ECLI:LV:AT:2020:0930.A420507813.3.S
Lieta Nr. A420507813, SKA-86/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 30.septembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Veronika Krūmiņa, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „PRIORITY" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 17.oktobra lēmuma Nr. 22.7/L-25785 atcelšanu, sakarā ar SIA „PRIORITY" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 7.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „PRIORITY" deklarēja darījumus ar SIA „MORANDO", SIA „JV SANTEX", SIA „ROBAX", SIA „TPT BALTIC" un SIA „MIDCOM" par dažādu preču un pakalpojumu saņemšanu. Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas auditu un secināja, ka preces un pakalpojumi faktiski netika saņemti no minētajiem uzņēmumiem un pieteicēja nevarēja nezināt par darījumu fiktīvo raksturu. Tāpēc ar dienesta 2013.gada 17.oktobra lēmumu pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, papildus samaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis un saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta nokavējuma un soda nauda.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 7.jūlija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Atbilstoši lietā esošajam līgumam, tāmei, pieņemšanas un nodošanas aktam un rēķinam SIA „MORANDO" pieteicējai sniedza uzkopšanas un tīrīšanas pakalpojumus Jūrmalā, Dzintara liedagā. SIA „MORANDO" vienīgā amatpersona, kas ir parakstījusi minētos dokumentus, gan Valsts ieņēmumu dienestam, gan tiesai sniegtajās liecībās norādīja, ka saimniecisko darbību šā uzņēmuma vārdā neveica, dokumentus neparakstīja, pieteicēju nezina un nekādus darījumus ar pieteicēju neveica. Atbilstoši tiesu praksē atzītajam, ja uzņēmuma amatpersona noliedz, ka būtu veikusi reālu uzņēmējdarbību, nav iespējams, ka uzņēmums veic tiesisku saimniecisko darbību savā vārdā. Šis apstāklis kopsakarā ar SIA „MORANDO" raksturojošo informāciju, no kuras izriet, ka SIA „MORANDO" nebija materiāltehniskās bāzes un darbaspēka nodrošinājuma, apliecina šā uzņēmuma nespēju veikt saimniecisko darbību. Turklāt SIA „MORANDO" nav deklarējusi jebkādus saimnieciskās darbības rādītājus, tostarp izmaksas, kas liecinātu par pakalpojumu pirkšanu no citiem uzņēmumiem. Arī pieteicējas amatpersona nespēja saprotami paskaidrot, kas veica strīdus darbus, cik darbinieki tika nodarbināti šo darbu izpildei, kā pieteicēja pārliecinājās par darījumu partnera spēju veikt strīdus darījumus un kā pārbaudīja darījuma norisi. Šādu apstākļu kopums ir pamats secinājumam, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „MORANDO".

Vienlaikus ir ņemams vērā, ka SIA „MORANDO" amatpersona tiesas sēdē norādīja, ka neatceras paskaidrojumu sniegšanas faktu dienestam. Taču tam nav piešķirama ticamība, un tas arī nav izšķiroši, jo arī tiesas sēdē liecinieks skaidri norādīja, ka strīdus darbus neveica, dokumentus neparakstīja un par SIA „MORANDO" saimniecisko darbību neko nezina.

[2.2] No līgumiem, tāmēm, pieņemšanas un nodošanas aktiem un rēķiniem izriet, ka SIA „ROBAX" pieteicējai sniedza reklāmas un mārketinga pakalpojumus un telpu uzkopšanas pakalpojumus atpūtas kompleksā Jūrmalā un Dzintaru koncertzālē. SIA „ROBAX" amatpersona Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos norādīja, ka šis uzņēmums pildīja tikai starpnieka funkcijas. Kriminālprocesā sniegtajās liecībās minētā uzņēmuma amatpersona norādīja cita satura liecības, kuras tiesa atklāt nedrīkst, jo tās ir izmeklēšanas noslēpums. Taču jebkurā gadījumā no lietā esošajiem pierādījumiem izriet, ka SIA „ROBAX" pati nevarēja veikt strīdus darījumus, jo tai nebija resursu attiecīgo darbu izpildei. To nevarēja paveikt arī tālākie darījumu ķēdes dalībnieki, proti, SIA „ABERRIA" un SIA „SAFE DEAL", jo to apstiprina gan šo uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumi, gan tos raksturojošā informācija. Līdz ar to arī šajā gadījumā nav iespējams konstatēt nevienu faktisko darbu izpildītāju. Tas kopsakarā ar pašas SIA „ROBAX" nespēju veikt saimniecisko darbību un izpildīt strīdus darbus norāda, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus nav saņēmusi no deklarētā darījumu partnera.

[2.3] SIA „JV SANTEX" atbilstoši darījumu dokumentiem pieteicējas uzdevumā apņēmās izstrādāt projektu, vizualizāciju, tehniskā projekta 3D sagatavošanas un printēšanas darbus, kā arī būvdarbus Dzintaru koncertzālē. SIA „JV SANTEX" amatpersona sniedza vairākus paskaidrojumus un liecības. Tie ir savstarpēji pretrunīgi. Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos SIA „JV SANTEX" amatpersona norādīja, ka saimniecisko darbību šā uzņēmuma vārdā neveica un visus dokumentus parakstīja pēc trešās personas lūguma. Savukārt pēc pieteicējas lūguma sniegtajos paskaidrojumos minētā uzņēmuma amatpersona norādīja, ka uzņēmums bija starpnieks, darbu izpildei piesaistot citus uzņēmumus. Arī tiesas sēdē SIA „JV SANTEX" amatpersona sniedza šāda satura liecības. Novērtējot šīs liecības to savstarpējā kopsakarā, kā arī kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem, lielāka ticamība ir piešķirama personas sākotnēji sniegtajam paskaidrojumam. Tā var būt, ka persona uztraukumā aizmirst kādas darījumu detaļas, taču nav iespējams, ka persona vispār aizmirst par vairākiem desmitiem tūkstošu *euro* vērtiem darījumiem. Turklāt no lietā esošajiem pierādījumiem izriet viennozīmīgs secinājums, ka SIA „JV SANTEX" pati strīdus darbus izpildīt nevarēja. Pārbaudot SIA „JV SANTEX" deklarētos darījumu partnerus, proti, SIA „SERDEN" un SIA „SAPGRALS", konstatējams, ka arī tie nevarēja veikt nepieciešamos darbus, kas ir pietiekami specifiski un prasa zināšanas un pieredzi. Līdz ar to arī šajā gadījumā faktiskais darbu izpildītājs nav konstatējams, kas ir pamats secinājumam, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „JV SANTEX".

[2.4] SIA „TPT BALTIC" atbilstoši darījumu dokumentiem ir veikusi sanitārā konteinera izbūves, montāžas darbus, remontdarbus, tehniskā projekta izstrādi, kā arī piegādājusi dažādus materiālus atpūtas kompleksam Jūrmalā. Viena no SIA „TPT BALTIC" amatpersonām tiesas sēdē liecināja,

ka par šā uzņēmuma saimniecisko darbību neko nezina, jo par amatpersonu kļuva pēc trešās personas lūguma. Savukārt otra amatpersona liecināja, ka SIA „TPT BALTIC" nodarbojās ar starpniecības pakalpojumu sniegšanu. Novērtējot gan SIA „TPT BALTIC", gan tās deklarētos darījumu partnerus, proti, SIA „BAUWEST", SIA „BAUBALT GT" raksturojošo informāciju, secināms, ka neviens no darījumu ķēdes dalībniekiem nevarēja izpildīt ievērojama apjoma darbus. Šiem uzņēmumiem nav deklarēto darbinieku, līdz ar to nav saprotams, kurš izstrādāja tehnisko projektu, veica remontdarbus un citus līgumos norādītos darbus. Arī pieteicējas pārstāvis nevarēja atbildēt uz šo jautājumu. Tādējādi atzīstams, ka pieteicēja darījumu dokumentos norādītos pakalpojumus un preces nav saņēmusi no SIA „TPT BALTIC".

