Lietas arhīva Nr. AA43-0063-22/15
ECLI:LV:ADAT:2022:0429.A420175620.9.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 29.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Māris Birzgalis,
tiesneses Margarita Osmane un Anita Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz pilnsabiedrības /Nosaukums A/ pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta 2019.gada oktobra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādītā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 3150 *euro* apmērā, un pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu apstiprināta un atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2020.gada 1.ceturksni uzrādītā pārmaksātā nodokļa summa 3181,50 *euro* apmērā, sakarā ar pilnsabiedrības „/Nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 27.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijā par 2019.gada oktobri deklarēja darījumu ar SIA „/Nosaukums B/" 15 000 *euro* bez PVN, PVN 3150 *euro* apmērā.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Trešās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas 2020.gada 21.janvāra lēmumu Nr.30.1-8.44/11855 (turpmāk – 2020.gada 21.janvāra lēmums) pieteicējai atteikts apstiprināt un atmaksāt PVN deklarācijā par 2019.gada oktobri uzrādīto pārmaksāto PVN summu 3150 *euro* apmērā.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta ģenerāldirektora 2020.gada 25.marta lēmumu Nr.30.1-8.2/49142 (turpmāk – 2020.gada 25.marta lēmums) 2020.gada 21.janvāra lēmums atstāts negrozīts.

Dienesta 2020.gada 25.marta lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas iesniegtie pierādījumi neapliecina tiešu un tūlītēju saikni starp priekšnodokli un turpmākiem ar PVN apliekamiem darījumiem, nav iespējams pārliecināties par pieteicējas PVN deklarācijās uzrādītās informācijas atbilstību normatīvo aktu prasībām un par PVN pārmaksas pamatotību. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecina pieteicējas iesniegtajā nodomu protokolā atrunāto, turklāt nav atrodama loģiska saikne starp pieteicējas 2019.gada oktobra deklarācijas priekšnodoklī deklarētajiem darījumiem un plānotajiem darbiem objektā /adrese/.

[2.2] Dienests no PVN deklarācijām par periodu no 2018.gada oktobra līdz 2019.gada oktobrim konstatēja, ka pieteicējai regulāri veidojas no valsts budžeta atmaksājamā PVN summa, kas liecina par to, ka izdevumi par saņemtajām precēm un pakalpojumiem pārsniedz uzņēmuma ieņēmumus, kas neatbilst ierastas komercprakses ietvaros noformētiem darījumiem.

[3] Nepiekrītot 2020.gada 25.marta lēmumam, pieteicēja to pārsūdzēja tiesā, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Nav saprotams dienesta apgalvojums, ka tas nav guvis pārliecību par PVN deklarācijā uzrādītās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem un ka pieteicējai jāspēj pierādīt nodoms izmantot iegādātos pakalpojumus un preces ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. Pieteicēja dienestam iesniedza visus dokumentus un detalizētu aprakstu. Atsevišķi pierādījumi līdz 2020.gada 25.marta lēmuma pieņemšanai netika iesniegti kļūdas pēc, tādējādi tie ir iesniegti tiesai kopā ar pieteikumu.

[3.2] Iesniegtie pierādījumi, kas apliecina pieteicējas darījumus, neapšaubāmi ir saistīti ar komercdarbību, un tā ir loģiska saikne, un bez šiem darījumiem nav iespējami nākamie darījumi.

[3.3] Ja pieteicēja kādā no konkursiem uzvarētu, nebūtu vairs nepieciešamības piedalīties citos konkursos, jo pieteicējai darbaspēka un resursu vairākiem objektiem nepietiktu, bet, tā kā konkursos neuzvarēja, pieteicēja aktīvi turpina piedalīties un meklēt objektus.

[3.4] Pieteicēja uzskata par pierādītu, ka tai ir ne tikai nodoms izmantot iegādātos pakalpojumus un preces ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, bet tā arī veic faktiskas darbības. Iesniegtie dokumenti apstiprina pieteicējas piedalīšanos publiskajos un privātajos iepirkumos, kā arī to, ka dalība iepirkumu konkursos nebūtu iespējama bez pakalpojuma, ko pieteicēja saņem no SIA „/Nosaukums B/" kā darījumu partnera.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteikumu neatzīst, atsaucoties uz 2020.gada 25.marta lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus norāda turpmāk minēto.

[4.1] Pieteicēja, apšaubot dienesta izdarītos secinājumus 2020.gada 25.marta lēmumā, pieteikumā nav norādījusi, kādi ir bijuši objektīvi iemesli, kāpēc dienestam netika iesniegts 2019.gada 2.oktobra rēķins Nr.KORO-2759, lai dienests varētu to izvērtēt un attiecināt to uz strīdus priekšmetu šajā lietā.

