ECLI:LV:AT:2019:0515.A420542512.5.S
Lieta Nr. A420542512, SKA-491/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 15.maijā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Valters Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Inženiercentrs komforts" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 30.augusta lēmuma Nr. 22.4.8/68756 atcelšanu, sakarā ar SIA „Inženiercentrs komforts" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 29.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 30.augusta lēmumu Nr. 22.4.8/68756 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) pieteicējai SIA „Inženiercentrs komforts" pēc veiktās datu atbilstības pārbaudes papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un nokavējuma nauda. Lēmums pamatots ar to, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Evro Medium", SIA „Korunds" un SIA „Logistic chains" slēgti ar fiktīviem uzņēmumiem un faktiski nav notikuši, līdz ar to pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem.
Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot minēto lēmumu atcelt.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2017.gada 24.janvāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji un atcēla Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu daļā par pieteicējai papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli par darījumiem ar SIA „Korunds" un SIA „Logistic chains" un nokavējuma naudu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par rajona tiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts, ar 2017.gada 29.novembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.
[3.1] Pieteicēja skaidrojusi apstākļus par darījumiem ar SIA „Korunds" (remontdarbi un jēlgumijas piegāde). Taču SIA „Korunds" amatpersonas /pers. A/ liecības un paskaidrojumi liecina par SIA „Korunds" darbības fiktīvo raksturu. /pers. A/ noliedzis saimnieciskās darbības veikšanu minētā uzņēmuma vārdā. Ir pazaudējis pasi, sakarā ar to uz viņa vārda reģistrēts šis uzņēmums. Uzrādītajā rēķinā norādītais /pers. A/ paraksts nav viņa izdarīts.
[3.2] Turklāt SIA „Korunds" reģistrējusi darījumus ar uzņēmumiem, kas 99,6 % gadījumu pēc darījuma izslēgti no pievienotā vērtības nodokļa maksātāju reģistra, un sabiedrībai nav materiāltehnisko un cilvēkresursu deklarēto darījumu nodrošināšanai.
[3.3] Nav konstatējami apstākļi, kas ļautu pieņemt, ka pieteicēja tikusi maldināta par faktisko darījuma partneri. Tieši pretēji, pieteicēja apgalvojusi, ka darījumu nodrošinājusi SIA „Korunds" un tās pārstāvis /pers. A/ .
[3.4] Neatbilst patiesībai rēķinā norādītais par transportlīdzekli, ar kuru piegādāta strīdus prece, jo transportlīdzekļa turētāja noliedz šādu transporta pakalpojumu sniegšanu.
[3.5] /pers. A/ transportlīdzekļa vadīšanas tiesības izsniegtas 2011.gada 26.aprīlī, kas nozīmē to, ka pieteicēja sniegusi nepatiesas ziņas, ka, 2010.gada 15.septembrī slēdzot līgumu, SIA „Korunds" pārstāvis /pers. A/ uzrādījis vadītāja apliecību.
[3.6] Pieteicēja skaidrojusi darījuma ar SIA „Logistic chains" (būvdarbu veikšana) noslēgšanas un izpildes apstākļus. Taču SIA „Logistic chains" amatpersona /pers. B/ norādījis, ka par šā uzņēmuma amatpersonu kļuva pēc citas personas vārdā Dainis līguma. Par uzņēmuma darbību neko nezina, uzņēmuma vārdā nekādus darījumus nav veicis.
/pers. B/ liecība ir pretrunā ar /pers. C/ liecināto par viņa saistību ar SIA „Logistic chains" un /pers. B/. Tās skaidri norāda uz SIA „Logistic chains" darbības fiktīvo raksturu.
[3.7] SIA „Logistic chains" no reģistrācijas brīža nav iesniegusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, kā arī 2011.gada pārskatu un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, sabiedrībai nav reģistrētu darbinieku un nav arī materiāltehnisko resursu darījumu nodrošināšanai.
[3.8] Pieteicējas paskaidrojumi liecina, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par to personu identitāti un tiesībām parakstīt dokumentus, kuras atbilstoši pieteicējas apgalvotajam ir rīkojušās SIA „Logistic chains" vārdā.
[3.9] Pieteicēja nav norādījusi nevienu profesionālo kritēriju, kāpēc tā ir izvēlējusies pakalpojuma sniegšanai tieši SIA „Logistic chains". Turklāt pieteicēja nav norādījusi, ka būtu pārliecinājusies par noligtā uzņēmuma spēju nodrošināt pakalpojumu, turklāt īsā termiņā (kā norāda pati pieteicēja, fasādes krāsošanas darbus bija nepieciešams veikt steidzami).
[3.10] Visu iepriekš konstatēto apstākļu kopums ļauj secināt, ka pieteicēja ir apzināti izmantojusi minēto fiktīvo uzņēmumu datus un iegrāmatojusi attaisnojuma dokumentus par darījumiem, kas faktiski nav notikuši. Apstāklis, ka pieteicēja dažu mēnešu laikā deklarējusi vairākus darījumus ar trīs fiktīviem uzņēmumiem, turklāt iegrāmatojot attaisnojuma dokumentus, kas satur nepatiesas ziņas, kā arī sniedzot nepatiesus paskaidrojumus par darījuma norisi, liecina par apzinātu pieteicējas rīcību, kas vērsta uz nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanu.

