Lieta Nr. A420153023
Lietas arhīva Nr. AA43-0647-24/6
ECLI:LV:ADAT:2024:1220.A420153023.9.S

Administratīvā apgabaltiesa
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024.gada 20.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Inga Juhņeviča-Knoka, tiesneses Sanita Kanenberga un Santa Liniņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „/nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2023.gada 13.marta lēmuma Nr.30.2/22.7/1035 atcelšanu, sakarā ar SIA „/nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 14.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu nomaksas veicināšanas pārvaldes Otrās pievienotās vērtības nodokļa daļas vadītāja 2022.gada 10.oktobra lēmumu Nr.30.2-17.9.2/85944 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai SIA „/nosaukums A/" audita rezultātā papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) 116 311,47 *euro*, nokavējuma nauda 18 136,04 *euro* un soda nauda 17 390,03 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 62 780,53 *euro* un saistībā ar to noteikta soda nauda 9417,09 *euro*.

Izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta ģenerāldirektora 2023.gada 13.marta lēmumu Nr.30.2/22.7/1035 sākotnējais lēmums atstāts negrozīts, kā arī samazināta pieteicējas 2021.gada novembra un decembra PVN deklarācijā deklarēto ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu vērtība par 862 197 *euro* (novembrī 46 875 *euro* un decembrī 815 322 *euro*) par auditā neatzītajiem darījumiem ar SIA „/nosaukums B/".

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par dienesta ģenerāldirektora 2023.gada 13.marta lēmuma Nr.30.2/22.7/1035 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Pieteicējas darījumi ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/" pēc to ekonomiskās būtības un satura atbilst noslēgto līgumu noteikumiem, dokumentos norādītajiem datiem un pieteicējas ar minētajiem darījumu partneriem faktiski veiktajai darbībai. Darījumu faktisko esību pierāda ne tikai noformētie darījumu dokumenti, bet arī lietā esošo darījumu partneru sniegtie paskaidrojumi dienesta auditoriem. Visi darījumu partneri apstiprina apstrīdēto darījumu norisi un pieteicējas iesaisti (lomu) tajos. Arī Horvātijas nodokļu administrācijas atbildes uz dienesta uzdotajiem jautājumiem apstiprina iekārtu piegādes faktu un tieši pieteicējas dalību iekārtu piegāžu un uzstādīšanas nodrošināšanā. Par pieteicējas iesaistīšanos gazifikācijas iekārtu piegādes un uzstādīšanas darījumos liecina arī SIA „/nosaukums D/" un SIA „/nosaukums B/" pārstāvju sniegtie paskaidrojumi Horvātijas nodokļu iestādei, norādot, ka detaļas mašīnām ražoja paši uzņēmumi.

[2.2] Pieteicēja šī pasūtījuma izpildei ir izvēlēta konkursa kārtībā, ņemot vērā tās pieredzi šādu projektu realizācijā. Visos savos paskaidrojumos pieteicēja skaidroja, ka tas nav bijis konkurss Latvijas tiesiskā regulējuma izpratnē, bet visdrīzāk cenu aptauja. Pieteicējai nav informācijas, kādas konkrēti procedūras ietvaros tika izvēlēti sadarbības partneri minētā darba izpildei. Līdz ar to pieteicēja iebilst pret dienesta secinājumiem par tās atsaukšanos uz dalību dažādās SIA „/nosaukums B/" pasūtījuma procedūrās.

[2.3] Pieteicēja projektā darbojusies līdzīgi kā ģenerāluzņēmējs projekta izpildē Latvijas pusē. Tā kā līgumu par iekārtu piegādi un uzstādīšanu pasūtītājs SIA „/nosaukums B/" bija noslēgusi ar pieteicēju, tai bija jānodrošina visu darbu organizēšana, tostarp, darbu izpildītāju – apakšuzņēmēju piesaistīšana, apakšuzņēmēju darbības koordinācija un izpildes termiņu, kvalitātes kontrole. Daļu šo pienākumu pieteicēja uzticēja veikt SIA „/nosaukums C/", izsniedzot /pers. A/ atbilstošu pilnvaru. Šāda rīcība nav aizliegta, saskaņota darbība atbilst normālai komercpraksei un palīdz ātri reaģēt uz izmaiņām projekta realizācijā, pieņemt pārdomātus saimnieciskus lēmumus. Pieteicējas darbība pielīdzināma Pievienotās vērtības nodokļa likuma 6.panta trešajā daļā noteiktajam. Atbilstoši šai normai tiek organizēta nodokļa rēķinu izrakstīšana un maksājumu veikšana. Kad SIA „/nosaukums C/" radās problēmas ar norēķiniem ar apakšuzņēmējiem, pieteicēja kļuva par galvotāju un SIA „/nosaukums C/" vietā samaksāja daļu parāda SIA „/nosaukums E/" par veiktajiem darbiem. Tāpat pieteicēja, saprotot, ka operatīvi jāveic iekārtu testi Horvātijā, veica apmaksu SIA „/nosaukums F/" par sniegtajiem montāžas pakalpojumiem Horvātijā, slēdzot līgumu, tādējādi sedzot minētajam apakšuzņēmējam komandējuma un darbaspēka izmaksas. Šāda pieteicējas darbība projektā vienmozīmīgi pierāda pieteicējas reālu darbību projekta realizācijā.

[2.4] Pieteicēja atzīst, ka darījumu noformēšanā ir pieļāvusi dažas drukas un pārrakstīšanās kļūdas, kā arī pieņēmusi apmaksai no transporta pakalpojumu sniedzējiem dažas CMR pavadzīmes, kuras nebija noformētas atbilstoši CMR konvencijas prasībām. Tomēr pieļauta kļūda gada skaitlī (norādīts 2020.gads 2021.gada vietā) vai CMR nenorādīts laiks, vai maksājuma uzdevumā norādīts neprecīzs avansa rēķina numurs, nevar būt šķērslis izsekot darījuma gaitai. Pieteicēja vairākkārt ir sniegusi paskaidrojumus par kļūdām, kas viegli izskaidrojamas un nekādā veidā nav ietekmējušas veiktos darījumus. Arī pārsūdzētajā lēmumā ir veikti vairāki sākotnējā lēmumā pieļauto kļūdu labojumi.

[2.5] Dienests norādījis uz līgumā noteikto maksājumu samaksas kārtības neievērošanu. Pieteicēja ir skaidrojusi, ka noslēgto līgumu izpilde nav gājusi gludi, to ir ietekmējuši gan ārējie faktori (it īpaši straujš cenu kāpums), gan līgumslēdzēju pieļautās kļūdas. SIA „/nosaukums C/" radās problēmas ar norēķiniem. Cenu pieaugumu veicināja arī SIA „/nosaukums B/" maksājumu un projekta termiņu kavēšana. Ņemot vērā cenu izmaiņas un darījuma partnera maksājumu un projekta termiņu kavēšanos, pieteicēja gan ar SIA „/nosaukums B/", gan ar SIA „/nosaukums C/" noslēdza papildu vienošanos par projekta realizācijas termiņa pagarinājumu. Tā kā projekta realizācija notika apstākļos, kurus daudzējādā ziņā ietekmēja ārējie faktori, darījumu partneri bija spiesti meklēt ātrus risinājumus, kas tika kārtoti elektroniski vai vienojoties pa telefonu, tādēļ vairākas lietas netika noformētas rakstveida formā (līguma grozījumi vai papildinājumi. Arī līgumos paredzētās soda sankcijas (nokavējuma procenti) par maksājumu kavējumiem netika piemērotas, jo mutiski vienojās nepiemērot soda sankcijas. Norēķini tika veikti, savstarpēji mutiski vienojoties, atbilstoši darījuma brīdī esošajai situācijai. Norēķini

ieskaita veidā, kā arī cesija, ir ierasta komercprakse, kuru neaizliedz neviens normatīvais akts.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā norāda, ka cesijas līgums ir noformēts formāli, jo cesijas līgumu pieteicējas amatpersona parakstījis kā cedents, SIA „/nosaukums B/" amatpersona – kā cesionārs, kas neatbilst cesijas līguma saturam. Pieteicēja atzīmē, ka līgumslēdzēji skaidri apzinājās, kāda satura līgums tiek slēgts un kādas pusēm no tā izriet saistības. Pieļautā kļūda, parakstot līgumu, nav mainījusi noslēgtā līguma ekonomisko būtību.

[2.6] Dienests nav sniedzis nekādus paskaidrojumus par to, kāpēc 2% uzcenojumu nevarētu uzskatīt par ekonomiski pamatotu. Ņemot vērā, ka pieteicējas pienākumus šajā projektā (organizēt, koordinēt un kontrolēt projekta darbu izpildi) veica tikai viena persona (valdes loceklis /pers. B/), tad uzcenojums bija adekvāts pieteicējas izmaksām šī projekta realizācijā. Pieteicēja iesaistījās apstrīdētā projekta realizācijā, pirmkārt, tādēļ, ka elektroenerģijas un siltuma ražošana, izmantojot koksnes gazifikācijas iekārtas, ir perspektīva zaļā tehnoloģija. Pieteicēja, iesaistoties šādos projektos, vēlas gūt lielāku pieredzi. Otrkārt, pieteicēja šādu pašu saimniecisko darbību ir veikusi, būdama SIA „/nosaukums G/" dalībniece. Tajā vairāk kā piecu gadu garumā, tika uzkrāta ievērojama pieredze koģenerācijas iekārtu ekspluatācijā un uzlabošanā. Pieteicējas valdes loceklim ir inženiera-mehāniķa kvalifikācija. Līdz ar to nav saprotams dienesta secinājums par kvalifikācijas nepietiekamību. Treškārt, pieteicējas mērķis bija un ir attīstīt minētās tehnoloģijas un gūt vairāk pieredzes šādos projektos, kam ir ļoti liels eksporta potenciāls.

[2.7] Par to, ka pieteicēja nav iesaistījusies nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, liecina darījuma slēgšanas brīdī pieejamā informācija par potenciālo darījuma partneri SIA „/nosaukums C/" un tās veiktie darbi gazifikācijas iekārtu ražošanas organizēšanā un kopumā projekta realizācijā. Par to, ka SIA „/nosaukums C/" nav fiktīvs uzņēmums, liecina sākotnējā lēmumā sniegtā informācija par šo uzņēmumu. Uzņēmumu, kas dibināts un reģistrēts komercreģistrā un dienesta PVN maksātāju reģistrā kopš 2012.gada, kura reģistrētie darbības veidi ir dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecības un citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana, kuram savstarpēju darījumu veikšanas laikā 2020.gada decembrī un 2021.gadā bija nodarbināti un deklarēti vidēji pieci darba ņēmēji, kurš iesniedza pārskatus un deklarēja visus veiktos darījumus PVN deklarācijās, kuram valdes loceklis /pers. A/ nav mainījies kopš uzņēmuma dibināšanas, un kurš bijis sasniedzams, sniedza paskaidrojumus dienestam, nevar vērtēt kā fiktīvu.

[2.8] Pieteicēja faktiski ir veikusi visus PVN deklarācijās iekļautos darījumus, un to apstiprina ne tikai pieteicējas darījumu partneri, bet arī Horvātijas nodokļu administrācija. Par darījumiem ir saņemti, kā arī izrakstīti nodokļa rēķini, kas attiecīgi deklarēti PVN deklarācijās, ir veikti visi maksājumi. Ne SIA „/nosaukums C/", ne SIA „/nosaukums B/" nav fiktīvi uzņēmumi. Līdz ar to pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Formālo prasību neievērošana nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai, jo, vērtējot darījumu faktiskos apstākļus kopumā, nevar rasties šaubas par to esību.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 14.decembra spriedumu noraidīts pieteicējas pieteikums. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Tiesa atsaucās uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 21.punktā, 43.panta ceturtajā daļā un 92.panta pirmās daļas 1.punktā, kā arī Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā noteikto par preču piegādi un tiesībā atskaitīt priekšnodokli un darījumu novērtēšanu.

[3.2] No izskatāmās lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2020.gada decembra, 2021.gada janvāra, februāra, marta, aprīļa, maija, jūlija, augusta, septembra, novembra un decembra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja kopā 179 092 *euro* saskaņā ar SIA „/nosaukums C/" vārdā noformētajiem rēķiniem par gazifikācijas iekārtu tehnoloģiskā projekta izstrādi, iekārtu piegādi un montāžu (darījumu vērtība 852 819,18 *euro*). Tāpat pieteicēja 2021.gada novembra un decembra PVN deklarācijā ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu vērtībā deklarēja darījumus ar Horvātijas PVN maksātāju reģistrā reģistrēto SIA „/nosaukums B/" 862 197 (46 875 + 815 322) *euro*.

Tomēr dienests secinājis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/" faktiski nav notikuši, ir tikai noformēti dokumenti, un pieteicēja zināja, ka iesaistās nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tādējādi tiesa tālāk vērtēja dienesta secinājuma pamatotību, proti, vai minētie pieteicējas deklarētie darījumi ar šiem darījumu partneriem ir faktiski notikuši, kā arī to, vai pieteicēja zināja (bija jāzina), ka piedalās tikai dokumentu noformēšanā.

[3.3] Tiesa uzskaitījusi, kādus dokumentus pieteicēja iesniegusi kā apstiprinājumu darījumiem ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/".

[3.4] Novērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus, tiesa konstatēja, ka pieteicējas līgumus ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/", kā arī darbu nodošanas-pieņemšanas aktus pieteicējas vārdā atbilstoši paraksta atšifrējumam parakstījis tās valdes loceklis /pers. B/, SIA „/nosaukums C/" (uzņēmējs) vārdā – valdes loceklis /pers. A/ (pilnvaru termiņš no 2012.gada 27.aprīļa līdz 2022.gada 14.jūnijam), bet SIA „/nosaukums B/" (pasūtītājs) vārdā – valdes loceklis /pers. C/ (pilnvaru termiņš no 2019.gada 30.decembra līdz 2021.gada 18.maijam) un valdes loceklis /pers. D/ (pilnvaru termiņš no 2021.gada 18.maija).

[3.4.1] /pers. B/ ir vienīgais pieteicējas īpašnieks un amatpersona, kā arī SIA „/nosaukums G/" īpašnieks (pieder 29,34% kapitāldaļas). SIA „/nosaukums G/" īpašniece ir arī pieteicēja (pieder 19,1% kapitāldaļas). /pers. A/ ir SIA „/nosaukums C/" īpašnieks un amatpersona (viņa ieguldījums ir 2556 *euro*, bet otra īpašnieka /pers. E/ ieguldījums ir 284 *euro*), kā arī SIA „/nosaukums G/" īpašnieks (pieder 16,19% kapitāldaļas). Turklāt 2021.gada 20.decembrī pasludināts SIA „/nosaukums G/" maksātnespējas process, savukārt 2022.gada 9.jūnijā maksātnespējas process pasludināts arī SIA „/nosaukums C/" (2023.gada 12.septembrī šī komercsabiedrība likvidēta).