[2.5] Pieteicēja ir deklarējusi darījumus arī ar SIA „MIDCOM", iesniedzot virkni darījumu dokumentu. No tiem izriet, ka pieteicējai tika sniegti ļoti plaša klāsta pakalpojumi – juridiskie, iekšējā audita, reklāmas rullīšu, baneru, vizītkaršu, korporatīvā stila izstrādes u.tml. pakalpojumi, kā arī tika piegādāti dažādi apģērbi. SIA „MIDCOM" amatpersona Valsts ieņēmumu dienestam paskaidroja, ka uzņēmumam nebija materiāltehniskās bāzes nodrošinājuma saimnieciskās darbības veikšanai un tas pildīja starpnieka funkcijas. Darbu izpildei tika piesaistīta SIA „RCBP", kas arī pildīja starpnieka funkcijas, piesaistot SIA „ANARO". Pārbaudot un novērtējot visus darījumu ķēdes dalībniekus raksturojošo informāciju, nav iespējams konstatēt konkrētu personu, kas varētu sniegt darījumu dokumentos norādītos pakalpojumus, kuru izpildei nepieciešamas ne vien zināšanas, bet arī atbilstoša kvalifikācija. Nav piešķirama ticamība SIA „MIDCOM" amatpersonas apgalvotajam, ka daļu no juridiskajiem un mārketinga pakalpojumiem "par ārkārtas situāciju festivālā „Jaunais vilnis" par VIP terases izmantošanu" viņa pildīja pati. SIA „MIDCOM" amatpersonai atbilstoši viņas norādītajam nav nepieciešamās izglītības un zināšanu, un nav ticami, ka juridisko un mārketinga pakalpojumu izpildei ievērojamā apmērā un vērtībā ir pietiekami ar interneta resursos pieejamo informāciju par juridiskajiem jautājumiem un paziņu sniegtajiem padomiem, kā to skaidroja SIA „MIDCOM" amatpersona. Turklāt SIA „MIDCOM" amatpersonas paskaidrojumi un liecības par pakalpojumu izpildi ir savstarpēji pretrunīgas, kā arī pretrunā ar pašas pieteicējas paskaidroto. Pieteicēja šīs pretrunas nav izskaidrojusi. Šādu apstākļu kopumā ir secināms, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „MIDCOM".

[2.6] Lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu kopums apstiprina ne vien to, ka pieteicēja strīdus pakalpojumus un preces nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem, bet arī to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Par to liecina pieteicējas amatpersonas vispārīgie un izvairīgie paskaidrojumi par darījumu partneru izvēli un darījumu faktisko norisi, kā arī pretrunas šajos paskaidrojumos un liecinieku liecībās; tas, ka strīdus darbu izpilde uzticēta tikko dibinātam uzņēmumam, kuram nav darbinieku ar atbilstošu kvalifikāciju un zināšanām, kā arī pieredzes nepieciešamo darbu izpildei, un pieteicēja nespēj paskaidrot, kā pārliecinājās par darījumu partneru spējām atbilstošā kvalitātē un savlaicīgi izpildīt nepieciešamos darbus; pieteicējas nespēja pamatot nepieciešamību pirkt ārkārtīgi sadārdzinātus pakalpojumus; darījumu dokumentu noformējums, kas neļauj identificēt konkrētus pakalpojumus, jo tajos ir vispārīgi norādīts, ka tiek sniegti mārketinga, juridiskie u.c. pakalpojumi; projektēšanas darbi un būvdarbi noslēgti ar uzņēmumiem, kas nav reģistrēti Būvkomersantu reģistrā; projekti izstrādāti pēc tam, kad tie jau tika saskaņoti būvvaldē; samaksa veikta par tādiem pakalpojumiem, kas atbilstoši darījumu dokumentiem sniegti pēc uzņēmumu sadarbības pārtraukšanas, un pieteicēja nespēj izskaidrot šādu rīcību. Turklāt pieteicējas iesaistīšanās darījumos ar deklarētajiem darījumu partneriem, neviens no kuriem atbilstoši publiski pieejamām ziņām valsts uzturētajos reģistros nav atzīstams par reālu saimnieciskās darbības veicēju, neliecina, ka pieteicēja, izvēloties darījumu partnerus, būtu veikusi saprātīgus pasākumus, kas atbilstu normālas komercprakses principiem un ļautu izvairīties no iesaistīšanās krāpšanā ar pievienotās vērtības nodokli. Šādos apstākļos pieteicējai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus, kā arī samazināt uzņēmuma ražošanas izmaksas.

[2.7] Par pretējo neliecina apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis daļu no pieteicējas darījumiem ar SIA „MIDCOM", kā arī līdzīgus darījumus ar citiem uzņēmumiem. Lai arī dienests nav spējis saprotami izskaidrot šādu rīcību, tas nedod pamatu atzīt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem par dienesta apstrīdētajiem darījumiem, jo lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu kopums apliecina, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem un pieteicēja to zināja. Ja šādos apstākļos tiktu atzītas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, netiktu ievērots tiesiskuma princips.

[3] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] No sprieduma argumentācijas izriet, ka pieteicējai pirms darījumu noslēgšanas bija jāveic ļoti izvērsta tās darījumu partneru pārbaude. Tiesību normas to neparedz, un tas ir pretrunā ar Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūras atziņām. Pieteicējai noteiktais pienākums veikt tiesību normās neparedzētās pārbaudes ir nesamērīgs. Līdz ar to apgabaltiesa ir pieļāvusi pārkāpumus likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanā.

[3.2] Tāpat apgabaltiesa ir pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā, jo spriedumā izdarītos secinājumus ir pamatojusi ar netiešiem pierādījumiem, bez ievērības atstājot faktu, ka lietā ir virkne tiešu pierādījumu, kas paši par sevi apstiprina strīdus darījumu faktisko esību. Šim apstāklim apgabaltiesa nav devusi nekādu vērtējumu. Savukārt pierādījumus, ar kuriem pamatoti spriedumā izdarītie secinājumi, apgabaltiesa ir novērtējusi nepareizi. Proti, secinājumu par SIA „MORANDO" nespēju veikt saimniecisko darbību apgabaltiesa ir pamatojusi tikai ar šā uzņēmuma amatpersonas sniegto paskaidrojumu un liecību, bez ievērības atstājot faktu, ka SIA „MORANDO" amatpersona tiesas sēdē noliedza paskaidrojuma sniegšanu Valsts ieņēmumu dienestam. Tāpat arī secinājumu par pieteicējas tiešās darījumu partneres SIA „ROBAX" nespēju sniegt pieteicējai strīdus pakalpojumus apgabaltiesa ir pamatojusi tikai ar tālākā darījumu ķēdes dalībnieka amatpersonas paskaidrojumu, neņemot vērā, ka šī persona par attiecīgā uzņēmuma amatpersonu kļuva tikai pēc strīdus darbu izpildes. Savukārt pieteicējas iebildumus par SIA „IV SANTEX" un SIA „TPT BALTIC" amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām apgabaltiesa nav pat pieminējusi.

Līdz ar to apgabaltiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumus, kas ir novedis pie nepareiza lietas izskatīšanas rezultāta.