[4] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos iebildumus.
[4.1] Apelācijas instances tiesa nav motivējusi attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu, kas šajā gadījumā bija ļoti būtiski, jo ar pirmās instances tiesas spriedumu tika daļēji apmierināts pieteicējas pieteikums. Apgabaltiesa faktiski ignorējusi pirmās instances pierādījumu izvērtējumu un norādītos argumentus.

[4.2] Apelācijas instances tiesa nav pamatojusi, kāpēc strīdus darījumi bija jāaplūko kopā, nevis atsevišķi. Ne pirmās, ne apelācijas instances tiesa nav konstatējusi jebkādu saikni starp strīdus darījumiem un/vai tajos iesaistītajām personām. Tādējādi šāds Administratīvās apgabaltiesas uzskats ir pilnībā nepamatots.

[4.3] Apelācijas instances tiesa nav vērtējusi daļu no pierādījumiem, tostarp tādus būtiskus pierādījumus, kas atrodas lietas materiālos un var ietekmēt lietas iznākumu. Nav vērtēti pat tādi pierādījumi, ko bija vērtējusi pirmās instances tiesa. Tiesa vērtējusi tikai tos pierādījumus un argumentus, kas var potenciāli radīt šaubas par strīdus darījumiem, ignorējot pierādījumus un argumentus, kas liecinātu par labu pieteicējai.

Piemēram, nav vērtēts tas, ka /pers. A/ teiktais satur vairākas pretrunas, kā arī nav vērtētas pretrunas liecinieku liecībās, kas attiecas uz darījumu ar SIA „Logistic chains", pirmās instances tiesas atzītais par pieteicējas pienākumu pārliecināties, ka darījums tiek slēgts tieši ar SIA „Logistic chains" amatpersonu un tās spēju sniegt remontdarbu pakalpojumu.

[4.4] Nevar tikai daļēji vērtēt SIA „MS Būve" (transportlīdzekļa īpašnieces) amatpersonas /pers. D/ tiesas sēdē liecināto. Būtiski, ka liecinieks liecināja, ka šobrīd viņš pats pārvietojas ar transportlīdzekli ar valsts reģistrācijas numuru GG7069, bet 2010.gadā bija šoferis /pers. E/, līdz ar to liecinieks var tikai pieņemt, bet nevar zināt un apliecināt, ka darbinieks transportlīdzekli nav izmantojis piepelnīšanās nolūkā preču pārvešanai, arī jēlgumijas pārvešanai. Šo faktu un argumentu apelācijas instances tiesa ir ignorējusi.

[4.5] Pieteicējai ir profesionāli kritēriji, atbilstoši kuriem tā izvēlas apakšuzņēmumus būvdarbu veikšanai, un pieteicēja prasīja SIA „Logistic chains" darbu pieredzi, bet šāds jautājums netika uzdots vai kā citādāk risināts vai vērtēts pirmajā instancē, ne arī pieteicējai bija iespēja izteikt savu viedokli apelācijas instancē rakstveida procesā.