[4.2] Pieteicēja nav iesniegusi jaunus pierādījumus lietā, kas būtu par pamatu dienestam mainīt viedokli un uzskatīt, ka pieteicējai ir tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu. Pieteicējas tiesai iesniegtais rēķins par konkursa dalības garantiju apliecina tikai samaksas faktu, jo no rēķina apraksta ir konstatējams tikai tas, ka tas ir izrakstīts sakarā ar konkursa dalības garantiju laika periodam no 2020.gada 13.marta līdz 2020.gada 12.septembrim, līdz ar to bez citiem rakstveida pierādījumiem dienestam nav pamata piešķirt ticamību minētajam pierādījumam un uzskatīt, ka tas apliecina pieteicējas tiesības uz pārmaksāto PVN summu 3150 *euro* apmērā.

[5] Pieteicēja deklarācijā par 2020.gada pirmo ceturksni deklarēja darījumu ar SIA „/Nosaukums B/" 15 000 *euro* bez PVN, PVN 3150 *euro*.

Ar dienesta Nodokļu pārvaldes Pirmās pievienotās vērtības nodokļa datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja 2020.gada 18.maija lēmumu Nr.30.1-8.46/76548 (turpmāk – 2020.gada 18.maija lēmums) pieteicējai tika atteikts atmaksāt PVN deklarācijā par 2020.gada 1.ceturksni uzrādīto pārmaksāto PVN summu 3181,50 *euro* apmērā, kas radusies saistībā ar darījumu ar SIA „/Nosaukums B/".

[6] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta ģenerāldirektora 2020.gada 13.jūlija lēmumu Nr.30.1-8.2/NP/106457 (turpmāk – 2020.gada 13.jūlija lēmums) 2020.gada 18.maija lēmums atstāts negrozīts.

Dienesta 2020.gada 13.jūlija lēmums papildus 2020.gada 25.marta lēmumā minētajiem argumentiem pamatots ar turpmāk minēto.

[6.1] Dienesta 2020.gada 18.maija lēmumā tika izvērtēta visa pieteicējas sniegtā informācija un paskaidrojumi un secināts, ka nav pierādīta saņemto preču un pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai nākotnē. Dienests joprojām negūst pārliecību par pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Jāņem vērā, ka tikai pašam nodokļu maksātājam vislabāk zināms, kādi pierādījumi var būt būtiski. Iestādei nav jāiestājas nodokļu maksātāja vietā un jāpierāda tā pozīcija.

[6.2] SIA „/Nosaukums B/" sniedz tāmēšanas pakalpojumus, savukārt pieteicējas saimnieciskā darbība izpaužas tikai tāmēšanas pakalpojumu saņemšanā. No 2020.gada 1.janvāra SIA „/Nosaukums B/" vairs neveic tāmēšanas darbus un klientu piesaisti pieteicējai, cerot, ka pieteicēja kādā no konkursiem uzvarēs. Līdz ar to ir apšaubāms pieteicējas nodoms iegādātos pakalpojumus izmantot jaunu ar nodokli apliekamu darījumu radīšanā.

[7] Nepiekrītot 2020.gada 13.jūlija lēmumam, pieteicēja to pārsūdzēja tiesā, papildus pieteikumā par dienesta 2020.gada 25.marta lēmumu minētajiem argumentiem norādot turpmāk minētos argumentus.

[7.1] SIA „/Nosaukums B/" arī 2020.gadā veica tāmēšanas pakalpojumus pieteicējai. Bez minētā pakalpojuma nebūtu iespējama pieteicējas komercdarbības.

[7.2] Pieteicēja aktīvi turpina piedalīties konkursos un meklēt objektus. To pierāda, piemēram, pieteicējas dalība atklātajā konkursā „Veselības veicināšanas pakalpojumu centra būvdarbi".

[8] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteikumu neatzīst, atsaucoties uz 2020.gada 13.jūlija lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus norāda turpmāk minēto.

[8.1] Pieteicējas norādītais, ka SIA „/Nosaukums B/" turpina veikt tāmēšanas pakalpojumus pieteicējai, ir pretrunā ar pieteicējas iepriekš dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem. Proti, pieteicējas 2020.gada 8.janvāra paskaidrojumā Nr.01/20V norādīts, ka SIA „/Nosaukums B/" no 2020.gada 1.janvāra vairs neveic tāmēšanas darbus un klientu piesaisti, cerot, ka pieteicēja kādā no konkursiem uzvarēs. Tādējādi dienestam joprojām nav iespējams pārliecināties par pieteicējas PVN deklarācijās uzrādītās informācijas atbilstību normatīvo aktu prasībām un par PVN pārmaksas pamatotību, savukārt pieteicējas sniegtā informācija nevar būt par pierādījumu.

[8.2] Dienests vērš uzmanību uz to, ka AAS „/Nosaukums C/" apmaksātais rēķins par konkursa dalības garantiju, kas pierāda pieteicējas dalību atklātajā konkursā „Veselības veicināšanas pakalpojumu centra būvdarbi", neapliecina tiešu un tūlītēju saikni starp 2019.gada novembrī un decembrī saņemtajiem pakalpojumiem no SIA „/Nosaukums B/" un turpmākiem ar PVN apliekamiem darījumiem.

[9] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2020.gada 27.novembra lēmumu iepriekš minēto pieteikumu izskatīšana apvienota vienā tiesvedībā.