[3.4.2] /pers. A/ pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīts kā pieteicējas pilnvarotā persona, kura nodrošina komunikāciju tās vārdā. Turklāt 2021.gada 23.februārī pieteicēja izsniegusi /pers. A/ pilnvaru pārstāvēt tās intereses attiecībās ar transporta kompāniju, iesniegt un saņemt dokumentus, parakstīties, kur tas nepieciešams, saistībā ar iekārtu un to komponenšu transportēšanu uz Horvātiju. Savukārt kā SIA „/nosaukums B/" pilnvarotā persona, kura nodrošina komunikāciju tās vārdā, pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīts /pers. F/, kurš ir SIA „/nosaukums B/" mātes uzņēmuma SIA „/nosaukums D/" valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2019.gada 19.decembra).

[3.4.3] Pieteicēja un SIA „/nosaukums B/" neilgi pirms savstarpējā līguma par strīdus darījumiem noformēšanas (2020.gada 16.decembrī) noslēdza aizdevuma līgumu Nr./numurs A/ (ar 2021.gada 2.jūlija, 15.jūlija, 26.jūlija, 19.augusta, 13.decembra papildvienošanām), saskaņā ar kuru pieteicēja aizdod SIA „/nosaukums B/" 350 000 *euro*. Aizdevuma līgumā norādīts, ka pieteicējai, pamatojoties uz 2020.gada 10.decembra cesijas līgumu Nr.2020-10, pret SIA „/nosaukums B/" ir izveidojušās prasījuma tiesības 350 000 *euro* apmērā, kuras uzņēmumi pārjauno par aizdevuma saistībām. Tomēr šis aizdevums ir bezprocentu, līdz ar to dienesta arī pamatoti atzīmējis, ka tas nav ekonomiski pamatots, bet šāda līguma esība liecina par pieteicējas un SIA „/nosaukums B/" finansiālo saistību.

[3.4.4] Judikatūrā ir nostiprināta atziņa par darījuma dalībnieku savstarpējo saistību, kas 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 māksligi 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. Augstākās tiesas 2021.gada 11.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-306/2021 9.punktu*).

Tādējādi arī konkrētajā gadījumā pieteicējas savstarpējā saistība ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/" ir apstāklis, kas ņemams vērā un vērtējams kopsakarā ar pārējiem apstākļiem, lai tādējādi noskaidrotu darījuma patieso ekonomisko būtību.

[3.5] 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 (*sk. Augstākās tiesas 2021.gada 27.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-60/2021 10.punktu, 2022.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-117/2022 9.punktu*).

[3.5.1] Tiesa atsaucās uz pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīto un 2020.gada 11.decembra cesijas līgumā Nr./numurs B/ norādīto, un konstatēja, ka cesijas līgumu pieteicējas amatpersona /pers. B/ parakstījis kā cedents, savukārt SIA „/nosaukums B/" amatpersona /pers. C/ – kā cesionārs, kas neatbilst cesijas līguma saturam. Turklāt atbilstoši minētā cesijas līguma saturam pieteicēja iegūst prasījuma tiesības pret SIA „/nosaukums C/", savukārt līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīts, ka SIA „/nosaukums B/" ir prasījuma tiesības pret pieteicēju.

Tādējādi, lai arī civiltiesiski norēķināties par darījumiem, izmantojot ieskaitu un cesiju, ir tiesiski, tomēr pamatota ir dienesta norāde, ka minētās neatbilstības ļauj apšaubīt šāda norēķinu veida atbilstību komerciālai realitātei. Turklāt pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums B/" ietvertais nosacījums par pieteicēju kā darbu izpildītāju ļauj apšaubīt pieteicējas deklarēto saimnieciskās darbības veidu (mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos, kuros galvenokārt pārdod pārtikas preces, dzērienus vai tabaku, pārējā mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos, kravu pārvadājumi pa autoceļiem, dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, uzglabāšana un noliktavu saimniecība, sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana) atbilstību līgumā paredzēto darbu saturam. Savukārt saimnieciskās darbības veidu – citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana – pieteicēja dienestā reģistrējusi tikai 2021.gada 27.maijā, proti, pēc strīdus darījumu noformēšanas.

[3.5.2] Tiesa atsaucās uz pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums C/" norādīto. Tiesa atsaucās uz pieteicējas līgumam ar SIA „/nosaukums C/" pievienoto SIA „/nosaukums C/" vārdā noformēto 2020.gada 9.decembra piedāvājumu pieteicējai gazifikācijas sistēmas uzstādīšanai Horvātijā, projektā /nosaukums H/ un tajā norādīto. Tiesas secināja, ka šim piedāvājumam nav pievienoti detalizēti aprēķini (norādīts tikai iekārtu komponenšu nosaukums un skaits (gabali, komplekti)). Tajā nav norādītas iekārtu vadības sistēmas, transporta, montāžas, iekārtu palaišanas un testa izmaksas, lai gan atbilstoši piedāvājuma saturam tās būtu norādāmas. Piedāvājums satur papildu izdevumu uzskaitījumu (personāla nodrošināšana virs 30 dienām no iekārtu montāžas pabeigšanas 35 *euro*/h par katru nodarbināto darbinieku, transporta izdevumi 0,50 *euro*/km vai kompensējot lidmašīnas, auto nomas, arī degvielas reālās izmaksas, viesnīcas pakalpojumi) bez konkrētām summām un aprēķiniem.

Tādējādi dienests arī pamatoti secinājis, ka šādos apstākļos nav izsekojams, kā veidojās konkrētā piedāvājuma un attiecīgi arī pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums C/" noteiktā darījumu vērtība (797 988 *euro*). Savukārt būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana, kā arī nosacījumu, kuri faktiski netiks vai arī nevar tikt izpildīti, iekļaušana līgumā norāda uz konkrētā līguma formālo raksturu. Reālā komercdarbībā puses līgumos un citos darījuma dokumentos fiksē tieši īstos darījuma nosacījumus, lai strīda gadījumā varētu panākt to izpildi. Līdz ar to arī pamatots ir dienesta secinājums, ka SIA „/nosaukums C/" un pieteicējas darījumu dokumenti neatspoguļo pušu vienošanās reālo saturu. Turklāt lietā konstatējams, ka nav ievērota pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums C/" paredzētā avansa maksājumu samaksas kārtība un norēķinu termiņi, kā arī rēķinos norādīti līguma nosacījumiem neatbilstoši norēķinu termiņi. Tiesa norādījusi piemērus.

Turklāt atbilstoši administratīvo tiesu praksē nostiprinātajām atziņām rēķinu apmaksas fakts pats par sevi ne apstiprina, ne noliedz to, ka darījums ir noticis ar nodokļu rēķinā norādīto personu. Nereti rēķina apmaksa tiek izmantota, lai pamatotu darījuma norises ticamību arī fiktīvos darījumos (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 11.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-650/2016 12.punktu*).

[3.5.3] Novērtējot darbu nodošanas-pieņemšanas aktus (pasūtītājs – pieteicēja, izpildītājs – SIA „/nosaukums C/"), kuros norādītas nodotās un pieņemtās iekārtu komponentes, tiesa konstatēja neatbilstības. Tiesair norādījusi tam piemērus. Tiesa atzina, ka pieteicējas skaidrojumā un pieņemšanas-nodošanas aktā norādītais par iekārtas saņemšanu no SIA „/nosaukums C/" 2021.gada 26.februārī neatbilst lietas materiālos esošajai pieteicējas vārdā noformētajai CMR SB-0002504.

[3.5.4] Novērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus kopsakarā ar citiem lietā iegūtajiem, tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis, ka tajos ir konstatējamas gan kļūdas, gan arī neatbilstības. Lai arī pieteicēja tās skaidro kā drukas un pārrakstīšanās kļūdas, tomēr šo kļūdu kopums pastiprina šaubas par dokumentu noformēšanā iesaistīto uzņēmumu amatpersonu nevērību un formālu pieeju to noformēšanā. Tādēļ šīs kļūdas un neatbilstības pieteicējas noformētajos dokumentos ir vērtējamas kopsakarā ar citiem lietā konstatētajiem apstākļiem.

[3.6] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tie ir jāņem vērā, veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. – 43.punktu*). Savukārt Augstākā tiesa ir norādījusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-48/2014 11.punktu*). Turklāt gadījumā, ja lietā ir strīds par to, vai darījums ar dokumentos norādīto personu ir pastāvējis realitātē, ir būtiski saprast, kā noritējis darījums. Tādējādi vērtējams, kāda rīcība, slēdzot darījumu, konkrētajos faktiskajos apstākļos būtu sagaidāma no pieteicējas kā rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu. Tas nozīmē to, ka sabiedrībai jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā, ņemot vērā parasto lietu kārtību un sabiedrības komercdarbības specifiku, tā izvēlējusies darījumu partnerus un kā noritējuši paši darījumi (*sk. Augstākās tiesas 2017.gada 3.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-308/2017 8.punktu*).

[3.6.1] No lietas materiāliem konstatējami vairāki paskaidrojumi, kurus izskatāmās lietas ietvaros sniedzis pieteicējas valdes loceklis /pers. B/. Tiesa atsaucās uz 2021.gada 9.marta paskaidrojumā norādīto un secināja, ka saskaņā ar šo paskaidrojumu pieteicēja pozicionē sevi kā starpnieku konkrēto darījumu nodrošināšanai, līdz ar to pamatota ir arī dienesta norāde, ka šādā gadījumā jānoskaidro, vai un kādas organizatoriskās darbības pieteicēja patiesi ir veikusi, lai tās rezultētos izpildītā darījumā, jo starpniekam kā jebkuram komersantam darījumu īstenošanas procesā ir jābūt saviem mērķiem un lomai.

Tiesa atsaucās uz 2021.gada 11.maija paskaidrojumā norādīto un secināja, ka šajā paskaidrojumā pieteicēja jau noliedz starpniecības pakalpojumu sniegšanu, skaidrojot savu lomu strīdus darījumos. Vienlaicīgi šajā paskaidrojumā norādītais daļā par pieteicēju kā transporta organizētāju iekārtu piegādāšanai uz Horvātiju ir pretrunā ar pašas izdoto pilnvaru, saskaņā ar kuru iekārtu un to komponenšu transportēšanu uz Horvātiju pilnvarots organizēt /pers. A/ (SIA „/nosaukums C/" valdes loceklis).

Tiesa atsaucās uz 2021.gada 4.augusta paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2021.gada 19.jūlija informācijas pieprasījumu) norādīto un secināja, ka šajā paskaidrojumā pieteicēja norādījusi, ka pirms darījumu veikšanas tās amatpersona nebija pazīstama ar SIA „/nosaukums B/" amatpersonu, tomēr minētais vērtējams kritiski, jo pirms līguma noslēgšanas 2020.gada 22.decembrī pieteicēja ar SIA „/nosaukums B/" slēdza cesijas līgumu un aizdevuma līgumu. Savukārt attiecībā par 2% uzcenojumu nav sniegts konkrēts skaidrojums, kādi aprēķini bija šāda uzcenojuma noteikšanas pamatā. Turklāt dienests pamatoti vērsis uzmanību, ka uzcenojumu 2% apmērā nevar uzskatīt par ekonomiski pamatotu, jo tas nesedz uzņēmuma saimnieciskās darbības izmaksas un neveido peļņu, kas būtu izmantojama uzņēmuma attīstībai. Savukārt darījuma ekonomiskā pamatotība ļauj spriest par darījuma atbilstību saimnieciskās dzīves realitātei un līdz ar to – novērtēt darījuma dokumentos ietverto ziņu ticamību. Tāpat kritiski ir vērtējams pieteicējas apgalvojums, ka tieši tās rīcībā bijuši SIA „/nosaukums G/" koģenerācijas staciju projektā realizēto iekārtu rasējumi un dokumentācija, kuri saņemti kā daļēja kompensācija, jo SIA „/nosaukums G/" palika parādā par piegādātajām precēm. Proti, atbilstoši pašas pieteicējas norādītajam SIA „/nosaukums C/"

amatpersona /pers. A/ vismaz septiņus gadus darbojies kopā ar tās valdes locekli /pers. B/ biomasas koģenerācijas staciju attīstībā kā SIA „/nosaukums G/" līdzīpašnieks (viņam pieder 16,19% šī uzņēmuma daļu). Savukārt, lai šos septiņus gadus /pers. A/ varētu sekmīgi darboties šo staciju attīstībā, viņam bija nepieciešami koģenerācijas staciju iekārtu rasējumi un dokumentācija. Līdz ar to šiem iekārtu rasējumiem un dokumentācijai bija jābūt arī /pers. A/, tātad SIA „/nosaukums C/" rīcībā. Tādējādi kritiski vērtējams arī pieteicējas vārdā 2019.gada 6.februārī noformētais nodošanas-pieņemšanas akts, kuru turklāt vienpersoniski parakstījis pats /pers. B/.

Tāpat tiesa atsaucās uz 2022.gada 14.novembra apstrīdēšanas iesniegumā norādīto un 2023.gada 6.februāra paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2023.gada 23.janvāra lūgumu sniegt informāciju par iespējamo pieteicējas dalību konkursā par SIA „/nosaukums B/" pasūtījuma izpildi) norādīto. Pieteicēja ir norādījusi, ka piedāvājums iesniegts 2020.gada 9.decembrī, proti, datumā, kad noformēts SIA „/nosaukums C/" piedāvājums pieteicējai, kas liecina par saskaņotu darbību veikšanu šo uzņēmumu starpā. Tāpat šajā paskaidrojumā minēta cenu aptauja, tomēr nav identificēts, kur un kad tā veikta.

Tāpat tiesa atsaucās uz 2021.gada 31.maija paskaidrojumā un 2023.gada 16.februāra papildu paskaidrojumā norādīto.

Ņemot vērā paskaidrojumos norādīto kopsakarā ar dienesta rīcībā esošo informāciju, tiesa atzina, ka pamatots ir tā vērtējums, ka skaidrojums par pieteicēju kā pieredzējušu uzņēmumu koģenerāciju staciju attīstībā un to, ka sabiedrība izvēlēta SIA „/nosaukums B/" pasūtījuma par gazifikācijas iekārtu komplektāciju, izgatavošanu un montāžu pasūtījuma izpildei, ņemot vērā sabiedrības pieredzi šādu projektu realizācijā, ir vērtējams kritiski. Par to, ka uzņēmums ir specializējies un labi pārzina attiecīgo nozari, tā rīcībā varētu būt attiecīgās kvalifikācijas darbaspēks, tehniskais nodrošinājums konkrēto pakalpojumu sniegšanai, secināms no attiecīgā saimnieciskā darbības veida atbilstības, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams. Proti, saimnieciskās darbības veidu – citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana – pieteicēja reģistrējusi tikai 2021.gada 27.maijā, t.i., pēc darījumu ar SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" noformēšanas. Savukārt pieteicējas norādītais par tās rīcībā esošiem SIA „/nosaukums G/" koģenerācijas staciju projektā realizēto iekārtu rasējumiem, dokumentāciju un /pers. B/ pieredzi, kas veidojusies koksnes gazifikācijas iekārtu ekspluatācijā SIA „/nosaukums G/", neapstiprina pašas pieteicējas pieredzi konkrētajā jomā, jo katra uzņēmuma (arī saistītā) saimnieciskā darbība ir nodalāma, veicot atbilstošu darījumu uzskaiti.