[3.3] Atsakoties izvērtēt apelācijas sūdzībā norādītos argumentus, apgabaltiesa ir pamatojusies uz procesuālās ekonomijas principu. Taču šim principam ir cita nozīme, un tas neļauj tiesai nesniegt atbildes uz procesa dalībnieku izvirzītajiem argumentiem. Tādējādi apgabaltiesa, nepareizi piemērojot procesuālās ekonomijas principu, liegusi pieteicējai iespēju būt uzklausītai. Šādas rīcības rezultātā apgabaltiesa bez ievērības atstājusi būtisku apstākli, kas ir ietekmējis lietas iznākumu, proti, apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis daļu no pieteicējas darījumiem ar SIA „MIDCOM" un SIA „TPT BALTIC", kā arī līdzīgus darījumus ar citiem uzņēmumiem, tādējādi pārkāpjot atšķirīgas attieksmes aizlieguma principu. Pirmās instances tiesa, secinot, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti atzinis dienesta neapstrīdētos darījumus, ir pārkāpusi prasījuma robežas, savukārt apgabaltiesa, neņemot vērā šo pieteicējas argumentu, nav izvērtējusi pirmās instances tiesas rīcības atbilstību Administratīvā procesa likuma 249. un 250.pantam.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību lūdz pārsūdzēto spriedumu atstāt negrozītu, bet pieteicējas kasācijas sūdzību noraidīt.

Motīvu daļa

[5] Kasācijas tiesvedības ietvaros ir noskaidrojams, vai apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem, ir pareizi identificējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktos priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai un vai ir ievērojusi tiesību normas, kas paredz tiesas pienākumu pierādījumus pārbaudīt un novērtēt vispusīgi, pilnīgi un objektīvi, atbildot uz lietas dalībnieku argumentiem.

[6] Atbilstoši Senāta judikatūrai, pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, ar kuru nodokļu maksātājam liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesai vispirms ir jānoskaidro, vai dienests pamatoti atzinis, ka darījums faktiski nav noticis tā, kā tas norādīts darījuma attaisnojuma dokumentos. Proti, vai preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, vai arī preces vai pakalpojumus nav piegādājusi darījuma dokumentos norādītā persona. Ja tiek konstatēts, ka preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, tiesai vairs nav jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, kādā darījumā tā iesaistās, jo šis apstāklis ir acīmredzams. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka pretēji dokumentos norādītajam preces vai pakalpojumus nevarēja piegādāt tieši darījuma dokumentos norādītā persona, tad ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, *Senāta 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-140/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0829.A420226015.2.S) *6.punkts, Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S) *5.punkts*).

Apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus nav saņēmusi no nodokļa rēķinos norādītajām ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajām personām un pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā šādiem apgabaltiesas secinājumiem nepiekrīt, norādot, ka tiesa pieteicējai ir noteikusi pienākumu veikt tādas darījumu partneru pārbaudes, ko neparedz tiesību normas. Pieteicēja uzskata, ka tas ir pretrunā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, kurā atzīts, ka, pamatojot nodokļu maksātāja informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā, kompetentā valsts iestāde nedrīkst likt nodokļu maksātājam veikt darījumu partneru pārbaudes, kuras tam principā nav jāveic.

[7] Uzsverot tiesas pieteicējai nepamatoti noteikto pienākumu pārbaudīt savus darījumu partnerus, pieteicēja kasācijas sūdzībā atsaucas arī uz Senāta judikatūrā atzīto, ka nodokļu maksātājam, kas veic priekšnodokļa atskaitījumus, nodokļu normatīvie akti neprasa pārliecināties, vai darījumu partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījumu partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījumu partneris ir izpildījis savus nodokļu maksātāja pienākumus utt.

Pārbaudot pārsūdzēto spriedumu, Senāts neatrod, ka tiesa pieteicējai būtu noteikusi pienākumu veikt šādas deklarēto darījumu partneru pārbaudes un ka tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus būtu liegusi šādu pārbaužu neveikšanas dēļ. Arī kasācijas sūdzībā nav konkretizēts, kādu tieši normatīvajos aktos neparedzēto pārbaužu veikšanu tiesa ir noteikusi pieteicējai kā obligātu pienākumu.

[8] Vienlaikus kasācijas sūdzības argumentācija un pieteicējas sniegtā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta analīze norāda uz pieteicējas viedokli, ka nodokļu maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārbaudīt vienīgi to, vai darījumu partneris ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs.

Kā tika norādīts jau iepriekš, lai tiktu atzītas nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, nepieciešams konstatēt virkni priekšnosacījumu, tostarp to, ka preces un pakalpojumi, par ko atskaitīts priekšnodoklis, ir saņemti tieši no nodokļa rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Tas nodokļa rēķina saņēmējam nosaka pienākumu pārliecināties par nodokļa rēķina izsniedzēja reģistrēšanos ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Taču rēķina izsniedzēja atbilstība reģistrēta nodokļa maksātāja statusam pati par sevi vēl nenozīmē, ka strīdus darījumu veic tieši rēķina izsniedzējs. Rēķina izsniedzēja reģistrācija ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā pati par sevi nenozīmē arī to, ka šī persona faktiski spēj veikt ar nodokli apliekamus darījumus. Tādēļ rēķina saņēmēja atsaukšanās uz to, ka rēķina izsniedzējs ir reģistrēts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, ir nepietiekama priekšnodokļa atskaitījumu veikšanai. Zināmos apstākļos no nodokļu maksātāja var tikt prasīts, lai tas pārliecinās par izvēlētā darījumu partnera spēju veikt konkrētos darījumus. Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Mahageben and David, C-80/11 (* ECLI:EU:C:2012:373) *60.punkts*). Apstāklis par to, vai darījumu partneris, ar kuru tiek slēgts darījums, vispār spēj piegādāt preci, ir cieši saistīts ar to, vai darījums būs veiksmīgs un tā norisē nebūs nekādu šķēršļu. Tādējādi, slēdzot darījumu, rēķina saņēmējam būtu jāizrāda vismaz tik liela interese par darījumu partneri, kas varētu radīt pārliecību par darījumu partnera uzticamību un to, ka darījums patiešām izdosies (*Senāta 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-45/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0608.A420449912.2.S) *12.punkts*). Ja vien darījumu raksturs un saimnieciskā realitāte to prasa un ja personai ir patiesa vēlme, lai tās darījums izdotos, tad pārliecības gūšana par darījumu partnera spēju sniegt pakalpojumu ir gluži dabiska. Prasīt no nodokļu maksātāja, lai tas veic papildu pārbaudes var tad, ja konkrētajos apstākļos nodokļu maksātājam vajadzēja rasties objektīvām šaubām par savu darījumu partneri un ja tādēļ bija pamatoti gaidāms, ka nodokļu maksātājs noskaidros attiecīgo informāciju, lai šīs šaubas novērstu (*Senāta 2019.gada 29.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-391/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0529.A420139415.3.L) *2.punkts*).

Tātad gan Eiropas Savienības Tiesas, gan Senāta judikatūrā ir atzīts: ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu maksātājam var tikt noteiktas prasības noskaidrot papildu informāciju par savu darījumu partneri. Prasība, lai tirgus dalībnieks veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar dalību krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā ar Savienības tiesībām (*Senāta 2017.gada 27.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-481/2017 (* ECLI:LV:AT:2017:1227.A420410513.1.L) *8.punkts*). Minētais pamatojams ar to, ka ar Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas ir transponēta likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" (šobrīd Pievienotās vērtības nodokļa likumā), ir atzīta un veicināta cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļa samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību.