[10] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 27.janvāra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts.

Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[10.1] Lietā pastāv strīds par to, vai dienests pamatoti atteica atmaksāt pieteicējas PVN deklarācijā par 2019.gada oktobri uzrādīto pārmaksāto PVN summu 3150 *euro* apmērā un par 2020.gada 1.ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa

summu 3181,50 *euro*.

Dienests, izvērtējot pieteicējas sniegto informāciju kopsakarā, nekonstatēja tiešu un tūlītēju saikni ar turpmākiem ar PVN apliekamiem darījumiem. Pieteicējas sniegtā informācija nepierādīja, ka darījumi ar SIA „/Nosaukums B/", kas uzrādīti priekšnodoklī, izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Līdz ar to tiesai ir jāpārbauda, vai pastāv priekšnoteikumi pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanai.

[10.2] Atsaucoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmo daļu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas praksi, tiesa secināja, ka tai ir jāvērtē, vai pieteicējai bija nopietns nodoms veikt ar PVN apliekamus darījumus. Nekonstatējot pieteicējas nopietnu nodomu veikt saimniecisko darbību, ir pamats ierobežot pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[10.3] No lietas materiāliem redzams, ka 2017.gada 18.aprīlī starp SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums B/" noslēgts sabiedrības līgums. Minētais līgums noteic, ka SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums B/", apvienojot savus materiālus un darbaspēka resursus, profesionālo pieredzi, kā arī atļaujas noteiktu darbu veikšanai, lai kopīgi piedalītos iepirkumos un pildītu publiskos pasūtījumus (iepirkumu līgumus) būvniecības jomā, apvienojas pilnsabiedrībā /Nosaukums A/. Pilnsabiedrības /Nosaukums A/ darbības joma un tās izveidošanas mērķis ir publiska būvniecības pasūtījumu izpilde vispārceltniecisko darbu jomā un ar energoefektivitāti saistītās jomās. Ar sabiedrības līgumu SIA „/Nosaukums B/" pilnvaro SIA /Nosaukums D/ sabiedrības vārdā sagatavot un iesniegt visus dokumentus, lai piedalītos publiskos iepirkumos. Pie minētā sabiedrības līguma 2019.gada 2.janvārī noslēgta vienošanās Nr.3, ar kuru puses vienojas par to, ka SIA „/Nosaukums B/" veic tāmēšanas pakalpojumus, lai nodrošinātu jaunu būvniecības objektu piesaisti pieteicējai.

Atbilstoši vienošanās noteikumiem par tāmēšanas pakalpojumiem un jaunu būvniecības objektu piesaisti tiek noteikta ikmēneša maksa 5000 *euro* apmērā, un rēķins tiek izrakstīts vienu reizi ceturksnī. Vienošanās noteikumos nav atrunāts, kādā apmērā pakalpojumi tiek nodrošināti, nav norādīts, kāds ir pakalpojumu maksimālais vai minimālais apmērs, ko ietver norādītā summa, un nav norādīts, kā darījuma dalībnieki rīkojas, ja attiecīgajā periodā nav bijis nepieciešams sniegt pakalpojumus.

[10.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Tātad atbilstoši minētajai normai būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tāpēc, lai noskaidrotu šā darījuma dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, ar kādu mērķi darījums ticis veikts.

Pārbaudot lietas materiālus, tiesa konstatēja, ka par strīdus darījumiem ir sagatavoti dokumenti.

Par pakalpojumu sniegšanu 2019.gada 30.septembrī sastādīts akts Nr.3 par darbu izpildi šādā apmērā: 1) 2019.gada 26.jūlijā par objektu „Degvielas uzpildes stacijas jaunbūve „/Nosaukums F/", Ķekavas pagasts, Ķekavas novads"; 2) 2019.gada 30.augustā par „Rezerves dispečervadības un datu centrs, „Augstsprieguma tīkls apakšstacija", Tumes pagasts, Tukuma novads"; 3) 2019.gada 3.septembrī par „Naftas produktu komplekss, dzelzceļa termināla komplekss, Klaipēda" sagatavotajām tāmēm. Kopējā darbu izpildes summa norādīta 15 000 *euro*, neieskaitot PVN.

Lietas materiālos atrodas aktā norādītie dokumenti, proti, 2019.gada 3.septembra objekta tāme par naftas produktu kompleksa dzelzceļa cisternu estakādes celtniecību, naftas terminālā, /adrese/, paredzamā cena 8 002 713,17 *euro*, lokālā tāme Nr.1 par būvniecības organizēšanu un uzturēšanu objektā *Rezerves dispečervadības un datu centrs, Tumes pagastā, Tukuma novadā, adresē* /adrese/ 269 633,34 *euro*, un būvdarbu izmaksu kopsavilkums par degvielas uzpildes stacijas jaunbūvi „/Nosaukums F/", pasūtītājs SIA /Nosaukums E/ 1 333 115,01 *euro*.