Darījumu ticamības pārbaudē nozīme ir faktiem, kas raksturo pieteicējas sadarbības nodibināšanu un uzturēšanu ar tās darījumu partneriem (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-151/2016 8.punktu*). Savukārt pieteicējas paskaidrojumos norādītā informācija par sadarbības uzsākšanu ar SIA „/nosaukums B/" vērtējama kā pretrunīga, jo apstrīdēšanas iesniegumā norādīts uz Horvātijas nodokļu iestādes sniegto informāciju par pieteicējas dalību SIA „/nosaukums B/" konkursā, 2023.gada 6.februāra paskaidrojumā – uz piedalīšanos SIA „/nosaukums B/" cenu aptaujā, savukārt 2023.gada 16.februāra paskaidrojumā – par telefoniska piedāvājuma saņemšanu no SIA „/nosaukums B/" vadības un cenu piedāvājuma sagatavošanu. Tāpat no lietas materiāliem nav gūstams apstiprinājums pieteicējas norādei uz SIA „/nosaukums C/" pieredzi koģenerācijas iekārtu komplektēšanā un uzstādīšanā. Proti, SIA „/nosaukums C/" saimnieciskās darbības veids līdz 2021.gada 16.martam bija dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, kas nav saistāms ar strīdus darījumu saturu. Tikai pēc strīdus darījumu noformēšanas (2021.gada 16.martā) šī komercsabiedrība kā darbības veidu deklarēja – citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana. Turklāt atbilstoši dienesta rīcībā esošajai informācijai SIA „/nosaukums C/" 2020.gada 1.decembrī bija nodokļu parāds 25 114,89 *euro*, 2020.gada 31.decembrī – 32 901,49 *euro*, bet 2021.gada 31.decembrī – jau 153 139,68 *euro*.

Ņemot vērā šo apstākļu kopumu, pamatots ir arī dienesta secinājums, ka lietā nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja būtu izvērtējusi komerciālos riskus slēgt darījuma attiecības ar uzņēmumu, kura darbība nav saistīta ar gazifikācijas iekārtu ražošanu, montāžu un uzstādīšanu. Līdz ar to komercsabiedrībai nav konstatējama attiecīga pieredze, turklāt tai ir finansiālas problēmas (nenokārtotas saistības ar budžetu). Šāda situācija nav raksturīga divu savstarpēji neatkarīgu tirgus dalībnieku starpā noslēgtiem darījumiem, jo tā neatbilst saprātīgas komercdarbības praksei. Proti, komercdarbība pēc savas būtības ir tāda saimniekošana, kas vērsta uz peļņas gūšanu. Tā neapšaubāmi ietver saimniecisku apsvērumu izdarīšanu savas rīcības plānošanā, lai izvērtētu un novērstu potenciālos ekonomiskos vai saimnieciskās darbības ilgtspējības riskus. Nesaprātīgs risks saimnieciskajā darījumā, kas liek to atzīt par saimnieciskajai realitātei neatbilstošu, ir viens no vērā ņemamiem apsvērumiem, vērtējot personas lomu faktiskajai darījuma norisei neatbilstošu dokumentu noformēšanā (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 30.marta sprieduma SKA-151/2016 8.punktu*).

[3.6.2] Lietas materiālos atrodas pieteicējas (pasūtītājs) un SIA „/nosaukums C/" (uzņēmējs) vārdā noformētais 2020.gada 23.decembra rasējumu nodošanas-pieņemšanas akts, kurā vispārīgi apliecināta iekārtu tehnisko rasējumu un izmantojamo materiālu specifikāciju sagatavošana un nodošana), kā arī pieteicējas (pasūtītājs) un SIA „/nosaukums C/" (uzņēmējs) vārdā noformētais 2020.gada 26.janvāra (acīmredzot kļūdaini norādīts gads) iekārtu tehnisko rasējumu pieņemšanas-nodošanas akts Nr.1, kurā vispārīgi norādīts, ka 2021.gada 26.janvārī SIA „/nosaukums C/" nodeva pieteicējai pilnīgus iekārtu tehniskos rasējumus elektroniskā veidā. Tāpat lietas materiālos atrodas 2021.gada 26.februāra nodomu protokols, kas noslēgts starp /pers. G/ (izpildītājs), pieteicēju (pasūtītājs) un SIA „/nosaukums B/" (klients). Saskaņā ar nodomu protokola 4.punktu /pers. G/ sagatavos un nodos pieteicējai iekārtu tehnoloģiskās skices un materiālu specifikāciju, proti, veiks identiskas darbības, kas jāveic SIA „/nosaukums C/" saskaņā ar pieteicējas un SIA „/nosaukums C/" noformētajiem un iepriekš minētajiem nodošanas-pieņemšanas aktiem. Savukārt saskaņā ar nodomu protokola 8.punktu pieteicēja iekārtu tehnoloģisko projektu izstrādā un iesniedz SIA „/nosaukums B/" līdz 2020.gada 30.maijam, kas nav iespējams, jo pats nodomu protokols ir datēts ar 2021.gada 26.februāri, bet elektroniski parakstīts attiecīgi 2021.gada 1.martā (/pers. G/, /pers. B/) un 25.martā (/pers. C/).

/pers. G/ vārdā noformētajā 2021.gada 30.jūlija paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2021.gada 9.jūlija vēstuli) apliecināta nodomu protokola parakstīšana, tomēr pats protokols, kā arī iekārtu tehnoloģiskās skices un materiālu specifikāciju nodošanas-pieņemšanas akta kopijas paskaidrojumam nav pievienotas. Šajā paskaidrojumā norādīts, ka /pers. G/ uzrunājis SIA „/nosaukums C/" pārstāvis /pers. A/, jo uzņēmumam bija jāpilnveido iekārtu tehnoloģiskie risinājumi un jāizstrādā darba rasējumi. Pirms nodomu protokola parakstīšanas izpētīti esošie rasējumi un iekārtas, kuras atradās /adrese A/, veikti uzmērījumi. Nodomu protokola ietvaros /pers. G/ veica daļu no tehniskā projekta (iekārtu izvietojums, iekārtu tehniskās specifikācijas, iekārtu, konstrukciju un būvizstrādājumu daudzumu uzskaitījums, iekārtu montāžas tehniskie rasējumi un instrukcijas). /pers. G/ veica tehnisko rasējumu izstrādi, atsevišķos gadījumos – tikai korekcijas vai precizējumus (paskaidrojumā norādīti iekārtu nosaukumi). Rasējumi nodoti SIA „/nosaukums C/" pārstāvim /pers. A/ 2021.gada 31.maijā. Samaksa par darbu vēl nav saņemta.

Tātad /pers. G/ paskaidrojumā apstiprina savu dalību tehnisko rasējumu izstrādē un tehniskā projekta daļējā veikšanā. Tomēr šīs darbības viņš veicis sadarbībā ar SIA „/nosaukums C/", nevis pieteicēju, kā to paredz nodomu protokols. Savukārt, ņemot vērā /pers. G/ skaidrojumu par iekārtu tehnisko rasējumu un specifikāciju izstrādi un to nodošanu SIA „/nosaukums C/" 2021.gada 31.maijā, nav konstatējams, kas konkrēti un kādas darbības veica iekārtu tehnisko rasējumu un specifikāciju sagatavošanā pirms līguma ar SIA „/nosaukums C/" parakstīšanas 2020.gada 23.decembrī.

[3.6.3] Izskatāmajā lietā konstatējami vairāki SIA „/nosaukums C/" valdes locekļa /pers. A/ paskaidrojumi. Tiesa atsaucās uz 2021.gada 16.marta paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2021.gada 12.marta pieprasījumu) un 2021.gada 21.jūlija paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2021.gada 5.jūlija informācijas pieprasījumu) norādīto, un secināja, ka kritiski ir vērtējams norādītais par SIA „/nosaukums C/" zināšanām iekārtu ražošanā un montāžā, jo tās reģistrētais saimnieciskās darbības veids līdz 2021.gada 18.jūlijam bija dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība. Savukārt attiecībā par SIA „/nosaukums C/" administrācijas atrašanos nomātās telpās /adrese B/, konstatējams, ka dienests 2021.gada 22.jūnijā veica minētās adreses, kura reģistrēta kā sabiedrības juridiskā adrese, apsekošanu, kurā SIA „/nosaukums C/" saimnieciskās darbības veikšana netika konstatēta.

Tiesa atsaucās arī uz 2021.gada 25.jūlija paskaidrojumā maksātnespējas administratoram /pers. H/ (atbilde uz dienesta 2021.gada 14.jūlija

informācijas pieprasījumu) norādīto.

[3.6.4] Tiesa ņēma vērā, ka izskatāmās lietas ietvaros savus paskaidrojumus dienestam sniedza arī SIA „/nosaukums C/" deklarētais darba ņēmējs /pers. E/ (tehniskais direktors no 2020.gada 6.janvāra līdz 2022.gada 19.janvārim), /pers. I/ (galvenais inženieris no 2021.gada 1.jūnija līdz 2022.gada 31.janvārim) un /pers. J/ (montētājs no 2021.gada 14.jūlija līdz 2021.gada 9.septembrim un no 2021.gada 25.oktobra līdz 2022.gada 28.februārim), un viņu paskaidrojumos norādīto. Savukārt SIA „/nosaukums C/" deklarētais darba ņēmējs /pers. K/ (palīgstrādnieks no 2021.gada 14.jūlija līdz 2021.gada 25.oktobrim) un /pers. L/ (palīgstrādnieks no 2021.gada 14.jūlija līdz 2021.gada 18.oktobrim) dienesta uzaicinājumu sniegt paskaidrojumu atstāja bez ievērības.

[3.6.5] Tiesa konstatēja, ka, veicot lietas visaptverošu novērtējumu, dienests ieguvis informāciju arī no SIA „/nosaukums C/" deklarētajiem apakšuzņēmējiem SIA /nosaukums F/, SIA „/nosaukums E/" un SIA /nosaukums I/.

Tiesa atsaucās un novērtēja /pers. E/ (SIA /nosaukums F/ īpašnieks, valdes loceklis (pilnvaru termiņš no 2017.gada 21.marta) un darba ņēmējs, kurš laika posmā no 2020.gada 6.janvāra līdz 2022.gada 19.janvārim bija deklarēts arī kā SIA „/nosaukums C/" darba ņēmējs) 2021.gada 15.jūlija paskaidrojumā un 2022.gada 29.jūlija paskaidrojumā norādīto.

Tiesa atsaucās uz SIA „/nosaukums E/" amatpersonas /pers. M/ (pilnvaru termiņš no 2013.gada 17.septembra) paskaidroto, kā arī SIA „/nosaukums E/" 2022.gada 22.jūlija paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2022.gada 15.jūlija informācijas pieprasījumu) norādīto. Tiesa, novērtējot paskaidrojumus kopā ar lietas materiāliem, secināja, ka apstākļu kopums tikai papildus liecina par uzņēmumu savstarpējo saistību un saskaņotām darbībām naudas plūsmas organizēšanā, kas pārsniedz divu neatkarīgu uzņēmumu komerciālās sadarbības robežas.

Tiesa atsaucās uz SIA /nosaukums I/ amatpersonas /pers. I/ 2022.gada 2.septembra paskaidrojumā (atbilde uz dienesta 2022.gada 22.augusta informācijas pieprasījumu) norādīto.

Apkopojot SIA „/nosaukums E/", SIA /nosaukums F/ un SIA /nosaukums I/ paskaidrojumos norādīto, tiesa secināja, ka tajos ir apstiprināta gazifikācijas iekārtu izgatavošana un komplektēšana. Tomēr no šiem paskaidrojumiem nav konstatējama pieteicējas iesaistīšanās strīdus gazifikācijas iekārtu ražošanas, montāžas un kvalitātes kontroles procesa nodrošināšanā, jo to kontrolēja SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/". Pašu gazifikācijas iekārtu un to komponenšu piegāde strīdus darījumu ietvaros notika /adrese A/, kur atrodas SIA „/nosaukums E/" ražošanas telpas, noformējot aktus par iekārtu nodošanu-pieņemšanu. Savukārt pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā norāda, ka tās valdes loceklis brauca uz Tukumu pieņemt iekārtas no SIA „/nosaukums C/", kad bija nodrošināts transports pārvadāšanai uz Horvātiju. Minētais kopumā liecina par pieteicējas un SIA „/nosaukums C/" darbību savstarpēju saskaņošanu, jo iekārtas un to komponentes līdz transportēšanai, kuru faktiski organizēja SIA „/nosaukums C/" amatpersona /pers. A/, atradās pie to faktiskā ražotāja (SIA „/nosaukums C/" apakšuzņēmēja). Savukārt CMR pieteicējas vārdā noformētas pēc formālas aktu par iekārtu nodošanu-pieņemšanu noformēšanas starp SIA „/nosaukums C/" un pieteicēju.

[3.6.6] Lietas materiālos atrodas pieteicējas vārdā noformētās CMR, kā arī SIA /nosaukums J/ 2022.gada 19.augusta atbilde uz dienesta informācijas pieprasījumu, iesniegtie pasūtījumi-līgumi un rēķini.

Tiesa atsaucās uz pieteicējas vārdā noformētajās CMR norādīto, kā arī konstatēja trūkumus. Novērtējot pieteicējas vārdā noformētās CMR un tajās konstatētos trūkumus, tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka šīs CMR nav noformētas atbilstoši 1956.gada 19.maija Konvencijā par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) noteiktajām prasībām. Turklāt šo trūkumu apmērs un būtība neliecina par atbilstošu rūpību, kāda būtu sagaidāma reāli notiekošu darījumu gadījumā, bet liecina par dokumentu formālu noformēšanu. Savukārt no CMR norādītās informācijas faktiskie preču saņēmēji nav identificējami vai arī nav konstatējama norādīto preču saņēmēju saistība ar SIA „/nosaukums B/", savukārt to saturs kopumā, ņemot vērā arī iepriekš minētos trūkumus, neļauj izsekot un līdz ar to gūt arī apstiprinājumu CMR minētajām kravu piegādēm no pieteicējas uz SIA „/nosaukums B/" Horvātijā.

Novērtējot SIA /nosaukums J/ sniegto informāciju kopsakarā ar lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis pieteicējas formālo lomu iekārtu transportēšanas procesā, kas izpaudusies tās rekvizītu izmantošanā.