Rezumējot minēto, tas, ka pieteicēja ir pārbaudījusi, vai darījumu partneri ir reģistrēti ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, pats par sevi neliecina par pienācīgu savu darījumu partneru pārbaudi (*Senāta 2018.gada 20.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-462/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0320.A420521612.2.2L) *9.punkts*). Nepieciešams noskaidrot arī to, vai ir konstatējamas kādas norādes, kuru dēļ pieteicējai vajadzēja rasties objektīvām šaubām par savu darījumu partneru spējām veikt strīdus darījumus un saprātīgi rīkoties, lai novērstu šaubas un nodrošinātos pret komercriskiem un riskiem tikt iesaistītai pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[9] Tas, kāds pasākumu apjoms būtu saprātīgi sagaidāms no nodokļu maksātāja, pārliecinoties par to, ka preces un pakalpojumi tiek saņemti tieši no attaisnojuma dokumentos norādītās personas, ir izvērtējams katrā konkrētā lietā, ņemot vērā lietas apstākļus (*Senāta 2017.gada 31.maija sprieduma lietā Nr. SKA-211/2017 (A420472712) 15.punkts*). Zināms, bet ne izsmeļošs saprātīgi sagaidāmo pasākumu vērtējums ir attīstīts tiesu praksē, piemēram, saprātīgi sagaidāmie pasākumi var attiekties kā uz darījumu partnera izvēli un pārbaudi, tā arī uz saimnieciskās darbības specifiku un

sadarbību ar darījumu partneriem, darījumu raksturu un faktisko norisi u.tml. (piemēram, *Senāta 2018.gada 22.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-108/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0622.A420299713.2.S) *8.punkts, Senāta 2018.gada 5.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-213/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0905.A420546112.1.L) *4.punkts, Senāta 2019.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-250/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0509.A420170515.2.L) *6.punkts, Senāta 2017.gada 27.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-179/2017 (* ECLI:LV:AT:2017:1227.A420294913.1.S) *8.punkts*).

Lai noskaidrotu, vai pieteicējas rīcība atbilst saprātīga komersanta rīcībai, tiesa ir ņēmusi vērā pieteicējas tiešos darījumu partnerus raksturojošo informāciju un vērtējusi to kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem par darījumu partneru izvēli un darījumu norisi. Proti, pirmās instances tiesa, kuras secinājumiem apgabaltiesa ir pievienojusies, ir konstatējusi, ka pieteicējas deklarētie darījumu partneri ir dibināti neilgi pirms strīdus darījumu noslēgšanas un to reģistrētie darbības virzieni neatbilst strīdus darījumu būtībai. Neapšaubāmi, šie apstākļi paši par sevi neliecina par uzņēmuma nespēju veikt saimniecisko darbību un izpildīt strīdus darbus. Taču konkrētajā gadījumā, ja pieteicēja pirms strīdus darījumu noslēgšanas ielūkotos publiskajos reģistros un noskaidrotu informāciju par konkrētajiem uzņēmumiem, pieteicējai šiem apstākļiem būtu jāpievērš uzmanība. Minēto tiesa ir pamatojusi ar to, ka pieteicēja darījumu partneriem pasūtīja pietiekami specifiskus pakalpojumus (3D projekta, korporatīvā stila, reklāmas baneru, vizualizācijas projekta izstrādi u.tml.), pakalpojumus, kuru izpildei ir nepieciešamas atbilstošas zināšanas, kvalifikācija un pieredze (juridiskie pakalpojumi, iekšējā audita veikšana), kā arī pakalpojumus, kuru izpildei ir nepieciešami atbilstoši materiāltehniskie resursi un darbinieki (būvniecības darbi). Tiesas konstatētajos apstākļos, kad pieteicējas deklarētie darījumu partneri ir jaundibināti uzņēmumi ar strīdus darījumu būtībai neatbilstošiem reģistrētiem darbības virzieniem, no pieteicējas būtu sagaidāms izskaidrojums, kā pieteicēja pārliecinājās, ka tās izvēlētie darījumu partneri patiešām spēs izpildīt attiecīgos darbus, ka tiem ir prasmes un pieredze darboties konkrētajā tirgū. Tiesa pieteicējas amatpersonai ir uzdevusi vairākus jautājumus par darījumu partneru izvēles kritērijiem un par to, kā pieteicēja pārliecinājās par darījumu partneru spēju izpildīt konkrētos pakalpojumus un piegādāt nepieciešamās preces. Tā rezultātā tiesa ir noskaidrojusi, ka pieteicēja nav izrādījusi nekādu interesi par izvēlēto darījumu partneri, paļaujoties vienīgi uz neidentificēto paziņu ieteikumiem darījumus veikt ar konkrētiem darījumu partneriem. Pieteicēja pret šādu tiesas vērtējumu un secinājumu jebkādus iebildumus kasācijas sūdzībā nav norādījusi.

Tiesa ir norādījusi, ka konkrētā darījumu partnera izvēli pamatojošie paskaidrojumi no pieteicējas bija sagaidāmi ne vien minēto iemeslu dēļ, bet arī ievērojot konkrēto pakalpojumu raksturu un vērtību. Piemēram, pieteicēja nav loģiski izskaidrojusi nepieciešamību juridiskos pakalpojumus pasūtīt uzņēmumam, par kura spējām veikt attiecīgos darbus pieteicējas rīcībā nebija informācijas un kura vienīgajai amatpersonai un darbiniecei nebija ne atbilstošas izglītības, ne zināšanu, ne arī pieredzes. Tāpat pieteicēja nav izskaidrojusi šāda darījuma ekonomisko pamatojumu, piemēram, par prasības pieteikuma tiesai sagatavošanu pieteicēja ir samaksājusi gandrīz 4000 *euro*, kas vairākas reizes pārsniedz zvērinātu advokātu noteiktās pakalpojumu izmaksas. Šāda rīcība neatbilst saprātīga komersanta rīcībai. Tāpat pieteicēja nav izskaidrojusi darījumu norisi kopsakarā ar trūkumiem darījumu dokumentos, piemēram, tehniskais projekts vispirms tika apstiprināts būvvaldē, un tikai pēc tam atbilstoši dokumentiem pieteicējas darījumu partneris veica tā izstrādi. Tāpat pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc tā ir apmaksājusi pakalpojumus, kuri atbilstoši darījumu dokumentiem sniegti pēc uzņēmumu sadarbības pārtraukšanas.