Turklāt neviens normatīvais akts neuzliek pieteicējai pienākumu pārbaudīt savu darījumu partneri.

Tieši Valsts ieņēmumu dienestam kā specializētai iestādei ir zināmi visi būtiskie jautājumi, kurus attiecīgi varētu un vajadzētu uzdot pieteicējas pārstāvim. Taču ne iestāde, ne tiesa tādus jautājumus neuzdeva.

[4.6] Apelācijas instances tiesas secinājums, ka pieteicēja izmantojusi fiktīvu uzņēmumu datus, tātad pati piedalījās nodokļa izkrāpšanas shēmā, lai noformētu faktiski nenotikušus darījumus, ir deklaratīvs. Tas nav balstīts uz pierādījumiem un turklāt ir pretējs ar pašas tiesas secinājumu, ka pieteicējai vajadzēja būt vērīgākai un ievērot, ka uzņēmumi var būt fiktīvi, nevis pati izmantojusi sveša uzņēmuma datus.

[4.7] Valsts ieņēmumu dienests neapšauba faktu, ka darījumi ir faktiski notikuši un pieteicēja par tiem ir samaksājusi, bet iestādes ieskatā tie notikuši ar citiem darījumu partneriem. Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests nekonstatēja, kas šos darījumus veicis.

[4.8] Tiesa nav ievērojusi Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūru. Tostarp atziņas, ka nodokļu maksātājam nevar prasīt veikt tādu pārbaudi par darījumu partneri, kas nav tā pienākums. Arī vienu no galvenajām atziņām, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga jāpierāda ar objektīviem pierādījumiem, nevis tikai to, ka pastāv šaubas, ka, iespējams, varētu būt krāpnieciska vai ļaunprātīga darbība. Tāpat jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka strīdus darījums bija saistīts ar piegādātāja vai cita augšupējā piegādes ķēdē esoša tirgus dalībnieka krāpšanu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros kasācijas sūdzību neatzīst. Paskaidrojumos norādīts, ka apelācijas instances tiesas attieksme pret zemākas instances tiesas spriedumu izriet arī no apelācijas instances tiesas sprieduma motivācijas, izspriežot lietu atšķirīgi. Apgabaltiesa ir veikusi pierādījumu analīzi, savukārt pieteicējas kasācijas sūdzībā paustie argumenti ir nepamatoti.

Motīvu daļa

I

[6] Pieteicēja argumentē, ka tiesa nav novērtējusi visus būtiskos lietā iegūtos pierādījumus attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „Korunds" un ka pierādījumi vērtēti selektīvi.

[7] Kā izriet no Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūras attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts), ja ir konstatējams, ka darījums starp nodokļu rēķinā norādītajām personām faktiski nav noticis, tad ir jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs to zināja vai tam to vajadzēja zināt. Ja lietā noskaidroto apstākļu kopums ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs, pievēršot saprātīgu rūpību, nevarēja nezināt (tam bija jāsaprot), ka darījums ir iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa nepamatotas samazināšanas shēmā, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*Senāta 2013.gada 10.maija spriedums lietā Nr. SKA-2/2013 (A42653407), Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedums apvienotajā lietā Mahagében, C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem nolēmumiem*).

Pamats atzīt, ka nodokļu maksātājam vajadzēja zināt, ka deklarētais darījums ir saistāms ar pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšanas shēmu, ir tādā gadījumā, ja, veicot saprātīgus pasākumus, pārliecinoties par darījuma partneri un ievērojot darījuma norisē saprātīgu rūpību, nodokļu maksātājam būtu bijis jāsaprot, ka darījums nenotiek ar konkrēto attaisnojuma dokumentā norādīto darījumu partneri (*Senāta 2013.gada 6.augusta lēmums lietā Nr. SKA-739/2013 (A42857709), 2017.gada 31.maija spriedums lietā Nr. SKA-211/2017 (A420472712)*). Ja nodokļu maksātājs saistībā ar darījumu norisi demonstrē vienaldzību vai pārmērīgu paļaušanos uz izpildītāju, tas pamatoti var tikt vērtēts kritiski *(Senāta 2014.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-522/2014 (A420506611)*).