[3.6.7] Izskatāmās lietas ietvaros saņemta Horvātijas nodokļu administrācijas atbilde uz dienesta informācijas pieprasījumu. Tiesa atsaucās uz šajā atbildē norādīto un secināja, ka saskaņā ar Horvātijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju SIA „/nosaukums B/" paskaidrojumā vispārīgi apstiprināja darījumus ar pieteicēju, tomēr objektīvi pamatots skaidrojums par pieteicējas izvēli tā arī nav sniegts. Piemēram, nav identificēti citi potenciālie iekārtu ražotāji, arī informācija par iepriekš īstenotajiem pieteicējas projektiem ir vispārīga. Tāpat no SIA „/nosaukums B/" paskaidrojuma neizriet, ka pieteicēja izvēlēta kā izdevīgākā piedāvājuma iesniedzēja, kā to apgalvo pati pieteicēja. Attiecībā par norādi, ka iekārtu montāžu Horvātijā veica SIA „/nosaukums B/", SIA „/nosaukums D/" un vietējo uzņēmumu darbinieki, tā ir pretrunā ar: 1) SIA „/nosaukums C/" amatpersonas /pers. A/ 2022.gada 25.jūlija paskaidrojumu, kurā norādīts, ka iekārtu uzstādīšanu veica SIA „/nosaukums C/"; 2) SIA „/nosaukums C/" darba ņēmēja /pers. J/ 2022.gada 26.augusta paskaidrojumu, kurā norādīts, ka iekārtu montāžu viņš veicis Beliščē periodā no 2021.gada 15.jūlijam līdz 2021.gada 29.augustam, un periodā no 2021.gada 25.oktobra līdz 2021.gada 22.decembrim; 3) /pers. E/ 2022.gada 5.augusta paskaidrojumu, kurā norādīts, ka iekārtu montāžu viņš veicis kā SIA /nosaukums F/ darbinieks.

Ņemot vērā SIA „/nosaukums B/" apliecinājuma darījumiem ar pieteicēju vispārīgo raksturu, kā arī to, ka tās sniegtā informācija ir pretrunā ar citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem, šis SIA „/nosaukums B/" apliecinājums ir vērtējams kritiski un pats par sevi nav atzīstams par objektīvu pierādījumu noformēto darījumu atbilstībai faktiskajiem apstākļiem.

[3.6.8] Ņemot vērā Horvātijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju kopsakarā ar pārējo dienesta rīcībā esošo informāciju, dienests konstatēja dokumentu plūsmu par noformētajiem darījumiem par gazifikācijas iekārtu projektēšanu, piegādi un uzstādīšanu: */nosaukums K/* un /nosaukums L/ –> SIA „/nosaukums D/" –> SIA „/nosaukums B/" –> pieteicēja –> SIA „/nosaukums C/" –> SIA „/nosaukums E/", SIA /nosaukums F/ un SIA /nosaukums I/. Savukārt, lai novērtētu šo dokumentu plūsmu un tās atbilstību faktiski notikušajiem darījumiem, dienests pieprasīja informāciju no SIA „/nosaukums D/", kas Horvātijas nodokļu administrācijas informācijā minēta kā galvenā būvuzņēmēja. 2022.gada 15.augustā SIA „/nosaukums D/" valdes loceklis /pers. F/ sniedzis paskaidrojumu, ka */nosaukums K/* un */nosaukums L/* ir projekta pasūtītāji, bet naudas līdzekļus par projekta realizāciju SIA „/nosaukums D/" saņēma no pasūtītāja mātes kompānijas */nosaukums M/*. Kā apliecinājumu iesniedzot AS „Luminor Bank" konta izrakstu par periodu no 2020.gada 1.decembra līdz 2021.gada 31.decembrim, kuros konstatējami */nosaukums M/* saņemtie maksājumi.

[3.6.9] Novērtējot dienesta secinājuma par pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/" faktisko neesību pamatotību, tiesvedības laikā tiesa ieguva arī papildu pierādījumus, tiesas sēdē uzklausot gan pieteicējas valdes locekļa /pers. B/ paskaidrojumus, gan nopratinot kā lieciniekus SIA „/nosaukums D/" valdes locekli /pers. F/ un SIA „/nosaukums C/" valdes locekli no 2012.gada 27.aprīļa līdz 2022.gada 14.jūnijam /pers. A/.

Tiesa atsaucās uz pieteicējas valdes locekļa /pers. B/ tiesas sēdē paskaidroto, SIA „/nosaukums D/" valdes locekļa /pers. F/ tiesas sēdē liecināto par strīdus darījumiem, SIA „/nosaukums C/" bijušā valdes locekļa /pers. A/ liecināto un, novērtējot to kopsakarā ar pārējiem lietā iegūtajiem pierādījumiem, tiesa secināja, ka /pers. B/ pēc būtības neko jaunu un papildu jau iepriekš rakstītajam tiesas sēdē neminēja. Atkārtoti tika uzsvērta tieši viņa kā fiziskas personas pieredze koģenerācijas jomā, kuru viņš ieguvis kā SIA „/nosaukums G/" dalībnieks. Kaut arī pieteicējas valdes loceklis tiesas sēdē norādīja, ka uzņēmums konkrētajā jomā strādā 4 – 5 gadus, tomēr lietas ietvaros nav gūts apstiprinājums, ka pieteicējai kā uzņēmumam līdz strīdus

darījumiem būtu bijusi pieredze gazifikācijas iekārtu projektēšanā, ražošanā un uzstādīšanā. Turklāt nav saprotams, kādēļ, ja jau šāda pieredze ir bijusi, visu šo laiku (līdz 2021.gada 27.maijam), konkrētais saimnieciskās darbības veids nebija deklarēts. Tādēļ arī secinājums, ka uz strīdus darījumu slēgšanas brīdi nepastāvēja nekādas objektīvas ziņas par to, ka pieteicēja būtu gatava iesaistīties darījumā par gazifikācijas iekārtu projektēšanu, ražošanu, palaišanu un uzstādīšanu, kura vērtība turklāt ir nepilns miljons *euro*. Līdz ar to arī pieteicējas līguma ar SIA „/nosaukums B/" preambulas d) apakšpunktā norādītais par pieteicējas tehnoloģisko kompetenci, pieredzi un prasmēm līgumā noteiktās darbības izpildīt saistībā ar SIA „/nosaukums B/" pasūtījumu neatbilst patiesībai. Turklāt saskaņā ar šā līguma 2.1.apakšpunktu pieteicēja apņemas ar saviem darba rīkiem, ierīcēm, materiāliem un resursiem veikt iekārtu ražošanu. Tādēļ, kaut arī pastāv iespēja piesaistīt apakšuzņēmējus, nav loģiski par to nevienoties ar līgumisko pasūtītāju, vienlaikus sniedzot apliecinājumu, ka visi darbi tiks pildīti pašrocīgi ar saviem resursiem. Vienlaicīgi tiesa konstatēja arī pretrunu starp pieteicējas valdes locekļa paskaidroto un SIA „/nosaukums D/" valdes locekļa /pers. F/ liecināto par pieteicējas darbinieku dalību no Latvijas piegādāto iekārtu montāžu Horvātijā. Proti, /pers. B/ norādīja, ka pieteicējas darbinieki iekārtu uzstādīšanā Horvātijā nav piedalījušies, bet /pers. F/ gluži pretēji, ka ir piedalījušies. Turklāt gan pieteicējas valdes locekļa, gan arī liecinieku /pers. F/ un /pers. A/ skaidrojumi par strīdus darījumiem ir vērtējami kā vispārīgi, bez atbilstošas detalizācijas pakāpes, kāda būtu sagaidāma, ja šīs personas patiesi būtu piedalījušās deklarētajos darījumos. Tas attiecas gan uz savstarpējās sadarbības uzsākšanu, gan arī uz strīdus darījumos iesaistīto uzņēmumu lomu tajos. Piemēram, /pers. F/ tiesas sēdē, atbildot uz jautājumu, kāpēc viņš izvēlējies sadarboties ar pieteicēju, nevis /pers. A/, atbildēja, ka /pers. A/ uzņēmumam SIA „/nosaukums C/" bijuši nodokļu parādi, tādēļ viņš nav viesis uzticību. Tomēr turpinājumā /pers. F/ atzina, ka ir informēts par /pers. A/ iesaisti strīdus darījumos caur viņa saistību ar /pers. B/, kuram sniedz kaut kādu tehnisko atbalstu – zināšanas. Tātad, iesaistot šajā darījumu ķēdē pieteicēju, uzticība /pers. A/ ir atjaunojusies. Tāpat /pers. F/ liecināja, ka nav organizējis nevienas iekārtas piegādes no Latvijas uz Horvātiju, kas ir pretrunā ar SIA „/nosaukums C/" bijušā valdes locekļa /pers. A/ 2021.gada 25.jūlija paskaidrojumā norādītajam, ka pēdējo divu iekārtu transportēšanu organizēja SIA „/nosaukums B/" pārstāvis /pers. F/. Savukārt no /pers. A/ liecības secināms, ka viņš bija informēts par strīdus darījumiem jau pirms dokumentu noformēšanas ar pieteicēju, viņš bija tas, kurš to īstenošanas procesā kontaktējās ar SIA „/nosaukums D/" valdes locekli /pers. F/ gan telefoniski, gan arī klātienē, kā arī viņš bija tas, kurš uzraudzīja iekārtu izgatavošanu, organizēja to piegādi no Latvijas uz Horvātiju un piedalījās piegādāto iekārtu montāžā Horvātijā. Līdz ar to, kaut arī viņš vispārīgi minēja par pieteicējas valdes locekļa līdzdalību iekārtu ražošanas procesa kontrolē, tomēr objektīvi pieteicējas līdzdalība šajā procesā nebija nepieciešama un faktiski nav arī konstatējama.

[3.7] Atsaucoties Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, tiesa norādīja, ka Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Lai konstatētu ļaunprātīgu rīcību PVN jomā jāizpildās diviem nosacījumiem: 1) attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja PVN direktīvas mērķim; 2) no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību.

[3.8] Izskatāmajā lietā dienests nav apstrīdējis gazifikācijas iekārtu izgatavošanu un piegādi SIA „/nosaukums D/" norādītajiem gala pasūtītājiem Horvātijā */nosaukums K/* un */nosaukums L/*. Tomēr, ievērojot spriedumā minētos pierādījumus un no tiem izrietošo apstākļu kopumu, kas raksturo strīdus gazifikācijas iekārtu un to komponenšu ražošanas un montāžas procesu, kā arī transportēšanu no Latvijas uz Horvātiju, ko faktiski organizēja un veica SIA „/nosaukums C/" un tās piesaistītie apakšuzņēmēji, dienests pamatoti secinājis, ka pieteicējas rekvizīti izmantoti, lai iekārtu pārdošanas un iegādes darījumus dokumentāri atspoguļotu divos šķietami neatkarīgos etapos, kas pēc savas būtības faktiski ir bijusi fikcija. Par pretējo neliecina arī strīdus darījumu pamatā esošie dokumenti, kuros norādītās ziņas par darījumu norisi ir vērtējamas kritiski. Savukārt dokumenta noformēšana par faktiskajiem apstākļiem neatbilstošiem darījumiem nav realizējama bez vienošanās par šādu saskaņotu darbību veikšanu. Līdz ar to konkrētajā gadījumā strīdus darījumos iesaistītās komercsabiedrības (pieteicēja, SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/") ir atzīstamas par saistītām personām likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta g) apakšpunkta izpratnē, jo lietā konstatēto apstākļu kopums ļauj secināt, ka to starpā ir noslēgta vienošanās, kas atklātībai nav zināma, par dokumentu (arī naudas), kas nepamato reālus darījumus, plūsmas izveidi. Turklāt, vērtējot strīdus darījumu atbilstību komerciālai realitātei, būtisks ir fakts, ka tajos iesaistītajai SIA „/nosaukums C/" ir ievērojami nodokļu (PVN, iedzīvotāju ienākuma nodokļa, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu) parādi, kas budžetā netiek nomaksāti, savukārt pieteicēja deklarē priekšnodokļa atskaitījumus (attiecīgi arī izmaksas), tādējādi samazinot budžetā maksājamos nodokļus. Konkrētajā gadījumā dienests secinājis, ja darījumu shēmā mākslīgi netiktu iesaistīta pieteicēja un gazifikācijas iekārtu piegādi uz Horvātiju (ar PVN 0% likmi apliekamie darījumi) deklarētu SIA „/nosaukums C/", tad SIA „/nosaukums C/" izveidojusies PVN pārmaksa tiktu novirzīta nodokļu parādu segšanai.

Atsaucoties uz Augstākās tiesas judikatūru un apkopojot visu spriedumā minēto, tiesa secināja, ka konkrētajā gadījumā katrs no strīdus darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt arī apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Lietā konstatētie apstākļi ir vērtējami kopsakarā un liecina par pieteicējas rekvizītu izmantošanu faktiski neesošu darījumu noformēšanā, kas dod pamatu secināt, ka darījumi nav noformēti parastas komercdarbības ietvaros, bet, lai iegūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā un samazinātu budžetā maksājamo PVN.

Par to, ka pieteicēja ir iesaistījusies dokumentu noformēšanā par neesošiem darījumiem liecina: 1) pieteicējas vispārīgie un pretrunīgie skaidrojumi par sadarbības uzsākšanu ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/", kā arī nespēja argumentēti, objektīvi pamatot un izskaidrot pieteicējas lomu strīdus darījumu norisē; 2) formāli (par ko liecina tajos konstatējamās daudzās kļūdas un nepilnības) noformētie dokumenti (līgumi, nodošanas-pieņemšanas akti, CMR), kas pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām neļauj izsekot strīdus darījumu gaitai; 3) precīzi koordinētā darbība strīdus darījumu dokumentu noformēšanā, kas nav vērtējama kā nejaušība, bet gan kā saskaņotu darbību veikšana, īpaši, jo tā veikta starp saistītām (arī finansiāli) personām; 4) pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums C/" noteikto maksājumu samaksas kārtības neievērošana, līguma nosacījumiem neatbilstošu norēķinu termiņu norādīšana rēķinos, norēķinu termiņu kavējumi, neaprēķinot un nepiedzenot līgumā noteiktās soda naudas, norēķinu veikšana ieskaita veidā, pamatojot to ar formāli noformētu cesijas līgumu; 5) SIA „/nosaukums B/" vispārīgais darījumu ar pieteicēju apliecinājums, kas nesniedz objektīvi pamatotu skaidrojumu par pieteicējas izvēli; 6) SIA „/nosaukums D/" (SIA „/nosaukums B/" mātes uzņēmums) valdes locekļa vispārīgie skaidrojumi par SIA „/nosaukums B/" izveidošanu un tās dalību strīdus darījumos, kā arī vispārīgie un pretrunīgie skaidrojumi par sadarbības uzsākšanu ar pieteicēju; 7) nav konstatējams strīdus darījumu ekonomiskais pamatojums (uzcenojumu 2% nevar uzskatīt par ekonomiski pamatotu, nav sniegts konkrēts skaidrojums, kādi aprēķini bija uzcenojuma noteikšanas pamatā); 8) SIA „/nosaukums C/" paskaidrojumos un tās bijušā valdes locekļa /pers. A/ liecībā norādītais, kas liecina, ka pieteicējas līdzdalība strīdus darījumos nebija nepieciešama un faktiski nav arī konstatējama; 9) /pers. G/ 2021.gada 30.jūlija paskaidrojumā norādītais, apstiprinot savu dalību tehnisko rasējumu izstrādē un tehniskā projekta daļējā veikšanā, ko darījis sadarbībā ar SIA „/nosaukums C/", nevis pieteicēju, kā to paredz 2021.gada 26.februāra nodomu protokols, kas apstiprina secinājumu par to, ka pieteicējas faktiskā dalība strīdus darījumos nav konstatējama, bet minētais nodomu protokols ir noformēts formāli.