Ņemot vērā šos un pārējos tiesas analizētos apstākļus, tiesa ir atzinusi, ka pieteicējas rīcība neatbilst saprātīga komersanta rīcībai un pietecēja nav darījusi visu saprātīgi sagaidāmo, lai izvairītos no iesaistes nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Šeit jānorāda, ka atbilstoši tiesas noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem pieteicējas darījumu partneriem ir konstatējamas fiktīva uzņēmuma pazīmes, kas nozīmē, ka šādu uzņēmumu veidošanas patiesais mērķis nav saimnieciskās darbības veikšana. To apstiprina arī pieteicējas darījumu partneru reģistrēto amatpersonu sniegtie paskaidrojumi un liecības, kuras skaidri uzrāda, ka uzņēmumu dibināšanas patiesais mērķis ir nevis saimniecisko darījumu veikšana, bet gan iesaistīšanās prettiesiskās darbībās, kāda ir arī nodokļu krāpšana. Šādos apstākļos pieteicējai kā šo uzņēmumu tiešajai darījumu partnerei būtu jāspēj ticami izskaidrot, kādā veidā tā nonāca līdz tam, ka starp visiem citiem iespējamiem darījumu partneriem tieši ar tādiem tika noslēgti darījumi (*Senāta 2020.gada 7.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-88/2020 (* ECLI:LV:AT:2020:0407.A420525013.3.S) *8.punkts*). Taču pieteicēja skaidrus un pārliecinošus paskaidrojumus par konkrēto darījumu partneru izvēli nav sniegusi. Tiesa pamatoti argumentējusi, ka pieteicējai nevis uzlikts pienākums pārbaudīt savus darījumus partnerus, bet, tā kā konstatētas fiktīvu dokumentu noformēšanas pazīmes, pieteicējai prasīti pierādījumi, kas apstiprinātu, ka attiecīgos pakalpojumus snieguši un darbus veikuši tieši tie uzņēmumi, kas norādīti nodokļa rēķinos. Savukārt darījumu partneru spēja veikt attiecīgos darījumus vērtēta tāpēc, lai noskaidrotu, vai pieteicējas iegrāmatotajos rēķinos ietvertā informācija, ka pakalpojumus snieguši un darbus veikuši pieteicējas norādītie uzņēmumi, ir patiesa. Tiesa skaidrojusi, ka attiecīgi tiek vērtēts tas, vai pieteicēja zināja, ka darījumu partneris patiesībā ir tāds, kas darbus neveic, pakalpojumus nevar sniegt un nesniedz. Tā ir tiesas pašas veikta pārbaude par darījuma noslēgšanu un norisi, nevis tikai apstākļu noskaidrošana par to, cik rūpīgi pieteicēja pārbaudījusi savus darījumus partnerus. Rezultātā apgabaltiesa pievienojusies rajona tiesas secinājumam, ka pieteicējas rīcība, noformējot fiktīvus dokumentus, bija apzināta un ļaunprātīga.

Senāts piekrīt, ka gadījumā, ja nodokļu maksātāja norādītais darījumu partneru – fiktīvu uzņēmumu – atrašanas veids, kā arī izklāstītā darījumu noslēgšanas gaita nav ticama, nav saprotami rīcības motīvi, izvēloties konkrētos darījumu partnerus un darījumu organizēšanā rīkojoties komerciāli neraksturīgā un nesaprātīgā veidā. Tas var būt pamats secinājumam, ka šis nodokļu maksātājs apzināti ir izvēlējies darījumus noformēt tieši ar fiktīviem uzņēmumiem, ne tikvien nav darījis visu saprātīgi sagaidāmo, lai izvairītos no iesaistes darījumos ar šādiem uzņēmumiem.

[10] Pirmās instances tiesa, vērtējot pieteicējas informētību par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, norādījusi, ka pieteicēja nav pārbaudījusi darījumu partnera amatpersonas identitāti. Apgabaltiesa šādam secinājuma ir pievienojusies, savukārt pieteicēja uzskata, ka tā ir tiesību normās neparedzētas pārbaudes veikšana.

Vispārīgi uzņēmējam nav pienākuma pārliecināties par personas, kas piedalās darījumā, identitāti vai darbības tiesiskumu, tomēr iestādei un tiesai ir jāvērtē, vai konkrētie apstākļi tomēr neprasa padziļinātu interesi par savu darījumu partneri (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā SC Paper Consult SRL, C-101/16 (* ECLI:EU:C:2017:775) *51. un 52.punkts ar tur minētajām atsaucēm uz judikatūru*). Tātad, ievērojot konkrētā darījuma raksturu, darījuma izpildes kārtību un darījumu praksi, no nodokļu maksātāja var tikt sagaidīts, ka tas noskaidros arī darījuma partneri pārstāvošās personas tiesisko saiti ar konkrēto darījumu partneri.

Tiesas spriedumā norādīts, ka pieteicēja savai darījumu partnerei, proti, SIA „TPT BALTIC" atbilstoši darījumu dokumentiem uzticēja veikt darījumus gandrīz 200 000 *euro* vērtībā, darījumi ir pietiekami specifiski (tehniskā projekta 3D izstrāde un elektroinstalācijas darbu veikšana), minētais uzņēmums nodibināts tikai trīs mēnešus pirms darījumu noslēgšanas un pieteicējas rīcībā nebija nekādas informācijas par šā uzņēmuma spējām izpildīt nepieciešamos darbus. Tiesa ņēmusi vērā pieteicējas nespēju loģiski izskaidrot, kāpēc konkrēto darījumu izpildei tika izvēlēts tieši šis uzņēmums un kā pieteicēja guva pārliecību par šā uzņēmuma spējām savlaicīgi izpildīt nepieciešamos darbus. Tiesa arī konstatējusi, ka pieteicējai iepriekš ar SIA „TPT BALTIC" darījumi nav bijuši un pieteicējai nebija zināmas šā uzņēmuma amatpersonas. Situācijā, kad nodokļu maksātājam iepriekš nezināma darījumu partnera vārdā piedāvājumu izsaka persona, par kuras identitāti un saistību ar konkrēto uzņēmumu pieteicēja nav pārliecinājusies, pieteicējai, apzinoties, ka tā vēlēsies par konkrēto darījumu atskaitīt priekšnodokli, būtu jāpievērš lielāka rūpība, pārliecinoties, kas ir tā persona, kas izteic piedāvājumu, un vai tiešām pakalpojumus sniedz tas uzņēmums, kas norādīts attaisnojuma dokumentos. Šādos apstākļos būtu saprātīgi un samērīgi sagaidīt, ka nodokļu maksātājs noskaidro, kas ir tas cilvēks, kurš izsaka konkrēto piedāvājumu, un kādas tiesības viņam ir izteikt piedāvājumus konkrētā uzņēmuma vārdā.

Tādā veidā komersants, kurš vēlas izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, no savas puses, cik tas ir saprātīgi viņa iespējās, samazina risku, ka preces faktiski piegādā personas, kas nav saistītas ar attaisnojuma dokumentos norādīto uzņēmumu un tikai izmanto šā uzņēmuma rekvizītus (*Senāta 2017.gada 31.maija sprieduma lietā Nr. SKA-211/2017 (A420472712) 15.punkts*).

Kā jau minēts, pieteicēja visā lietas izskatīšanas gaitā tā arī nav saprotami izskaidrojusi, kā pieteicēja pārliecinājās, ka darījumi tiek veikti tieši ar nodokļa rēķinā norādīto, pieteicējai iepriekš nezināmo darījumu partneri, lai šādas pārliecināšanās rezultātā savu iespēju robežās mazinātu risku iesaistīties nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Ievērojot minēto, kā arī to, ka pieteicējas rīcība, nepārbaudot darījumu partneri pārstāvošās personas identitāti, nav vienīgais apstāklis, kas izmantots sprieduma argumentācijā, vērtējot pieteicējas darījumus ar SIA „TPT BALTIC", nav konstatējams, ka tiesa būtu nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

[11] Tāpat tiesa vērtējumā par to, vai pieteicēja zināja (tai vajadzēja zināt) par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā, ir norādījusi, ka pieteicējas darījumu partneris nebija reģistrēts Būvkomersantu reģistrā.

Arī tas, ka darījumu partneris nav reģistrējies attiecīgajos reģistros, pats par sevi neapliecina darījuma saistību ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā. Taču šis apstāklis ir ņemams vērā pārējo apstākļu un pierādījumu kopumā, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājam pirms strīdus darījumu noslēgšanas bija kādas norādes, kas lika apšaubīt izvēlētā darījumu partnera spēju veikt strīdus darījumus un tādējādi nodrošināties pret komercriskiem un riskiem tikt iesaistītam ļaunprātīgajos darījumos.