Par pakalpojumu sniegšanu 2019.gada 4.ceturksnī pieņemšanas – nodošanas akts sastādīts 2019.gada 30.decembrī, kurā norādīti veiktie darbi šādā apmērā: 1) 2019.gada 14.novembrī par objektu „Jaunbūves ēka, /adrese/"; 2) 2019.gada 20.decembrī par objektu „Paula Stradiņa klīniskās universitātes slimnīca, /adrese/"; 3) 2019.gada 23.decembrī par objektu „Biroja ēka, /adrese/".

Lietas materiālos atrodas aktā norādītie dokumenti, proti, lokālā tāme Nr.1-4, lokālā tāme Nr.1-5 par darbu veikšanu Paula Stradiņa klīniskās universitātes slimnīcā, /adrese/, tāme Nr.2 par darbu veikšanu biroju ēkā, /adrese/.

Atbilstoši aktiem SIA /Nosaukums B/ pieteicējai 2019.gada 2.oktobrī un 2020.gada 8.janvārī izrakstīja rēķinus par iepriekšējiem ceturkšņiem. Pieteicēja veikusi rēķinu apmaksu.

No minētajiem dokumentiem nav gūstama pārliecība par to, ka deklarētie darījumi vērsti uz to, lai pieteicēja patiešām veiktu saimniecisko darbību. Tas, ka darījumu dokumenti sagatavoti atbilstoši normatīvo aktu prasībām, pats par sevi nepierāda apstākļus, kas liecinātu, ka darījumam ir tieša un tūlītēja saikne ar saimniecisko darbību.

[10.5] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, norādot, ka administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā atzīts, ka personas 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 privātpersonai, nevis valsts pārvaldei *(*sk. *Augstākās tiesas 2007.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-93/2007 14.2.apakšpunktu, 2016.gada 14.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-856/2016 8.punktu)*.

Līdz ar to lietā izšķiroša nozīme ir tam, kādus pierādījumus un kādus paskaidrojumus saistībā ar strīdus darījumiem ir sniegusi tieši pati pieteicēja.

[10.6] Atbilstoši pieteicējas 2019.gada 16.decembra paskaidrojumā norādītajam pieteicēja ir izveidota ar mērķi veikt darbu konkrētā objektā. Paskaidrojumā norādīts, ka tās mērķis ir iegūt objektus, kuru realizācijai ir nepieciešama papildu

kvalifikācija, pieredze vai apgrozījums, un biedri atsevišķi nevar nodrošināt šīs prasības. Pēc veiksmīgas sadarbības biedri nolēma pieteicēju uzturēt un attīstīt, lai varētu iegūt labākus būvniecības līgumus, 2018.gadā noslēdzot vienošanos uz vienu gadu līdz 2019.gada 31.decembrim par to, ka viens no biedriem SIA „/Nosaukums B/" piedalīsies konkursos, iesniedzot piedāvājumus, ar mērķi tos realizēt ar pilnsabiedrību. SIA „/Nosaukums B/" par šiem pakalpojumiem saņem atlīdzību 5000 *euro* mēnesī, atskaiti veicot ik pa trim mēnešiem.

Pieteicēja 2020.gada 8.janvāra paskaidrojumā sniegusi informāciju, ka 2019.gada 2.janvāra vienošanās Nr.3 neparedz pienākumu piedalīties publiskajos iepirkumos un arī to neizslēdz, bet paredz, ka SIA „/Nosaukums B/" ir jāmeklē objekti jebkādos tai zināmos veidos, un komercprakse ir tāda, ka ne vienmēr uzņēmumi rīko publiskus iepirkumus, tiem arī nav pienākuma to darīt, ja tas nav valsts uzņēmums, tie var būt slēgti vai privāti.

Attiecībā uz dienesta jautājumu par to, kā ir noteikta fiksētā ikmēneša maksa par SIA „/Nosaukums B/" pakalpojumiem pieteicējai 5000 *euro* apmērā, pieteicēja sniedz vispārēja satura paskaidrojumu, ka fiksētā mēneša maksa par tāmēšanas pakalpojumiem un jaunu būvniecības objektu piesaisti tika noteikta, ņemot vērā pieteicējas biedru SIA „/Nosaukums B/" un SIA /Nosaukums D/ valdes ilggadējo būvniecības tāmēšanas pieredzi un aprēķinot vidējo pakalpojuma sniegšanai nepieciešamo laiku, cenā tika iekļautas tāmētāju algas un sociālās iemaksas, ofisa un administrācijas izdevumi, transports un citi faktori, kas nepieciešami, lai sniegtu šādu pakalpojumu.

Pieteicēja 2020.gada 13.maija paskaidrojumā ir norādījusi, ka SIA /Nosaukums B/ ir sniegsi nolīgtos pakalpojumus, bet konkursi nav noslēgušies, tāpēc pieteicējai pastāv iespēja iegūt darbu pasūtījumu.

Tiesa atzina, ka paskaidrojumos norādītais par pieteicējas izveidošanas mērķi ir pretrunā ar sabiedrības līgumu, kurā noteikts, ka pieteicēja tiek izveidota nevis ar mērķi dalībai konkrēta projekta realizācijai, bet plašākai dalībai dažādās iepirkumu procedūrās būvniecības jomā.