Tā kā lietā konstatētais liecina, ka deklarētie strīdus darījumi nav notikuši, tad pieteicēja zināja, ka faktiski notiek nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana. Savukārt, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē rēķinus par faktiski neesošiem darījumiem, pieteicēja apzinājās savas rīcības ļaunprātīgo raksturu. Līdz ar to, atskaitot priekšnodokli par faktiski neesošiem darījumiem, ir konstatējama priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību regulējošo tiesību normu formāla piemērošana, lai attiecīgo darījumu rezultātā gūtu fiskālas priekšrocības (priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības) un samazinātu budžetā

maksājamo PVN. Ziņu par neesošiem pieteicējas darījumiem ar SIA „/nosaukums C/" iekļaušana PVN deklarācijās norāda uz nodokļu maksātāja informētību par iesaistīšanos PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[3.9] Ņemot vērā to, ka SIA „/nosaukums C/" vārdā noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju par darījumiem un neapliecina to faktisko esību, tad likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī nav izmantojami par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis. Savukārt, ņemot vērā to, ka arī pieteicējas vārdā noformētie rēķini par darījumiem ar Horvātijā reģistrēto PVN maksātāju SIA „/nosaukums B/" satur nepatiesu informāciju, tad likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī nav izmantojami par nodokļa rēķiniem, kas apstiprinātu PVN 0% likmes piemērošanas pamatotību.

Tiesa atzina, ka tādējādi dienests arī pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „/nosaukums C/" 179 092 *euro* (2020.gada decembrī 8400 *euro*, 2021.gada janvārī 22 316,47 *euro*, februārī 5995,72 *euro*, martā 25 562,88 *euro*, aprīlī 10 499,99 *euro*, maijā 7809,91 *euro*, jūlijā 39 415,21 *euro*, augustā 7918,79 *euro*, septembrī 1134 *euro*, novembrī 9356,66 *euro* un decembrī 40 682,37 *euro*) apmērā, kā arī pamatoti samazināja pieteicējas 2021.gada novembrī un decembrī PVN deklarācijās deklarēto ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu vērtību par apstrīdētajiem realizācijas darījumiem ar SIA „/nosaukums B/" par 862 197 (46 875 + 815 322) *euro*.

Tāpat dienests arī pamatoti un atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmajai daļai, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai, 32.panta pirmajai, otrajai, ceturtajai, piektajai un septītajai daļai pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica PVN 116 311,47 *euro*, nokavējuma naudu 18 136,04 *euro* un soda naudu 17 390,03 *euro* (50% no aprēķinātās soda naudas), kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN 62 780,53 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 9417,09 *euro* (50% no aprēķinātās soda naudas).

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 14.decembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tiesa ir pieļāvusi procesuālo un materiālo tiesību normu pārkāpumus, kuri noveduši pie lietas nepareizas izspriešanas. Tiesa nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteikto, kā arī Senāta atziņas attiecībā uz pierādījumu vērtēšanu administratīvajā procesā, kā rezultātā nonākusi pie nepareiziem secinājumiem. Tiesa spriedumā nav sniegusi vērtējumu pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem un argumentiem, nav pienācīgi pamatojusi to, kāpēc dienesta secinājumiem tā piešķīrusi lielāku ticamību nekā pieteicējas paskaidrojumiem, argumentiem, kā arī liecinieku liecībām.

Darījumu veikšanas faktiskie apstākļi, darījumu dalībnieku paskaidrojumi, veikto darījumu dokumenti (līgumi, pieņemšanas-nodošanas akti, transporta dokumenti, nodokļa rēķini, maksājumu dokumenti u.c.), Horvātijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija ir vērtējami kā tiešo pierādījumu un apstākļu kopums par to, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „/nosaukums C/", kā arī starp pieteicēju un SIA „/nosaukums B/" ir faktiski notikuši. Visi apstrīdētie darījumi jāvērtē kopsakarā, turklāt jāņem vērā visi pieteicējas administratīvā procesa laikā sniegtie paskaidrojumi.

[4.2] Tiesa ir ietekmējusies no dienesta norādījumiem, ka pieteicējai nav pieredzes apstrīdēto darījumu veikšanā, jo tā saimnieciskās darbības veidu „Citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana" bija reģistrējusi tikai pēc līguma ar SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" noslēgšanas. Pretēji minētajam, pieteicējai ir pieredze gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā, jo ne tikai /pers. B/, bet arī pieteicēja bija SIA „/nosaukums G/" dalībniece, kur vairākus gadus uzkrāja gazifikācijas iekārtu ražošanas, ekspluatācijas un to pilnveidošanas pieredzi. Par pieredzes esību liecina uzņēmumā strādājošā darbaspēka izglītība, iemaņas un pieredze, nevis saimnieciskās darbības veida reģistrācijas laiks, kas pēc būtības kalpo statistikas apkopošanas mērķiem. Tādējādi lietā esošā informācija liecina, ka gan pieteicējas amatpersonai bija atbilstoša izglītība un pieredze, gan pieteicējai bija pieredze gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā.

[4.3] Pieteicēja nevienā brīdī nav apgalvojusi, ka tai nebūtu finansiālo saistību ar SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/". Par to liecina gan ar abiem uzņēmumiem noslēgtie līgumi par gazifikācijas iekārtu ražošanu un uzstādīšanu, gan minētais aizdevuma līgums, gan cesijas līgums, kas noslēgts ar SIA „/nosaukums B/" kā cedentu, pieteicēju kā cesionāru, kas pārņem no cedenta SIA „/nosaukums C/" (parādnieks) parādu pret SIA „/nosaukums B/".

[4.4] Pieteicēja paļāvās uz jurista sagatavotu līgumu un vairāk uzmanības pievērsa līguma saturam, bet parakstu zonā nepamanīja pieļauto kļūdu. Cesijas līguma parakstītāji nav pēc izglītības juristi, kuri šādu pārrakstīšanās kļūdu būtu pamanījuši. Šajā gadījumā līgumslēdzēji skaidri apzinājās, kāda satura līgums tiek slēgts un kādas pusēm no tā izriet saistības. Pieļautā kļūda, parakstot līgumu, nav mainījusi noslēgtā līguma ekonomisko būtību, līdz ar to dienestam nav pamata apšaubīt šādu norēķinu veida atbilstību komerciālajai realitātei. Paskaidrojums par šo kļūdu dienestam tika sniegts.

[4.5] Nav saprotamas tiesas šaubas par to, ka atbilstoši minētā cesijas līguma saturam pieteicēja iegūst prasījuma tiesības pret SIA „/nosaukums C/", savukārt līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīts, ka SIA „/nosaukums B/" ir prasījuma tiesības pret pieteicēju. Tā kā pieteicēja, parakstot cesijas līgumu uzņēmās atbildību par SIA „/nosaukums C/" parādu pret SIA „/nosaukums B/", tad pilnīgi loģiski, ka SIA „/nosaukums B/" ir radušās prasījuma tiesības pret pieteicēju.

[4.6] Tiesību normās ir paredzēta pārrakstīšanās kļūdu labošana gan dienestam, gan tiesai. Arī dienests sākotnēji pārsūdzētajā lēmumā bija pieļāvis vairākas pārrakstīšanās kļūdas. Ja tiek uzskatīts, ka pieteicējas pieļautās neuzmanības kļūdas ietekmē pieteicējas tiesisko stāvokli, tad atbilstoši vienlīdzības principam arī dienesta pieļautās neuzmanības kļūdas būtu par pamatu pārsūdzētā lēmuma atzīšanai par spēkā neesošu.

[4.7] Tiesa pieteicējas un SIA „/nosaukums C/" darījumam, kas rada komerctiesiskās attiecības starp šiem līdzējiem, cenšas piemērot administratīvi tiesisko attiecību regulējumu. Taču tiesa šīs lietas ietvaros vērtē komerctiesiska darījuma būtību, kuram ir jāatbilst šāda darījuma regulējošām tiesību normām un principiem. Tiesa nav ņēmusi vērā vienu no svarīgākajiem komerctiesību principiem – privāttiesiskās apgrozības paātrināšanas principu. Komerctiesībām jānodrošina ātra civiltiesiskā apgrozība ar minimāliem birokrātiskiem un citiem šķēršļiem. Tas pieprasa no komerctiesisko attiecību dalībniekiem rūpēties par ātru apgrozības veicināšanu, kas noved pie ne tik detalizētiem savstarpējo līgumu noteikumiem un izvairīšanos no savstarpējo attiecību un priekšrakstu sīka raksturojuma. Ja komerctiesisko attiecību dalībniekiem ir skaidrība par savām tiesībām un pienākumiem, tad ne dienestam, ne arī tiesai nav pamats pieprasīt no komerctiesisko attiecību dalībniekiem vairāk līgumiskā regulējuma, ja tas pēc būtības ir atspoguļots grāmatvedības reģistros un atskaitēs.

[4.8] Dienests, neraugoties uz pieteicējas paskaidrojumiem par maksājumu termiņu neievērošanas iemesliem, nav ņēmis vērā, ka periodā, kad notika projekta realizācija, nebija pandēmijas rezultātā izsludinātais ārkārtas stāvoklis, nebija pārvietošanās, cilvēku klātienes tikšanās un citi ierobežojumi, arī straujā cenu celšanās, tādēļ nav ņēmis vērā šo situāciju raksturojošus aspektus. Neviens no Civillikuma 1483.pantā minētajiem gadījumiem, kuros likums prasa ievērot darījuma obligātu rakstisku formu, pieteicējas, SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" tiesiskajās attiecībās nepastāvēja. Nav pamata pasliktināt pieteicējas, SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" tiesisko stāvokli, ja tie ir izvēlējušies līgumu grozījumu mutisku formu, kā arī izvēlas neizmantot savas tiesības kavējumu vai soda naudu piedziņā.

[4.9] Pieteicēja nesniedza starpniecības pakalpojumus kā starpniecības aģents, kā tas noteikts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 26.punktā, pieteicējas darbība būtu pielīdzināma likuma 6.panta trešajā daļā noteiktam. Atsaucoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.[1] pantā noteikto un Eiropas Komisijas „Paskaidrojumi par ES PVN izmaiņām attiecībā uz režīmu preču piegādei uz noliktavu, ķēdes darījumiem un atbrīvojumu

preču piegādēm Kopienas iekšienē („2020.gada ātrie risinājumi”)” (turpmāk – Eiropas Komisijas paskaidrojumi) norādīto, pieteicēja paskaidro, ka bija tas uzņēmējs, kas saskaņā ar līgumu ar SIA „/nosaukums B/” apņēmās organizēt iekārtu transportēšanu no Latvijas uz Horvātiju, proti, uzņēmās transportēšanas risku par preču nejaušu bojāeju, noslēgusi līgumus par preču transportēšanu, saņēmusi parakstītus CMR, nodokļa rēķinus un tos apmaksājusi. Fakts, ka pieteicēja izsniedza pilnvaru SIA „/nosaukums C/” valdes loceklim /pers. A/ pieteicējas vārdā pasūtīt transportlīdzekli uz konkrētu laiku un parakstīt CMR pieteicējas vārdā, nemaina pieteicējas kā transportēšanas nodrošinātājas lomu un atbildību. Pilnvarotā persona rīkojas tās personas vārdā, kura tai ir izsniegusi pilnvaru.

[4.10] Pieteicēja ir sniegusi dienestam paskaidrojumus, ka piedāvājumu saražot un uzstādīt Horvātijā deviņas gazifikācijas iekārtas ir saņēmusi telefoniski 2020.gada vidū (vasarā), ko apstiprināja tiesas sēdē liecinieks /pers. F/. Ar to brīdi ir sācies darbs – pārrunas, aprēķinu veikšana, potenciālo apakšuzņēmēju uzrunāšana, bet līgums noslēgts 2020.gada decembra beigās. Sniedzot informāciju par pazīšanos ar SIA „/nosaukums B/” amatpersonām, pieteicēja bija ņēmusi vērā periodu pirms piedāvājuma saņemšanas, jo uzskatīja, ka jebkādas darbības arī pirms līguma noslēgšanas, ar SIA „/nosaukums B/” pārstāvjiem ir uzskatāmas par darījuma veikšanas sastāvdaļu. Arī tiesas sēdē liecinieks /pers. F/ norādīja, ka ar pieteicēju līdz šiem darījumiem sadarbības nebija, bet /pers. F/ zinājis, ka /pers. B/ darbojās koģenerācijas sfērā, kā arī faktu, ka pieteicējas īpašumā ir nepieciešamā projekta dokumentācija.

[4.11] Pieteicējas izmaksas saistībā ar projekta realizāciju pamatā ir tikai transportēšanas pakalpojumu vērtība un valdes locekļa /pers. B/ iesaistīšanās projekta darbu organizēšanā, koordinācijā un kontrolē, tādēļ sākotnēji ieplānotais 2% uzcenojums, kas ir vairāk kā 17 000 *euro* no darījuma vērtības, bija ekonomiski pamatots. Pieteicēja atzīst, ka projekta realizācija vairāku faktoru ietekmē ir prasījusi lielāku pieteicējas iesaisti, kā arī papildu izmaksas.

Pieteicēja ir skaidrojusi, kādēļ iesaistījās apstrīdētā projekta realizācijā. Vienīgajam pieteicējas kapitāla daļu īpašniekam un valdes loceklim /pers. B/ pieder SIA /nosaukums N/ 10,07% kapitāla daļas, kuras viņš ir ieguvis tieši pateicoties savai pieredzei saistībā ar pieteicēja darījumiem ar SIA „/nosaukums B/” un SIA „/nosaukums C/”, kā arī viņa īpašumā esošajiem koģenerācijas iekārtu tehnoloģiskajiem rasējumiem, kuri tika iegūti no SIA „/nosaukums G/”. Publiski ir pieejama informācija, ka SIA /nosaukums N/, cita starp pateicoties iepriekš minētajai pieteicējas pieredzei un zinātībai, ir uzsākusi radīto tehnoloģisko iekārtu eksportu.