Darījuma partnera fiktīvais raksturs vai tā resursu trūkums vien nevar būt par pamatu secinājumam, kas novestu pie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanas (*Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr. SKA-14/2013 (A42559408) 12.punkts, Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Mahagében, C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pirmais secinājums*).

Tiesību normas neparedz nodokļu maksātājam pienākumu pārliecināties par darījumu partnera spēju nodrošināt pakalpojuma sniegšanu vispār vai saviem spēkiem. Tāpat no tiesību normām neizriet pienākums pārbaudīt darījumu partneri pārstāvošās personas identitāti. Vispārīgi saprātīgi pasākumi liek preces saņēmējam ielūkoties valsts uzturētos reģistros, kuros ierakstītie dati sniedz attiecīgu informāciju par personu un kuriem ir publiska ticamība (*Senāta 2016.gada 30.marta spriedums lietā Nr. SKA-151/2016 (A420436712), 2014.gada 11.februāra spriedums lietā Nr. SKA-132/2014 (A42936709)*).

Pārbaudot lietā iegūto pierādījumu kopumu un apgabaltiesas sprieduma motivāciju, jānonāk pie secinājuma, ka lietas apstākļi ir noskaidroti nepilnīgi, kā arī pieteicēja pamatoti norāda uz nepietiekamu un selektīvu pierādījumu pārbaudi un vērtēšanu.

[8] Attiecībā uz lietā noskaidrojamiem apstākļiem secināms turpmāk minētais. Apgabaltiesas konstatējums, ka SIA „Korunds" nevarēja faktiski sniegt pakalpojumu, jo bija fiktīvs komersants, kā izriet no iepriekš norādītās judikatūras, pats par sevi nevar būt pamats secinājumam, ka pieteicēja nevarēja nezināt (tai bija jāsaprot), ka darījums ir iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa samazināšanas shēmā.

Vienīgie papildus noskaidrotie apstākļi ir tas, ka darījuma izpildē izmantotais transportlīdzeklis nebija SIA „Korunds" turējumā vai īpašumā, kā arī patiesībai neatbilst pieteicējas apgalvojums, ka, slēdzot līgumu par remontdarbu veikšanu, /pers. A/ uzrādījis vadītāja apliecību. Tā rezultātā apgabaltiesa secināja, ka pieteicēja iegrāmatoja rēķinus, kas satur nepatiesas ziņas. No tā izdarīts tālāks secinājums, ka pieteicēja tātad rīkojusies acīmredzami ļaunprātīgi ar nolūku prettiesiski atskaitīt priekšnodokli par darījumu, ko faktiski nav veikusi.

No vienas puses, apgabaltiesas konstatētie apstākļi var norādīt uz pieteicējas apzinātu sadarbību ar fiktīvu uzņēmumu (ja reiz pieteicējas pārstāvis nesaka patiesību par autovadītāja apliecības uzrādīšanu, bet apstiprina tieši šādu darījumu norisi, turklāt ar vienu un to pašu fiktīvo darījumu partneri atkārtoti). Taču būtībā tā arī ir vienīgā pieteicējas pašas rīcībā saskatāmā neatbilstība – nepatiesi paskaidrojumi par autovadītāja apliecību, jo fakti par transportlīdzekļa piederības pārbaudi no pieteicējas puses (vai pieteicēja varēja un tai vajadzēja zināt, kam pieder transportlīdzeklis) tiesas spriedumā nav analizēti.

Tādēļ, no otras puses, nevar aizmirst, ka secinājums par iesaisti tieši pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā ir secinājums, kas izdarīts no netiešiem pierādījumiem. Nevar izslēgt, ka pieteicējas pārstāvja paskaidrojuma neatbilstība patiesībai ir radusies citu apstākļu dēļ un ar citiem motīviem. Līdz ar to, lai izmeklēšana būtu objektīva un pieteicējai netiktu liegta iespēja aizstāvēties, ir būtiski pārbaudīt visus lietā iegūtos pierādījumus, kas tieši vai netieši var apliecināt patiesos darījuma norises un dokumentu noformēšanas apstākļus.