Tiesa piekrita, ka veids, kādā tiek atrasti klienti un panākta vienošanās par objektu būvniecību, var būt dažāds, proti, ja tos nav nepieciešams veikt atbilstoši Publisko iepirkumu likumam, komersants var izvēlēties dažādus veidus, kā piesaistīt būvniecības darbu veicējus. Tiesa konstatēja, ka no iesniegtajiem pierādījumiem nav secināms, ka būtu veiktas aktīvas darbības, kas vērstas uz to, lai pieteicējai piesaistītu pasūtījumus. Pieteicēja ir iesniegusi atsevišķas elektronisko pastu sarakstes izdrukas, no kurām redzams, ka tiek risināti jautājumi par iespējamo būvdarbu veikšanu, bet no tām nav secināms, vai potenciālais darbu veicējs ir pieteicēja vai SIA /Nosaukums B/. Pieteicēja ir iesniegusi AAS „/Nosaukums C/" rēķinu un polisi par konkursa dalības garantijas nodrošinājumu par periodu no 2020.gada 13.marta līdz 2020.gada 12.septembrim. Tiesa uzskatīja, ka minētie dokumenti nepamato strīdus darījumu veikšanu, jo tie attiecas uz citu periodu un šajā periodā pieteicēja atbilstoši paskaidrotajam ir pārtraukusi strīdus sadarbību SIA /Nosaukums B/.

No iesniegtā AS /Nosaukums K/ 2019.gada 20.septembra protokola redzams, ka piedāvājumu iesniegusi SIA /Nosaukums B/, nevis pieteicēja. Minētais liecina par pretrunām pieteicējas sniegtajā informācijā.

[10.7] Komercdarbība ir sistemātiska, patstāvīga saimnieciskā darbība par atlīdzību, ar mērķi gūt peļņu. Atbilstoši pastāvošajai izpratnei par saprātīgu saimniecisko darbību ir sagaidāms, ka komercsabiedrība plāno savu darbību, tostarp gan pirms darbības uzsākšanas, apzinot un izvērtējot tirgu, ieguldījumus un izdevumus, kas saistīti ar preču ražošanu un pārdošanu, gan plānojot preču noietu un peļņu (sastādot biznesa plānu), gan arī veicot konkrētas darbības saimnieciskās darbības uzsākšanai un plāna īstenošanai.

Novērtējot lietā esošos pierādījumus par darījumu norisi un pieteicējas sniegtos paskaidrojumus, tiesa secināja, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu nodomu strīdus darījumus izmantot ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tas, ka pieteicējai bija nolūks nodarboties ar sastādītajās tāmēs norādīto būvniecības pakalpojumu sniegšanu, ir tikai pieteicējas apgalvojums, kas nav pamatots ar pierādījumiem. Pieteicēja nav pierādījusi, ka sagatavotās tāmes patiešām iesniegtas tās vārdā iepirkumu procedūru ietvaros vai ka tāmēs norādītie objekti atrasti tieši pieteicējas uzdevumā un interesēs. No dienestam un tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem redzams, ka pieteicēja norāda uz vispārēju vēlmi veikt saimniecisko darbību, bet vienlaikus no PVN deklarācijām redzams, ka aktīva saimnieciskā darbība netiek veikta. Pieteicēja 2020.gada 8.janvāra paskaidrojumā norāda, ka SIA „/Nosaukums B/" no 2020.gada 1.janvāra vairs neveic tāmēšanas darbus un klientu piesaisti pieteicējai, cerot, ka kādā no konkursiem būs vinnējuši, no kā secināms, ka uzrādītie darījumi priekšnodoklī līdz šim nav nodrošinājuši un, iespējams, turpmāk nenodrošinās pieteicējas saimniecisko darbību un ar PVN apliekamus darījumus. Līdz ar to tiesa neguva apstiprinājumu tam, ka pakalpojumu iegāde bija vērsta uz apliekamu darījumu nodrošināšanu, proti, ka pieteicējai bija nopietns un patiess nolūks uzsākt saimniecisko darbību un veikt ar PVN apliekamus darījumus.

[10.8] Apkopjot minēto, tiesa secināja, ka nav pamata izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta pārmaksātā PVN summa par 2019.gada oktobri un 2020.gada pirmo ceturksni.

[11] Par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 27.janvāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā (kā arī papildu paskaidrojumos) norādīti turpmāk minētie argumenti.

[11.1] Pirmās instances tiesa nav vispusīgi novērtējusi apstākļus, kam lietā ir nozīme, kas ir novedis pie nepamatotu un nepareizu secinājumu izdarīšanas un nepareiza sprieduma taisīšanas.

