nosaukums 9/, SIA /Nosaukums 8/, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/, taču pārsūdzētie lēmumi satur argumentāciju tikai par pieteicējas saistību un sadarbību ar SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/, SIA /Nosaukums 4/ un SIA /Nosaukums 8/. Līdz ar to nav saprotama motivācija, kamdēļ ir tikušas apstrīdētas pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības darījumos ar SIA „EAST-WEST TRANSIT", AS „VIRŠI-A" un AS /Nosaukums 9/.

[5.5] Pārsūdzētajos lēmumos ietverta citus uzņēmumus raksturojoša informācija, kā arī ziņas par agrāk tiem veikto nodokļu kontroles pārbaužu rezultātiem. Nav saprotams, kā tas attiecas uz konkrētās lietas apstākļiem. Dienests norādījis, ka pieteicējai pastāv cieša saikne ar SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/, kuras ir PVN grupas /Nosaukums 7/ dalībnieces, taču nav izskaidrojis, kāpēc minētie apstākļi ietekmē pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[5.6] Pieteicēja paskaidro, ka 2019. gadā tā paplašināja savu saimniecisko darbību lauksaimniecības nozarē, kas bija par iemeslu ieņēmumu un izdevumu pieaugumam. Nav saprotams, kādēļ dienests to norādījis kā pamatojumu pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojumam.

[5.7] Dienesta ieskatā fakts, ka pieteicējai nav bijusi reģistrēta struktūrvienība adresē /adrese 2/, liecinot par to, ka pieteicēja tajā nav veikusi saimniecisko darbību. Šāds dienesta secinājums atzīstams par formālu, ņemot vērā to, ka dienests pat nav centies noskaidrot, kā pieteicēja organizē savu saimniecisko darbību un uz kāda tiesiskā pamata tā atradusies minētajā adresē. Turklāt pieteicējas realizācijas darījumus dienests nav apstrīdējis, lai gan no minētās adreses preces ir tikušas arī izsniegtas realizācijai.

Pieteicēja skaidro, ka, pamatojoties uz 2019. gada 15. augusta nomas līgumu, minētajā adresē no SIA /Nosaukums 2/ tikušas nomātas noliktavas telpas, vieta graudu uzglabāšanai torņos un degvielas uzglabāšanas vieta. Līdz ar to pieteicēja uz līguma pamata šajā adresē bija tiesīga uzglabāt, pieņemt un izsniegt sev piederošās preces.

[5.8] Dienests arī norādījis uz pretrunu, ka saskaņā ar pieteicējas un SIA /Nosaukums 4/ noslēgto līgumu degvielas uzpilde bija jānodrošina adresē /adrese 1/, taču no pieteicējas iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem izriet, ka dīzeļdegviela tikusi nogādāta uz SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienību

adresē /adrese 2/. Tomēr dienests nav pieprasījis skaidrojumu par faktiskajiem apstākļiem, bet gan izmantojis šo trūkumu kā pamatojumu nelabvēlīgajam lēmumam. Pieteicēja skaidro, ka ar 2019. gada 9. septembra un 2020. gada 26. augusta vēstulēm sadarbības partnerim tika paziņots par degvielas piegādes adresi. AS „VIRŠI-A" piegādāja degvielu uz norādīto adresi – /adrese 2/, un tur tā arī ir tikusi saņemta turpmākai izmantošanai lauksaimnieciskajā ražošanā.

[5.9] Pieteicēja skaidro, ka, pamatojoties uz 2019. gada 16. jūlija līgumu, SIA /Nosaukums 2/ nodrošināja pieteicējai lauksaimniecības produkcijas pirmapstrādes pakalpojumus (kaltēšanu un tīrīšanu), kas tika sniegti adresē /adrese 2/. Pēc pirmapstrādes produkcija (bioloģiski audzētas auzas) tika transportēta pircējai AS /Nosaukums 9/. Transportēšanas pakalpojumus pieteicējai sniedza SIA /Nosaukums 8/. Līdz ar to minētās sabiedrības 2019. gada 30. septembrī izrakstītajā rēķinā iekraušanas vieta pamatoti norādīta /Nosaukums 15/, jo preces („bio" auzas) tika iekrautas adresē /adrese 2/.

Tā kā pieteicēja minētajā adresē izmantoja SIA /Nosaukums 2/ pakalpojumus, secīgi SIA /Nosaukums 2/ tur veica savu saimniecisko darbību, pieteicēja nebija tiesīga tajā reģistrēt savu struktūrvienību. Tomēr pieteicēja ir pamatoti pierādījusi tiesības šajā adresē saņemt un nosūtīt preces. Dienests nepamatoti uzskatījis, ka darījumus nav bijis iespējams izsekot, jo attiecīgajā adresē nav bijusi reģistrēta pieteicējas struktūrvienība. Arī tiesību normās – Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125. panta pirmajā daļā, likuma „Par grāmatvedību" 7. pantā – ietvertās prasības nodokļu rēķina noformējumam un saturam neparedz to, ka preču saņemšanas un izsniegšanas vietai ir jāpieder vai tajā ir jābūt reģistrētai struktūrvienībai kādam no darījuma dalībniekiem. Šāda pieeja liegtu iespēju izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, piemēram, saņemot preces loģistikas uzņēmumu noliktavās vai veicot tiešās piegādes klientiem.

[5.10] Dienesta ieskatā piegādātāju noteiktā zemes nomas maksa ir bijusi neatbilstoša Centrālās statistikas pārvaldes datiem par lauksaimniecībā izmantojamās zemes nomas cenu Vidzemes reģionā, taču nav saprotams, kā šis arguments pierāda to, ka pieteicēja nepamatoti izmantojusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tāpat nav izskaidrots, kā ir ticis noteikts, ka piegādātāju piemērotā cena nav atbildusi tirgus cenai – nav veikts tās atbilstošs aprēķins, norādot uz vairākiem cenu noteikšanas avotiem. Cenas neatbilstības noteikšana vēl jo vairāk nav izprotama, jo dienests nav pieprasījis pieteicējai paskaidrojumus un dokumentus par šiem darījumiem.

[5.11] Pārsūdzētie lēmumi ir pretēji tiesību normām – Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktam, 97. panta pirmajai daļai, kā arī Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai salīdzināmās lietās.

[6] Rakstveida paskaidrojumos par pieteikumiem dienests norāda, ka pieteikumus neatzīst un lūdz tos noraidīt, atsaucoties uz pārsūdzētajos lēmumus ietverto pamatojumu. Papildus norāda turpmāk minētos argumentus.

[6.1] Apstāklis, ka likumā noteiktās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai formāli ir tikušas ievērotas, nav pietiekams šo tiesību īstenošanai. Ir jābūt reāli notikušam darījumam ar konkrētu ar PVN apliekamo personu, un nodokļu rēķinam ir jāatbilst šim faktiski notikušajam darījumam. Vērtējot deklarētos darījumus, dienestam jāņem vērā to ekonomiskais saturs un būtība un ir jāgūst pārliecība par to faktisko esību. Konkrētajā gadījumā strīds ir par to, vai pieteicējas priekšnodoklī deklarētie darījumi ir patiesi notikuši.

[6.2] Pārsūdzētajos lēmumos konstatētais, ka starp pieteicēju, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/ pastāv cieša saikne, šo uzņēmumu saimnieciskā darbība faktiski nav nodalīta, ir vērtējams kā apstāklis, kas atvieglo iespēju noslēgt tādas vienošanās, kuras atklātībai netiek darītas zināmas un kuras ir vērstas uz nepamatotu pārmaksas atmaksu.

[6.3] Attiecībā uz pieteikumos ietverto argumentu, ka dienests pārsūdzētos lēmumus varēja pieņemt tikai likumā „Par nodokļiem un nodevām" minētajās pārbaudēs, dienests paskaidro, ka no normatīvajiem aktiem šāda prasība neizriet. Dienesta ieskatā nav nozīmes pārbaudes veidam, bet gan konkrētajos apstākļos balstītai nepieciešamībai, noskaidrojamo jautājumu sarežģītībai, pārbaudes apjomam u. tml.

[6.4] Dienests nepiekrīt pieteicējas argumentam, ka gadījumā, ja mainās lēmuma pamatojums, bet nemainās tā rezolutīvā daļa, šo lēmumu nevar atstāt negrozītu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 81. panta otrās daļas 1. punktu. Šī likuma norma attiecas uz lēmuma rezolutīvo daļu. Ja procesā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, izskatot sūdzību, secināts, ka pastāv citi apstākļi, kas liedz labvēlīga lēmuma pieņemšanu, tad lēmums ir jāpieņem, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 81. panta otrās daļas 1. punktu.

[7] Pieteicēja 2020. gada 10. decembrī precizēja prasījumu, norādot, ka attiecībā uz 2019. gada septembri lūdz izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru tiktu atmaksāta PVN pārmaksa 18 928,08 *euro* apmērā.

[8] 2021. gada 19. janvārī tiesā saņemti dienesta papildu paskaidrojumi, kuros norādīts turpmāk minētais.

[8.1] Vairāku apstākļu kopums dienestam radīja aizdomas, ka ir notikusi aktīvu pārņemšana un naudas plūsmas novirzīšana no SIA /Nosaukums 4/ uz pieteicēju, saglabājot to pašu mākslīgo darījumu ķēdi, kuras ekonomisko būtību dienests bija apstrīdējis ar pieteicēju saistītu uzņēmumu auditu laikā.

[8.2] SIA /Nosaukums 4/ bija būtiski samazinājušies darījumi 2019. gadā, bet vienlaikus bija nodokļu parādi. Šie apstākļi netieši apstiprina dienesta argumentu, ka ir konstatējama uzņēmumu pāreja, lai šajā gadījumā pēc iespējas ātrāk tiktu segti aktuālie parādi, netiktu iedragāta uzņēmuma reputācija un turpmākā darbība, vienojoties par sadarbošanos ar citiem darījumu partneriem. Minēto apliecina arī fakts, ka pieteicējai 2019. gada septembrī strauji palielinājās realizācija, kaut gan ražas novākšanas darbu uzsākšanas laikā bija nodarbināts tikai viens darbinieks, kurš fiziski nebūtu spējīgs veikt visus pieteicējas skaidrojumā minētos darbus, no kā secināms, ka darbus faktiski veica SIA /Nosaukums 4/ darbinieki.

[8.3] Iepriekš minētās analīzes procesā secinātais, ka tiek pārņemta SIA /Nosaukums 4/ saimnieciskā darbība, kas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7. panta izpratnē netiek uzskatīta par preču piegādi par atlīdzību, ir attiecināms arī uz pieteicējas priekšnodokļa atskaitījumiem par darījumiem ar AS „VIRŠI-A" un SIA „EAST-WEST TRANSIT", kuros iegādātā prece – degviela – tikusi izmantota, saņemot pakalpojumus no SIA /Nosaukums 4/.

[8.4] Jāņem vērā, ka pārsūdzētajos lēmumos nav bijis norādīts, ka pamata secinājums atteikumam atmaksāt pieteicējai pārmaksāto nodokli ir bijis uzņēmumu pārejas fakta konstatācija. Tieši pretēji, atteikuma pamatā ir bijusi dienesta gūtā pārliecība par noformēto darījumu mākslīgo raksturu.

[8.5] Nevar atstāt bez ievērības arī apstākli, ka pieteicēja tikai 2020. gada 11. aprīlī iesniedza precizētu deklarāciju par 2019. gada septembri, palielinot PVN 11 792,63 *euro* apmērā par darījumiem ar SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/. Dienests vērtē kā grāmatvedības jomai neatbilstošu pieteicējas skaidrojumu, ka sākotnējā deklarācijā šie darījumi nebija iekļauti kļūdas dēļ, kas tikusi novērsta pēc visu dokumentu apkopošanas un norēķinu precizēšanas ar partneriem.

[8.6] Arī fakts, ka graudi un pupas ir tikuši audzēti vairākos nomātos zemes īpašumos, kas pārņemti apsaimniekošanā, jau būdami apsēti, un avansa rēķinu izrakstīšana, piemēram, 2019. gada 3., 13., 30. decembrī, dienesta ieskatā neatbilst saimnieciskajai realitātei un grāmatvedības prasībām. Tādēļ tas ar lielu ticamību liek domāt, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums 2/ bija veikušas mērķtiecīgas, saskaņotas darbības un noformējušas dokumentus par nenotikušiem darījumiem.

[8.7] Dienests vērš uzmanību, ka strīdus darījumi ir jānovērtē atbilstoši saimnieciskajai realitātei, nevis tikai, kā uzskata pieteicēja, – no pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principa viedokļa.

[9] Ar tiesas 2020. gada 24. novembra u n 2022. gada 25. maija lēmumiem administratīvās lietas Nr. A420164020, Nr. A420250720 un Nr. A420225320 apvienotas vienā tiesvedībā.

[10] Tiesas sēdē pieteicējas puse uzturēja pieteikumu, bet atbildētājas puse to neatzina.

Motīvu daļa

[11] Tiesa konstatē, ka pieteicēja 2019. gada 21. oktobrī iesniedza dienestā PVN deklarāciju par 2019. gada septembri (*lietas 4. sējuma 140.? 141. lapa*), bet 2020. gada 11. aprīlī – šīs pašas deklarācijas precizējumu (*turpat, 138.?139. lapa*). Savukārt par 2019. gada oktobri pieteicēja iesniedza PVN deklarāciju 2019. gada 9. decembrī (*lietas 1. sējuma 24.?26. lapa*), bet tās precizējumu – 2020. gada 20. janvārī (*turpat, 29.? 31. lapa*).