[4.12] Informāciju par pieteicējas izvēli konkursa kārtībā ir sniegusi Horvātijas nodokļu administrācija, nevis pieteicēja, pieteicēja tikai atsaucās uz šo informāciju. Pieteicēja jau iepriekš norādīja, ka tas nav bijis konkurss Latvijas tiesiskā regulējuma izpratnē. Pieteicēja bija saņēmusi telefona zvanu no /pers. F/ ar jautājumu, vai pieteicēja nevēlas piedalīties projektā par koksnes gazifikācijas iekārtu saražošanu un uzstādīšanu Horvātijā. Liecinieks /pers. F/ to apstiprināja. Pieteicējai nav informācijas, kādas konkrēti procedūras ietvaros tika izvēlēti sadarbības partneri minētā darba izpildei. Pieteicēja nav apgalvojusi, ka bija visizdevīgākā piedāvājuma iesniedzēja. Tiesa nav vēlējusies noskaidrot objektīvi pamatotu skaidrojumu par pieteicējas izvēli, jo nebija plānojusi aicināt SIA „/nosaukums B/” amatpersonu uz tiesu kā liecinieku un uzdot jautājumus par pieteicējas izvēles iemesliem.

[4.13] Nevar piekrist secinājumam, ka pieteicēja nav novērtējusi komerciālus riskus slēgt darījuma attiecības ar SIA „/nosaukums C/”. Saņemot piedāvājumu no SIA „/nosaukums B/”, pieteicēja, pirmkārt, nolēma, ka veiks projekta darbus, piesaistot apakšuzņēmējus, nevis veidos jaunu ražotni, pieņems speciālistus utt.. Tā kā pieteicējai bija ilgstoša sadarbības pieredze ar /pers. A/ tieši gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā SIA „/nosaukums G/”, tad pieteicēja uzsākusi sarunas ar viņu. Pieteicēja pārbaudīja /pers. A/ uzņēmuma SIA „/nosaukums C/” finanšu situāciju pirms piedāvāja veikt apstrīdētos darījumus. SIA „/nosaukums C/” bija nodokļu parādi, kas būtu nomaksājami, līdz ar iesaistīšanos līdzīga veida projektos/darbības paplašināšanos. Tieši viens no faktoriem, kāpēc SIA „/nosaukums B/” nevēlējās stāties tiesiskajās attiecībās ar SIA „/nosaukums C/” bija šie nodokļu parādi, tāpēc nav pamats apgalvojumiem, ka SIA „/nosaukums B/” un SIA „/nosaukums C/” būtu varējuši realizēt sadarbību bez pieteicējas līdzdalības šajā projektā.

Projekta uzsākšana notika pandēmijas laikā, kad uzņēmumi viens pēc otra tika slēgti, saimnieciskā darbība bija paralizēta, uzņēmēji vērsās dienestā pēc atbalsta maksājumiem. Tādēļ projekta apspriešana, aprēķinu veikšana un cenas piedāvājuma sagatavošana aizņēma samērā ilgu laiku. Tiklīdz SIA „/nosaukums C/” vienojās ar apakšuzņēmējiem par iekārtu sastāvdaļu ražošanu, tā 2020.gada 9.decembrī iesūtīja pieteicējai savu piedāvājumu. Savukārt pieteicēja, pievienojot savu uzcenojumu, tajā pašā datumā iesniedza savu piedāvājumu SIA „/nosaukums B/”. Saņemot apstiprinājumu no SIA „/nosaukums B/”, notika darbs pie līguma sagatavošanas gan ar pasūtītāju (SIA „/nosaukums B/”), gan ar apakšuzņēmēju (SIA „/nosaukums C/”). Tāpēc attiecīgie līgumi slēgti ar vienas dienas starpību 2020.gada 22. un 23.decembrī.

Dienests nav tiesīgs norādīt uzņēmējam, kādā veidā realizēt biznesa projektus, iejaukties nodokļu maksātāju saimnieciskās darbības jautājumos, tostarp, lēmumu pieņemšanā.

[4.14] Nevar piekrist secinājumam, ka atsevišķu rekvizītu (piemēram, nav norādīts iekraušanas vai izkraušanas laiks, nav norādīts saņēmēja personas paraksta atšifrējums) trūkums neļauj izsekot un līdz ar to gūt apstiprinājumu CMR minētajām kravu piegādēm no pieteicējas uz Horvātiju, kā arī secinājumu, ka pieteicējas loma iekārtu transportēšanas procesā ir formāla, esot izmantoti tikai pieteicējas rekvizīti. Gazifikācijas iekārtu faktisku saņemšanu un uzstādīšanu Horvātijā Beliščē ir apstiprinājusi Horvātijas nodokļu administrācija, kā arī pasūtītājs SIA „/nosaukums B/”, organizēt preču transportēšanu nozīmē nolīgt pārvadātāju un uzņemties transportēšanas risku par preču nejaušu bojāeju un lietā ir pierādījumi, ka tieši pieteicēja ir noslēgusi līgumus par preču transportēšanu, saņēmusi nodokļa rēķinus un tos apmaksājusi.

[4.15] Līgumā par preču ražošanu un piegādi ir parasta prakse sadalīt pienākumus, norādot kurš no līgumslēdzējiem par ko ir atbildīgs (materiāli, transportēšana u.tml.). Tā kā pieteicēja bija atbildīga par gazifikācijas iekārtu ražošanu, transportēšanu un uzstādīšanu, tad līgumā tā arī ierakstīja, ka tieši pieteicēja, nevis pasūtītājs, gādās par darba rīkiem, iekārtām, materiāliem.

[4.16] Nekādas pretrunas pieteicējas valdes locekļa paskaidrojumos un /pers. F/ liecībās nav, jo /pers. B/, atbildot uz tiesas jautājumu, vai pieteicējas darbinieki piedalījās iekārtu uzstādīšanā Horvātijā, teica nē (jo viņš ir vienīgais pieteicēja darbinieks, kas piedalījās apstrīdēto darījumu veikšanā). Bet /pers. F/ liecināja, ka iekārtas ir uzstādījuši arī darbinieki no Latvijas un viņš nav jautājis, kura uzņēmuma darbinieki tie ir.

/pers. F/ ir SIA „/nosaukums D/” valdes loceklis, savukārt SIA „/nosaukums D/” ir vienīgais SIA „/nosaukums B/” kapitāla daļu īpašnieks. Secīgi, nav atrodamas jebkādas pretrunas /pers. F/ liecībās un /pers. A/ augstāk minētajos paskaidrojumos, jo darījumu ietvaros SIA „/nosaukums B/” pārstāvēja /pers. F/, taču /pers. F/ nebija vienīgā persona, kura pārstāvēja SIA „/nosaukums B/”, jo šai sabiedrībai bija arī citi pārstāvji, tai skaitā SIA „/nosaukums B/” valdes loceklis.

[4.17] Pieteicēja ir izpildījusi visas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā paredzētās materiāltiesiskās prasības. Par darījumiem ir saņemti, kā arī izrakstīti nodokļa rēķini, kas deklarēti, ir veikti visi maksājumi, tajā skaitā, arī nodokļu maksājumi. Ne SIA „/nosaukums C/”, ne SIA „/nosaukums B/” nav fiktīvi uzņēmumi. Apstrīdētie darījumi ir faktiski notikuši un tos ir veikusi pieteicēja, proti, tieši pieteicēja ir saņēmusi no darījuma partneriem, tostarp, no SIA „/nosaukums C/”, gazifikācijas iekārtas un pakalpojumus, kā arī tieši pieteicēja ir piegādājusi minētās preces SIA „/nosaukums B/”, nodrošinot šo iekārtu transportēšanu un uzstādīšanu Horvātijā. Minētos faktus ir apstiprinājuši visi apstrīdētajos darījumos – gazifikācijas iekārtu ražošanā, uzstādīšanā – iesaistītie uzņēmumi SIA „/nosaukums C/”, SIA /nosaukums F/, SIA „/nosaukums E/”, SIA /nosaukums I/, ekspeditori un pārvadātāji – SIA /nosaukums J/, SIA /nosaukums O/, SIA /nosaukums P/. Iekārtu saņemšanu no pieteicējas un to uzstādīšanu Horvātijā ir apliecinājis ne tikai pircējs – SIA „/nosaukums B/” un tās mātes uzņēmums (pasūtītājs) SIA „/nosaukums D/”, bet arī Horvātijas nodokļu administrācija apstiprinājusi

iekārtu saņemšanas un uzstādīšanas faktu. Fakts, ka pieteicēja ir izmantojusi ārpakalpojumus, noslēdzot līgumu ar apakšuzņēmēju SIA „/nosaukums C/", nenozīmē, ka pieteicēja nebūtu veikusi minētos darījumus.

Komercpraksē ir plaši izplatīti ķēžu preču piegāžu darījumi, ārpakalpojumu saņemšana un to tālāk sniegšana. Šādā darbībā komersants izmanto savus ierastos sakarus, reputāciju, atpazīstamību, reklāmu vai spēju atrast pircēju un pieprasīto preču pārdevēju. Atsevišķi trūkumi darījumu dokumentos jeb formālo prasību neievērošana šajā gadījumā netraucē konstatēt, ka pieteicēja ir ievērojusi visas priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskās prasības. Tādēļ tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[4.18] Apstāklis, ka darījumu partneris nav izpildījis savas nodokļu saistības, kas izriet no tālākā darījumu partnera izrakstītajiem kredītrēķiniem, pats par sevi, neskatoties visu pārējo darījuma kontekstu, nevar būt pamats pieteicējai liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli. Pirms līguma ar SIA „/nosaukums C/" noslēgšanas pieteicēja bija veikusi tās finanšu situācijas pārbaudi un secināja, ka sabiedrības nodokļu parāds nav tik liels, lai tas tuvākā laikā nevarētu tikt samaksāts.

Tiesai izskatāmajā lietā nav radušās šaubas par to, ka kāds posms (kāds no pārdevējiem) šajā ķēdē ir lieks, kaut arī nekādas darbības, izņemot nodokļa rēķina izrakstīšanu un maksājuma veikšanu, pārdevējs nav veicis. Dienesta apgalvojums, ka, ja darījumu shēmā mākslīgi netiktu iesaistīta pieteicēja un gazifikācijas iekārtu piegādi deklarētu SIA „/nosaukums C/", tad SIA „/nosaukums C/" izveidojusies PVN pārmaksa tiktu novirzīta tās nodokļu parādu segšanai, ir vērtējams kritiski, jo SIA „/nosaukums B/" slēdza līgumu ar pieteicēju, nevis ar SIA „/nosaukums C/", pieteicēja un SIA /nosaukums C/, uzņemoties saistības saražot gazifikācijas iekārtas priekš SIA „/nosaukums B/", plānoja ne tikai gūt papildu pieredzi, bet arī gūt peļņu; uzņēmēji nav informēti par to, ka dienests būtu tiesīgs brīvi rīkoties ar nodokļa maksātāja PVN pārmaksu, jo tā ir nodokļa maksātāja īpašums jeb viņa finanšu līdzekļi, kuri ir atgriežami nodokļu maksātājam.

Dienesta ir nekonsekvents, jo no vienas puses dienests atzīst darījumus starp pieteicēju un SIA „/nosaukums C/", pieprasot pieteicējai veikt tiešo maksājumu valsts budžetā, sedzot darījumu partnera SIA „/nosaukums C/" nodokļu parādu tās vietā, bet no otras puses – apgalvo, ka pieteicēja nav veikusi darījumus ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/". Pieteicēja ir sadarbojusies ar dienestu, ne tikai sniedzot visus paskaidrojumus, informāciju un dokumentus, bet arī, izpildot dienesta prasījumus, 2021.gada 2.jūlijā veikusi maksājumu 38 287,02 *euro* un 2022.gada 3.februarī veikusi maksājumu 7151 *euro*. Tas ir papildu pierādījums par pieteicējas reālu iesaisti dienesta apstrīdētajos darījumos.

[5] Dienests pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu, norādot turpmāk minēto.

[5.1] Tiesa spriedumā ir pamatoti atzinusi, ka pieteicējas norādes par tās pieredzi tamlīdzīgu projektu realizācijā ir vērtējamas kritiski. Tas, ka uzņēmums, tā darbinieki ir guvuši zināšanas un pieredzi konkrētā jomā, kā arī ir spējīgs veikt saimniecisko darbību atbilstoši apgalvotajam, ir secināms no norādītās un publiski pieejamās informācijas par uzņēmuma saimnieciskās darbības veidu. Nodokļu maksātājam patstāvīgi jāveic pamatdarbības veida izvēle un jāizvērtē tā atbilstība faktiskajiem apstākļiem. Paziņotajam pamatdarbības veidam ir jāatbilst reālajai situācijai un jāatspoguļo nodokļu maksātāja piederība konkrētā brīdī kādai konkrētai nozarei un darbības jomai. Pretējā gadījumā trešās personas, tostarp valsts institūcijas, nevar objektīvi pārliecināties par nodokļu maksātāja reālo saimnieciskās darbības veidu.

Pieteicējas amatpersona /pers. B/ tiesas sēdē paskaidroja, ka pieteicēja nodarbojas ar koksnes gazifikācijas iekārtu ražošanu jau 4-5 gadus, taču pierādījumu, kas apstiprinātu šādu saimnieciskās darbības veidu visā norādītajā laika posmā un pastāvošo pieredzi, lietā nav. Tas vien, ka attiecīgas zināšanas un pieredze ir uzņēmuma dibinātajam, neapliecina uzņēmuma kā atsevišķa tiesību subjekta pieredzi un spēju veikt norādīto preču ražošanu. Uzņēmuma un tā dibinātāju pieredze un zināšanas kādā jomā nav vērtējami kā identiski apstākļi.

[5.2] Tiesa spriedumā ir pamatoti secinājusi, ka pieteicējas iesniegtajos dokumentos esošo kļūdu kopums pastiprina šaubas par dokumentu noformēšanā iesaistīto uzņēmumu amatpersonu nevērību un formālu pieeju to noformēšanā.

Pieteicējas iesniegtie līgumi ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/", rēķini, pavadzīmes, maksājumu uzdevumi ir vispārīgi, to saturs liecina par noformēšanas formālo dabu, tie satur vairākas būtiskas kļūdas un pretrunas, kas liedz dienestam tos uzskatīt par reālas komercdarbības pamatojošiem dokumentiem. Turklāt pieteicēja sniedza pretrunīgu informāciju par darījumu noslēgšanas un veikšanas procesu.

Pieteicējas arguments, ka klātienes tikšanos ierobežojumi ietekmēja līgumu grozījumu veikšanu rakstveidā, tādēļ tie tika veikti tikai telefoniski, nav pamatoti ar mūsdienās pastāvošajiem elektroniskajiem distances rīkiem dokumentu parakstīšanai. Grozījumus līgumu nosacījumos, par ko puses pašas vienojušās, noslēdzot savstarpējos līgumus, bija iespējams veikt, piemēram, dokumentus parakstot ar drošu elektronisko parakstu. Šādi bija iespējams ievērot valstī tobrīd pastāvošā ārkārtas stāvokļa tikšanās ierobežojumus un pušu noslēgto līgumu nosacījumus, neradot šaubas par darījuma izpildes kārtības ievērošanu.