[9] Apgabaltiesa ir atstājusi bez vērtējuma rajona tiesas spriedumā apskatītās pretrunas liecinieka /pers. A/ liecībās attiecībā uz pases pazušanas (nozagšanas) apstākļiem un šo liecību neatbilstību datiem Valsts policijā, tāpat arī apstāklim, ka šī persona atvērusi kontu bankā, kā arī /pers. A/ kā darbinieka statusam SIA „Korunds" līdz pat 2013.gada 13.jūnijam (*Administratīvās rajona tiesas sprieduma 11.4.punkts*). Attiecībā uz iespējamību, ka transportlīdzeklis, kas neatradās pieteicējas īpašumā vai turējumā, tomēr faktiski varbūt tika izmantots, pieteicēja pamatoti argumentē, ka apgabaltiesa nav vērtējusi visu SIA „MS Būve" amatpersonas liecību saturu.

Ja salīdzina rajona tiesas un apgabaltiesas spriedumu, tad redzams, ka rajona tiesa ir vērtējusi plašāku pierādījumu kopumu un vērtējusi pierādījumu saturu dziļāk (norādot uz pretrunām /pers. A/ liecībās), savukārt apgabaltiesa ir vērtējusi tikai daļu no pierādījumiem vai tikai daļēji, turklāt vispār neizsakot viedokli, kāpēc šie pierādījumi nav vērtēti. Šādos apstākļos pieteicējai acīmredzot var rasties pamats pieņēmumam, ka apgabaltiesas spriedums ir ar pretēju rezultātu tieši tādēļ, ka nav pienācīgi novērtēti visi pierādījumi.

Turklāt jānorāda, ka tiesa nav tiesīga izvēlēties, kurus lietai pievienotos (tātad, jāpieņem, par attiecināmiem atzītos) pierādījumus vērtēt un kurus atstāt bez vērtēšanas. Mutvārdu procesā lietas izskatīšana tiek pabeigta, kad pārbaudīti pieteiktie pierādījumi (Administratīvā procesa likuma 240.panta pirmā daļa). Rakstveida procesā tiesas procesa būtībai šādā ziņā nav pamata atšķirties: lietas izskatīšanu var pabeigt, kad pārbaudīti lietā iegūtie pierādījumi. Savukārt spriedumā ietvertajam pierādījumu vērtējumam ir jāatspoguļo tiesas apsvērumi saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.pantu, ja vien nav pamata pierādījumus atzīt par nepieļaujamiem vai neattiecināmiem uz lietu, kas savukārt arī ir jāpamato. Šajā gadījumā apgabaltiesa nav norādījusi, ka kāds no lietā esošajiem pierādījumiem attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „Korunds" nebūtu pieļaujams vai nebūtu attiecināms uz lietu.

Tā kā kasācijas instances tiesa pati nevērtē pierādījumus un šajā ziņā nevar aizvietot tiesu, kas izskata lietu pēc būtības, nav iespējams izslēgt, ka pienācīga pierādījumu pārbaude varētu novest pie cita rezultāta. Ievērojot minētos trūkumus, spriedums šajā daļā ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

II

[10] Apgabaltiesa ir konstatējusi pieteicējas darījuma partneres SIA „Logistic chains" (rēķini par remontdarbiem) darbības fiktīvo raksturu. Pēc tam tiesa no pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem secinājusi, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par to personu identitāti un tiesībām parakstīt dokumentus, kuras atbilstoši pieteicējas apgalvotajam rīkojušās SIA „Logistic chains" vārdā. Tālāk apgabaltiesa uzsvērusi, ka pieteicējai kā personai, kuras pamatdarbība ir būvdarbu veikšana, būtu jāspēj uzrādīt noteiktus profesionālus kritērijus, atbilstoši kuriem tā izvēlas apakšuzņēmējus būvdarbu veikšanai, bet neviens šāds kritērijs nav uzrādīts. Ievērojot nepieciešamību steidzami izpildīt darbus, no pieteicējas kā nozares profesionāļa būtu sagaidāms, ka pieteicēja pārliecināsies par nolīgtā uzņēmuma spēju nodrošināt pakalpojumu (ka uzņēmuma rīcībā ir nepieciešamie materiāli, cilvēkresursi, iepriekšējo darbu pieredze utt.). No tā savukārt secināts, ka pieteicēja apzināti izmantojusi fiktīvu uzņēmumu datus un iegrāmatojusi attaisnojuma dokumentus par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši.