No pirmās instances tiesas sprieduma, kurā norādītajai argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, redzams, ka tiesa secinājumu par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā ir pamatojusi, apstākli par pieteicējas tiešās darījumu partneres, proti, SIA „IV SANTEX" nereģistrēšanos Būvkomersantu reģistrā vērtējot kopsakarā ar šī uzņēmuma reģistrētā darbības virziena neatbilstību strīdus darījumu būtībai. Tam pieteicējai bija jāpievērš uzmanība, lai pārliecinātos par darījumu partnera spējām, darbojoties konkrētajā tirgus nišā, veikt strīdus darbus, kam ir nepieciešams atbilstošs materiāltehniskais nodrošinājums, darbinieki un pieredze konkrēto darbu izpildē. SIA „IV SANTEX" nereģistrēšanās Būvkomersantu reģistrā ņemta vērā arī kopsakarā ar pieteicējas nespēju sniegt objektīvi saprotamus paskaidrojumus par konkrētā darījumu partnera izvēli un darījumu faktisko norisi. Tāpat tiesas spriedumā norādīta virkne citu apstākļu un pierādījumu, kuru novērtējums liecina, ka pieteicēja strīdus darījumus nav saņēmusi no deklarētā darījumu partnera, par ko pieteicējai vajadzēja zināt. Tādējādi, ņemot vērā, ka norādītais tiesas secinājums nav pamatots vienīgi ar darījumu partnera nereģistrēšanos Būvkomersantu reģistrā, arī šajā ziņā nav konstatējams tiesas pārkāpums likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanā.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa ir pieļāvusi pārkāpumus arī pierādījumu novērtēšanā, kas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas.

Šādu viedokli pieteicēja pamato ar to, ka lietā ir virkne tiešu pierādījumu, kas apstiprina strīdus darījumu faktisko esību, savukārt tiesas secinājumi par darījumu faktisko neesību un pieteicējas iesaisti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā pamatoti tikai ar netiešiem pierādījumiem. Pieteicēja uzskata, ka ir nepieļaujami un nesamērīgi netiešiem pierādījumiem dot priekšroku salīdzinājumā ar tiešiem pierādījumiem.

Pirmkārt, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 149.pantu pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Atbilstoši šā likuma 154.pantam tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem (pirmā daļa). Nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu (otrā daļa). Tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu faktu – par nepierādītu (trešā daļa).

Tātad lietā nozīmīgo faktu pārbaudei un pierādīšanai ir izmantojamas jebkuras ziņas, proti, gan konkrētas ziņas par pierādāmā fakta esību vai neesību (tieši pierādījumi), gan daudznozīmīgas ziņas, kas var attiekties kā uz pierādāmo faktu, tā arī uz citiem blakus apstākļiem (netieši pierādījumi). Nevienām no ziņām nav iepriekš noteikta spēka. Jebkuras ziņas ir pārbaudāmas. Pierādījumu pārbaudei jābūt vispusīgai, pilnīgai un objektīvai. Šādi pārbaudīti pierādījumi, kā arī loģikas likumos, zinātnes atziņās un taisnības principos balstīta tiesiskā apziņa rada tiesas iekšējo pārliecību par pārbaudāmo faktu esību vai neesību.

Tas nozīmē, ka, lai arī lietā ir iesniegti līgumi, rēķini, pieņemšanas un nodošanas akti, samaksas dokumenti un citi darījumu dokumenti, tie pretēji pieteicējas viedoklim tiesai nebija jāvērtē kā tādi, kas nešaubīgi apstiprina pieteicējas apgalvotos faktus – preču un pakalpojumu saņemšanu no deklarētajiem darījumu partneriem. Citiem vārdiem, arī tieši pierādījumi ir pakļauti tādai pašai pārbaudei un novērtēšanai kā netieši pierādījumi.

No pirmās instances tiesas sprieduma, kurā norādītajai argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, redzams, ka tiesa ir veikusi vispusīgu, pilnīgu un objektīvu lietā iegūto pierādījumu pārbaudi un novērtēšanu. Tiesa ir pārbaudījusi un vērtējusi gan tiešus, gan netiešus pierādījumus, skaidrojot šo pierādījumu atbilstību faktiskajiem apstākļiem. Turklāt tiesa pierādījumus ir vērtējusi nevis izolēti, bet gan to kopumā. Tā rezultātā tiesa ir secinājusi jau vairākkārt norādīto, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem. Kā atzīts tiesu praksē, gadījumos, kad lietā iegūto pierādījumu kopums apliecina, ka darījumi nav norisinājušies tā, kā tie ir atspoguļoti darījumu dokumentos, darījumu attaisnojuma dokumentu un preču esība nodokļu maksātāja rīcībā, pakalpojumu faktiska izpilde, samaksas veikšana u.c. pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītie apstākļi paši par sevi vēl nenozīmē, ka darījums starp pieteicēju un tās darījumu partneriem ir noticis un ka preces ir piegādājuši un darbus ir veikuši darījumu dokumentos minētie darījumu partneri (sal. *Senāta 2019.gada 2.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-289/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0502.A420289814.2.L) 3.punkts, 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-92/2019 (LV:AT:2019:0426.A420140415.2.S) 8.punkts, 2019.gada 2.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-997/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0702.A420307916.11.L) 2.punkts, 2019.gada 9.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-308/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0109.A420382114.2.L) 4.punkts*). Tādējādi apstākļos, kad tiesa ir konstatējusi virkni apstākļu un pierādījumu, kas liek apšaubīt strīdus darījumus starp pieteicēju un tās deklarētajiem darījumu partneriem, pieteicējas kasācijas sūdzībā uzskaitītajiem pierādījumiem tikai tāpēc vien, ka tie ir tieši pierādījumi, nav piešķirama priekšroka salīdzinājumā ar netiešiem pierādījumiem. No pārsūdzētā sprieduma redzams, ka tiesa ir pārbaudījusi un novērtējusi gan tiešus, gan netiešus pierādījumus. Pierādījumi spriedumā ir vērtēti to savstarpējā kopsakarā, norādot, kāpēc tiesa vienam pierādījumam piešķīrusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un vienu faktu atzinusi par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Otrkārt, arī tiesu praksē konsekventi atzīts, ka nav pamata uzskatīt, ka faktu pierādīšanai ir izmantojami vienīgi tieši pierādījumi (piemēram, *Senāta 2019.gada 30.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1084/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0730.A420207717.10.L) 7.punkts*). Arī fakta par nodokļu maksātāja iesaistīšanos fiktīvos darījumos pierādīšanai nav izmantojami vienīgi tieši pierādījumi. Minētā fakta pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*Senāta 2018.gada 6.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-403/2018 (ECLI:LV:AT:2018:1206.A420398414.1.L) 3.punkts*). Tādējādi tas vien, ka lietā nav tiešu pierādījumu, kas apliecina pieteicējas iesaisti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, nenozīmē, ka tiesas secinājumi par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā ir patvaļīgi. Jāievēro, ka nodokļu izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā

veidā (*Senāta 2019.gada 30.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1084/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0730.A420207717.10.L) 4.punkts*).

Ņemot vērā minēto, ir nepamatots pieteicējas viedoklis, ka tiesa, secinājumu pamatošanā balsoties, galvenokārt, uz netiešiem pierādījumiem, ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu.

[13] Kasācijas sūdzībā norādīti vairāki argumenti arī par to, kā tiesa novērtējusi pierādījumus un kādus secinājumus novērtējumu rezultātā ir izdarījusi.