Kaut arī starp pieteicēju un tās darījumu partneriem pastāvošās attiecības ir ar komerctiesisku raksturu, vienlaikus pieteicējai kā nodokļu maksātājai ir pienākums ievērot nodokļu tiesībās noteiktos pienākumus un principus attiecībā uz attaisnojamo dokumentu noformēšanas prasībām.

Secinājums par notikušo darījumu attiecas uz nodokļu tiesību kā publisko tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību jomā, un privāttiesiski līgumi vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga 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. Dzīvē var tikt slēgti arī tādi darījumi, kas nav loģiski, proti, tādi, kas nenes peļņu vai pat nodara zaudējumus. Tomēr, vērtējot ticamību apgalvojumam par darījuma būtību, dienests var ņemt vērā arī apgalvoto apstākļu atbilstību saprātīgai, sagaidāmai ekonomiskai rīcībai.

Motīvu daļa

[6] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, kā arī izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu kopsakarā ar lietas dalībnieku sniegtajiem argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa spriedumā ir izvērtējusi visus lietas izspriešanai būtiskos apstākļus. Pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Ievērojot minēto, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti izvērstāku argumentu izklāstu nenorāda.

[7] Attiecībā uz apelācijas sūdzības argumentiem Administratīvā apgabaltiesa papildus norāda, ka nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka pirmās instances tiesas secinājumi izdarīti, neievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības. Izvērtējot pirmās instances tiesas veikto pierādījumu pārbaudi, apgabaltiesa atzīst, ka tiesa ir rūpīgi vērtējusi lietā apstrīdētos darījumus un par šiem darījumiem iesniegtos pierādījumus, tostarp pieteicējas un darījumos iesaistīto sabiedrību amatpersonu un darbinieku paskaidrojumus un liecības.

Pirmās instances tiesa ir rūpīgi vērtējusi visus noformētos dokumentus, noformēto darījumu dalībnieku paskaidrojumus, Horvātijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, liecinieku liecībās sniegtās ziņas kopsakarā. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām tiesa spriedumā ir norādījusi, kādēļ tā vienu faktu atzinusi par pierādītu iepretim citam faktam vai vieniem pierādījumiem devusi priekšroku attiecībā pret citiem.

Apstāklis, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas veiktajam faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumam, kā arī lietas iznākumam, nenozīmē, ka tiesa būtu

pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā un nonākusi pie nepareiziem secinājumiem.

[8] Pieteicēja apelācijas sūdzībā argumentējusi, ka tiesa ietekmējusies no dienesta norādījumiem, ka pieteicējai nav pieredzes apstrīdēto darījumu veikšanā, jo tā saimnieciskās darbības veidu „Citu speciālas nozīmes mašīnu ražošana" bija reģistrējusi tikai pēc līguma ar SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/" noslēgšanas. Pretēji minētājam, pieteicējai ir pieredze gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā, jo ne tikai /pers. B/, bet arī pieteicēja bija SIA „/nosaukums G/" dalībniece, kur vairākus gadus uzkrāja gazifikācijas iekārtu ražošanas, ekspluatācijas un to pilnveidošanas pieredzi. Par pieredzes esību liecina uzņēmumā strādājošā darbaspēka izglītība, iemaņas un pieredze. Tādējādi lietā esošā informācija liecina, ka gan pieteicējas amatpersonai bija atbilstoša izglītība un pieredze, gan pieteicējai bija pieredze gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā.

Apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa pamatoti norādījusi, ka pieredze, kas veidojusies koksnes gazifikācijas iekārtu ekspluatācijā SIA „/nosaukums G/", neapstiprina pašas pieteicējas pieredzi konkrētajā jomā, jo katra uzņēmuma (arī saistītā) saimnieciskā darbība ir nodalāma, veicot atbilstošu darījumu uzskaiti.

SIA „/nosaukums G/" dalībnieki bija gan /pers. B/ (pieder 29,34% kapitāldaļas), gan pieteicēja (pieder 19,1% kapitāldaļas) (*lietas 90.-91.lapa*). Taču apgabaltiesa norāda, ka dalībnieka statuss pats par sevi nepierāda, ka attiecīgā persona ir iesaistījusies konkrētā uzņēmuma saimnieciskās darbības īstenošanā un attiecīgi arī ieguvusi pieredzi konkrētā darbības jomā, lai būtu pamats to attiecināt uz pieteicēju. Pieteicējas amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumus, ka pieteicēja nodarbojas ar koksnes gazifikācijas iekārtu ražošanu jau 4-5 gadus, neapstiprina neviens pierādījums lietā. Tāpat pieteicēja apelācijas sūdzībā nav norādījusi uz konkrētiem pierādījumiem lietā, kas apstiprinātu, ka pieteicējas amatpersonai /pers. B/ bija pieredze gazifikācijas iekārtu ražošanā un ekspluatācijā. Apgabaltiesa lietā pierādījumus, kas ticami apstiprinātu šādu apstākļi, nekonstatē.

[9] Attiecībā uz pieteicējas argumentiem par pieļautajām kļūdām pieteicējas līgumā ar SIA „/nosaukums B/" un cesijas līgumā, nepilnībām arī citos darījuma dokumentos, apgabaltiesa atzīst, ka minētās neatbilstības nav vērtējamas kā nebūtiskas vai formālas, jo kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem par trūkumiem arī citos noformētas dokumentos, kas saistīti ar nolīgto, darbu pieņemšanu – nodošanu, transportēšanu, apmaksas veikšanu, kā arī savstarpēji pretrunīgiem pieteicējas un citu iesaistīto personu (to amatpersonu) paskaidrojumiem un liecībām, uz ko ir norādījusi pirmās instances tiesa, tādējādi liecina, ka šajā lietā apstrīdētie darījumi starp pieteicēju un SIA „/nosaukums C/" un pieteicēju un SIA „/nosaukums B/" faktiski nav notikuši.

[10] Pieteicēja norādījusi, ka nav saprotamas tiesas šaubas par to, ka atbilstoši 2020.gada 11.decembra cesijas līguma saturam pieteicēja iegūst prasījuma tiesības pret SIA „/nosaukums C/", savukārt līgumā ar SIA „/nosaukums B/" norādīts, ka SIA „/nosaukums B/" ir prasījuma tiesības pret pieteicēju. Tā kā pieteicēja, parakstot cesijas līgumu uzņēmās atbildību par SIA „/nosaukums C/" parādu pret SIA „/nosaukums B/", tad pilnīgi loģiski, ka SIA „/nosaukums B/" ir radušās prasījuma tiesības pret pieteicēju. Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka 2020.gada 11.decembra cesijas līguma 3.2.punktā ir noteikts, ka cesionārs apņemas samaksāt cedentam cesijas atlīdzību līdz 2021.gada 31.decembrim. Minētā līguma 3.4.punkts noteic, ka gadījumā, ja cesionārs neveic cesijas atlīdzības samaksu, līgumā noteiktajā kārtībā cedentam, parakstot līgumu, ir prasījuma tiesības pret cesionāru par cesijas atlīdzības samaksas veikšanu, bet nav tiesības atprasīt prasījuma tiesības pret parādnieku. Ņemot vērā, ka uz pieteicējas un SIA „/nosaukums B/" 2020.gada 22.decembra līguma Nr.322/12-2020 noslēgšanas brīdī 2020.gada 11.decembra cesijas līguma 3.2.punktā noteiktais termiņš nebija iestājies, tad nav pamatots pieteicējas apgalvojums, ka uz līguma noslēgšanas brīdi SIA „/nosaukums B/" bija prasījuma tiesības pret pieteicēju, kas izriet no cesijas līguma.

[11] Pieteicējas apsvērums, ka pirmās instances tiesa pieteicējas un SIA „/nosaukums C/" darījumam ir centusies piemērot administratīvi tiesisko attiecību regulējumu un nav ņēmusi vērā privāttiesiskās apgrozības paātrināšanas principu, nav pamatots.

Apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka normatīvie akti neuzliek pienākumu personai piedāvājumā iekļaut noteiktus detalizētus aprēķinus un izcenojumus vai slēgt noteikta satura līgumu ar darījumu partneri. Tāpat normatīvie akti neaizliedz personām noslēgt vispārīgas vienošanās (līgumus), nosakot sadarbības pamata kārtību, kuru puses uzskata par nepieciešamu regulēt ar šādu līgumu. Tādējādi tas, ka piedāvājumā nav norādīti kādi izcenojumi vai konkrētajā līgumā nav norādīti kādi nosacījumi pats par sevi neliecina, ka darījums ar SIA „/nosaukums C/" nevarēja notikt un attiecīgajā līgumā paredzētais darbs nav veikts. Taču apgabaltiesa norāda, ka, ņemot vērā pašas pieteicējas skaidroto, ka SIA „/nosaukums B/" veica cenu aptauju un pieteicējas līguma ar SIA „/nosaukums B/" noslēgšanai būtiski bija, vai pieteicēja spēs ar piesaistīto apakšuzņēmēju dalību izpildīt attiecīgās saistības, pirmās instances tiesa pamatoti ir vērtējusi noformētajos dokumentos norādīto kopsakarā ar pieteicējas skaidrojumu par attiecīgā darījumu partnera izvēli un tā piedāvājumu izteikšanas laiku un saturu, lai šādus darījumus varētu atzīt par ticamiem, iespējamiem un notikušiem. Pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka nav izsekojams, kā veidojās konkrētā piedāvājumā un attiecīgi arī pieteicējas līguma ar SIA „/nosaukums C/" cena. Tāpat nav saprotams, kad un ar ko pieteicēja vienojās par attiecīgo darījumu cenu. Tādējādi tas kopsakarā, ļauj apšaubīt, ka darījumi ir noslēgti un ir norisinājušies tā, kā tas atspoguļots noformētajos dokumentos un kā to skaidro pieteicēja.

Apgabaltiesas vērtējumā izskatāmajā lietā, nav arī izšķirošas nozīmes, kā tiek apzīmēta procedūra, kuras ietvaros SIA „/nosaukums B/" varēja izvēlēties pieteicēju kā darījuma partneri (konkursa, cenu aptaujas vai citādā piedāvājumu salīdzināšanas procesā), bet, vai apstiprinās pieteicējas skaidrotais par sadarbības uzsākšanu ar SIA „/nosaukums B/" un pastāvēja patiesos komercdarbības apstākļos balstīts pamats, pieteicējai uzticēt līguma noteikto darbu veikšanu, lai šāda darījuma noslēgšanu būtu pamats vērtēt kā ticamu. Horvātijas nodokļu administrācijas ir ieguvusi paskaidrojumus no SIA „/nosaukums B/" par to, ka pieteicēja tika izvēlēta konkursa kārtībā, pamatojoties uz tās pieredzi (*lietas 4.sējuma 131., 148.-156.lapa*). Taču kā jau tas tika norādīts iepriekš, apsvērums par pieteicējas pieredzi neiztur kritiku. No /pers. F/ tiesas sēdē liecinātā izriet, ka viņš kā SIA „/nosaukums D/" (kura ir SIA „/nosaukums B/" kapitāldaļu īpašnieks) amatpersona ir pieņēmis, ka pieteicējai ir pieredze, jo tā bija trīs koģenerācijas staciju īpašnieks, bet to izvērtēja SIA „/nosaukums B/". Tādējādi /pers. F/ liecība arī neapstiprina, ka viņš ir bijis tieši iesaistīts pieteicējas kā SIA „/nosaukums B/" darījuma partnera izvēlē, un secīgi viņa liecība, neapstiprina, ka SIA „/nosaukums B/" izvēlējās pieteicēju, balstoties tieši uz pieredzes kritēriju.

Pieteicēja 2022.gada 27.septembra paskaidrojumos dienestam (*lietas 133.lapas otra puse, tabulas 1. un 2.punkts*) ir skaidrojusi, ka tikai tad, kad viņa bija saņēmusi piedāvājumu nodrošināt iekārtu piegādi un uzstādīšanu SIA „/nosaukums B/", tad meklēja sadarbības partnerus un veica pārrunas. Kad pieteicējai kļuva skaidrs, ka tā būs spējīga nodrošināt līguma izpildi, jo SIA „/nosaukums C/" piekrita saražot un piegādāt iekārtas, tad deva piekrišanu un noslēdza līgumu ar SIA „/nosaukums B/". Pārrunas, līgumu sagatavošanas darbi, cenu un citu aspektu saskaņošana notika ilgu laika posmu pirms līgumu parakstīšanas. Pieteicēja 2023.gada 16.februāra paskaidrojumos dienestam par sadarbības uzsākšanu ir skaidrojusi (*lietas 1.sējuma 43.lapa*), ka 2020.gada vasaras sākumā pieteicēja bija saņēmusi zvanu no SIA „/nosaukums B/" vadības ar jautājumu, vai pieteicēja nevēlas piedalīties projektā par koksnes gazifikācijas iekārtu saražošanu un uzstādīšanu Horvātijā; kāda būtu cena par iekārtu piegādi un uzstādīšanu. Tā kā pieteicējai bija pieredze šādu projektu veikšanā, tad tika nolemts sagatavot cenu piedāvājumu. Pirms līgumu noslēgšanas ar abām pusēm (SIA „/nosaukums B/" un SIA „/nosaukums C/") tika veikts vienošanās sagatavošanas darbs, proti, ilgstošas pārrunas par līguma nosacījumiem, sagatavotā līguma projekta izskatīšana un savstarpējā saskaņošana. Līguma sagatavošana notika vairāk kā pusgadu. Tad, kad pieteicēja bija pārliecināta, ka spēs ar piesaistīto apakšuzņēmumu dalību izpildīt līgumā paredzētās saistības, tika parakstīti līgumi. Pieteikumā tiesai norādīts un pirmās instances

tiesas sēdē pieteicējas pārstāve skaidrojusi, ka pieteicēja zvanu bija saņēmusi no pieteicējas (tobrīd SIA /nosaukums D/) valdes locekļa /pers. F/.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka tieši pieteicēja ir norādījusi uz cenu, kā kritēriju, uz kuru SIA „/nosaukums B/" vadība ir norādījusi, izsakot aicinājumu. Nav šaubu, ka pirms līguma noslēgšanas, pusēm ir nepieciešams laiks, lai vienotos par visiem līguma nosacījumiem. Taču, ja cena ir kritērijs darījuma partnera izvēlē, tad būtu tikai loģiski, ka pirms konkrētā darījuma partnera izvēles, pasūtītājam ir iespējams izvērtēt konkrēta potenciālā darījuma partnera piedāvātās cenas atbilstību gan piedāvājumam tirgū, gan savām saistībām. Arī /pers. F/ tiesas sēdē skaidrojis, ka Horvātijas nodokļu administrācijas sniegtajā informācijā norādītais, ka pieteicēja izvēlēta konkursa kārtībā, var nozīmēt, ka var tikt veikta neliela cenu aptauja, zinot, kas ir citi ražotāji, apskatoties viņu piedāvājumus un salīdzinot ar pieteicējas piedāvājumu, tad izvēlas labāko risinājumu. Taču apgabaltiesa konstatē, ka nekas neapstiprina, ka pirms tika veikta šāda tālāka ilgstoša darījuma apspriešana, kā to skaidrojusi pieteicēja, viņa ir izteikusi SIA „/nosaukums B/" kādu cenu piedāvājumu. Pirmās instances tiesas sēdē /pers. F/ arī par to neko konkrētu nav liecinājis, vispārīgi norādot, ka, cik viņš atceras, tas bija tikai telefona zvans, tālāk šo darbību pārņēma SIA „/nosaukums B/". Lai gan /pers. F/ ir norādīts SIA „/nosaukums B/" un pieteicējas līgumā kā SIA „/nosaukums B/" kontaktpersona, /pers. F/ liecinājis, ka centās pēc iespējas mazāk iesaistīties, jo SIA „/nosaukums B/" ir sava valde, kas pieņem gala lēmumus un izvērtē, vai ir spējīgi izpildīt pasūtījumu vai nē. Līdz ar to /pers. F/ liecība apstiprina tikai sākotnēju aicinājumu pieteicējai, bet neapstiprina kāda piedāvājuma iesniegšanu, izvērtēšanu, kā arī tālāku ilgstošas pārrunas. Tāpat /pers. A/ liecība par to, kā SIA „/nosaukums C/" ar pieteicēju vienojās par darījumu summu un aprēķiniem, ir vispārīgi un nekonkrēti un neapstiprina konkrēta piedāvājuma izteikšanu un ilgstošu apspriešanu pirms līguma noslēgšanas. Atbilstoši lietas materiāliem cenu piedāvājums SIA „/nosaukums B/" no pieteicējas ir iesniegts tikai 2020.gada 10.decembrī (atbilstoši līguma 1.7.punktā norādītajam), bet pieteicēja no SIA „/nosaukums C/" tādu saņēmusi tikai 2020.gada 9.decembrī, tātad neilgi pirms attiecīgo līgumu noslēgšanas.

Pieteicējas pārmetumi, ka tiesa nebija plānojusi aicināt uz tiesu kā liecinieku un uzdot jautājumus par pieteicējas izvēles iemesliem SIA „/nosaukums B/" amatpersonu, nav pamatoti. Pieteicējas pārstāve pirmās instances tiesas sēdē lūdza tiesu kā lieciniekus lietā izsaukt /pers. F/ un /pers. A/, un nav izteikusi lūgumu izsaukt vēl kādu citu personu, kas bija SIA „/nosaukums B/" amatpersona. Objektīvās izmeklēšanas princips nav saprotams tā, ka tiesai par katru cenu būtu jāmeklē pieteicēja apgalvojumu apstiprinoši pierādījumi. Tiesas pienākums nav meklēt pierādījumus par labu vienam vai otram procesa dalībniekam. Tiesas uzdevums arī nav novērst trūkumus pierādījumos, bet gan novērtēt šo trūkumu nozīmi konkrētās lietas kontekstā. Pierādījumu novērtēšanas procesā tiesa var vērtēt iegūtos pierādījumus, no esošā pierādījumu kopuma izdarot secinājumu par to, vai kāds fakts ir pierādīts vai nav (*sk. sal. Senāta 2021.gada 3.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-167/2021 5.punktu*).

[12] Apelācijas sūdzībā pieteicēja atsaucas uz privāttiesiskās apgrozības paātrināšanas principu un to, ka līgumiskais regulējums pēc būtības ir atspoguļots grāmatvedības reģistros un atskaitēs. Taču apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa ir arī norādījusi, ka vēlāk noformētie rēķini un veiktie maksājumi norāda, ka puses nav rīkojušās pat atbilstoši noslēgtajā līgumā noteiktajam, kā arī noformētajos pieņemšanas-nodošanas aktos ir konstatējamas ievērojamas neatbilstības, kas rada pamatotas šaubas saistībā ar šiem darījumiem. Savukārt pieteicējas vispārējā atsaukšanās par privāttiesiskās apgrozības paātrināšanas principu un to, ka līgumiskais regulējums pēc būtības ir atspoguļots grāmatvedības reģistros un atskaitēs, tos pat konkrēti neidentificējot, neizskaidro, kā pieteicēja guva pārliecību, ka SIA „/nosaukums C/" spēju izpildīt attiecīgo darbu par attiecīgo summu, kā arī nenovērš pamatotas šaubas, kas radušās saistībā ar šo darījumu īstenošanas apstākļiem.

Pieteicēja atsaucas arī uz līgumu grozījumu izdarīšanu mutvārdos, taču to neapstiprina neviens cits pierādījums lietā. Tāpat pieteicējas atsaukšanās uz pandēmijas apstākļiem, cenu celšanos precēm 2021.gadā un SIA „/nosaukums B/" maksājumu un projekta termiņu kavēšanos, neizskaidro tās neatbilstības, uz kurām norādījusi pirmās instances tiesa. Proti, pieteicēja 2020.gada 28., 29. un 30.decembrī ir veikusi SIA „/nosaukums C/" avansa maksājumus ne tikai vēlāk nekā tas noīigts līgumā, bet lielākā apmērā, nekā tas paredzēt līgumā. Tāpat pieteicēja ir veikusi avansa maksājumu 2021.gada aprīlī un maijā lielākā apmērā, nekā norādīts līguma 4.6.5.punktā un SIA „/nosaukums C/" 2021.gada 1.aprīļa avansa rēķinā, kā arī apmaksa veikta pirms izpildīts līguma 4.6.5.punkta „a" apakšpunktā noteiktais priekšnoteikums. Tam nav saskatāma nekāda tieša un loģiska saistība ar pieteicējas argumentu par SIA „/nosaukums B/" maksājumu kavēšanos pieteicējai. Arī pieteicējas vispārīgi apgalvojumi (kuri nav pamatoti ar pierādījumiem) par to, ka SIA „/nosaukums C/" radās problēmas ar norēķiniem, kā rezultātā tai bija izveidojies nodokļu parāds, tikai norāda uz SIA „/nosaukums C/" grūtībām tās saimnieciskajā darbībā un, iespējams, arī savu citu saistību izpildē, taču tas nesniedz nekādu loģisku izskaidrojumu to saistībai ar pieteicējas maksājumiem, kas neatbilst ne līgumā noīigtajam, ne izsniegtajiem avansa rēķiniem, ne arī pieteicējas komercdarbībā balstītai nepieciešamībai tai risināt cita uzņēmuma problēmas.

[13] Pieteicēja apelācijas sūdzībā uzsvērusi, ka pieteicēja nesniedza starpniecības pakalpojumus kā starpniecības aģents, bet bija uzņēmējs, kas saskaņā ar līgumu ar SIA „/nosaukums B/" apņēmās organizēt iekārtu transportēšanu no Latvijas uz Horvātiju, proti, uzņēmās transportēšanas risku par preču nejaušu bojāeju, noslēgusi līgumus par preču transportēšanu, saņēmusi parakstītus CMR, nodokļa rēķinus un tos apmaksājusi. Fakts, ka pieteicēja izsniedza pilnvaru SIA „/nosaukums C/" valdes loceklim /pers. A/ pieteicējas vārdā pasūtīt transportlīdzekli uz konkrētu laiku un parakstīt CMR pieteicējas vārdā, nemaina pieteicējas kā transportēšanas nodrošinātājas lomu un atbildību. Pieteicējas izmaksas saistībā ar projekta realizāciju pamatā ir tikai transportēšanas pakalpojumu vērtība un valdes locekļa /pers. B/ iesaistīšanās projekta darbu organizēšanā, koordinācijā un kontrolē, tādēļ sākotnēji ieplānotais uzcenojums bija ekonomiski pamatots.

Apgabaltiesa norāda, ka šaubu par darījumu īstenumu gadījumā ir būtiski pieteicējas sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumu īstenošanu, bet to ticamības novērtējumā ir pamats arī ņemt vērā, kādus paskaidrojumus pieteicēja ir sniegusi lietas izskatīšanas gaitā un, vai tos apstiprina citi pierādījumi lietā. Konkrētajā gadījumā pati pieteicēja sākotnējos paskaidrojumos ir norādījusi, ka sniedz starpniecības pakalpojumus. To tiesa ir ņēmusi vērā, bet saistībā ar to tiesa nav norādījusi un nav aprobežojusies ar vērtējumu par pieteicējas atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 26.punktā noteiktajam starpniecības aģenta definējumam. Tiesa ir vērtējusi, vai un kādas darbības tad pieteicēja ir veikusi tās norādītajā darījumu ķēdē": SIA „/nosaukums B/" kā pasūtītājs – pieteicēja – SIA „/nosaukums C/" kā apakšuzņēmējs. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances motivācijai, ka novērtējot visus pierādījumus kopsakarā, arī pieteicējas paskaidrojumus, tostarp, par to tās veiktu iekārtu transportēšanas organizēšanu, nepastiprina citi pierādījumi. Turklāt apgabaltiesa ņem vērā, ka, pieteicēja pieteikumā atsaucās uz to, ka pieteicēja saskaņā līgumu ar SIA „/nosaukums B/" bija atbildīga par projekta darba izpildi, proti, tās kā projekta ģenerāluzņēmējas Latvijā pusē bija organizēt, koordinēt un kontrolēt projekta darbu izpildi, un daļu šo darbu pieteicēja uzticēja veikt SIA „/nosaukums C/", izsniedzot /pers. A/ atbilstošu pilnvaru. Taču šāda pilnvara ir noformēta tikai pieteicējas vārdā pasūtīt transportlīdzekli. Savukārt pieteicējas (tās amatpersonas vai darbinieka) faktiski veiktu kādu konkrētu darbu izpildes koordināciju vai kontroli nekas neapstiprina. Lai gan /pers. A/ liecībās sākotnēji ir skaidrojis, ka pieteicēja uzraudzīja, lai viss tiek darīts saskaņā ar rasējumiem, viņš kopā ar /pers. B/ sekoja ražošanas procesam, šādai liecībai ir piešķirama zema ticamība, jo viņa tālāk liecinātais neapstiprina, ka /pers. B/ pēc būtības ir veicis uzraudzību un SIA „/nosaukums C/" veikto darbu kvalitātes kontroli. Atbildot uz to, kā notika kontrole un uzraudzība, /pers. A/ liecināja, ka notika „iezvans" reizi divās dienās. Apgabaltiesas vērtējumā, šādā veidā var tikai uzzināt darījuma partnera sniegtu informāciju, bet pārliecināties par faktisku darbu izpildi un kvalitāti nav iespējams. Lai gan /pers. A/ liecināja, ka /pers. B/ ir bijis ražotnēs, neko konkrētu par to nav liecinājis. Turklāt viņa liecinātais, ka /pers. B/ ir devies tur *apskatīt*, kopsakarā ar liecināto, ka pēc lietas būtības /pers. B/ varētu arī vispār tur nedoties, jo viņš nevar pateikt, vai komponente ir uzražota kvalitatīvi, un ne jau uzņēmuma vadītājam ir jādodas uz ražotni, lai sekotu līdz procesam, norāda, ka viņu sadarbība nav bijusi

organizēta tā, ka pieteicēja (/pers. B/) kontrolēja projekta izpildi un SIA „/nosaukums C/" darbu kvalitāti. Turklāt, ņemot vērā, ka ar preču transportēšanas organizēšanu nodarbojās /pers. A/, pirmās instances tiesas norādīto, ka nav konstatējama pieteicējas iesaiste kravu nodošanā pārvadātājam un tādējādi nav gūstams apstiprinājums kravu piegādēm no pieteicējas uz SIA „/nosaukums B/", tad nav loģiska izskaidrojuma, kad un kā pēc būtības pieteicēja pieņēma no SIA „/nosaukums C/" attiecīgos darbus un izgatavotās iekārtas un nodeva tās SIA „/nosaukums B/". Tādējādi bez dokumentu noformēšanas un rēķinu apmaksas, pieteicējas līdzdarbība strīdus darījumu īstenošanā faktiski nav konstatējama. Arī pieteicējas izsniegta pilnvara SIA „/nosaukums C/" valdes loceklim /pers. A/ pieteicējas vārdā pasūtīt transportlīdzekli kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem lietā ir vērtējama kā formāla dokumentu noformēšana ar pieteicējas rekvizītiem, lai radītu iespaidu, ka pieteicēja ir bijusi iesaistīta iekārtu transportēšanas organizēšanā.

[14] Apgabaltiesa norāda, ka tas, ka SIA „/nosaukums C/" nav izpildījusi savas nodokļu saistības, konkrētajā gadījumā pats par sevi nav bijis pamats liegt tiesības pieteicējai atskaitīt priekšnodokli. Dienests SIA „/nosaukums C/" kā pieteicējas deklarēto tiešo darījumu partneri ir vērtējis, lai pārbaudītu noslēgto darījumu ticamību un pašas pieteicējas iegrāmatoto ziņu patiesumu.

[15] Pieteicēja argumentējusi, ka dienesta ir nekonsekvents, jo no vienas puses dienests atzīst darījumus starp pieteicēju un SIA „/nosaukums C/", pieprasot pieteicējai veikt tiešo maksājumu valsts budžetā, sedzot darījumu partnera SIA „/nosaukums C/" nodokļu parādu tās vietā, bet no otras puses – apgalvo, ka pieteicēja nav veikusi darījumus ar SIA „/nosaukums C/" un SIA „/nosaukums B/". Pieteicēja ir sadarbojusies ar dienestu, ne tikai sniedzot visus paskaidrojumus, informāciju un dokumentus, bet arī, izpildot dienesta prasījumus, 2021.gada 2.jūlijā veikusi maksājumu 38 287,02 *euro* (maksājumu uzdevums Nr.7627) un 2022.gada 3.februārī veikusi maksājumu 7151 *euro* (maksājumu uzdevums Nr.79). Tas ir papildu pierādījums par pieteicējas reālu iesaisti dienesta apstrīdētajos darījumos.

Vispirms apgabaltiesa norāda, ka rēķinu apmaksas vai nodokļu maksājumu veikšana budžetā fakts pats par sevi ne apstiprina, ne noliedz faktu, ka pieteicējai kāds darījums ar SIA „/nosaukums C/" faktiski ir noticis. Turklāt no apelācijas sūdzības nav saprotams tieši par kādu dienesta pieprasījuma izpildi pieteicēja argumentē. Atbilstoši minētajos maksājumu uzdevumos norādītajam pieteicēja ir veikusi maksājumus valsts budžetā, maksājumu mērķī norādot attiecīgi „piedziņa-2121-35791/4" un „piedziņa-2121-110636/4, gala maksātājs /nosaukums C/ SIA" (*lietas 2.sējuma 124. un 125.lapa*), bet arī tas nesniedz norādes par to saistību ar izskatāmajā lietā apstrīdētajiem darījumiem.

[16] Rezumējot iepriekš minēto, pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „/nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2023.gada 13.marta lēmuma Nr.30.2/22.7/1035 atcelšanu.

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

Tiesnese	Tiesnese	Tiesnese
I.Juhņeviča-Knoka	S.Kanenberga	S.Liniņa