Pieteicējas ieskatā, apgabaltiesa nav veikusi apstākļu noskaidrošanu attiecībā uz pieteicējas iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa krāpšanā.

[11] Senāts no apgabaltiesas sprieduma secina, ka apgabaltiesas spriedumā atspoguļotais pierādījumu vērtējums ir acīmredzami nepietiekams, lai atzītu, ka pieteicēja apzināti iesaistījusies pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā.

Būtībā ir noskaidrots tikai tas, ka darījumu partnera darbībai ir fiktīvs raksturs un ka pieteicēja nepārliecinājās par tā pārstāvja identitāti. Kā jau iepriekš norādīts, darījuma partnera fiktīvais raksturs vai tā resursu trūkums vien nevar būt par pamatu secinājumam, kas novestu pie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanas. Apstāklis, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par darījuma partneri pārstāvošo personu identitāti un tiesībām parakstīt dokumentus, pats par sevi nepierāda iesaisti tieši pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā.

Apgabaltiesa pamatoti norāda, ka no kādas jomas profesionāļa var sagaidīt rūpību, izvēloties apakšuzņēmējus, – tas ir nevis tāpēc, ka to prasa kādas tiesību normas, bet tāpēc, ka tā ir saprātīga tāda komersanta rīcība, kurš patiešām grib gūt peļņu un mazināt komercdarbības riskus, arī nodokļu krāpšanas riskus. Ja no pierādījumiem var secināt, ka komersants ir darījumu slēdzis ar neizprotamu paviršību, uzņemoties neizprotamus darījuma riskus, darījuma slēgšanas veids vai apgalvotā norise ir neraksturīga konkrētajai komercdarbības nozarei, tas var mazināt ticību šā darījuma patiesumam un komersanta nezināšanai par fiktīvas firmas esību.

Tomēr, apzinoties komercdarbības videi raksturīgo apgrozības ātrumu, tiesa nevar uzstāt uz komercdarbībai neraksturīgu formalitātes līmeni vai arī jebkuru trūkumu darījuma noslēgšanā neizbēgami uzskatīt par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā. Tostarp komersanta nepārliecināšanās par pārstāvja identitāti viena pati ir nepietiekama šādam secinājumam.

[12] Secinājuma pastiprināšanai apgabaltiesa norādījusi uz to, ka pieteicēja dažu mēnešu laikā ir slēgusi darījumus ar trīs fiktīviem uzņēmumiem, iegrāmatojot nepatiesas ziņas un sniedzot nepatiesus paskaidrojumus (*sprieduma 19.punkts*). Taču šis secinājums pats par sevi ir balstīts uz nepietiekamu izvērtējumu un kā apkopojums nevar pastiprināt šā nepietiekamā izvērtējuma rezultātu.

[13] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa nav vērtējusi atsevišķus rajona tiesas sprieduma secinājumus. Tomēr šāda pienākuma apelācijas instancei nav. Apelācijas instances tiesai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai sprieduma motīvu daļā ir jāmotivē attieksme pret pirmās instances tiesas spriedumu. Taču attieksmes motivēšana pret zemākas instances spriedumu nenozīmē, ka pats šis zemākas instances tiesas

spriedums būtu jāvērtē kā pierādījums vai kļūtu par strīda priekšmetu. Apgabaltiesai patstāvīgi ir jānovērtē pierādījumi, jāizdara tiesiski pamatoti secinājumi par tiem. Attieksmes norādīšana pret zemākas instances tiesas spriedumu var palīdzēt procesa dalībniekam saprast atšķirības abu instanču tiesu skatījumā, bet neietilpst pierādījumu vērtēšanā un nevar ietekmēt secinājumus par lietas iznākumu.

[14] Ievērojot minētos apsvērumus, apgabaltiesas spriedums ir atceļams pilnībā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 29.novembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.
Atmaksāt SIA „Inženiercentrs komforts" drošības naudu 70 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

R. Vīduša Dz. Amerika V. Poķis