[11.2] Pieteicēja ir dibināta no diviem biedriem, nolūkā apvienot savus spēkus un pieredzi, veicot tādus darbus, kurus viens biedrs nespēj uzņemties apgrozījuma, pieredzes vai citu iemeslu dēļ. Ievērojot minēto, pieteicējai ir tiesības izmantot biedra, proti, SIA „/Nosaukums B/", sniegtos tāmēšanas pakalpojumus galvenokārt tādēļ, ka pieteicējai nav sava darbaspēka. Līdz ar to pieteicējai SIA „/Nosaukums B/" sniegtais tāmēšanas pakalpojums ir ļoti nepieciešams, lai nodrošinātu saimniecisko darbību.

[11.3] Ir nebūtiski, no kura e-pasta – pieteicējas vai SIA „/Nosaukums B/" – ir iesniegts pieteikums konkursā.

[11.4] Pieteicēja 2018.gadā ir nodevusi divus objektus, vienu par līguma kopsummu 10 242 513,49 *euro* un otru par līgumu kopsummā 276 350,21 *euro*. Minētos objektus tāmēja SIA „/Nosaukums B/". Objekti ir nodoti ekspluatācijā, un pieteicējai ir jāpilda likumā (*acīmredzot domāts līgumā*) noteiktā garantija/remonts 5 gadu garumā, tāpēc pieteicēja nevar izbeigt savu darbību un intensīvi meklē un tāmē lielus objektus, kā arī nodotajos objektos nodrošina garantijas remontus un veic saimniecisko darbību. Ievērojot minēto, ir nepamatots tiesas spriedumā izdarītais secinājums, ka pieteicējas saimnieciskā darbība izpaužas tikai tāmēšanas pakalpojumu saņemšanā un ka ir apšaubāms pieteicējas nodoms iegādātos pakalpojumus izmantot jaunos ar nodokli apliekamos darījumos.

[11.5] Pieteicējas saimnieciskā darbība nav iespējama bez tāmēšanas pakalpojuma. Lai tiesa varētu pārliecināties, ka pieteicēja veic saimniecisko darbību, pieteicēja tiesā iesniedza konta pārskatus, no tiem izrietošos rēķinus, tāmes, aktus, kā arī biedru sapulces protokolu.

[11.6] Pieteicēja nepiekrīt dienesta secinājumam, ka par pieteicējas plānoto saimniecisko darbību un apliekamiem darījumiem liecina tikai pieteicējas paskaidrojumi, kas neapstiprinās ar pierādījumiem. SIA „/Nosaukums B/" arī 2020.gadā veic tāmēšanas pakalpojumus pieteicējai, jo bez šiem pakalpojumiem nav iespējama pieteicējas komercdarbība. Tāpat pieteicēja turpina aktīvi piedalīties konkursos un meklēt objektus.

[11.7] Pieteicēja ir pierādījusi, ka tai ir ne tikai nodoms iegādāties pakalpojumus un preces ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, bet tā arī veic faktiskas darbības.

[11.8] Ir izpildījušies visi likumā noteiktie priekšnoteikumi, lai pieteicēja varētu saņemt priekšnodokli.

[12] Apgabaltiesā saņemtajos rakstveida paskaidrojumos dienests pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un lūdz to noraidīt.

Motīvu daļa

[13] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[14] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, secina, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, piemērojusi lietas faktiskajiem apstākļiem atbilstošas materiālo tiesību normas un pamatoti atsaukusies uz spriedumā norādīto judikatūru.

Pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi un pilnībā pietiekami, tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai (sk. *šā sprieduma 10.punktu*) un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda.

[15] Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 26.janvāra tiesas sēdē pieteicējas pārstāve norādīja (*sk. lietas 3.sējuma 116.lapu*), ka atsakās no prasījuma daļā par PVN atmaksu par 2020.gada 1.ceturksni par summu 31,50 *euro*.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 282.panta 4.punktu tiesa izbeidz tiesvedību lietā, ja pieteicējs atteicies no pieteikuma.

Ievērojot minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka ir pamats tiesvedības izbeigšanai daļā par PVN atmaksu par 2020.gada 1.ceturksni par summu 31,50 *euro*, jo pieteicēja ir atteikusies no pieteikuma daļā un to vairs neuztur.

[16] Apgabaltiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti atteica atmaksāt pieteicējas PVN deklarācijā par 2019.gada oktobri uzrādīto pārmaksāto PVN summu 3150 *euro* apmērā un par 2020.gada 1.ceturksni uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu 3150 *euro* apmērā.

Administratīvo tiesu judikatūrā ir konsekventi atzīts, ka, izskatot pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai ir jāpārbauda, vai pastāv visi labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Tas nozīmē, ka pieteikuma par labvēlīga administratīvā akta izdošanu gadījumā parasti atsevišķi netiek izvērtēts iestādes pieņemtā lēmuma tiesiskums (sk. *Senāta 2019.gada 19.jūlija lēmuma lietā Nr.SKA-1352/2019 8.punktu*).

Ievērojot minēto, apgabaltiesai ir jāpārbauda, vai pastāv pieteicējas prasītā labvēlīgā administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi.