Ievērojot, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam kasācijas instances tiesas kompetencē nav pārbaudīt lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus, bet gan pārbaudīt, vai zemākas instances tiesa nav pārkāpusi materiālo vai procesuālo tiesību normas vai pārsniegusi savas kompetences robežas, šie kasācijas sūdzības argumenti tiek pārbaudīti, ciktāl tie nav vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu.

[14] Pieteicēja norāda, ka SIA „MORANDO" amatpersona /pers. A/ Valsts ieņēmumu dienestam sniedza paskaidrojumu, apgalvojot, ka SIA „MORANDO" darījumus ar pieteicēju nav veikusi. Savukārt pirmās instances tiesas sēdē /pers. A/ liecināja, ka nav parakstījis dienestam sniegto paskaidrojumu. Neskatoties uz minēto, tiesa tikai uz /pers. A/ paskaidrojuma pamata esot atzinusi SIA „MORANDO" nespēju veikt saimniecisko darbību.

Izvirzot šādu argumentu, pieteicēja nav ņēmusi vērā, ka apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ir pievienojusies pirmās instances tiesas spriedumā norādītajai argumentācijai. Savukārt pirmās instances tiesa spriedumā, konstatējot, ka /pers. A/ liecībās noliedza paskaidrojumu sniegšanu Valsts ieņēmumu dienestam, motivēti ir norādījusi, kāpēc tā nepiešķir ticamību šādām /pers. A/ liecībām. Vienlaikus tiesa ir ņēmusi vērā, ka arī tiesas sēdē sniegtajās liecībās /pers. A/ liecināja, ka nav veicis darījumus SIA „MORANDO" vārdā, nevar neko paskaidrot par šā uzņēmuma saimniecisko darbību un par sadarbību ar pieteicēju neko nezina (*pirmās instances tiesas sprieduma 9.2.punkts*). Turklāt pirmās instances tiesa spriedumā ir norādījusi virkni citus SIA „MORANDO" raksturojošos apstākļus, kas apliecina šā uzņēmuma nespēju veikt strīdus darījumus. Šos apstākļus tiesa ir vērtējusi kopsakarā ar trūkumiem darījumu dokumentos un ar pieteicējas amatpersonas nespēju sniegt objektīvi saprotamu izskaidrojumu par minētā darījumu partnera izvēli un darījumu faktisko norisi (*pirmās instances tiesas sprieduma 9.3.–9.5.punkts*).

Līdz ar to nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa SIA „MORANDO" nespēju veikt strīdus darījumus ir pamatojusi tikai ar šā uzņēmuma amatpersonas paskaidrojumu, neveicot tā pienācīgu pārbaudi.

[15] Līdzīgi argumenti kasācijas sūdzībā pausti arī par tiesas sniegto pieteicējas un SIA „ROBAX" darījumu novērtējumu.

Proti, kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa pieteicējas un SIA „ROBAX" savstarpējo darījumu neesību pamatojusi tikai ar SIA ROBAX" darījumu partneres SIA „ABERRIA" amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumiem un liecībām, kurās noliegta SIA „ABERRIA" saimnieciskās darbības veikšanu. Tā kā /pers. B/ par SIA „ABERRIA" amatpersonu kļuva pēc tam, kad strīdus darbi jau bija izpildīti, tad pieteicējas ieskatā tiesa secinājumus nevarēja pamatot ar minētās personas paskaidrojumiem un liecībām.

Arī šādu argumentu sakarā pieteicējas uzmanība vēršama uz jau pieminēto, ka apgabaltiesa ir pievienojusies pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai. Savukārt pirmās instances tiesa ir konstatējusi, ka /pers. B/, pirms kļuva par SIA ABERRIA" amatpersonu, bija nodarbināts šajā uzņēmumā uz darba līguma pamata un parakstīja atsevišķus strīdus darījumu dokumentus. Šā iemesla dēļ tiesai bija pamats vērtēt /pers. B/ paskaidrojumus un liecības par minētā uzņēmuma saimniecisko darbību un strīdus darījumiem, skaidrojot, vai SIA „ABERRIA" varēja sniegt strīdus pakalpojumus pieteicējas tiešajam darījumu partneriem. Vienlaikus tiesa /pers. B/ paskaidrojumus un liecības vērtējusi kopsakarā ar SIA „ABERRIA" iepriekšējās amatpersonas paskaidrojumiem un liecībām, norādot, kuriem skaidrojumiem tiek piešķirta ticamība un kāpēc. Papildus tam tiesa ir norādījusi, ka lietā ir vēl virkne pierādījumu, kas apstiprina gan SIA „ABERRIA", gan SIA „ROBAX" nespēju veikt strīdus darījumus (*pirmās instances tiesas sprieduma 10.punkts*).

Ievērojot minēto, nav konstatējams, ka tiesa, izdarot secinājumus par pieteicējas un SIA „ROBAX" savstarpējo darījumu neesību, pamatojusies uz tādiem pierādījumiem, kuri nav attiecināmi uz izskatāmo lietu. Kasācijas sūdzībā nav atrodams izskaidrojums, kāpēc /pers. B/ liecībai nebija piešķirama nozīme, ja reiz viņš bija darījumu ķēdes dalībnieka darbinieks. Turklāt, kā jau minēts, šis pierādījums nav vienīgais, ar ko pamatoti tiesas secinājumi.

[16] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka daļu no pierādījumiem tiesa vispār nav novērtējusi, proti, SIA „IV SANTEX" amatpersonas paskaidrojumus un liecības, kurās ir atzīti darījumi ar pieteicēju, kā arī SIA „TPT BALTIC" amatpersonu paskaidrojumus un liecības, kas ir savstarpēji pretrunīgas.

Arī šādi argumenti ir kļūdaini, jo minēto uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumu un liecību novērtējumu, kam ir pievienojusies apgabaltiesa, ir sniegusi pirmās instances tiesa (*pirmās instances tiesas sprieduma 11.3., 12.punkts*). Apstāklis, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas sniegtajam pierādījumu novērtējumam un tā rezultātā izdarītajiem secinājumiem, neliecina par Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu. Par Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu būtu pamats runāt, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (*Senāta 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018 9 ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S) 7.punkts un tajā norādītie nolēmumi*). Taču šādi pārkāpumi tiesas rīcībā nav konstatējami.

Turklāt, tā kā pati pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka pierādījumi ir vērtējami to kopumā, nevis izolēti, ņemot vērā to formu un saturu, nozīmīgumu saistībā ar lietā noskaidrojamiem apstākļiem un to pietiekamību, kas ir pilnīgi pareizi, tad būtu sagaidāms, ka pieteicēja, vērtējot tiesas rīcības atbilstību Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām, ievērotu pašas kasācijas sūdzībā aprakstītos pierādījumu vērtēšanas kritērijus. Taču tā vietā pieteicēja kasācijas sūdzībā no konteksta izrauj atsevišķus tiesas izdarītos secinājumus, sagrozot to jēgu un būtību. Pieteicēja kasācijas sūdzībā uzsver, ka tiesa nav paskaidrojusi, kāpēc tā vienam pierādījumam ir devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu. Taču pieteicēja nenorāda, kādiem tieši pierādījumiem tiesa nepamatoti ir devusi priekšroku salīdzinājumā ar citiem pierādījumiem.

[17] Rezumējot minēto, ir nepamatoti kasācijas sūdzības argumenti, ka tiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 327.panta pirmās daļas 3.punktā paredzēto procesuālo tiesību normu pārkāpumu.