Pieteicēja minētajos mēnešos deklarēja darījumus par iekšzemē iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem ar uzņēmumiem SIA „EAST-WEST TRANSIT", AS „VIRŠI-A", AS /Nosaukums 9/, SIA /Nosaukums 8/, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/.

Darījumi ar SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 2/ noslēgti saistībā ar lauksaimniecības zemju iznomāšanu. Pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums 4/ saistīti ar lauksaimniecības pakalpojumu – ražas novākšanas un transportēšanas no lauka – sniegšanu. Darījumi ar SIA „EAST-WEST TRANSIT" un AS „VIRŠI-A" saistīti ar degvielas piegādēm. Darījumi ar SIA /Nosaukums 8/ attiecas uz transporta pakalpojumu sfēru. Savukārt darījumi ar AS /Nosaukums 9/ saistīti ar graudu tīrīšanas un kaltēšanas pakalpojumiem.

Dienests apstrīd šos darījumus, uzskatot, ka tie faktiski nav notikuši, jo to pamatā esošajos dokumentos nav norādītas patiesas ziņas par to būtiskākajiem elementiem un norises faktiskajiem apstākļiem, bet izvērtēto apstākļu kopums liecina, ka ir tikušas veiktas savstarpēji saskaņotas darbības, noformējot grāmatvedības dokumentus, citstarp lai nepamatoti radītu iespēju saņemt no valsts budžeta priekšnodokli.

[12] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu 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.

Senāta judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši minētajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei vai pakalpojumam jābūt reāli piegādātam (*piemēram, Senāta 2019. gada 29. maija sprieduma lietā Nr. SKA? 274/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0529.A420367614.3.S) 5. punkts, 2013. gada 10. maija spriedums lietā Nr. SKA?2/2013 (A42653407)*).

Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa mehānisma sastāvdaļa un šīs tiesības nodokļu maksātājam ir jāpiešķir, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav ievērojis dažas formālās prasības. Tas varētu būt citādi, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 12. jūlija spriedums lietā „EMS-Bulgaria Transport OOD", C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, 62. punkts un tajā minētā judikatūra, 71. punkts*). Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskās prasības ir tās, ar kurām ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma.

Savukārt formālās prasības ir tās, kas attiecas uz uzskaiti, rēķinu sagatavošanu un deklarāciju; ar tām ir regulēta atskaitīšanas tiesību īstenošanas un pārbaudes kārtība, kā arī pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sekmīga darbība (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2014. gada 11. decembra sprieduma lietā „Idexx Laboratories Italia Srl", C-590/13, ECLI:EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts*).

Tātad trūkumi darījuma dokumentos jeb formālo prasību neievērošana var būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai, ja tie objektīvi rada šķērsli noskaidrot, vai ir ievērotas priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskās prasības, tostarp, vai darījums ir faktiski noticis. Tas, vai nepilnības darījuma dokumentos liecina, ka darījums nav noticis, vai arī šīm nepilnībām ir vienīgi formāls raksturs, lielā mērā atkarīgs arī no citu pierādījumu novērtējuma. Darījuma dokumentu nepilnības un trūkumi, tāpat kā ikviens lietā noskaidrots apstāklis un iegūts pierādījums, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154. panta prasībām ir novērtējams kopsakarā ar pārējiem apstākļiem un pierādījumiem. Turklāt, pārbaudot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesisko prasību ievērošanu, jāskata visu darījuma dokumentu kopums, proti, līgumi, rēķini, pieņemšanas un nodošanas akti u. tml., neaprobežojoties vienīgi ar trūkuma konstatēšanu vienā darījuma dokumentā. Tikai visu darījuma dokumentu novērtējums to savstarpējā kopsakarā pilnvērtīgi var atklāt darījuma būtību un ar darījuma norisi saistītos jautājumus (*Senāta 2021. gada 27. janvāra spriedums lietā Nr. SKA?60/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0127.A420153217.10.S), 2022. gada 27. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA?117/2022 (ECLI:LV:AT:2022:0627.A420181417.13.S) 9. punkts*).

[13] Lietā ir strīds par to, vai strīdus darījumu noformējums atbilst priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskajām prasībām. Tiesai šajā lietā, ievērojot iepriekš minētos judikatūrā atzītos kritērijus, ir jānoskaidro strīdus darījumu būtība un ar to norisi saistītie apstākļi to savstarpējā kopsakarā un jāpārbauda, vai šie darījumi ir atzīstami par faktiski notikušiem.

Lietā esošo pierādījumu uzskaitījums

[14] Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 2/ saistībā ar lauksaimniecības zemju iznomāšanu.

[14.1] Pieteicēja 2019. gada 13. jūnijā noslēdza zemes nomas un apakšnomas līgumus ar SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/ (*lietas 1. sējuma 62.?66., 72.?76. un 83.?87. lapa*). Saskaņā ar šiem līgumiem pieteicējai kā nomniecei nodod nomas lietošanā lauksaimnieciskās darbības veikšanai dažādu platību zemes gabalus (no 1,10 līdz 52,50 ha) /Nosaukums 10/ novada /Nosaukums 11/ pagastā un /Nosaukums 12/ novada /Nosaukums 13/ un /Nosaukums 14/ pagastos. Nomas maksa noteikta no 90 līdz 120 *euro* par vienu hektāru gadā (bez PVN). Minētos līgumus pieteicējas vārdā parakstījusi /pers. D/, iznomātāju pušu vārdā – /pers. C/.

[14.2] Šajā pašā datumā pieteicēja noslēdza ar abām minētajām sabiedrībām vienošanās (*lietas 4. sējuma 79.?80. un 83.?85. lapa*), kurās ņēma vērā iepriekš minētos noslēgtos zemes nomas un apakšnomas līgumus, faktu, ka šo līgumu noslēgšanas brīdī lauksaimniecības zeme ir bijusi apstrādāta, tostarp apsēta. Puses vienojās, ka pieteicēja segs iznomātājām sējumos veiktos ieguldījumus. Kompensācijas apmēru tika paredzēts noteikt ar atsevišķu vienošanos pēc datu par ieguldījumiem apkopošanas, kas iesniedzami nomniekam līdz 2019. gada 31. jūlijam. Kompensācija maksājama saskaņā ar iznomātājas puses iesniegtajiem rēķiniem līdz 2019. gada 31. decembrim. Pie minētajām vienošanās pievienoti pielikumi, kuros fiksēti attiecīgie zemes gabali, par kuriem maksājama kompensācija. Tajos tabulas veidā uzskaitīti: īpašuma atrašanās vieta, nosaukums, kadastra numurs un apzīmējums, sējuma platība hektāros, kultūra, vidējās izsējas norma un kopējās sēklas apjoms tonnās.

[14.3] 2019. gada 5. jūlijā sastādīti akti par kompensācijas apjomu saskaņā ar minētajām vienošanās (*turpat, 81.?82., 86.?88. lapa*). Papildus tai pašai informācijai, kas uzskaitīta iepriekš minētajos pielikumos pie vienošanās, aktos ietvertas arī ziņas par kompensācijas apjomu, rēķinot *euro* uz hektāru (bez PVN), un kopējo kompensācijas apjomu *euro* (bez PVN) par katru no zemes vienībām.

Šajā pašā datumā SIA /Nosaukums 3/ izrakstīja pieteicējai rēķinus Nr. 39?07/2019 SL, 43?07/2019 SL un 44?07/2019 SL, bet SIA /Nosaukums 2/ – rēķinus Nr. 44?07/2019 KO un 47?07/2019 SL par ieguldījumu kompensāciju par sējumiem zemes gabalos saskaņā ar iepriekš minētajām vienošanās ar pielikumiem Nr. 1 un aktiem (*turpat, 52.?56. lapa*). Rēķinos norādītas summas (ar PVN) attiecīgi: 1348,36 *euro*, 27 967,58 *euro*, 1184,22 *euro*, 26 259,99 *euro* un 11 190 *euro*. Rēķinos norādītais apmaksas termiņš – 2019. gada 31. decembris. SIA /Nosaukums 3/ izrakstītos rēķinus sastādījis /pers. C/, bet SIA /Nosaukums 2/ izrakstītos rēķinus – /pers. H/. SIA /Nosaukums 3/ izrakstītie rēķini apmaksāti 2019. gada 23. un 26. novembrī (*turpat, 44.?46. lapa*). SIA /Nosaukums 2/ izrakstītais rēķins Nr. 47?07/2019 KO apmaksāts divos maksājumos 2019. gada 22. novembrī (*turpat, 50.?51. lapa*). Savukārt saistībā ar rēķinu Nr. 44?07/2019 KO lietā ir trīs maksājuma uzdevumi Nr. 108, 109 un 110, kas izpildīti 2019. gada 23. novembrī, par šādām summām: 9512,51, 27 300 un 10 000 *euro* (*turpat, 47.?49. lapa*), kopā pārskaitot 46 812,51 *euro*.

[14.4] SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/ 2019. gada 29. oktobrī izrakstīja pieteicējai rēķinus Nr. 1?10/2019 KO un attiecīgi Nr. 2?10/2019 SL par zemes nomu un apakšnomu par laika periodu no 2019. gada 13. jūnija līdz 31. oktobrim (*lietas 1. sējuma 67.?68. un 77.?78. lapa*). Rēķinos norādītās summas apmaksai: 19 079,29 *euro* un attiecīgi 12 907,37 *euro*. Rēķinos norādītās nomājamās zemes vienības sakrīt ar iepriekš minētajos 2019. gada 13. jūnija zemes nomas un apakšnomas līgumu pielikumos uzskaitītajām. Rēķinu apmaksas termiņš norādīts 2019. gada 31. decembris. Rēķinus sastādījusi /pers. H/. SIA /Nosaukums 2/ izrakstītais rēķins Nr. 1?10/2019 KO apmaksāts trijos maksājumos, kas veikti attiecīgi 2019. gada 29. oktobrī, 11. un 21. novembrī (*turpat, 69.?71. lapa*). SIA /Nosaukums 3/ izrakstītais rēķins Nr. 2?10/2019 SL apmaksāts trijos maksājumos, kas veikti attiecīgi 2019. gada 29. oktobrī, 11. un 21. novembrī (*turpat, 79.?82. lapa*).

[15] Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums 4/.

[15.1] Pieteicēja un SIA /Nosaukums 4/ 2019. gada 15. jūlijā noslēdza līgumu par lauksaimniecības pakalpojumu sniegšanu (*lietas 4. sējuma 123.?124. lapa*). Saskaņā ar šo līgumu SIA /Nosaukums 4/ sniedz pieteicējai 556,05 ha plānotā apjomā šādus pakalpojumus: ražas novākšanu (graudu un pākšaugu kulšanu) un salmu smalcināšanu ar kombainu, cena noteikta 65 *euro* par hektāru (bez PVN), un ražas transportēšanu ar traktortehniku no lauka uz pieteicējas norādīto izkraušanas vietu 15 kilometru attālumā, cena noteikta 4 *euro* par hektāru (bez PVN). Līgumā noteikts, ka pakalpojumu cenās nav iekļauta degvielas cena un ka degvielu nodrošina (pasūta, iegādājas, izsniedz) pieteicēja. Pakalpojumu sniegšanas laiks noteikts no 2019. gada 15. jūlija līdz 1. decembrim. Pakalpojumu sniegšanas dienas saskaņojamas atkarībā no laikapstākļiem un nepieciešamības. Pasūtītāja kontrolē darbu veikšanu un degvielas izlietojumu. Tehnika degvielas uzpildei nodrošināma adresē /adrese 1/. Līgumā noteikta šāda norēķinu kārtība: pamatojoties uz izrakstītiem rēķiniem, līdz 2019. gada 20. septembrim veicams avansa maksājums 18 000 *euro* (ar PVN), līdz 10. oktobrim – avansa maksājums 15 280 *euro* (ar PVN) un galīgais maksājums – 10 dienu laikā no pieņemšanas un nodošanas aktu parakstīšanas. Līgumu pieteicējas vārdā parakstījusi /pers. D/, SIA /Nosaukums 4/ vārdā – /pers. C/.

[15.2] SIA /Nosaukums 4/ 2019. gada 19. septembrī izrakstīja pieteicējai avansa rēķinu Nr. 06?09/2019 BI par ražas novākšanas un transportēšanas pakalpojumu sniegšanu (ražas novākšanu ar kombainu, ražas transportēšanu no lauka ar traktortehniku) par summu 18 000 *euro* (ar PVN) (*turpat, 96. lapa*). Rēķina apmaksas termiņš norādīts 2019. gada 20. septembris. Rēķinu sastādījis /pers. C/. Rēķins apmaksāts tā izrakstīšanas dienā, maksājuma dokumenta Nr. 36 (*turpat, 118. lapa*).