[17] Atbilstoši judikatūrai, lai noskaidrotu, vai pieteicējai ir izveidojusies atmaksājama nodokļa pārmaksa, ir jānoskaidro arī tas, vai tai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Viens no priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai ir tas, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi ir izmantoti savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai (sk. *Senāta 2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-0335/2014 12.punktu*).

Savukārt, lai nodokļu tiesību normas netiktu izmantotas ļaunprātīgi, pretēji normu mērķim, darījumi ir jāvērtē atbilstoši to patiesajai ekonomiskajai būtībai, proti, vai tie nav mākslīgi veidoti nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu fiskālo priekšrocību gūšanai, nevis parastu komercdarījumu ietvaros (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 69.-75.punktu*).

Tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu

satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumus, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 81.punktu*).

Saskaņā ar tiesu prakses atziņām darījuma dalībnieku savstarpējā saistība nav atstājama bez ievērības. Šis fakts ir ņemams vērā un vērtējams kopsakarā ar pārējiem apstākļiem, lai tādējādi noskaidrotu darījuma patieso ekonomisko būtību, proti, vai tas ir veikts parastas komercdarbības ietvaros vai arī tas ir mākslīgi veidots nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu fiskālo priekšrocību gūšanai. Pēdējā gadījumā, konstatējot, ka nodokļu tiesību normas tiek izmantotas ļaunprātīgi, pretēji normu mērķim, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav atzīstamas (sk. *Senāta 2021.gada 5.februāra lēmuma lietā Nr.SKA-629/2021 4.punktu*).

Tādējādi tiesai, vērtējot pierādījumus par to, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, ir būtiski analizēt nodokļu maksātāja paskaidrojumus par darījumu norisi un darījumu būtību.

Darījumā iesaistīto personu apstiprinājums, ka darījums faktiski ir noticis, nesaista tiesu, tas ir jāvērtē kopsakarā ar citiem pierādījumiem, un šāda apgalvojuma esība nav pamats, lai atzītu par nepamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējas sniegtā informācija nepierāda, ka darījumi ar SIA /Nosaukums B/, kas uzrādīti priekšnodoklī, izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tieši pieteicējas kā pakalpojumu saņēmējas interesēs ir stāties darījumu attiecībās, kur saistību izpildes gaita, tajā iesaistītās personas un to veiktās darbības ir konstatējamas un darījumi, to norises gaita ir saprotama un pārbaudāma ne tikai darījumu dalībniekiem, bet arī nodokļu administrācijai un tiesai.

[18] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka, lai tiesa varētu pārliecināties, ka pieteicēja veic saimniecisko darbību, pieteicēja tiesā ir iesniegusi konta pārskatus, no tiem izrietošos rēķinus, tāmes, aktus, kā arī biedru sapulces protokolu.

Apgabaltiesa pieteicējas minētajam argumentam nepiekrīt, jo no minētajiem dokumentiem nav gūstama pārliecība par to, ka deklarētie darījumi vērsti uz to, lai pieteicēja patiešām veiktu saimniecisko darbību. Tas, ka darījumu dokumenti sagatavoti atbilstoši normatīvo aktu prasībām, pats par sevi nepierāda apstākļus, kas liecinātu, ka darījumam ir tieša un tūlītēja saikne ar saimniecisko darbību. Tāpat no dienestam un tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem redzams, ka pieteicēja norāda uz vispārēju vēlmi veikt saimniecisko darbību, bet vienlaikus no PVN deklarācijām redzams, ka aktīva saimnieciskā darbība netiek veikta.

Novērtējot lietā esošos pierādījumus par darījumu norisi un pieteicējas sniegtos paskaidrojumus, apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesas secinātajam, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu nodomu strīdus darījumus izmantot ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tas, ka pieteicējai bija nolūks nodarboties ar sastādītajās tāmēs norādīto būvniecības pakalpojumu sniegšanu, ir tikai pieteicējas apgalvojums, kas nav pamatots ar pierādījumiem. Pieteicēja nav pierādījusi, ka sagatavotās tāmes patiešām iesniegtas tās vārdā iepirkumu procedūru ietvaros vai ka tāmēs norādītie objekti atrasti tieši pieteicējas uzdevumā un interesēs.

[19] Nav pamatots arī pieteicējas arguments, ka pieteicēja ir izpildījusi visus tiesību normās noteiktos priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai. Pieteicēja nav izpildījusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas prasību, ka pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Pieteicēja 2020.gada 8.janvāra paskaidrojumā (sk. *lietas 2.sējuma 72.-73.lapu*), kas ir adresēts dienestam, norādīja, ka SIA „/Nosaukums B/" no 2020.gada 1.janvāra vairs neveic tāmēšanas darbus un klientu piesaisti pieteicējai, cerot, ka kādā no konkursiem būs vinnējuši.