[18] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa, pamatojoties uz procesuālās ekonomijas principu, nav vērtējusi pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītos argumentus. Pieteicēja uzskata, ka šāda tiesas rīcība neatbilst minētā principa būtībai un aizskar pieteicējas tiesības tikt uzklausītai.

Procesuālās ekonomijas principa izpausmi raksturojošais elements ir ietverts likuma „Par tiesu varu" 28.pantā, kas noteic, ka tiesnesis izspriež lietu tik ātri, cik vien iespējams, un personai, kas piedalās lietā, jāievēro likuma vai tiesas noteiktie procesuālie termiņi. Pieteicēja, atsaucoties uz minēto tiesību normu, uzskata, ka ar procesuālās ekonomijas principu ir jāsaprot tiesas procesa norises ātrums, ko neietekmē lietas dalībnieku argumentu izvērtēšana pēc tam, kad tiesa ir paziņojusi sprieduma sastādīšanas laiku.

Šāda procesuālās ekonomijas principa izpratne ir kļūdaina.

Procesuālās ekonomijas principa mērķis ir vienkāršot un saīsināt tiesvedību. Tas cita starpā tiek panākts, samazinot formālās procedūras un darbības. Tāpēc likumdevējs ir paredzējis: ja apelācijas instances tiesa, izskatot lietu pēc būtības, nonāk pie tiem pašiem secinājumiem, kurus izdarījusi zemākās instances tiesa, apelācijas instances tiesa var pievienoties zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai un to neatkārtot (Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa). Līdz ar to pretēji pieteicējas viedoklim procesuālās ekonomijas princips izpaužas, ne vien tiesai nosakot iespējami ātrāku lietas izskatīšanas datumu, bet arī augstākas instances tiesai pievienojoties zemākas instances tiesas spriedumā minētajai argumentācijai un tādējādi neatkārtojot procesa dalībnieku argumentu izvērtējumu.

Vienlaikus jāņem vērā, ka procesuālās ekonomijas princips nedrīkst ierobežot personas tiesības saņemt kvalitatīvu un vispusīgu aizskarto tiesību un aizsargājamo interešu izvērtējumu tiesas spriedumā. Tāpēc iespēja atsaukties uz procesuālās ekonomijas principa piedāvātajām iespējām ietaupīt laiku un resursus ir rūpīgi jāizvērtē katrā konkrētā gadījumā, tostarp ņemot vērā to, vai apelācijas sūdzībā tiek izteikti būtiski pretargumenti pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem argumentiem vai tikai atkārtoti jau pieteikumā minētie argumenti un izteikta neapmierinātība ar tiesas izdarītajiem secinājumiem.

Pārskatot pieteicējas apelācijas sūdzību, Senāts konstatē, ka tajā pēc būtības ir izteikti jau pirmās instances tiesā paustie argumenti, ko pirmās instances tiesa ir novērtējusi, kā arī norādīts, ka tiesas sniegtais lietas apstākļu un pierādījumu novērtējums ir nepareizs. Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas argumentācijai, spriedumā ir atrunājusi būtiskos apelācijas sūdzības argumentus. Vienlaikus apgabaltiesa ir norādījusi, ka tā ir izvērtējusi arī pārējos apelācijas sūdzības argumentus, kuros paustā neapmierinātība ar pirmās instances tiesas sniegto pierādījumu novērtējumu neliecina par tiesas secinājumu nepareizību, un ir atzinusi, ka šie argumenti nevar ietekmēt tiesas izdarītos secinājumus, tāpēc atbildes uz tiem netiks sniegtas. Tātad apgabaltiesa pieteicējas argumentus ir izvērtējusi, taču nav uz tiem atbildējusi spriedumā. Šāda tiesas rīcība atbilst jau iepriekš Senāta nolēmumos paustajām atziņām. Proti, no Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta izriet tiesas pienākums argumentēt spriedumu, bet tas nav jāsaprot kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu. Tiesai ir jāuzklausa argumenti, bet nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (*Senāta 2010.gada 11.marta sprieduma lietā Nr. SKA-66/2010 (A42552506) 14.punkts, 2012.gada 21.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-186/2012 (A42757309) 10.punkts, 2013.gada 1.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-584/2013 (A420767110) 10.punkts*).

[19] Pārmetot apgabaltiesai apelācijas sūdzības argumentu neizvērtēšanu procesuālās ekonomijas nolūkos, pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda tikai vienu konkrētu pieteicējas ieskatā bez ievērības atstātu apstākli. Proti, pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa nepamatoti nav novērtējusi atšķirīgas attieksmes aizlieguma principa pārkāpumu. Šo pārkāpumu pieteicēja pamato ar apstākli, ka Valsts ieņēmumu dienests ir apstrīdējis pieteicējas darījumus ar SIA „JV SANTEX", taču analogus darījumus ar SIA „STANLEY FACTORING" dienests ir atzinis. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests ir liedzis pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par šajā lietā apstrīdētajiem pieteicējas darījumiem ar SIA „MIDCOM" un SIA „TPT BALTIC", taču citus darījumus ar šiem uzņēmumiem dienests ir atzinis. Līdz ar to pieteicēja uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienests ir rīkojies nekonsekventi.

Senāts konstatē, ka pieteicēja minētos argumentus bija norādījusi jau pirmās instances tiesā, kas spriedumā ir vērtējusi šādu dienesta rīcību, norādot, ka atsevišķu darījumu atzīšana ar citiem uzņēmumiem vai to pašu uzņēmumu nedod pamatu atzīt Valsts ieņēmumu dienesta apstrīdētos darījumus, jo no lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem izriet, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem, par ko pieteicēja zināja. Apgabaltiesa šādam pirmās instances tiesas vērtējumam ir pievienojusies. Līdz ar to nevar piekrist kasācijas sūdzībā norādītajam, ka minētās pieteicējas iebildes ir atstātas bez ievērības. Senāts arī norāda, ka minētais tiesas vērtējums atbilst tiesu praksē atzītajam, kur norādīts, ka katrs darījums ir saistīts ar konkrētu apstākļu un konkrētu pieejamo pierādījumu vērtēšanu (*Senāta 2019.gada 6.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-133/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0806.A420309614.2.S) 14.punkts*). Lai arī darījumi ar citu darījumu partneri, iespējams, ir bijuši par to pašu priekšmetu, tas pats par sevi nekādā gadījumā neliek izdarīt vienādus secinājumus par konkrēto darījumu vienādu iesaisti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nav izvirzījis pretenzijas pret analoģiskiem pieteicējas darījumiem ar citiem darījumu partneriem, un ka apgabaltiesa tam nav pievērsusi uzmanību, nevar būt pamats apgabaltiesas sprieduma tiesiskuma apšaubīšanai (*turpat*).

Turklāt pretēji kasācijas sūdzībā minētajam pirmās instances tiesa nav norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienesta neapstrīdētie darījumi nebija jāatzīst un ka tādējādi pieteicējai būtu liedzamas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem vēl lielākā apmērā. Šādu secinājumu pirmās instances tiesas spriedums nesatur, tāpēc pretēji kasācijas sūdzībā paustajam viedoklim apgabaltiesai pirmās instances tiesas rīcībā nebija jāsaskata Administratīvā procesa likuma 249. un 250.panta pārkāpums. Arī apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas argumentācijai, nav pārkāpusi minētās tiesību normas.

[20] Rezumējot minēto, apgabaltiesas rīcībā nav saskatāmi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumi, tāpēc apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 7.jūlija spriedumu, bet SIA „PRIORITY" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

D. Makarova V. Krūmiņa R. Vīduša