SIA /Nosaukums 4/ 2019. gada 3. oktobrī izrakstīja pieteicējai saturiski līdzīgu avansa rēķinu Nr. 01?10/2019 BI par summu 15 280 *euro* (ar PVN) (*lietas 1. sējuma 57. lapa*). Rēķina apmaksas termiņš norādīts 2019. gada 10. oktobris. Rēķinu sastādījusi /pers. H/. Rēķins apmaksāts divos maksājumos 2019. gada 3. un 8. oktobrī, maksājuma dokumentu Nr. 48 un Nr. 54 (*turpat, 58. un 59. lapa*).

[15.3] Lietā ir lauksaimniecības darbu uzskaites lapas par 2019. septembri un oktobri (*lietas 4. sējuma 75.?77. lapa*). Tajās norādīta šāda informācija: darbu veikšanas datums, darbu veids (ražas kulšana vai graudu novākšana), maršruts, izmantotā tehnika, lauku numuri, apstrādātā platība hektāros, attālums līdz laukam, izmantotās degvielas daudzums darbiem (kombainam un graudu transportēšanai), atsevišķi nokļūšanai līdz laukam un atpakaļ. Aktus sastādījusi un vienlaikus apstiprinājusi /pers. D/.

[16] Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar SIA „EAST-WEST TRANSIT" un AS „VIRŠI-A" saistībā ar degvielas iegādi.

[16.1] Pieteicēja PVN deklarācijā par septembri iekļāvusi AS „VIRŠI-A" ar 2019. gada 27. augustu datētu degvielas attaisnojuma dokumentu Nr. VA19-07284 par 2000 litru dīzeļdegvielas „Bio 5 %" pārdošanu pieteicējai (*lietas 2. sējuma 26. lapa*). Lietā ir arī AS „VIRŠI-A" 2019. gada 10. septembra degvielas attaisnojuma dokuments Nr. VA19-07813 par tāda paša daudzuma un tipa dīzeļdegvielas realizāciju pieteicējai (*turpat, 27. lapa*). Abos minētajos dokumentos preču izkraušanas vieta norādīta: tvertne Nr. 1, /adrese 2/. Abos dokumentos par preču saņemšanu attiecīgā dokumenta sastādīšanas vietā parakstījusies /pers. D/.

[16.2] Pieteicēja PVN deklarācijā par septembri norādījusi ar kodu „V" (darījumi ar vienu darījuma partneri, kas nepārsniedz 150 *euro*, par kopējo summu, kas pārsniedz 150 *euro*) darījumus ar SIA „EAST-WEST TRANSIT" 456,57 *euro* vērtībā. Lietā iesniegti 2019. gada 23. un 25. septembrī pieteicējai izsniegti kases aparātu čeki Nr. 217839, Nr. 217840, Nr. 217919, Nr. 218145, Nr. 218225, Nr. 218262 par dīzeļdegvielas iegādi attiecīgajos datumos minētās kompānijas degvielas uzpildes stacijā /adrese 3/ (*lietas 5. sējuma 19.?23. lapa*).

[16.3] Lietā atrodas SIA „EAST-WEST TRANSIT" 2019. gada 22., 23., 24. un 26. septembrī pieteicējai izsniegti kases aparātu čeki Nr. 217751, Nr. 217827, Nr. 217983, Nr. 218051, Nr. 218056, Nr. 218087, Nr. 125 par dīzeļdegvielas iegādi attiecīgajos datumos iepriekš minētajā degvielas uzpildes (*turpat, 24.?29. lapa*).

[16.4] Lietā atrodas SIA „EAST-WEST TRANSIT" 2019. gada 13., 23., 24. un 25. oktobrī pieteicējai izsniegti kases aparātu čeki Nr. 2900, Nr. 4476, Nr. 4477, Nr. 4483, Nr. 4627, Nr. 4659, Nr. 4677, Nr. 4864 par degvielas iegādi attiecīgajos datumos iepriekš minētajā degvielas uzpildes stacijā (*lietas 1. sējuma 45.?50. lapa, 5. sējuma 49. lapa*).

[16.5] Degvielas izlietojuma uzskaite ir tikusi fiksēta turpmāk minētajos lietā esošajos dokumentos – kopsavilkumos un aktos par dīzeļdegvielas izlietojumu lauksaimniecības darbos un laukos veikto darbu uzskaites lapās (*lietas 4. sējuma 73.?78. lapa, lietas 1. sējuma 44. lapa*). Dokumentus, kas attiecas uz 2019. gada septembri, pieteicējas amatpersona /pers. D/ ir apstiprinājusi šā paša gada 3. oktobrī, bet uz oktobra mēnesi attiecināmos – 5. novembrī.

Kopsavilkumā par septembri norādīts, ka mēneša sākumā atlikumā ir bijis 44,90 litru degvielas, mēneša ietvaros iegādāti 6946,01 litri (no tiem 3970,58 litri marķētas un 2975,43 litri „parastas" degvielas), izlietoti (saskaņā ar aktiem) 6181,87 litri un atlikumā palicis 809,04 litru degvielas. Aktā par degvielas izlietojumu norādīts, ka ražas kulšanas darbos apstrādāti lauki 261,66 ha platībā, braukšanai uz lauku un atpakaļ, ražas transportēšanai no lauka nobraukti attiecīgi 334 km, kopējais degvielas patēriņš 6181,87 litri, novirzes no degvielas patēriņa normas nav fiksētas. Lauksaimniecības darbu

uzskaites lapā uzskaitīti datumi, kuros veikti darbi, un attiecīgo darbu veids, izmantotā tehnika, apstrādāto lauku platība, degvielas daudzums litros, kas izmantota darbam, braukšanai uz lauku un atpakaļ, kā arī graudu transportēšanai. Uzrādītā kopējā apstrādāto lauku platība un izmantotās degvielas daudzums saskan ar kopsavilkumā un aktā norādītajiem skaitļiem.

Kopsavilkumā par oktobri norādīts, ka mēneša sākumā atlikumā ir bijis 809,04 litru degvielas, mēneša ietvaros iegādāti 3880,07 litri (no tiem 1800,07 litri marķētas un 2080 litri „parastas" degvielas), izlietoti (saskaņā ar aktiem) 4689,11 litri, atlikums 0. Aktā par degvielas izlietojumu norādīts, ka ražas kulšanas darbos apstrādāti lauki 206,54 ha platībā, braukšanai uz lauku un atpakaļ, ražas transportēšanai no lauka nobraukti attiecīgi 160 km, kopējais degvielas patēriņš 4689,11 litri, novirzes no degvielas patēriņa normas nav fiksētas. Lauksaimniecības darbu uzskaites lapā uzrādītā kopējā apstrādāto lauku platība un izmantotās degvielas daudzums saskan ar kopsavilkumā un aktā norādīto skaitlisko informāciju.

[17] Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar AS /Nosaukums 9/ saistībā ar graudu tīrīšanas un kaltēšanas pakalpojumu saņemšanu.

[17.1] Pieteicēja un AS /Nosaukums 9/ 2019. gada 2. augustā noslēdza līgumu Nr. 05.01-127 BIO – 2019 / 01 par bioloģisko graudu pirkšanu un pārdošanu (*lietas 2. sējuma 82.?86. lapa*). Ar šo līgumu AS /Nosaukums 9/ apņēmusies pirkt bioloģiski audzētus auzu graudus, pirms pirkuma sniedzot pieteicējai graudu pirmapstrādes pakalpojumus – kaltēšanu un tīrīšanu. Saskaņā ar šā līguma 2.3. punktu apmaksa par pakalpojumiem, ja nepastāv citāda rakstiska vienošanās, veicama savstarpēju norēķinu veidā graudu iegādes brīdī atbilstoši ieskaites svaram.

[17.2] Lietā ir pieteicējas sastādītās transporta pavadzīmes bioloģiskās produkcijas pārvadāšanai un AS /Nosaukums 9/ sastādītie pieņemšanas akti par bioloģisko auzu piegādi laikā no 2019. gada 10. līdz 12. septembrim (*turpat, 88.?103. lapa*).

No tiem izriet, ka pieteicēja minētajos datumos piegādāja AS /Nosaukums 9/ graudu kravas šādos daudzumos (tonnās): 23,20 (ieskaites svars (pēc tīrīšanas un kaltēšanas): 20,251), 25,60 (23,237), 25,76 (23,659), 23,86 (21,716), 28,28 (26,355), 21,36 (19,036), 27,18 (25,191), 26,24 (24,778). Kravas iekraušanas adrese norādīta /adrese 2/, kravas saņemšanas adrese: /adrese 4/. Kā pārvadātāja dokumentos norādīta SIA /Nosaukums 8/.

Pieteicēja 2019. gada 12. septembrī izrakstīja AS /Nosaukums 9/ rēķinu Nr. 1?09/2019 AE par 185,328 tonnu bioloģiski audzētu auzu piegādi (*turpat, 87. lapa*). Rēķina summa 46 151,63 *euro* (bez PVN). Rēķinā norādīts, ka kopējais piegādātais neto svars 201,48 tonnas, kopējais ieskaites svars – 185,328 tonnas. Rēķinā arī ietverta norāde uz pakalpojumiem (kaltēšanu, tīrīšanu) 3168,38 *euro* (bez PVN).

Savukārt AS /Nosaukums 9/ šajā pašā datumā izrakstīja pieteicējai rēķinu Nr. PA00313482 par graudu tīrīšanas un kaltēšanas pakalpojumiem 3833,74 *euro* apmērā (3168,38 *euro* bez PVN) (*lietas 4. sējuma 125. lapa*).

Tāpat minētajā datumā pieteicēja un AS /Nosaukums 9/ parakstīja aktu, vienojoties par savstarpējiem norēķiniem bez to apmaksas naudā attiecībā uz rēķinā Nr. PA00313482 noteikto summu (*turpat, 98. lapa*).

AS /Nosaukums 9/ apmaksāja pieteicējas rēķinu Nr. 1?09/2019 AE divos maksājumos 2019. gada 19. septembrī un 14. oktobrī (*turpat, 119. lapa*), kopā pārskaitot 42 317,89 *euro* (46 151,63 *euro* – 3833,74 *euro* = 42 317,89 *euro*).

[17.3] Līdzīgi AS /Nosaukums 9/ izrakstīja pieteicējai rēķinus Nr. PA00314641, PA00314917, PA00315862 un PA00316804 par graudu tīrīšanas un kaltēšanas pakalpojumiem arī attiecīgi 2019. gada 20., 24., 30. septembrī un 8. oktobrī (*lietas 5. sējuma 30.?32. lapa, 1. sējuma 159. lapa*). Rēķinos norādītās summas: attiecīgi 785,96, 526,83, 398,04 un 563,19 *euro* (attiecīgi 649,57, 435,50, 328,96 un 465,45 *euro* bez PVN). Savukārt pieteicēja attiecīgajos datumos izrakstīja AS /Nosaukums 9/ rēķinus Nr. 2?09/2019 AE, 3?09/2019 AE, 4?09/2019 AE un 1?10/2019 AE (*lietas 5. sējuma 33. lapa, 2. sējuma 105. lapa, 5. sējuma 34. lapa un 1. sējuma 97. lapa*) par bioloģiski audzētu auzu piegādi attiecīgi 19 405,11, 20 237,31, 3219,89 un 13 720,59 *euro* apmērā. No minētajiem rēķiniem, kā arī lietā iesniegtajām graudu transportēšanas pavadzīmēm, pieņemšanas un savstarpējo norēķinu aktiem izriet, ka pieteicēja ar pārvadātāju SIA /Nosaukums 8/ nosūtīja AS /Nosaukums 9/ bioloģisko un lopbarības auzu kravas, kuras AS /Nosaukums 9/ pieņēma, veica graudu kvalitātes mērījumus un kaltēšanas un tīrīšanas darbus (*lietas 2. sējuma 106.?112. lapa, lietas 5. sējuma 35.?38. lapa*). Saskaņā ar dokumentos norādīto informāciju piegādātas attiecīgi 75,52, 76,68, 29,30, 52,58 tonnas auzu (ieskaites svars attiecīgi 71,919, 74,953, 27,999, 50,817 tonnas).

[18] Tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums 8/.

SIA /Nosaukums 8/ 2019. gada 30. septembrī, 14. un 15. oktobrī izrakstīja pieteicējai rēķinus Nr. ODZ 1760/2019, ODZ 1806/2019 un ODZ1821/2019 par transportēšanas pakalpojumu sniegšanu par kopējo summu attiecīgi 9190,51 *euro*, 772,10 *euro* un 1145,19 *euro* (ar PVN) (*lietas 4. sējuma 114.?115. lapa, 1. sējuma 157.?158. lapa*).

Saskaņā ar šajos rēķinos norādīto informāciju 2019. gada 10., 11., 12., 16., 17., 20., 23., 25., 26., 27. un 30. septembrī, 1., 3. un 7. oktobrī (preces iekraušanas datumi; kā izkraušanas datums norādīta tā pati vai nākamā diena) transportētas „bio" auzas no 21,36 līdz 29,30 tonnām katrā no reizēm. Rēķinos ietvertas atsauces uz pavadzīmēm un pieņemšanas aktiem. Transportēšanas maršruts rēķinos norādīts no /Nosaukums 15/ uz /Nosaukums 9/.

[19] Tiesa konstatē, ka pieteicēja PVN deklarācijā par 2019. gada septembri norādījusi ar kodu „T" (darījumi, kas nepārsniedz 150 *euro*) iegādes darījumus 0,10 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 0,02 *euro*, bet par oktobri darījumus 178,11 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 37,40 *euro*.

Pieteicēja paskaidroja, ka attiecīgie darījumi ir bijuši saistīti ar pasta sūtījumu nosūtīšanu partneriem, kā arī saimniecības preču, transporta šķidrumu, tīrīšanas līdzekļu un degvielas iegādi. Pieteicēja iesniedza attiecīgos elektroniskā kases aparāta čekus (*lietas 5. sējuma 39.?53. lapa*).

[20] Turpmākajos šā sprieduma punktos tiesa uzskaitīs lietā esošos pierādījumus, kas satur strīdus darījumos iesaistīto personu skaidrojumus par to norises apstākļiem.

[21] Tiesa konstatē, ka dienests, izvērtējot pieteicējas iesniegto 2019. gada septembra PVN deklarāciju, 2019. gada 8. novembrī lūdza pieteicējai iesniegt darījumu apliecinošo dokumentu atvasinājumus un paskaidrojumus par darījumu apstākļiem, atbildot uz jautājumiem par pieteicējas saimniecisko darbību, no SIA „EAST-WEST TRANSIT" un AS „VIRŠI-A" iegādātās degvielas izlietojumu, informāciju par darījumu ar SIA /Nosaukums 4/ norises kārtību u. tml. (*lietas 4. sējuma 136.?137. lapa*).

Pieteicēja 2019. gada 25. novembrī sniedza dienestam atbildi (*turpat, 91.?93. lapa*). Tajā norādīts, ka pieteicēja veic lauksaimniecisko ražošanu (graudkopību) pēc bioloģiskām metodēm. Pieteicējai nepieder zeme, tā tiek nomāta. Pieteicējas saimniecisko darbību organizē /pers. D/, kura veic administratīvo un ražošanas koordinācijas darbu. Pieteicēja 2019. gada jūnijā pieņēma apsaimniekošanā laukus /Nosaukums 12/ un /Nosaukums 10/ novados, noslēdzot nomas līgumus ar zemes īpašniekiem. Pieteicēja pārņēma sējumus uz šiem laukiem un novāca ražu, jau būdama jaunā zemes apsaimniekotāja. Pieteicēja 2019. gada 15. jūlijā noslēdza līgumu ar SIA /Nosaukums 4/ par lauksaimniecības pakalpojumu sniegšanu. SIA /Nosaukums

4/ veica ražas novākšanu un transportēšanu no laukiem ar savā rīcībā esošo lauksaimniecības tehniku. Pieteicēja nodrošināja degvielu darbu veikšanai. Pieteicējas darbinieki uzpildīja degvielu apakšuzņēmēja traktortehnikā, koordinēja un kontrolēja apakšuzņēmēja darbu uz vietas, veica un piedalījās darbu pieņemšanā un nodošanā, izkraušanas un pārkraušanas darbos, nokultās produkcijas kraušanā pie lauka, veica no lauka atvestās produkcijas nodošanu tālākai sagatavošanai realizācijai, piedalījās kraušanas darbos, koordinēja un kontrolēja produkcijas iekraušanas procesu pirms transportēšanas realizācijai. Atbildot uz dienesta jautājumu par sadarbības uzsākšanu ar SIA /Nosaukums 4/, pieteicēja paskaidroja, ka šī sabiedrība ir bijusi zināma kā lauksaimniecības uzņēmums, kas strādā saskaņā ar bioloģiskām metodēm, neizmantojot tehniku, kādu izmanto konvencionālajā lauksaimniecībā, kas pieteicējai bija svarīgi produkcijas kvalitātes nodrošināšanai. Tāpat uzņēmums darbojas rajonā, kur atrodas pieteicējas apsaimniekotā zeme, tam ir liels tehnikas parks. Informācija par SIA /Nosaukums 4/ sniegtajiem pakalpojumiem tika saņemta no šā uzņēmuma valdes priekšsēdētāja /pers. C/, ar kuru tika noslēgts darījums. Sadarbība tika organizēta gan administratīvi, gan operatīvi pakalpojumu sniegšanas vietās, kontaktējoties ar šā uzņēmuma darbiniekiem. Atbildot uz dienesta jautājumu par iegādāto preču un pakalpojumu izmantošanu jaunas ar PVN apliekamas vērtības radīšanai pieteicēja paskaidroja, ka saņemtie pakalpojumi no SIA /Nosaukums 4/ ir ražas novākšana un transportēšana no laukiem, no SIA /Nosaukums 8/ – produkcijas transportēšana pircējam, no AS /Nosaukums 9/ – graudu tīrīšana un kaltēšana. Savukārt ražas realizācija – pārdošana uzņēmumam AS /Nosaukums 9/ – rada jaunu ar PVN apliekamo vērtību. No SIA „EAST-WEST TRANSIT" un AS „VIRŠI-A" iegādātā degviela izmantota ražas novākšanas un transportēšanas darbos, ko veica apakšuzņēmēja SIA /Nosaukums 4/ ar savu traktortehniku. Pieteicēja uz vietas kontrolēja darbu izpildi un nolīgtajiem darbiem izsniegtās degvielas izlietojumu.

[22] Dienests 2019. gada 16. decembrī pieteicējai nosūtīja informācijas pieprasījumu (*lietas 4. sējuma 89. lapa*), citstarp lūdzot paskaidrot, kādēļ darījumos ar SIA /Nosaukums 4/ avansa rēķins par jūlija mēnesī veiktiem lauksaimniecības darbiem ir ticis izrakstīts septembrī.

Pieteicēja sniedza atbildi 2019. gada 30. decembrī (*turpat, 90.?93. lapa*). Atbildot uz iepriekš minēto dienesta uzdoto jautājumu, pieteicēja paskaidroja, ka ražas kulšanas darbus bija plānots sākt nekavējoties pēc lauksaimniecības produkcijas gatavības iestāšanās, tādēļ līgums ar SIA /Nosaukums 4/ tika noslēgts 2019. gada 15. jūlijā, lai iepriekš saplānotu lauksaimniecības darbus. Faktiski darbi tika uzsākti augusta beigās, un septembrī tie vēl netika pabeigti, tādēļ šajā mēnesī SIA /Nosaukums 4/ izrakstīja avansa rēķinu.

[23] Dienests 2020. gada 21. aprīlī pieteicējai nosūtīja informācijas pieprasījumu (*lietas 4. sējuma 58. lapa*), citstarp lūdzot paskaidrot, kādēļ PVN deklarācijas precizējumā papildus norādītie darījumi netika deklarēti sākotnēji, bet vairāk nekā pusgadu pēc to veikšanas.

Pieteicēja sniedza atbildi 2020. gada 6. maijā (*turpat, 41.?42. lapa*). Atbildot uz iepriekš minēto dienesta uzdoto jautājumu, pieteicēja paskaidroja, ka attiecīgie darījumi pirmreizēji netika iekļauti deklarācijā kļūdaini, un pēc visu dokumentu apkopošanas un norēķinu precizēšanas, kas notika, gatavojoties uzņēmuma gada pārskatam, tika veikts precizējums PVN deklarācijā.

[24] Dienests, izvērtējot pieteicējas iesniegto precizēto PVN deklarāciju par 2019. gada oktobri, 2020. gada 5. februārī nosūtīja pieteicējai informācijas pieprasījumu (*lietas 1. sējuma 90.?91. lapa*), citstarp lūdzot paskaidrot, kur tiek veikta pieteicējas saimnieciskā darbība, ņemot vērā to, ka uzņēmuma norādītais darbības veids ir graudaugu audzēšana, bet juridiskā adrese reģistrēta Rīgā.

Pieteicēja sniedza atbildi 2020. gada 24. februārī (*turpat, 92.?95. lapa*). Atbildot uz iepriekš minēto jautājumu, paskaidroja, ka saimnieciskā darbība tiek veikta konkrētajās nomātajās zemes platībās. Lauksaimniecības pakalpojumu sniedzējs SIA /Nosaukums 4/ saņēma degvielu pakalpojumu sniegšanai adresē /adrese 2/, kur tā tika piegādāta un uzglabāta pirms tās izsniegšanas un iepildīšanas tehnikā. Produkcija no laukiem tiek atvesta uz kalti iepriekš minētajā adresē, pēc kaltēšanas un tīrīšanas SIA /Nosaukums 8/ to transportēja pircējai AS /Nosaukums 9/.

Pierādījumu izvērtējums

[25] Izvērtējot strīdus darījumu dokumentācijā atspoguļoto informāciju kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, tiesa secina, ka šie darījumi ir tikuši noformēti formāli un nodokļu tiesību aspektā ir uzskatāmi par fiktīviem. Tiesa šādu secinājumu pamato ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[26] Pieteicēja pārmet dienestam, ka ar pārsūdzētajiem lēmumiem nav atzīti visi 2019. gada septembra un oktobra mēnešos veiktie preču un pakalpojumu iegādes darījumi, tomēr tie nesatur argumentāciju attiecībā uz darījumiem ar komercsabiedrībām SIA „EAST-WEST TRANSIT", AS „VIRŠI-A" un AS /Nosaukums 9/.

Tiesai turpretim dienesta pozīcija ir skaidra. Saskaņā ar darījumu dokumentiem pieteicēja iznomāja no SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 2/ ar graudaugiem jau apsētu lauksaimniecības zemi, bet ražas novākšanas pakalpojumus tai sniedza SIA /Nosaukums 4/, kuras rīcībā esošās lauksaimniecības tehnikas ekspluatēšanai pieteicēja iegādājās degvielu no SIA „EAST-WEST TRANSIT" un AS „VIRŠI-A", savukārt AS /Nosaukums 9/ un SIA /Nosaukums 8/ transportēja pieteicējas ražu no uzglabāšanas vietas līdz pircējam.

Tādējādi visi darījumi abu minēto mēnešu ietvaros ir aplūkojami vienkopus kā tādi, kas attiecas uz vienu ražošanas ciklu. Tā kā dienests pēc būtības uzskata, ka pieteicējas dalība šajā lauksaimnieciskās ražošanas procesā ir bijusi fiktīva, tad ir jāpārbauda visu šo darījumu secība. Konstatējot, ka ražas novākšanas pakalpojums ir bijis mākslīgi noformēts kā darījums starp pieteicēju un lauksaimniecības komersantu, nevar būt tā, ka šī pakalpojuma nodrošinājumam nepieciešamās degvielas iegāde ir patiesi notikusi starp pieteicēju un attiecīgo piegādātāju. Tāds pats secinājums veidojas arī attiecībā uz novāktās ražas transportēšanas pakalpojumiem.

[27] Ievērojot minēto, vienlaikus ir paturams prātā, ka jebkura komerciāla darījuma pamatā ir tajā iesaistīto personu vienošanās par būtiskākajiem tā nosacījumiem. Savukārt šāda vienošanās izriet no konkrētu fizisku personu gribas, kas izpaužas noteiktā rīcībā, piemēram, izsakot piedāvājumus, sniedzot par tiem konkrētu informāciju un pārliecinot savu sadarbības partneri par to izdevīgumu, savukārt otrai pusei – izvērtējot piedāvājumos sniegtās ziņas no iespējamās peļņas un komerciālo risku samērīguma aspektiem un attiecīgi tos akceptējot. Personām, kuras bijušas iesaistītas darījumu faktiskajā norisē, tostarp vienojušās par to nosacījumiem, sazinājušās to norises laikā, sastādījušas un parakstījušas darījumu dokumentāciju, ir jābūt spējīgām sniegt pietiekami skaidru un izvērstu informāciju. Vislielākā mērā tas attiecināms uz situāciju, ja šādu darījumu realizācija objektīvi prasa no to dalībniekiem īpašu rūpību sakarā ar darījuma vērtības noteikšanu, darbību koordinēšanu pakalpojumu izpildes procesā u. tml.

Tiesa uzskata, ka lietā nav tikusi sniegta izsmeļoša un saprotama informācija par apstākļiem, kas pamudināja sadarbības sākumu starp pieteicēju un uzņēmumiem SIA /Nosaukums 3/, SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 4/. Tiesas ieskatā izskatāmajā gadījumā ir svarīgi izprast šo darījumu ekonomisko būtību, ņemot vērā dienesta konstatēto pieteicējas un minēto sabiedrību savstarpējo saistību, kā arī to, ka principā nebūtu uzskatāma par tipisku situācija, ka lauksaimniecības uzņēmums nodod iznomāšanai paša apstrādātu un apsētu zemi, tātad faktiski pārdod savu vēl līdz galam neizaudzēto un nenovākto ražu. Saimnieciskajai darbībai lauksaimniecības nozarē vairāk ir raksturīgs modelis, kad uzņēmums veic pilnu ražošanas ciklu – apstrādājot, apsējot, izaudzējot un novācot kultūraugu ražas, savukārt sējumu pilnīga nodošana citam komersantam kādā no minētajiem posmiem drīzāk būtu

uzskatāma par izņēmuma gadījumu.

Komercdarbības mērķis ir gūt peļņu, un tam pretēja situācija būtu noslēgt sev neizdevīgu darījumu, no šādas iepriekš plānotas peļņas atsakoties. Turklāt jāņem vērā konkrēto darījumu apstākļu delikātums – tie noslēgti starp formāli savā starpā neatkarīgiem komersantiem, taču jāpatur prātā, ka pieteicējas amatpersonu /pers. D/ ar otru darījumu slēdzēju pusi vieno gan darba tiesiskās, gan pilnvarojuma attiecības. Līdz ar to neviena no pusēm nebūtu ieinteresēta arī noslēgt darījumus tādā veidā, kas otrai, nezinot vai neņemot vērā kādu būtisku apstākli, varētu būt neizdevīga vai pat nodarīt zaudējumus.

Jebkurā gadījumā konkrētajā situācijā abām no pusēm būtu jābūt svarīgai motivācijai šādu lēmumu pieņemt – vienai atsakoties no sagaidāmās peļņas vai vismaz tās daļas, otrai – uzņemoties attiecīgos komerciālos riskus. Tiesa šādas motivācijas objektīvu pamatojumu pēc lietā esošo materiālu izpētes neatrod.

[28] Tiesas ieskatā ir pamatoti uzskatīt, ka pieteicējas un tās partneru sadarbības modeļa ekonomiskais pamatojums un tie apstākļi un iemesli, kas mudināja pieteicēju iesaistīties strīdus darījumos tādā veidā, kā tas izriet no attaisnojuma dokumentiem, vislabāk būtu jāpārzina pieteicējas amatpersonai /pers. D/. Iepriekš aplūkotie pieteicējas iesniegtie paskaidrojumi pēc sava satura ir vispārīgi, tie skaidri neatklāj darījumu ekonomisko būtību un, iedziļinoties dažādās ar darījumiem saistītās niansēs, liek uzdot arvien jaunus jautājumus, uz kuriem saprātīgas atbildes izsecināt nav iespējams. To ievērojot, būtu pamatoti sagaidāms, ka tieši /pers. D/, kura ir pieteicējas amatpersona arī lietas izskatīšanas pēc būtības pabeigšanas laikā, izrādītu iniciatīvu skaidrot strīdus darījumu faktisko norisi un tos apstākļus, par kuriem radušās pamatotas šaubas, viņai sniedzot paskaidrojumus pieteicējas pārstāvja statusā. Turklāt arī pieteicējas 2019. gada 25. novembra paskaidrojumā skaidri norādīts, ka /pers. D/ organizējusi uzņēmuma saimniecisko darbību, veikusi administratīvo un ražošanas koordinācijas darbu. Tiesvedības laikā šādu ieteikumu pieteicējas pusei arī sniedza tiesa, uzsverot /pers. D/ personīgi sniegto paskaidrojumu īpašo nozīmi strīdus darījumu faktiskās norises apstākļu objektīvā noskaidrošanā, tomēr pieteicējas puse izvēlējās šādu iespēju neizmantot.

Šajā sakarā atgādināms, ka privātpersonas pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Attiecībā uz faktiem, kas veicina privātpersonai labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt tieši privātpersonai (*Senāta 2007. gada 4. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA?93/2007 (C15075104) 14.2. punkts, 2016. gada 14. aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA?856/2016 (A420532213) 8. punkts, 2019. gada 30. jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA?1245/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0730.A420312817.8.L) 4. punkts*). No Administratīvā procesa likuma 149. panta izriet pienākums katram procesa dalībniekam pierādīt savus apsvērumus. Izskatāmajā gadījumā tieši pieteicējas un arī /pers. D/ kā pieteicējas amatpersonas interesēs ir bijis pierādīt to, ka strīdus darījumi ir faktiski notikuši. Ja pieteicēja nevar ticami izklāstīt konkrētu notikumu gaitu un izskaidrot apstākļus, par kuriem dienestam radušās pamatotas šaubas, tiesai nav pamata to interpretēt par labu pieteicējai.

[29] Strīdus darījumu faktiskās norises vērtējumā svarīga nozīme ir ciešajai saiknei starp pieteicēju un tās sadarbības partnerēm SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 4/. Šie uzņēmumi formāli būtu uzskatāmi par patstāvīgām ekonomiskām vienībām, arī no tā aspekta, ka pieteicējas kapitāldaļu īpašniece un vienīgā amatpersona ir /pers. D/, bet partneru sabiedrības ir /pers. C/ kontrolē. Tomēr nevar nepamanīt faktu, ka /pers. D/ ir minēto uzņēmumu pilnvarotā persona (grāmatvede), tātad, atrodas padotības attiecībās ar /pers. C/ un tajā, kas skar darba pienākumus minētajās sabiedrībās, ir pakļauta viņa norādījumiem un pieņemtajiem biznesa lēmumiem.

Tiesa norāda, ka principā nav apšaubāmas tiesiska darījuma pušu tiesības iesaistīties tādos darījumos un uz tādiem nosacījumiem, kādus tās uzskata par atbilstošiem. Tas izriet no civiltiesībās atzītā privātautonomijas principa. Taču tas pats par sevi neatspoguļo šo darījumu patieso nozīmi. Šajā sakarā svarīgi uzsvērt, ka dienesta secinājums par darījumu ekonomisko saturu attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību jomā, un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīgā lēmuma pieņemšanai nodokļu jomā. Tādējādi tas, ka darījums noformēts atbilstoši Civillikuma noteikumiem, ne vienmēr ir izšķiroši, vērtējot patieso darījuma esību un ekonomisko būtību no nodokļu tiesību aspekta (sk. *Senāta 2019. gada 22. februāra sprieduma lietā Nr. SKA?149/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0222.A420302014.2.S) 15. punktu un tajā minēto judikatūru*).

Izskatāmajā gadījumā ir svarīgi, ka lietas apstākļi neatklāj to, kā sākās pieteicējas sadarbība ar minētajiem uzņēmumiem, pēc kuras personas iniciatīvas tā notika un kas bija tās pamatā. Nav zināms, kuru personu starpā un kādos apstākļos tika panākta vienošanās par darījumu būtiskajiem nosacījumiem. Ja pieņemtu, ka darījumi slēgti starp neatkarīgiem komersantiem, būtu saprātīgi domāt, ka attiecībā uz šo darījumu izdevīgumu (provizorisko ienesīgumu) tika veikti situācijas izpētes darbi un konkrēti aprēķini. Tomēr tiesas rīcībā šādu ziņu nav, un nav arī objektīvu datu, kas būtu šo aprēķinu pamatā un varētu pamatot ekonomisko jēgu un pamatojumu darījumiem atbilstoši to dokumentārajam noformējumam. Tas savukārt netieši apstiprina dienesta secināto, ka darījumi ir noformēti mākslīgi. Savukārt patiesā darījumu jēga slēpjas ekonomiskajā modelī, kāds izveidots starp /pers. C/ kontrolē esošajiem uzņēmumiem, slēdzot savstarpējus darījumus un veicot norēķinus ar mērķi variēt un pielāgot starp tiem finanšu plūsmas, tostarp arī no valsts budžeta atskaitāmā priekšnodokļa maksājumus.

[30] Par iepriekš minēto liecina tiesai zināmie apstākļi, kas konstatēti citās administratīvajās lietās.

Piemēram, lieta Nr. A420179819 bija ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums 16/ pieteikumu par dienesta lēmumu, ar kuru dienests neatzina pieteicējas 2017. gada decembrī deklarētos darījumus (zemes, telpu un teritorijas noma, lauksaimniecības tehnikas noma, graudu pieņemšana, tīrīšana pirms apstrādes, kaltēšana) ar saistītiem uzņēmumiem SIA /Nosaukums 4/, SIA /Nosaukums 17/, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 3/ un SIA /Nosaukums 18/ kā arī realizācijas darījumus (graudu tīrīšanas pakalpojumi) ar saistītiem uzņēmumiem SIA /Nosaukums 3/, SIA /Nosaukums 4/, SIA /Nosaukums 18/, SIA /Nosaukums 19/, SIA /Nosaukums 20/, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 21/ un SIA /Nosaukums 22/. Ar spēkā stājušos Administratīvās apgabaltiesas /datums 12/spriedumu SIA /Nosaukums 16/ pieteikums tika noraidīts, atzīstot par pamatotu dienesta secināto, ka aprēķinātā PVN un priekšnodokļa apjoms starp saistītajiem uzņēmumiem ir ticis mērķtiecīgi koordinēts.

Tāpat līdzīgi apstākļi un iesaistītie uzņēmumi figurē administratīvajā lietā Nr. A420180419, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums 19/ pieteikumu par dienesta lēmumu, ar kuru minētajai sabiedrībai netika atzīti 2017. gada oktobrī un decembrī veiktie darījumi un noteikts nodokļu uzrēķins. Ar spēkā stājušos Administratīvās apgabaltiesas /datums 7/spriedumu SIA /Nosaukums 19/ pieteikums tika noraidīts.

Savukārt administratīvā lieta Nr. A420243320 ierosināta pēc SIA /Nosaukums 4/ pieteikuma par dienesta lēmumu, ar kuru minētajai sabiedrībai netika atzīti darījumi ar SIA /Nosaukums 16/ (2017. gada decembrī), SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 18/, SIA /Nosaukums 3/ (2017. gada decembrī, 2018. gada jūlijā), SIA /Nosaukums 23/ (2018. gada maijā), SIA /Nosaukums 8/ (2018. gada jūnijā un jūlijā), kā arī attiecīgi veiktas nodokļu korekcijas. Ar Administratīvās apgabaltiesas /datums 8/spriedumu, kas pagaidām nav stājies spēkā, jo ir pārsūdzēts kasācijas instances tiesai, SIA /Nosaukums 4/ pieteikums tika noraidīts. Minētajā apgabaltiesas spriedumā secināts, ka strīdus darījumiem ir bijis mākslīgs raksturs, tie nav notikuši dokumentos norādītajā veidā un apjomā, starp saistītajiem uzņēmumiem ir bijis izveidots tāds sadarbības modelis, kurā vienota plāna ietvaros, faktiski nenodalot materiāli tehniskos un darbaspēka resursus, nodrošināti cits citam dažādi lauksaimniecības produkcijas ražošanas procesam nepieciešami

pakalpojumi, nosakot par tiem ekonomiski nepamatotas cenas un vajadzīgajā brīdī nodrošinot mākslīgi palielinātu apmēru finanšu plūsmas.

Tāpat šajā pašā kontekstā var pieminēt pašlaik tiesvedības stadijā dažādās tiesu instancēs esošās administratīvās lietas, kurās pieteicējas statusā ir kāda no iepriekš pieminētajām ar /pers. C/ saistītajām komercsabiedrībām, piemēram, lieta Nr. A420179919 (SIA /Nosaukums 20/), Nr. A420234020 (SIA /Nosaukums 3/), Nr. A420134521 (SIA /Nosaukums 2/), Nr. A420148321 (SIA /Nosaukums 21/).

Visbeidzot, tiesa konstatē no Tiesu informatīvās sistēmas datiem, ka Administratīvajā rajona tiesā tika ierosināta administratīvā lieta Nr. A420242120, pamatojoties uz SIA /Nosaukums 24/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta /datums 9/lēmuma Nr. /numurs 7/ atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru SIA /Nosaukums 24/ tiktu atmaksāts PVN par 2019. gada jūliju. Saskaņā ar Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra datiem SIA /Nosaukums 24/ vienīgā amatpersona no 2017. gada 20. marta ir /pers. D/, šā uzņēmuma juridiskā adrese sakrīt ar pieteicējas SIA /Nosaukums 1/ adresi. Minētajā lietā bija izskatāmajai lietai līdzīgi faktiskie apstākļi. SIA /Nosaukums 24/ bija deklarējusi 2019. gada jūlijā notikušus zemes nomas darījumus ar SIA /Nosaukums 4/, SIA /Nosaukums 20/, SIA /Nosaukums 21/, SIA /Nosaukums 2/, SIA /Nosaukums 18/ un SIA „/Nosaukums 3/, kā arī degvielas iegādes darījumus ar SIA „EAST-WEST TRANSIT" un SIA „CIRCLE K LATVIA". Dienests neatzina minētos darījumus par faktiski notikušiem un atteica deklarētās priekšnodokļa pārmaksas atmaksu. Ar tiesas /datums 10/lēmumu tiesvedība šajā lietā tika izbeigta sakarā ar pieteicējas SIA /Nosaukums 24/ atteikšanos no pieteikuma.

[31] No lietas materiāliem izriet, ka zemes nomas maksa noteikta no 90 līdz 120 *euro* par vienu hektāru gadā (bez PVN). Dienests, pamatojoties uz Centrālās statistikas pārvaldes datiem, secinājis, ka minētās maksas ir mākslīgi sadārdzinātas, jo 2019. gadā Vidzemes reģionā lauksaimniecībā izmantojamās zemes vidējā nomas cena bijusi 51,20 *euro* par vienu hektāru gadā, tātad, apmēram divas reizes zemāka nekā strīdus darījumos. Pieteicēja nav apšaubījusi, ka dienests attiecīgos Centrālās statistikas pārvaldes datus atspoguļojis korekti.

Tiesa atzīst, ka lietā nav iesniegts saprotams un ticams skaidrojums tam, kā veidojušās minētās cenas un kā darījumu slēdzējas puses nonākušas līdz konkrētajiem cenu apmēriem.

Kā jau minēts, nomas maksa variēja 90 līdz 120 *euro* robežās par vienu hektāru gadā. Proti, dažādiem zemesgabaliem piemērotā nomas maksa bija 90, 100, 110 un 120 *euro*, lielākajai daļai noteiktā maksa bija 110 un 120 *euro*. No lietas materiāliem neizriet un nav rodams saprātīgs skaidrojums, kādēļ tika noteiktas atšķirīgas cenas par zemesgabaliem ne tikai vienu pagastu, bet pat vienu īpašumu ietvaros (piemēram, /Nosaukums 10/ novada /Nosaukums 11/ pagasta /Nosaukums 25/ un /Nosaukums 26/, /Nosaukums 12/ novada /Nosaukums 14/ pagasta /Nosaukums 27/). Katrā ziņā šo atšķirību nevar skaidrot ar to, ka zemesgabali bijuši apsēti ar dažādiem kultūraugiem. Piemēram, kā redzams no vienošanās par sējumu kompensāciju, īpašumā /Nosaukums 10/ novada /Nosaukums 11/ pagasta /Nosaukums 25/, kadastra numurs /numurs 8/, ietilpstošās zemes vienības ar kadastra apzīmējumiem /numurs 9/ un /numurs 10/ bija apsētas ar auzām, taču nomas cena tām bija noteikta atšķirīga – attiecīgi 100 un 110 *euro*. Šajā pašā īpašumā ietilpstošā zemes vienība ar kadastra apzīmējumu /numurs 11/bija apsēta daļēji ar auzām, daļēji ar pupām, bet noteiktā cena 110 *euro* attiecās uz visu zemes vienību. Tādēļ darījumu būtības izpratnei prasītos skaidrojums, kādēļ vispār bija nepieciešama šāda cenu sadalīšana, jo no praktiskā viedokļa būtu bijis daudz vienkāršāk vienoties par abpusēji pieņemamu noteiktu darījuma cenu, piemērojot vienu vidējo tarifu visiem zemesgabaliem, nekā skrupulozi izkalkulēt un uzskaitīt cenas par katru zemesgabalu un tā derīgo platību atsevišķi. Turklāt, tiesa arī nesaskata loģiku tajā, kādēļ saskaņā ar līgumu iznomātā platība nebūtiski, tomēr atšķiras no attiecīgo zemes vienību kopējās platības, kā arī nesakrīt ar apsēto platību. Piemēram, iepriekš aplūkotajās zemes vienībās konstatējams turpmākais. Zemes vienības ar kadastra apzīmējumu /numurs 11/kopējā platība norādīta 24,90 ha, iznomātā platība – 24,40 ha, sējumu platība – 16,60 ha auzas un 7,41 ha lauku pupas, kopējā sējumu platība 24,01 ha. Secinoši, neapsētā zemes vienības daļa bija 0,39 ha. Savukārt zemes vienības ar kadastra apzīmējumu /numurs 10/kopējā platība norādīta 8,80 ha, iznomātā platība – 8,00 ha, bet sējumu platība – 8,05 ha auzas, tātad apsētā lauka platība par 0,05 ha jeb 500 m^2 vispār palikusi ārpus šī darījuma formālajiem ietvariem.

Tiesa uzskata, ka minētās neatbilstības parāda darījumu mākslīgo raksturu, veidojot to dokumentāro noformējumu šķietami skrupulozu un sarežģītu, tomēr iznākumā ar tādām neskaidrībām un nesakritībām, kādas nevarētu tikt pieļautas pie rūpīgas saimniekošanas.

[32] Tiesa uzskata, ka šāds zemes nomas maksas sadārdzinājums nevarētu tikt izskaidrots arī ar pieteicējas akcentēto apstākli, ka tās darbības specifika ir saistīta ar bioloģiskās lauksaimniecības modeli un no tā izrietošajām prasībām. Pieteicēja uzrādījusi /Nosaukums 29/ /datums 11/sertifikātu (*lietas 1. sējuma 101.-102. lapa*), no kura redzams, ka pieteicēja bioloģiskajai ražošanai sertificējusi 565,96 hektārus zemes.

Tiesas ieskatā vispārīgi nebūtu apšaubāms, ka lauksaimniecības zemes nomas cenu tirgū varētu ietekmēt tāds faktors kā atbilstība bioloģiskajai saimniecībai izvirzāmajām prasībām. Tomēr šajā sakarā atzīmējams, ka vispirms jau no noslēgtajiem līgumiem neizriet, ka nomas cenā ir ticis ņemts vērā bioloģiskās ražošanas faktors, un no līgumā ietvertajiem nosacījumiem, kas paši par sevi ir vispārīgi, tas nekādi nav izsecināms. Turklāt tiesas ieskatā ir jāņem vērā, ka pieteicēja arī nav iesniegusi ticamus pierādījumus, kas apliecinātu, ka zemes nomas cenas izmantošanai bioloģiskajā un konvencionālajā lauksaimniecībā būtu ievērojami atšķirīgas un sasniegtu vismaz tādu līmeni, kāds ir konstatējams konkrētajā gadījumā, proti, apmēram divas reizes lielāka cena par vidējo tirgū.

[33] Pieteicējas pārstāve savā debašu runā argumentēja, ka Centrālās statistikas pārvaldes dati par lauksaimniecības zemes vidējo nomas cenu šajā lietā pēc būtības neko nepierāda, jo vidējā cena tiek aprēķināta, ņemot vērā nomas cenu zemākos un augstākos rādītājus. Tādējādi ir tikai loģiski, ka pieteicēja, līdzīgi kā citi komersanti, varēja nomāt zemi arī par cenu, kas ir augstāka par 51,20 *euro* gadā par vienu hektāru.

Tiesa nepiekrīt pieteicējas paustajam viedoklim, ka zemes nomas darījumi atzīti par faktiski nenotikušiem tikai tā iemesla dēļ, ka tajos piemērotā cena ir bijusi augstākā nekā vidējā statistiskā. Šāds viedoklis ir sagrozīti interpretēts, jo par darījumu mākslīgo raksturu liecina visu konstatēto netiešo apstākļu kopums. Situācijā, kad darījumā piemērotā cena apmēram divas reizes pārsniedz vidējos statistikas rādītājus (un tiesa uzskata, ka tas ir daudz), ir sagaidāms pamatots un ticams skaidrojums par to, kā attiecīgā cena bija veidojusies un kā līgumslēdzējas puses līdz tai bija nonākušas. Pretējā gadījumā šo apstākli ir pamatoti uzskatīt kā netiešu apliecinājumu, ka cena ir ekonomiski nepamatota – tīši sadārdzināta, kas savukārt var tikt izskaidrots vienīgi ar to, ka ir pastāvējis uz āru neizpausts nolūks vajadzīgajā brīdī nodrošināt mākslīgi palielinātu apmēru finanšu plūsmas starp attiecīgajiem uzņēmumiem.

Tiesa arī norāda, ka nebūtu jāšaubās par vidējās cenas aprēķinu metodi, apkopojot datus par nomas cenu zemākajiem un augstākajiem rādītājiem, taču tiesai nav arī pamata domāt, ka šo cenu amplitūda varēja būt tik plaša, ka tā no vidējiem rādītājiem atšķirtos līdz pat divām reizēm, proti, stipri vienkāršojot, ka cenas būtu svārstījušās robežās no 5 līdz 120 *euro* par vienu hektāru gadā. Arī pieteicēja uz to nav norādījusi, kaut vai atsaucoties uz savā komercpraksē gūtajiem novērojumiem. Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē izteicās, ka neesot saprotams, kādēļ dienests izvēlējies tieši Centrālās statistikas pārvaldes informāciju. Tiesa norāda, ka šis valsts pārvaldes iestādes darbības mērķis ir nodrošināt oficiālo statistiku. Tiesai nav pamata apšaubīt tās publicēto datu objektivitāti, un arī pieteicēja nav izteikusi tādus argumentus, kas tiesai liktu pievērsties padziļinātai šā jautājuma izpētei. Tāpat arī pieteicējas pārstāves izteiktais arguments, ka ticamībai būtu jānorāda vismaz divi avoti, tiesas ieskatā nav pamatots, jo šāda principiāla prasība neizriet no tiesību normām. Pieteicējas pārstāve atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta sesto, septīto un astoto daļu, kas paredz nodokļu administrācijai tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības

pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, konstatējot noteiktas pazīmes un izmantojot tiešās vai netiešās aprēķinu metodes, kā arī, aprēķinot nodokļu maksājumu apmēru, izmantot savā rīcībā esošo informāciju tostarp no Centrālās statistikas pārvaldes – par attiecīgā saimnieciskās darbības veida privāto tiesību juridisko personu saimniecisko darbību raksturojošiem rādītājiem. Tomēr, tiesas ieskatā, atsaukšanās uz minētajām likuma normām konkrētajā aspektā nav korekta, jo dienests Centrālās statistikas pārvaldes publicēto informāciju izmantojis nevis konkrētu nodokļu maksājumu apmēra aprēķināšanai, bet pamatojumam, ka pieteicējas darījumos ar SIA /Nosaukums 2/ un SIA /Nosaukums 3/ par zemes nomu piemērotā cena ir bijusi mākslīgi sadārdzināta.

Tiesas ieskatā arī pat tad, ja citā avotā (pieteicējas pārstāve norādīja uz valsts attīstības finanšu institūcijas „Altum" datiem, tomēr tiesai tos neiesniedza un nekonkretizēja, savukārt tiesai šādus datus institūcijas tīmekļvietnē https://www.altum.lv/ neizdevās atrast) uzrādītā informācija būtu atšķirīga, tas pats par sevi nepamatotu, ka Centrālās statistikas pārvaldes dati būtu kļūdaini un ka pieteicējas un tās darījumu partneru noteiktās cenas nebūtu ievērojami pārsniegušas vidējo cenu līmeni.

Ņemot vērā minēto, tiesa noraida argumentu, ka Centrālās statistikas pārvaldes dati par lauksaimniecībā izmantojamās zemes vidējo nomas cenu 2019. gadā Vidzemes reģionā uz konkrētās lietas apstākļu izvērtējumu nebūtu attiecināmi.

[34] Turpinot vērtēt zemes nomas darījumu apstākļus, tiesa norāda, ka no komerciālās realitātes viedokļa būtu bijis loģiski, ja sabiedrība, pārņemot jau apstrādātu un apsētu lauksaimniecības zemi, pārliecinātos par augsnes, sējumu kvalitāti un faktiskās situācijas atbilstību vēlamajai. Turklāt būtu svarīgi, ka šāda pārliecināšanās notiktu, apsekojot stāvokli uz vietas, nevis tikai atbilstoši dokumentos fiksētajiem rādītājiem. Lietā nav ziņu, ka no pieteicējas puses šāda faktiska pārbaude būtu notikusi un, ja tomēr tā būtu notikusi, kura persona un kādā statusā (kā līgumdarbinieks, pieaicināts speciālists u. tml.) to būtu veikusi. Ja uzskatītu par patiesu pieteicējas norādīto, ka visu uzņēmuma administratīvo un saimniecisko darbu veikusi personīgi /pers. D/, tad būtu jāpieņem, ka viņa arī apsekoja attiecīgos zemes gabalus, pārliecinājās par sējumu platībām un uzrādītās informācijas atbilstību. Tomēr, lai sekmīgi paveiktu šādu uzdevumu, ir jābūt zināšanām un pieredzei lauksaimniecībā. Tiesa apšauba, ka /pers. D/ tādas piemistu, jo viņa ir speciāliste grāmatvedības jautājumos. Turklāt, ņemot vērā viņas noslodzi, esot nodarbinātai daudzos /pers. C/ kontrolē esošajos uzņēmumos, būtu apšaubāmi, ka viņa varētu arī atļauties atvēlēt tik daudz laika, lai personīgi apbraukātu visus attiecīgos lauksaimniecības objektus. Savukārt, ja pieņem, ka šāda pārliecināšanās par faktisko stāvokli nav notikusi un darījumi tostarp saistībā ar sējumu kompensāciju noformēti tikai saskaņā ar attiecīgo informāciju un dokumentiem, kas bijuši vienas darījuma slēdzējas puses rīcībā, tad ir jāsecina, ka pieteicēja uzņēmusies nesamērīgu komerciālo risku, kas liek apšaubīt attiecīgos darījumus no saprātīgas komercdarbības viedokļa.

[35] Tiesas ieskatā zemes nomas līgumu noslēgšana aplūkojama kopsakarā ar vienošanos par kompensācijām par sējumiem. Tiesai konkrētajā situācijā nešķiet loģiski, ka kompensācijas apmēru tika paredzēts noteikt ar atsevišķu vienošanos pēc tam, kad tiktu apkopoti attiecīgie dati, un šo datu iesniegšanai noteikts termiņš līdz 2019. gada 31. jūlijam. Tādējādi sanāk, ka pieteicēja noslēdza līgumus par jau apsētas zemes nomu, vēl nevienojoties un pat nezinot, cik tai būs jāsamaksā par sējumu kompensācijām. Ticams skaidrojums šādam apstāklim no pieteicējas puses nav ticis sniegts.

Tiesa konstatē no sastādītajiem aktiem, ka tajos norādīta attiecīgo zemesgabalu sējumu platība, iesētā kultūra, vidējā izsējas norma, kopējais sēklas apjoms (tonnās), kompensācijas apjoms (*euro*/ha) un kopējais kompensācijas apjoms. Tomēr no šiem dokumentiem nav izsecināms, kā veidojušās konkrētās izmaksu pozīcijas. Proti, ir norādīts kopējais sēklas apjoms, bet nav norādīta sēklas cena, sēšanas darbu izmaksas u. tml. Nav saprotams, kāpēc kompensācijas apjoms (*euro*/ha) tiem pašiem kultūraugiem katram zemes gabalam ir atšķirīgs. Turklāt, piemēram, blakus esošiem zemes gabaliem /Nosaukums 10/ novada /Nosaukums 11/ pagasta īpašumā /Nosaukums 26/ ar kadastra apzīmējumiem /numurs 12/ un /numurs 13/, abi apsēti ar lauku pupām, piemērota būtiski atšķirīga izsējas norma – attiecīgi 0,253 un 0,330, arī kompensācijas apjoms (*euro*/ha) ir ievērojami atšķirīgs – 106,1851 un 138,6083 (*lietas 4. sējuma 81. lapa*).

Salīdzinot pielikumā Nr. 1 pie zemes nomas līguma ar SIA /Nosaukums 3/, pielikumā Nr. 1 pie vienošanās par kompensāciju un aktā par kompensācijas apjomu saskaņā ar šo vienošanos minētos datus, konstatējams, ka pamatā tie sakrīt. Tajā pašā laikā ir konstatējama nekonsekvence attiecībā uz zemes gabalu ar īpašuma nosaukumu /Nosaukums 28/ (tabulās atrodams ailēs „P3" un „P23"). Saskaņā ar zemes nomas līguma pielikumā minētajiem datiem attiecīgās zemes vienības kopējā platība ir 21,20 ha, no tiem iznomātā platība – 20,60 ha. Savukārt no pielikuma pie vienošanās par kompensāciju un akta par kompensācijas apjomu izriet, ka īpašumā /Nosaukums 28/ sējumu platība ir 19,97 ha un tā ir tikusi apsēta ar lauku pupām (tabulās ailes rinda „P3") un tāpat arī ar auzām (ailes rinda „P23"). Tādējādi no minētajiem dokumentiem izriet, ka par vienu un to pašu zemes gabalu ir tikusi aprēķināta kompensācija kā par apsētu gandrīz visā lauka platībā gan ar pupām, gan ar auzām. Tiesa izskaidrojumu šādam faktam neatrod.

Ievērojot minēto, tiesa vērtē kritiski sastādītos dokumentus, jo tie rada pamatotas aizdomas par to sastādīšanu neatbilstoši reālajai situācijai un tikai sev zināmām vajadzībām pielāgotas informācijas atspoguļošanu tajos. Turklāt jāuzsver, ka pieminētās neatbilstības bija tās, ko tiesa pamanīja dokumentu izpētes laikā, neiedziļinoties skrupulozi katrā no tajos uzrādītajām pozīcijām. Visi šie apstākļi kopumā liek skeptiski raudzīties uz pieteicējas deklarēto darījumu atbilstību to faktiskajai norisei.

[36] Tiesas vērību izpelnījies arī apstāklis, ka pieteicēja, veicot SIA /Nosaukums 2/ izrakstīto rēķinu Nr. 47?07/2019 KO un Nr. 44?07/2019 KO apmaksu 2019. gada 22. un 23. novembrī, to ir sadalījusi vienas dienas ietvaros vairākos – attiecīgi divos un trijos – maksājumos. Apmaksājot SIA /Nosaukums 3/ izrakstīto rēķinu Nr. 2?10/2019 SL trijos maksājumos 2019. gada 29. oktobrī, 11. un 21. novembrī, pēdējais pārskaitījums ir veikts par relatīvi niecīgu summu – 7,37 *euro*. Tiesa šādiem apstākļiem, kas turklāt konstatēti, pat sīki nepētot visas ar rēķinu apmaksu saistītās nianses, nespēj rast izskaidrojumu no normālas komercprakses viedokļa. Tas var liecināt vai nu par to, ka šādā veidā naudas plūsma speciāli tiek veidota nepārskatāma un pēc iespējas sarežģīta, vai arī par to, ka aprēķini, kas ir bijuši rēķinos uzrādīto summu pamatā, ir tikuši pielāgoti attiecīgā brīža finanšu resursu sadales vajadzībām starp saistītajiem uzņēmumiem. Kopsakarā ar visiem pārējiem lietā konstatētajiem šaubīgajiem apstākļiem arī minētais netieši norāda uz noformēto darījumu fiktīvo būtību.

[37] Tiesa uzskata, ka zemes nomas līgumu noslēgšana būtu jāskata arī kopsakarā ar līgumu par lauksaimniecības pakalpojumu sniegšanu. Tiesas ieskatā, noslēdzot nomas līgumu attiecībā uz jau apsētu zemi, nomniekam būtu bijis jābūt skaidram priekšstatam par to, kā notiks tās turpmāka apstrāde un lauksaimniecības darbi. Izskatāmajā gadījumā līgums noslēgts tikai aptuveni vienu mēnesi vēlāk. Normālā situācijā tas nozīmētu, ka nomnieks uzņemtos nesamērīgu komerciālo risku, pieņemot nomā apsētus zemes gabalus un vienlaikus nezinot ne to, kāda kompensācija būs maksājama par sējumiem, nedz to, kurš veiks ražas novākšanu un cik tas maksās. Šajā pašā sakarā jāpiemin arī, ka ražas novākšana papildus ir saistīta ne vien ar lauksaimniecības darbiem, bet arī novāktās ražas uzglabāšanu un apstrādi. Pieteicēja par to attiecīgu līgumu noslēdza ar SIA /Nosaukums 2/ (par šiem pakalpojumiem izrakstītie rēķini neietilpst šīs lietas ietvaros pārbaudāmā laika ietvarā), un arīdzan tas notika jau ievērojamu laiku vēlāk pēc zemes nomas līgumu noslēgšanas.

Tiesa konstatē no sastādītā līguma ar SIA /Nosaukums 4/, ka tajā ietvertie nosacījumi ir vispārīgi. Līgumā norādīta kopējā zemes platība – 556,05 ha, taču konkrētās zemes vienības nav uzskaitītas, kaut gan tam varētu būt nozīme arī izcenojumu noteikšanas kontekstā, ņemot vērā attiecīgo

lauku samērā izkliedēto izvietojumu dažādu pagastu teritorijās. Pakalpojumā ietverta ražas transportēšana no lauka uz izkraušanas vietu (kalti), tomēr nav saprotams, kādēļ cena ir tikusi piesaistīta platībai, kurā veicami ražas novākšanas darbi, nevis kravas apjomam un pārvadājuma attālumam. Izvērtējot līgumā norādīto informāciju kopsakarā ar lauksaimniecības darbu uzskaites lapās ietvertajām ziņām, tiesa secina, ka no šiem dokumentiem nav iespējams gūt pilnvērtīgu priekšstatu par konkrētos zemesgabalos veiktiem darbiem un pakalpojumu cenu veidojošiem elementiem. Nav norādītas konkrētas vietas, uz kurieni nokultā raža tikusi transportēta. Nav skaidrs, kādi dati ir ņemti par pamatu minēto uzskaites lapu sastādīšanai, kā tie tikuši iegūti un apkopoti, kura persona to ir darījusi. Saskaņā ar noslēgtā līguma 1. sadaļas 5. punktu pasūtītāja kontrolē darbu veikšanu, savukārt atbilstoši līguma 3.4. punktam pakalpojumu sniedzēja pienākums ir vienmēr informēt pasūtītāju par darbu sākšanu un pabeigšanu katru dienu, kad ir darbs. Tiesas ieskatā, kaut arī minētie līguma nosacījumi ir noformulēti vispārīgi, tomēr ir skaidrs, ka saistībā ar veicamajiem darbiem starp uzņēmumiem bija jābūt pastāvīgai informācijas apmaiņai, koordinācijai un kontrolei. Tomēr lietā nav nekādu norāžu par to, kā tas tika realizēts praktiski. No pieteicējas puses attiecīgie ražas novākšanas darbi bija jāpasūta, tas nozīmē, ka bija jāpārbauda kultūraugu veģetācija un jānosaka brīdis, kad tie ir gatavi novākšanai, jo ir vispārzināms, ka zudumu novēršanai labību jānovāc tehniskās gatavības pakāpē visīsākajā laikā. Turklāt jāņem vērā, ka SIA /Nosaukums 4/ tehnikas izmantošanai bija jāiekļaujas noteiktā plānā, jo nevarēja būt tā, ka transports varēja būt pieejams jebkurā laikā, kad vien pieteicēja to pieprasītu. Lietā nav ziņu par to, kā izpildītāja atskaitījās pieteicējai par darbu sākšanu un pabeigšanu, kādā veidā tas tika kontrolēts un uzskaitīts. Tiesas ieskatā šādas nekonsekvences var tikt izskaidrotas vienīgi ar to, ka visi ražas novākšanas darbi attiecīgajās platībās, kuras formāli jeb atbilstoši noformētajiem dokumentiem apstrādāja pieteicēja, iekļāvās lielākā shēmā, kurā noteicošā loma bija /pers. C/ un viņa uzņēmumiem. Šāda darbības modeļa ietvaros sekmīgai procesu norisei ir jāpastāv darba pienākumu sadalījumam un operatīvai kontrolei, kā arī resursu vienotībai. Tiesai nešķiet ticama citāda versija – ka visu darbu pasūtīšanu, kontroli, koordināciju un uzskaiti, arī to, kas attiektos uz degvielas un novāktās ražas krājumiem, – būtu paveikusi pati /pers. D/ un viens sezonas viesstrādnieks (viens bija nodarbināts nepilnus divus mēnešus – no 2019. gada 17. augusta līdz 10. oktobrim, otrs – no 9. oktobra līdz 8. novembrim). Attiecībā uz minētajiem strādniekiem arī neliekas ticami, ka viņi varēja veikt darba pienākumus kā pieteicējas – autonoma komersanta – nodarbinātie, neiekļaujoties plašākā organizatoriskā struktūrā kopā ar citiem /pers. C/ pārvaldītajiem uzņēmumiem. Pretējā gadījumā prasītos plašāks skaidrojums no /pers. D/ attiecībā uz to, kā viņi tika atrasti un pieņemti darbā, kā tika noteikti viņu darba pienākumi, kurš viņiem deva ikdienas norādījumus un kontrolēja to izpildi utt.

Tiesa uzskata, ka iepriekš analizētie apstākļi kopumā liecina par to, ka darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums 4/ ir tikuši noformēti formāli. Tiesai nav šaubu, ka attiecīgie lauksaimniecības zemes gabali tika apstrādāti un no tiem tika iegūta raža, tomēr runa ir par to, ka šā procesa faktiskā norise nesaskan ar darījumu dokumentāro noformējumu. Proti, darījumi ir mākslīgi noformēti tā, lai radītu iespaidu par pieteicēju kā patstāvīgu lauksaimniecības komersantu un tā aizsegā nodrošinātu finanšu plūsmas un resursu sadalījumu ar /pers. C/ saistīto uzņēmumu kopuma interesēs.

[38] Saskaņā ar pieteicējas un SIA /Nosaukums 4/ starpā noslēgtā līguma 1. sadaļas 2. un 5. punktu pieteicēja nodrošina degvielu darbu veikšanai, kā arī kontrolē tās izlietojumu.

No lietas apstākļiem tiesai nav iespējams gūt pilnvērtīgu priekšstatu par to, kā pieteicēja degvielu pasūtīja, iegādājās, uzglabāja, izsniedza minētajam uzņēmumam, kontrolēja izlietojumu un uzskaitīja. Tāpat no pieteicējas uzrādītajiem dokumentiem nav konstatējama iegādātās un izlietotās degvielas apjoma sakritība.

No lietā esošajiem materiāliem nav izsecināms, kad konkrēti sākās ražas novākšanas darbi pieteicējas nomātajos zemesgabalos, jo lietā iesniegtās lauksaimniecības darbu uzskaites lapas attiecas tikai uz 2019. gada septembri un oktobri, un septembra mēnesī darbi sākušies ar 10. datumu. Pieteicēja 2019. gada 15. augustā noslēdza nomas līgumu ar SIA /Nosaukums 2/ par noliktavas telpu platības daļas, lauksaimniecības produkcijas glabāšanas vietas graudu torņos un degvielas glabāšanas vietas nomu (*lietas 1. sējuma 125.?128. lapa*). Tiesa uzskata, ka minētā līguma noslēgšanas fakts nav aplūkojams atrauti no zemes nomas līgumu un lauksaimniecības pakalpojumu līgumu noslēgšanas. Tiesai nav saprotams, kādēļ šis līgums noslēgts jau ievērojamu laiku vēlāk par iepriekš minētajiem līgumiem, jo, vienojoties par jau apsētas zemes nomu un vēlāku ražas novākšanu no tās, pieteicējai normālā situācijā jau būtu jāzina, kā notiks pakalpojumu sniedzēja nodrošināšana ar degvielu, paredzot arī tās uzglabāšanu speciālā rezervuārā, un novāktās ražas uzglabāšana. Pretējā gadījumā, laikus nesaplānojot un neorganizējot visus šos apstākļus, komersants sevi pakļautu neattaisnotam komerciālam riskam, kas nav savienojams ar saprātīgas saimniekošanas principiem. Pieteicēja 2019. gada 17. augustā pieņēma darbā laukstrādnieku */pers. E/*, kura pienākumos, saskaņā ar pieteicējas 2019. gada 25. novembrī dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem, ietilpa arī uzpildīt degvielu apakšuzņēmēja SIA /Nosaukums 4/ traktortehnikā. Savukārt pirmā degvielas piegāde saskaņā ar lietā esošajiem dokumentiem notika 2019. gada 27. augustā, kad AS „VIRŠI-A" piegādāja 2000 litrus dīzeļdegvielas. Šajā sakarā atzīmējams, ka nav saprotams, ar ko minētajā laika posmā no 17. līdz 27. augustam bija aizņemts pieteicējas darbinieks */pers. E/*, jo pirms uzņēmuma rīcībā bija nonākusi degviela, nekādi lauka darbi, domājams, notikt nevarēja. Savukārt saskaņā ar pieteicējas sastādīto degvielas izlietojuma kopsavilkumu par septembri degvielas atlikums mēneša sākumā ir bijis 44,90 litri. 2019. gada 10. septembrī AS „VIRŠI-A" piegādāja vēl 2000 litrus degvielas, un turpmākās degvielas iegādes notika SIA „EAST-WEST TRANSIT" degvielas uzpildes stacijā /adrese 3/ laikā no 22. līdz 26. septembrim kopumā trīspadsmit reizes. Šajā sakarā atzīmējams, ka no dokumentiem nav konstatējams, kura persona veica uzpildi, kur degviela tika iepildīta un nogādāta. Tā kā atsevišķos gadījumos iegādātās degvielas daudzums ir bijis, piemēram, 800 un 900 litru (čeki Nr. 217751, Nr. 218051), kas ievērojami pārsniedz lauksaimniecības transporta tehnikas degvielas tvertni, tad ir jāpieņem, ka tā tikusi iepildīta speciālā cisternā, lai to pārvietotu tālākai izmantošanai uzpildei traktoros. Taču tādā gadījumā rodas jautājums, kas to ir nodrošinājis, jo pieteicējai šādu materiāli tehnisko resursu nebija, bet līgums ar SIA /Nosaukums 4/ neparedzēja tāda atsevišķa pakalpojuma sniegšanu kā degvielas transportēšanu uz pieteicējas degvielas uzglabāšanas vietu. Šajā pašā kontekstā atzīmējams, ka tiesai vispār nešķiet loģiska ar SIA /Nosaukums 4/ noslēgtajā līgumā ietvertā prasība pieteicējai nodrošināt un izsniegt degvielu, jo konkrētajos apstākļos pakalpojuma sniedzējai to organizēt būtu bijis ērtāk pašai. Tiesa arī konstatē, ka no pieteicējas un SIA /Nosaukums 2/ starpā noslēgtā nomas līguma nav konkrēti izsecināma kārtība attiecībā uz degvielas uzglabāšanu. Līgumā vienīgi noteikts, ka maksimālais vienlaicīgi uzglabājamais degvielas daudzums objekta teritorijā ir 2000 litri (*līguma 1.1. punkts*) un ka degvielas glabāšanas vieta jāsaskaņo atsevišķi pirms degvielas izvietošanas objektā (*1.3. punkts*). No šā līguma pielikumiem neizriet, kur objektā ir bijusi paredzēta un saskaņota degvielas izvietošana (kur atradusies tvertne tās uzpildei). Savukārt no lietā esošā SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienības /adrese 2/ apsekošanas akta, kas datēts ar 2020. gada 12. martu, redzams, ka objektā atrodas dīzeļdegvielas tvertne 6 m^3, kas savienota ar degvielas skaitītāju (*lietas 4. sējuma 168. lapa*). Kaut arī minētais akts tieši neatspoguļo apstākļus strīdus darījumu norises laikā, tomēr aptuveni pusgada intervāls dod pamatu uzskatīt, ka konstatētais attiecībā uz degvielas tvertni var tikt izmantots, arī izdarot secinājumus šajā lietā. Tādējādi ir divas iespējas, kā izprotams līguma nosacījums par maksimālo vienlaikus uzglabājamo degvielas daudzumu 2000 litri jeb 2 m^3: vai nu uz to brīdi objektā bija tvertne, ne lielāka par 2 m^3, vai arī pieteicējai tika atļauts to noslogot ar savu degvielu ne vairāk par vienu trešdaļu. Otrs variants ir ticamāks, jo degvielas piegādes 2000 litru apjomā vienā piegājienā būtu liegušas iespēju to iepildīt tvertnē, pirms tam to pilnībā neiztukšojot, un tas nozīmētu, ka 2019. gada 10. septembra piegādi nemaz nebūtu iespējams sekmīgi realizēt, esot neizlietotam degvielas atlikumam. Savukārt, ja pieņem, ka pieteicējai bija atļauts izmantot trešdaļu no tvertnes apjoma, tas nozīmē, ka pārējās divas trešdaļas lietoja pati SIA /Nosaukums 2/ vai citi tās nomnieki. No tā izriet, ka degvielas krājumi komercsabiedrību starpā faktiski nebija nodalīti. Tiesai šādi secināt liek apstāklis, ka dokumenti,

pēc kuriem varētu tikt ticami pārbaudīts kopīgā piekļuvē esošas degvielas izlietojums, lietā nav iesniegti. Turpretim pieteicējas sastādītajās lauku darbu uzskaites lapās un kopsavilkumos par degvielas izlietojumu uzskaitītie dati tiesu nepārliecina. Piemēram, aprēķins par izlietoto degvielu litros kombaina braukšanai uz lauku un atpakaļ, kā arī ražas transportēšanai ir veikts, ņemot par pamatu, ka attālums vienā virzienā ir 20 km. Taču līdz visiem laukiem nevar būt vienāds attālums, turklāt ievērojot to izkliedētu atrašanos ģeogrāfiski plašā teritorijā vairākos pagastos. Ar to vien ir pietiekami, lai apšaubītu, ka degvielas izlietojuma uzskaiti pieteicēja ir veikusi atbilstoši un rūpīgi.

Norādāms arī tas, ka kopsavilkumā par degvielas izlietojumu 2019. gada septembrī pieteicēja ir iekļāvusi 30. septembrī iegādātus 900 litrus (ar norādi: „Čeka Nr. sk. LAD sistēmā"), taču minētais čeks lietā nav iesniegts, kā arī šāda iegāde neatspoguļojas pieteicējas iesniegtajā PVN deklarācijā (nedz sākotnējā, nedz labotajā). Tas nozīmē, ka kopsavilkumā minētā septembra mēneša ietvaros iegādātās degvielas summa 6946,01 litri nav korekta, līdz ar to nav gūstams apstiprinājums turpat norādītajam degvielas atlikumam mēneša beigās 809,04 litru apmērā. No tā savukārt izriet, ka septembra beigās un attiecīgi oktobra sākumā pieteicējai bija degvielas iztrūkums un ka lauksaimniecības darbu uzskaites lapā minētie darbi laika periodā vismaz līdz nākamajai degvielas iegādei 13. oktobrī nemaz nevarētu tikt paveikti.

Tāpat atzīmējams, ka kopsavilkumā par degvielas izlietojumu 2019. gada oktobrī uzrādītais čeks Nr. 4476 par 40 litru degvielas iegādi ir bijis izsniegts 23., nevis 15. datumā, kā norādīts dokumentā. Tas liecina par paviršību dokumentācijas kārtošanā, kas kopsakarā ar iepriekš minēto „pazudušo" 30. septembra čeku liek domāt par faktiskajai situācijai neatbilstošu un savām interesēm pielāgotu datu izmantošanu nodokļu atskaišu pamatojošas informācijas sagatavošanā.

Iepriekš minētie apstākļi to savstarpējā kopsakarā tiesai liek secināt turpmāko. Tiesai nav šaubu, ka attiecīgais degvielas daudzums, kas apstiprināts ar kases aparātu pirkumu čekos norādīto informāciju, ir bijis nopirkts degvielas tirdzniecības uzņēmumos AS „VIRŠI-A" un SIA „EAST-WEST TRANSIT", izmantojot pieteicējas rekvizītus, un ka apmēram tāds degvielas daudzums arī būtu nepieciešams ražas novākšanas darbos uz attiecīgajiem laukiem. Tomēr konstatētās neatbilstības saistībā ar degvielas uzskaiti, izlietojumu, kopsakarā ar pārējiem strīdus darījumu norises apstākļiem, kas liecina par pieteicējas iesaistīšanos tādā komerciālo attiecību modelī ar /pers. C/ kontrolē esošajiem uzņēmumiem, kur saimnieciskā darbība faktiski netiek nodalīta, bet tiek salāgotas finanšu plūsmas un resursu sadalījums, tādējādi arī uzņēmumu starpā koordinējot aprēķināmā PVN un priekšnodokļa apjomu, norāda uz to, ka no nodokļu tiesību viedokļa minētie darījumi ir atzīstami par mākslīgi veidotiem, tātad, faktiski nenotikušiem.

[39] Līdzīgi arī attiecībā uz pieteicējas deklarētajiem darījumiem ar AS /Nosaukums 9/ un SIA /Nosaukums 8/ tiesa nešaubās, ka SIA /Nosaukums 8/ transportēja kravas ar graudiem no SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienības /adrese 3/ uz AS /Nosaukums 9/ saimnieciskās darbības vietu Dobelē un ka AS /Nosaukums 9/ tos iepirka, vienlaikus par atsevišķu samaksu arī veicot to tīrīšanu un kaltēšanu. Tomēr tas pats par sevi nepadara darījumus par faktiski notikušiem no nodokļu tiesību viedokļa, jo tie ir noformēti, mākslīgi izmantojot pieteicējas rekvizītus vienota plāna ietvaros, kas vērsts uz /pers. C/ kontrolē esošo uzņēmumu savstarpējo finanšu plūsmu koordinēšanu.

Šāds secinājums izriet no iepriekš konstatētā, ka ir bijuši mākslīgi noformēti visi iepriekšējie lauksaimnieciskās ražošanas cikla ietvaros veiktie darījumi, proti, saistībā ar lauksaimniecībā izmantojamo zemes nomu, lauksaimniecības pakalpojumu saņemšanas un tiem nepieciešamās degvielas iegādes darījumi. Visi iepriekš minētie apstākļi neļauj konstatēt, ka pieteicējas un /pers. C/ kontrolē esošo uzņēmumu saimnieciskā darbība strīdus darījumu norises laikā ir bijusi nodalīta, liedzot pārliecināties tostarp par to, ka attiecīgās AS /Nosaukums 9/ graudu kravas ir nākušas tieši no pieteicējas nomātajiem laukiem. No pieteicējas sastādītās lauksaimniecības darbu uzskaites lapas nav konstatējams, kāds graudaugu daudzums no katra konkrētā lauka ir ticis iegūts, un kopsakarā ar pierādījumu neesamību par to uzglabāšanas apstākļiem un uzskaiti pieteicējas nomātajās telpās SIA /Nosaukums 2/ struktūrvienībā tas padara darījumu faktisko norisi neizsekojamu. Šādos apstākļos darījumi uzskatāmi par mākslīgi noformētiem un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par tiem nav atzīstamas.

[40] Attiecībā uz iegādes darījumiem, kurus pieteicēja PVN deklarācijās par 2019. gada septembri un oktobri norādījusi ar kodu „T" (darījumi, kas nepārsniedz 150 *euro*), tiesa sniedz šādu izvērtējumu.

Tā kā tiesa iepriekš atzina, ka pieteicējas veiktie darījumi viena lauksaimnieciskā cikla ietvaros, tostarp arī ražas (graudaugu) realizācijas darījumi nav atzīstami par faktiski notikušiem no nodokļu tiesību viedokļa, tad arī pasta pakalpojumu izdevumi korespondences nosūtīšanai realizācijas darījumu partneriem nav atzīstami par tādiem, kas pieteicējai dotu tiesības prasīt PVN pārmaksas atmaksu.

Savukārt attiecībā uz darījumiem, kuros iegādātas saimniecības preces, skrūves, knaibles, ventilators, auto aksesuāri, degvielas piedeva, bremžu tīrīšanas līdzeklis, degvielas sūknis, rezerves daļas, tiesa norāda, ka pieteicēja nav norādījusi, kādu apliekamo darījumu nodrošināšanai minētās preces ir tikušas iegādātas. Tā kā pieteicējas komercdarbība 2019. gada septembrī un oktobrī balstījās uz citu komersantu pakalpojumu izmantošanu un pieteicējai nebija savu materiāli tehnisko līdzekļu, kas būtu izmantoti saimnieciskajā darbībā, tiesai nav pamata atzīt pieteicējas tiesības uz minēto deklarēto pārmaksas summu atmaksu.

Kopsavilkums

[41] Apkopojot visu iepriekš secināto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētie lēmumi ir atzīstami par tiesiskiem un izskatāmajā gadījumā nav iestājušies priekšnoteikumi labvēlīgu administratīvo aktu izdošanai, ar kuriem pieteicējai tiktu atmaksāta deklarētā PVN pārmaksa par 2019. gada septembri un oktobri.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251. panta sesto daļu, tiesa

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums 1/ pieteikumus par labvēlīgu administratīvo aktu izdošanu, ar kuriem SIA /Nosaukums 1/ tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa par 2019. gada septembri 18 928,08 *euro* un par 2019. gada oktobri 9331,95 *euro* apmērā.

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

Tiesnesis R. Dončenko