No vienas puses, tātad pieteicēja ir norādījusi, ka SIA „/Nosaukums B/" no 2020.gada 1.janvāra vairs nesniedz tāmēšanas pakalpojumu pieteicējai, bet, no otras puses, pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka tas neatbilst patiesībai, jo SIA „/Nosaukums B/" arī 2020.gadā sniedz šos pakalpojumus pieteicējai, jo tā bez šiem pakalpojumiem nevar iztikt, proti, nevar veikt saimniecisko darbību.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteicēja ir sniegusi pretrunīgu informāciju par saņemtajiem tāmēšanas pakalpojumiem un, lai arī pieteicēja vēlāk ir skaidrojusi, ka rēķins, kas ir ticis izrakstīts 2020.gada janvārī, ir par pieteicējas saņemtajiem pakalpojumiem 2019.gada nogalē, tas tomēr nemazina šaubas par to, vai tāds pakalpojums pieteicējai 2019.gadā bija nepieciešams tieši savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, ņemot vērā, ka 2019.gadā pieteicēja nav sniegusi celtniecības pakalpojumus nevienā objektā.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka 2018.gadā ir nodevusi ekspluatācijā divus objektus, turklāt tai ir pienākums vēl 5 gadus sniegt arī pielīgtos garantijas remontus, un minētais liecina, ka pieteicēja veic reālu saimniecisko darbību.

Izvērtējot minēto argumentu, apgabaltiesa secina, ka šie objekti, kas ir tikuši nodoti ekspluatācijā 2018.gadā, lai arī liecina par to, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību, tomēr neattiecas uz izskatāmo lietu, jo izskatāmajā lietā ir strīds par citiem periodiem.

Pieteicēja 2022.gada 3.februārī ir iesniegusi apgabaltiesā divus apliecinājumus (sk. *lietas 3.sējuma 119.-125.lapu*) par to, ka ir piedalījusies konkursos, lai iegūtu tiesības veikt celtniecību objektos.

Pirmkārt, apgabaltiesa norāda, ka administratīvo tiesu judikatūrā ir atzīts, ka pierādījumi, kas tiek iesniegti tikai tiesā, ir vērtējami kritiski, jo procesa dalībniekam vajadzētu prast izskaidrot, kāpēc tie nav tikuši iesniegti jau iestādē. Apgabaltiesa šādu loģisku izskaidrojumu nekonstatē.

Otrkārt, no tiesā saņemtajiem dokumentiem nav saprotams, kāpēc pieteicējas dalību konkursā (objekts: /objekts/) SIA „/Nosaukums L/" vārdā apstiprina /pers. I/, proti, kas ir šī persona, kādas ir /pers. I/ pilnvaras. Turklāt apgabaltiesa konstatē, ka /pers. I/ apstiprina vēstules (pieprasījuma par apstiprinājumu) tekstu, kuru ir sagatavojuši pieteicējas biedri.

Izvērtējot SIA „/Nosaukums E/" apliecinājumu, ka pieteicēja 2019.gada jūlijā ir sniegusi savu tāmi dalībai konkursā par objekta: Degvielas uzpildes stacijas jaunbūves */Nosaukums F/*, Ķekavas pagasts, Ķekavas novads, būvniecību, apgabaltiesa konstatē, ka minēto apliecinājumu ir parakstījusi SIA „/Nosaukums E/" pilnvarotā persona Degvielas un tirdzniecības nozares vadītājs /pers. K/, kas atbilstoši 2021.gada 28.decembra pilnvarai Nr.14 var veikt tikai un vienīgi ar komersanta Degvielas un tirdzniecības nozares darbību saistītās pilnvarā norādītās darbības. Izvērtējot lietā esošo pilnvaru, apgabaltiesa nekonstatē, ka /pers. K/ būtu pilnvarots apstiprināt ar komersanta būvniecību saistīto objektu celtniecības jautājumus.

Ievērot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka arī papildu iesniegtie dokumenti pilnībā nepierāda, ka pieteicējas saņemtie tāmēšanas pakalpojumi bija nepieciešami pieteicējas saimnieciskajai darbībai.

[20] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst par pareizu dienesta lēmumā norādīto un pirmās instances tiesas spriedumā secināto, ka nav gūstams apstiprinājums tam, ka pakalpojumu iegāde bija vērsta uz apliekamu darījumu nodrošināšanu, proti, ka pieteicējai bija nopietns un patiess nolūks uzsākt saimniecisko darbību un veikt ar PVN apliekamus darījumus, tādējādi dienests pamatoti liedzis pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem strīdus darījumiem.

[21] Ievērojot minēto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinājumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka gan dienesta 2020.gada 25.marta lēmums, gan 2020.gada 13.jūlija lēmums ir tiesiski, bet pieteicējas pieteikumi ir noraidāmi kā nepamatoti.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 282.panta 4.punktu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt pilnsabiedrības /Nosaukums A/ pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta 2019.gada oktobra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādītā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 3150 *euro* apmērā, un pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu apstiprināta un atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2020.gada 1.ceturksni uzrādītā pārmaksātā nodokļa summu 3150 *euro* apmērā.

Izbeigt tiesvedību daļā par pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par 2020.gada 1.ceturksni par summu 31,50 *euro*.

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

Tiesnesis referents M.Birzgalis

Tiesneses M.Osmane

A.Šteinberga

Dokuments parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu.