NORAKSTS

**Objektīvās izmeklēšanas princips administratīvajā procesā**

Objektīvās izmeklēšanas princips izriet no Administratīvā procesa likuma 154.panta, un šis princips prasa, lai tiesa vispusīgi noskaidrotu lietas izlemšanai būtiskos apstākļus un, ja nepieciešams, pati savāktu pierādījumus vai dotu norādījumus procesa dalībniekiem par pierādījumu iesniegšanas nepieciešamību. No objektīvās izmeklēšanas principa neizriet tiesas pienākums mērķtiecīgi veikt noteiktas darbības, lai lietas izskatīšanas gaitā apstiprinātu pieteicēja uzturēto pozīciju, proti, objektīvās izmeklēšanas princips nav izprotams kā pienākums tiesai meklēt pieteicēja apgalvojumus apstiprinošus pierādījumus. Tiesa pati šī principa ietvaros ir kompetenta izlemt, vai esošais pierādījumu kopums ir tāds, kas ir pietiekams lietas izspriešanai, vai ir nepieciešams pēc vēl papildu pierādījumiem. Ja tiesa secina, ka lietā iegūto pierādījumu kopums ir pietiekams, un tāpēc tiek noraidīts lūgums vākt vēl papildu pierādījumus, netiek pārkāpts objektīvās izmeklēšanas princips.

**Netiešo pierādījumu izmatošanas pieļaujamība priekšnodokļa atskaitīšanas lietās**

Priekšnodokļa atskaitīšanas lietās tiesai ir nepieciešams noskaidrot, vai ir konstatējamas kādas norādes, kuru dēļ nodokļu maksātājam vajadzēja rasties objektīvām šaubām par sava darījuma partnera spējām izpildīt darījumus un saprātīgi rīkoties, lai novērstu šaubas, un nodrošinātos pret riskiem tikt iesaistītam pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Šādu un citu lietā nozīmīgo faktu pārbaudei un pierādīšanai ir izmantojamas jebkuras ziņas – gan konkrētas ziņas par pierādāmā fakta esību vai neesību, proti, tieši pierādījumi, gan daudznozīmīgas ziņas, kas var attiekties kā uz pierādāmo faktu, tā arī uz citiem blakus apstākļiem, proti, netieši pierādījumi.

Nevienām no ziņām nav iepriekš noteikta spēka un augstākas ticamības pakāpes salīdzinājumā ar citam ziņām. Gan netiešie, gan tiešie pierādījumi tiek pakļauti pierādījumu pārbaudei, kurai ir jābūt vispusīgai, pilnīgai un objektīvai, kā arī balstītai loģikas likumos, zinātnes atziņās un taisnības principos. Tikai šādi pārbaudīti pierādījumi rada tiesas iekšējo pārliecību par pārbaudāmo faktu esību vai neesību.

Fakts, ka lietā nav tiešu pierādījumu, kas apstiprina nodokļu maksātāja iesaisti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, nenozīmē, ka tiesas secinājumi par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanās plānā ir patvaļīgi un nepamatoti. Proti, priekšnodokļu atskaitīšanas lietās faktu pierādīšanai nav izmantojami tikai un vienīgi tiešie pierādījumi, nodokļu maksātāja krāpnieciskās vai ļaunprātīgās rīcības pierādīšanai, ir pieļaujami izmantot arī netiešos pierādījumus. Būtiski ir, lai šie pierādījumi atbilstu visām pierādījumu pazīmēm, ir nopietni un atbilstošas pārbaudes un novērtēšanas rezultātā savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par konkrētā fakta pastāvēšanu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 12.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr.A420177016, SKA-49/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S](file:///%5C%5Cbdc%5Cjudikatura%5CJudikaturas_nodala%5Cdarbinieku_mapes%5CAnnija_Lazdina%5C21_SKA_49_DMa%20%5Bspr_PVN%20fikt.%2C%20bituma%20iegade%2C%20darijumu%20partneru%20parbaude%2C%20pierad.%20parvertesana%5D%20%5BVIA%5D.docx)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „VIA” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 19.februāra lēmuma Nr. 22.7/1229 atcelšanu, sakarā ar SIA „VIA” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 17.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja SIA „VIA” deklarēja darījumus ar SIA „Škipver” par bituma iegādi. Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas auditu un secināja, ka preces faktiski netika saņemtas no minētā uzņēmuma un pieteicējai vajadzēja zināt par darījumu fiktīvo raksturu. Tāpēc ar dienesta 2016.gada 19.februāra 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 2018.gada 17.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Atbilstoši lietā esošajam līgumam un pavadzīmēm SIA „Škipver” pieteicējai piegādāja bitumu. Rēķinus šā uzņēmuma vārdā parakstīja [pers. A] un [pers. B], kas rēķinu izrakstīšanas laikā bija SIA „Škipver” vienīgās amatpersonas. Pavadzīmes parakstīja arī [pers. C], kas bija minētā uzņēmuma darbinieks.

[pers. A] paskaidrojumos un liecībās norādīja, ka darījumu dokumentus ir parakstījis, taču veselības stāvokļa dēļ ar uzņēmuma saimniecisko darbību nav nodarbojies un neko nezina par darījumiem ar pieteicēju. Atbilstoši pieteicējas paskaidrotajam pieteicēja nav tikusies ar [pers. A] un neapstrīd, ka viņš strīdus darījumu izpildē nav piedalījies. Līdz ar to nav saprotams, kā pieteicēja pārliecinājās, ar ko tiek slēgts darījums.

[pers. B] liecībām nav piešķirama ticamība, jo [pers. B], skaidrojot ar strīdus darījumu izpildi saistītos apstākļus, norādīja, ka [pers. C] bija menedžeris, kas nodarbojās ar strīdus darījumiem un pavadīja kravu līdz pieteicējas adresei. Taču tas nonāk pretrunā ar [pers. C] liecināto, kurš to neapstiprina. [pers. B] paskaidrojumi un liecības, tāpat kā [pers. C] paskaidrojumi un liecības, ir ļoti vispārīgas un no tām nav iespējams saprast, kurš bija faktiskais strīdus darījumu organizētājs un izpildītājs.

[2.2] Gan minēto liecinieku liecības, gan arī pārējo darījumu ķēdes dalībnieku paskaidrojumi un liecības ir pretrunīgas. Novērtējot tās kopsakarā ar darījumu dokumentiem, nav iespējams konstatēt darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

[2.3] Arī pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi ir ļoti vispārīgi. No tiem nav iespējams saprast, kā pieteicēja guva pārliecību, ka strīdus preču piegādātājs ir tieši deklarētais darījumu partneris. Pieteicēja norādīja, ka tai darījumus SIA „Škipver” vārdā piedāvāja veikt persona vārdā Nikolajs, taču ne SIA „Škipver” amatpersonu, ne darbinieku lokā nav bijusi persona ar šādu vārdu. Pieteicēja nespēja izskaidrot, kā tā pārliecinājās par Nikolaja saistību ar SIA „Škipver”. Pieteicējas pieņēmumu, ka SIA „Škipver” vārdā darbojās šā uzņēmuma darījumu partnera amatpersona [pers. D], neapstiprina lietā iegūtie pierādījumi. Pieteicējas paskaidrojumi liecina, ka pieteicēja, būdama pavirša, vieglprātīga un vienaldzīga darījumu partnera izvēlē, nav izpildījusi pat minimālākās prasības, lai nepakļautu sevi riskiem tikt iesaistītai nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Par to liecina arī publiskajos reģistros pieejamās informācijas neatbilstība strīdus darījumu būtībai un pieteicējas paskaidrotajam.

[2.4] Ir konstatējamas nepilnības arī darījumu dokumentos, tostarp pavadzīmēs, kur norādīta nepatiesa informācija par preču izsniegšanas vietu un preču transportēšanu. Šī informācija tika labota pēc pieteicējas iniciatīvas pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests vērsa uzmanību uz to. Informāciju laboja persona, kas strīdus preču piegādē nav piedalījusies. Līdz ar to arī labojumi neatklāj un neapstiprina darījumu patieso gaitu.

[2.5] Lietuvas nodokļu administrācija sniedza informāciju par Lietuvas uzņēmumiem, kuri norādīti darījumu dokumentos. Izvērtējot šo informāciju kopsakarā ar visus darījumu ķēdes dalībniekus raksturojošo informāciju, kā arī kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem un tās iegrāmatotajiem dokumentiem, nav gūstams apstiprinājums, ka SIA „Škipver” rīcībā bija strīdus prece, ko piegādāt pieteicējai. Arī no pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem neizriet, ka strīdus prece tika saņemta tieši no SIA „Škipver”.

[2.6] Lietā ir konstatēta virkne norāžu, kurām pieteicējai bija jāpievērš uzmanība, lai pārliecinātos, ka prece tiek saņemta no nodokļa rēķinos norādītās personas. Pieteicēja šīm norādēm nav pievērsusi uzmanību. Pieteicējas rīcība, izvēloties darījumu partneri, noslēdzot darījumu un to izpildot, apliecina, ka pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[2.7] Pieteicējas lūgums vākt papildu pierādījumus ir noraidāms, jo lietā iegūto pierādījumu kopums ir pietiekams. Tas, vai lietā esošie pierādījumi ir ticami, ir pierādījumu novērtēšanas, nevis pietiekamības jautājums.

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

[3.1] Tiesa secināja, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem, jo pieteicējas darījumu partneris un tā sadarbības partneri nevarēja piegādāt strīdus preci. Šādu secinājumu tiesa pamatoja ar to, ka darījumu ķēdes dalībniekiem nebija nepieciešamo resursu vai arī tie ir fiktīvi uzņēmumi. Taču šāds vērtējums neatbilst judikatūras atziņām, saskaņā ar kurām ir nepieciešams pierādīt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tiesa nenorādīja, kādi pierādījumi to apliecina. Tādējādi tiesa pārkāpa Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

[3.2] Tiesa nepamatoti noteica pieteicējai pienākumu veikt tādas darījumu partnera pārbaudes, kādas neparedz tiesību normas. Šādu rīcību nepieļauj ne Senāta, ne Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas.

[3.3] Tiesas spriedums ir balstīts uz citu uzņēmumu darbības izvērtējumu, turpretim pieteicējas rīcība nav vērtēta.

[3.4] Tiesa neizvērtēja Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, kurai ir nozīme lietas pareizā izspriešanā, jo no tās izriet, ka vismaz vienam no SIA „Škipver” darījumu partneriem tika piegādāts bitums. Tāpat tiesa nepamatoti neizprasīja papildu informāciju no Lietuvas nodokļu administrācijas, piemēram, informāciju par to, vai Lietuvas uzņēmumi piegādāja bitumu kādam citam Lietuvas uzņēmumam un/ vai pieteicējas tiešajam darījumu partnerim. Tiesa nepamatoti neizvērtēja apstākļus, kas norāda uz pieteicējas tiešā darījumu partnera un tā tālāko sadarbības partneru savstarpējo saistību un kas tādējādi apliecina, ka pieteicēja kļuva par upuri nodokļu krāpniecības shēmās. Ar šādu rīcību tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu un objektīvās izmeklēšanas principu.

[3.5] Tā kā izskatāmajā lietā ir šaubas par Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas Nr. 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 167. un 168.panta interpretāciju, Senātam ir jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciāliem jautājumiem par to, ko ietver jēdziens „objektīvie pierādījumi”.

[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 Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktos priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai un vai, noskaidrojot lietas faktiskos apstākļus un novērtējot pierādījumus, ir ievērojusi Administratīvā procesa likuma prasības.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši minētajai tiesību normai vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka prece netika saņemta, tad nodokļu maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem ir liedzamas bez detalizētas pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas formālo prasību izvērtēšanas, jo šo tiesību izmantošanas pamatā ir tikai faktiski noticis darījums. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preces, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (sal. *Senāta 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-140/2019 (* [*ECLI:LV:AT:2019:0829.A420226015.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0829.A420226015.2.S)*) 6.punkts, Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 (* [*ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0516.A420462813.2.S)*) 5.punkts*).

Apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus nav saņēmusi no nodokļa rēķinos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un pieteicēja nevarēja nezināt 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 partnera 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 savu darījumu partneri, pieteicēja kasācijas sūdzībā atsaucas arī uz Senāta judikatūrā atzīto, ka nodokļu maksātājam, kas veic priekšnodokļa atskaitījumus, nodokļu normatīvie akti neprasa pārliecināties, vai darījumu partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu preču piegādei 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 vai līdzīgas deklarētā darījumu partnera pārbaudes un ka tiesības atskaitīt priekšnodokli būtu liegusi šādu pārbaužu neveikšanas dēļ. Arī kasācijas sūdzībā nav konkretizēts, kādu tieši normatīvajos aktos neparedzētu pārbaužu veikšanu tiesa ir noteikusi pieteicējai kā obligātu pienākumu.

[8] Vienlaikus kasācijas sūdzības argumentācija 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 priekšnoteikumu, tostarp to, ka preces, par ko atskaitīts priekšnodoklis, ir saņemtas 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 izpildīt 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 atskaitīšanai. Zināmos apstākļos no nodokļu maksātāja var tikt prasīts, lai tas pārliecinās par izvēlētā darījumu partnera spēju izpildīt 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 un C-142/11,* [*ECLI:EU:C:2012:373*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2012%3A373)*, 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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0608.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 īstenot darījumu 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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0529.A420139415.3.L)*) 2.punkts*).

Tātad gan Eiropas Savienības Tiesas, gan Senāta judikatūrā ir atzīts: ja ir norādes, kas rada objektīvas šaubas par izvēlēto darījumu partneri un pieļauj aizdomas par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu maksātājam var tikt noteiktas prasības noskaidrot papildu informāciju par savu darījumu partneri. Turklāt 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 (sal. *Senāta 2017.gada 27.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-481/2017 (* [*ECLI:LV:AT:2017:1227.A420410513.1.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1227.A420410513.1.L)*) 8.punkts*). Minētais pamatojams ar to, ka ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, kas ir transponēta 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 partneris ir reģistrēts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, pats par sevi neliecina par pienācīgu sava darījumu partnera pārbaudi (*Senāta 2018.gada 20.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-462/2018 (* [*ECLI:LV:AT:2018:0320.A420521612.2.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0320.A420521612.2.L)*) 9.punkts*). Nepieciešams noskaidrot arī to, vai ir konstatējamas kādas norādes, kuru dēļ pieteicējai vajadzēja rasties objektīvām šaubām par sava darījumu partnera spējām izpildīt strīdus darījumus un saprātīgi rīkoties, lai novērstu šaubas un nodrošinātos pret 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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0622.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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0905.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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0509.A420170515.2.L)*) 6.punkts, Senāta 2017.gada 27.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-179/2017 (* [*ECLI:LV:AT:2017:1227.A420294913.1.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1227.A420294913.1.S)*) 8.punkts*).

[10] Lai noskaidrotu, vai pieteicējas rīcība atbilst saprātīga komersanta rīcībai, tiesa ir ņēmusi vērā pieteicējas paskaidrojumus par darījumu partnera izvēli un darījumu norisi un izvērtējusi tos kopsakarā ar tiešo darījumu partneri raksturojošo informāciju. Tā rezultātā tiesa norādījusi, ka atbilstoši pieteicējas paskaidrotajam SIA „Škipver” darījumos ar pieteicēju pārstāvēja persona vārdā Nikolajs. No Uzņēmumu reģistra datiem tiesa konstatējusi, ka SIA „Škipver” nekad nav bijusi amatpersona vārdā Nikolajs. To nenoliedz arī pieteicēja, norādot, ka tai normatīvajos aktos nav paredzēts pienākums pārbaudīt darījumu partneri pārstāvošās personas identitāti un pieteicēja var paļauties uz konkrētās personas tiesībām darboties attiecīgā uzņēmuma vārdā.

Vispārīgi uzņēmējam nav pienākuma pārliecināties par personas, kas piedalās darījumā, identitāti vai darbības tiesiskumu, tomēr iestādei un tiesai ir jāvērtē, vai konkrētie apstākļi 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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2017%3A775)*, 51. un 52.punkts ar tur minētajām atsaucēm uz judikatūru*). Tātad zināmos apstākļos no nodokļu maksātāja, kas pretendē uz priekšnodokļa atskaitīšanu, var tikt sagaidīts, ka tas pārliecināsies, ka personai, kura uzdodas par konkrētā uzņēmuma pārstāvi, ir tiesības pārstāvēt attiecīgo uzņēmumu.

Tiesa ir ņēmusi vērā, ka pieteicēja ilgstoši darbojas konkrētajā tirgus nišā, kas nozīmē, ka pieteicējai jābūt informētai par attiecīgā tirgus dalībniekiem. Apstākļos, kad pieteicēja pārtrauc sadarbību ar iepriekšējiem darījumu partneriem un izvēlas preci iepirkt no jauna, iepriekš nezināma uzņēmuma, ir saprātīgi sagaidīt, ka pieteicēja būs rūpīga darījumu partnera izvēlē, jo atbilstoši pieteicējas paskaidrotajam saimnieciskās darbības nepārtrauktības nodrošināšanai tai bija nepieciešama regulāra bituma piegāde. Līdz ar to tiesa norādījusi, ka pieteicējai bija jābūt ieinteresētai noskaidrot, kas ir tās izvēlētais darījumu partneris un vai tas būs spējīgs izpildīt konkrēto darījumu. Atbildot uz tiesas uzdotajiem jautājumiem, pieteicēja apliecināja, ka tā nepārbaudīja personas vārdā Nikolajs identitāti un pilnvarojumu darboties SIA „Škipver” vārdā. Pieteicējas rīcībā darījuma noslēgšanas un izpildes laikā nebija informācijas, ka Nikolajs ir SIA „Škipver” darbinieks. Atbilstoši šā uzņēmuma ziņojumiem par darbiniekiem tas nekad nav nodarbinājis personu šādā vārdā. Tāpat pieteicēja apliecināja, ka tās pārstāvji nekad nav tikušies ar SIA „Škipver” reģistrētajām amatpersonām, šo amatpersonu parakstītos darījumu dokumentus pieteicējai atveda cita persona. Pieteicēja neapstrīd, ka SIA „Škipver” amatpersona [pers. A], kas parakstījis līgumu, nav nodarbojies ar šā uzņēmuma saimniecisko darbību un nav pilnvarojis nevienu personu rīkoties uzņēmuma vārdā un interesēs. Šādu apstākļu kopumā tiesa pamatoti atzinusi, ka pieteicēja nav izpildījusi minimālākās prasības, lai pārliecinātos, ka strīdus preces piegādā tieši nodokļa rēķinos norādītā persona.

Kopsakarā ar minētajiem apstākļiem tiesa ņēmusi vērā arī to, ka SIA „Škipver” ir dibināta neilgi pirms strīdus darījumu noslēgšanas. Tātad laikā, kad tika noslēgts darījums ar šo uzņēmumu, no Uzņēmumu reģistra datu bāzē pieejamām ziņām pieteicēja vēl nevarēja iegūt nekādu informāciju par izvēlētā darījumu partnera saimnieciskās darbības rādītājiem, jo tam vēl nebija jāiesniedz gada pārskats. Senāts piekrīt kasācijas sūdzībā norādītajam, ka uzņēmuma dibināšanas datums pats par sevi nevar raksturot uzņēmuma spēju izpildīt darījumus. Taču šis apstāklis kopsakarā ar pārējiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem var radīt saprātīgas šaubas par uzņēmuma spējām izpildīt uzņemtās saistības un var būt pamats nodokļu maksātājam interesēties par izvēlētā darījumu partnera spējām piegādāt preci, lai novērstu šīs šaubas. Tāpēc pretēji pieteicējas viedoklim tiesai bija pamats pievērst uzmanību arī tam, ka pieteicējas darījumu partneris ir dibināts vien nepilnus divus mēnešus pirms līguma noslēgšanas. Vienlaikus jāuzsver, ka tiesa minēto apstākli nav vērtējusi atrauti no pārējo apstākļu kopuma, bet gan to vērtējusi kopsakarā ar visiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem, jo īpaši kopsakarā ar pašas pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem. Tiesas spriedumā norādīts, ka pieteicēja nav izskaidrojusi, kā tā guva pārliecību par izvēlētā darījumu partnera uzticamību un uz kādu apstākļu pamata pieteicēja secināja, ka darījumu partneris spēs piegādāt pieteicējas saimnieciskās darbības nepārtrauktības nodrošināšanai nepieciešamās preces.

Tiesa norādījusi arī uz virkni nepilnībām darījumu dokumentos, vērtējot tās kopsakarā ar pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem un, tādējādi secinot, ka arī nepilnības darījumu dokumentos atzīstamas par tādām, kurām pieteicējai bija jāpievērš uzmanība, lai pārliecinātos, ka strīdus preci piegādā tieši nodokļa rēķinos norādītā persona.

Tā rezultātā apgabaltiesa atzinusi, ka darījuma noslēgšanas laikā bija konstatējamas vairākas norādes, lai pieteicēja neaprobežotos vienīgi ar darījumu partnera reģistrācijas faktu publiskajos reģistros. Senāts tam piekrīt. Lai arī pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tā ir darījusi visu nepieciešamo, lai noskaidrotu, vai preces piegādā nodokļa rēķinos norādītais uzņēmums, no tiesas noskaidrotajiem apstākļiem izriet pretējais. Pieteicēja nav atspēkojusi tiesas izdarītos secinājumus un arī kasācijas sūdzībā nav izskaidrojusi, kā pieteicēja pārliecinājās par to, ka darījums tiek noslēgts un izpildīts tieši ar darījumu dokumentos norādīto personu. Situācijā, kad pieteicējai iepriekš nezināma darījumu partnera vārdā piedāvājumu izsaka persona, par kuras identitāti un saistību ar konkrēto uzņēmumu pieteicēja nav pārliecinājusies, 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 (piemēram, *Senāta 2017.gada 31.maija sprieduma lietā Nr. SKA-211/2017 (A420472712) 15.punkts*). Pieteicējas nostāja, ka tai bija pamats paļauties uz personas vārdā Nikolajs tiesībām darboties SIA „Škipver” vārdā un ka tai nav jāveic normatīvajos aktos tiešā tekstā neierakstītas darījumu partnera pārbaudes, neliecina, ka pieteicēja būtu īstenojusi visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai novērstu risku tikt iesaistītai ar pievienotās vērtības nodokļa krāpniecību saistītajos darījumos. Par pretējo neliecina arī kasācijas sūdzības arguments, ka strīdus darījums tika noslēgts ar pēcapmaksas nosacījumiem. Piekrītot darījumam ar pēcapmaksas nosacījumiem, pieteicēja apgabaltiesas konstatētajos apstākļos varēja sevi pasargāt no iespējamiem komercriskiem, bet ne no riskiem tikt iesaistītai nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[11] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, jo nav izvirzījusi tādus priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumus, kādus neparedz šī tiesību norma.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīti vairāki argumenti arī par to, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības, jo nav novērtējusi vairākus būtiskus apstākļus un pierādījumus, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Proti, pieteicēja apgalvo, ka tiesa ir ignorējusi to, ka SIA „Škipver” darījumu partnera SIA „Group N” amatpersona bija persona vārdā Nikolajs ([pers. D]) un ka šī persona darbojās bituma piegādes tirgū, kas tādējādi pieteicējas ieskatā apstiprina personas vārdā Nikolajs saistību ar pieteicējas darījumu partneri un ar strīdus preču piegādēm. Tāpat pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa ir ignorējusi Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, atbilstoši kurai pieteicējas ieskatā vismaz viena darījumu ķēdes dalībnieka rīcībā bija strīdus prece.

Šie argumenti nav pamatoti, jo gan šie pierādījumi, gan arī pārējie pierādījumi, kas kasācijas sūdzībā raksturoti, kā tiesas nenovērtētie pierādījumi, ir pārbaudīti un vērtēti gan pirmās instances tiesas spriedumā, kura argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, gan apgabaltiesas spriedumā. Faktiski no kasācijas sūdzības argumentiem izriet, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas sniegtajam pierādījumu novērtējumam un tā rezultātā izdarītajiem secinājumiem. Kasācijas sūdzībā pieteicēja, vērtējot lietā esošajos pierādīšanas līdzekļos fiksētās ziņas, pauž viedokli par to, kādus faktus un apstākļus tās apstiprina un kādi secinājumi no tām izriet. Šie argumenti ir vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu, taču 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. Tādējādi virkne kasācijas sūdzības argumentu nav izskatāmi kasācijas kārtībā. Pieteicējas atšķirīgais viedoklis un kasācijas sūdzībā skaidri paustā nepiekrišana apgabaltiesas secinājumiem nevar apliecināt tiesas pieļautos procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

[13] Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībās arī tamdēļ, ka, norādot uz pretrunām liecinieku liecībās, nav nopratinājusi lieciniekus atkārtoti.

Arī šis arguments nav pamatots, jo pretēji pieteicējas viedoklim tiesas uzdevums nav novērst trūkumus pierādījumos, bet gan novērtēt šo trūkumu nozīmi konkrētās lietas kontekstā. Liecinieku atkārtota nopratināšana nav mehānisms, lai panāktu pieteicējai vēlamu liecību saturu vai to novērtējumu (*Senāta 2019.gada 16.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-96/2019 (* [*ECLI:LV:AT:2019:0916.A420307815.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0916.A420307815.2.S)*) 9.punkts*). Minētais, protams, neizslēdz apgabaltiesai nopietni apsvērt nepieciešamību atkārtoti nopratināt lieciniekus, ņemot vērā to, ka apgabaltiesai pašai ir jānovērtē pirmās instances tiesā iegūtās liecības, līdz ar to arī jāapsver, vai protokolā fiksētā liecība ļaus pilnvērtīgi novērtēt tās ticamību un citus aspektus, kā arī jānovērtē, vai pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus nepieciešamos apstākļus, uzdodot lieciniekam atbilstošus jautājumus, vai arī tomēr ir nepieciešamība uzdod papildu jautājumus, lai noskaidrotu un pārbaudītu visus lietas izspriešanai būtiskos apstākļus u.tml. Izskatāmajā lietā apgabaltiesa šādu nepieciešamību attiecībā uz pirmās instances tiesā nopratinātajiem lieciniekiem nav konstatējusi. Pretēji pieteicējas viedoklim tas nenozīmē, ka tādējādi apgabaltiesas rīcībā nebija pietiekamu pierādījumu, lai pamatotu konkrētus secinājumus. Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, pretrunas liecinieku liecībās un liecību vispārīgais raksturs ir pierādījumu novērtēšanas, nevis pierādījumu pietiekamības jautājums.

[14] Kasācijas sūdzībā apgabaltiesai pārmests arī tas, ka apgabaltiesa, noraidot pieteicējas lūgumus, nav pieprasījusi papildu informāciju Lietuvas nodokļu administrācijai, kā arī nav vākusi citus nepieciešamos pierādījumus. Pieteicējas ieskatā šāda apgabaltiesas rīcība ir pretrunā ar objektīvās izmeklēšanas principu.

Objektīvās izmeklēšanas princips prasa, lai tiesa vispusīgi noskaidro lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, tostarp, ja nepieciešams, pati savāc pierādījumus vai dod norādījumus procesa dalībniekiem par pierādījumu iesniegšanu. Tomēr no objektīvās izmeklēšanas principa neizriet tiesas pienākums mērķtiecīgi veikt darbības, lai lietas izskatīšanā apstiprinātu pieteicējas uzturēto pozīciju (*Senāta 2019.gada 5.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-310/2019 (* [*ECLI:LV:AT:2019:0605.A420449713.2.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0605.A420449713.2.L)*) 5.punkts*). Objektīvās izmeklēšanas princips nav izprotams tādējādi, ka tiesai jebkurā gadījumā ir jāiegūst visi iespējamie pierādījumi, kādi vien varētu pastāvēt saistībā ar konkrēto lietu. To, vai iegūtie pierādījumi ir pietiekami lietas izlemšanai, tiesa ir kompetenta izlemt pati (*Senāta 2019.gada 31.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1080/2019 (* [*ECLI:LV:AT:2019:0731.A420264416.20.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0731.A420264416.20.L)*) 5.punkts*). Līdz ar to objektīvās izmeklēšanas princips nav saprotams tā, ka tiesai būtu jāmeklē pieteicējas apgalvojumus apstiprinoši pierādījumi. Tādējādi, secinot, ka lietā iegūto pierādījumu kopums ir pietiekams un tāpēc noraidot pieteicējas lūgumus vākt papildu pierādījumus, apgabaltiesa pretēji pieteicējas viedoklim nav pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu un kasācijas sūdzībā norādītās Administratīvā procesa likuma normas.

[15] Ievērojot minēto, apgabaltiesas rīcībā nav konstatējami arī kasācijas sūdzībā norādītie Administratīvā procesa likuma tiesību normu pārkāpumi.

[16] Kasācijas sūdzībā izteikts lūgums vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar virkni prejudiciālu jautājumu par Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 167. un 168.panta interpretāciju.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 104.1pantu tiesa Eiropas Savienības tiesību normās paredzētajos gadījumos uzdod jautājumu Eiropas Savienības Tiesai par Eiropas Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esību prejudiciāla nolēmuma taisīšanai.

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 167. un 168.panta normas ir transponētas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā. Pieteicēja neapšauba, ka atbilstoši šīm tiesību normām un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam ir liedzamas, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nav saņēmis preces no nodokļa rēķinā norādītās personas un nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Vienlaikus no pieteicējas argumentācijas izriet, ka pieteicējas ieskatā šādu nodokļu maksātāja informētību nav pieļaujami pamatot ar netiešiem pierādījumiem. Tā rezultātā pieteicēja lūdz Eiropas Savienības Tiesai uzdot tādus jautājumus, kas aptver ar pierādīšanu un pierādījumiem saistītus apstākļus.

Pierādīšana ir vairāku darbību kopums, kas aptver arī pierādīšanas priekšmetā ietilpstošo apstākļu un faktu esības vai neesības pamatošanu. Priekšnodokļa atskaitīšanas lietās pierādīšanas priekšmetā ietilpst tādi apstākļi un fakti, par kuriem runāts Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 167. un 168.pantā (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā), proti, preču esība priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotāja rīcībā, šo preču saņemšana no darījumu dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un atsevišķos gadījumos – priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotāja informētība par to, ka konkrētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā. Šo apstākļu un faktu pārbaude un pierādīšana ir nodokļu administrācijas kompetencē. Savukārt administratīvās tiesas kompetencē ir kontrole pār iestādes pārbaudes rezultātā pieņemtā administratīvā akta tiesiskumu. Tas, ka pašai dalībvalsts tiesai ir jānoskaidro, vai ar objektīviem pierādījumiem tiek apstiprināta nodokļu maksātāja informētība par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir norādīts visos pieteicējas kasācijas sūdzībā pieminētajos Eiropas Savienības Tiesas spriedumos.

Ievērojot minēto, kā arī apstākli, ka neviens no kasācijas sūdzībā norādītajiem jautājumiem pēc būtības nav vērsts uz Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas tiesību normu interpretāciju, pieteicējas lūgums par vēršanos Eiropas Savienības Tiesā ir noraidāms.

[17] Vienlaikus Senāts sniedz atbildes uz pieteicējas norādēm par netiešo pierādījumu izmantošanu priekšnodokļa atskaitīšanas lietās.

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. Ikvienam pierādījumam, kas tiek izmantots faktu pamatošanai, ir jāatbilst visām pierādījumu pazīmēm jeb īpašībām, proti, pierādījumam ir jābūt attiecināmam, pieļaujamam un ticamam. Attiecināms ir tāds pierādījums, kam ir tiesiska nozīme lietas izspriešanai. Pierādījums ir pieļaujams, ja tas ir nostiprināts likumā noteiktajos pierādīšanas līdzekļos. Administratīvajā procesā pieļaujamie pierādīšanas līdzekļi ir uzskaitīti Administratīvā procesa likuma 20.nodaļā. Pierādījumu ticamība attiecas uz pierādījumu saturu, un tas, cik ticams ir pierādījums, tiek izvērtēts, apskatot visas noskaidrotās ziņas to savstarpējā kopsakarā. Pierādījumu novērtēšanas prasības ir ietvertas Administratīvā procesa likuma 154.pantā. 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).

Tādējādi 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 un augstākas ticamības pakāpes salīdzinājumā ar citām ziņām. 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. Šādai pārbaudei ir pakļauti gan tieši, gan netieši pierādījumi.

Ievērojot minēto, nav pamata uzskatīt, ka priekšnodokļa atskaitīšanas lietās faktu pierādīšanai ir izmantojami vienīgi tieši pierādījumi, kā to uzskata pieteicēja. Arī nodokļu maksātāja krāpnieciskās vai ļaunprātīgās rīcības pierādīšanai ir pieļaujami izmantot netiešus pierādījumus. Būtiski, ka šie pierādījumi atbilst visām pierādījumu pazīmēm, ir nopietni un atbilstošas pārbaudes un novērtēšanas rezultātā savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par konkrētā fakta pastāvēšanu.

Līdz ar to 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. Nodokļu izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Turklāt apstākļos, kad pieteicēja argumentē, ka ar netiešiem pierādījumiem nav pieļaujami pamatot tās informētību par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir neizprotams kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa spriedumā ir aprobežojusies ar konstatējumu, ka pieteicējas darījumu partnera rīcībā nebija strīdus preču vai tas bija fiktīvs, nevērtējot pašas pieteicējas rīcību. Šāds apgalvojums neatbilst pārsūdzētā sprieduma saturam, kur ir norādīta virkne netiešu pierādījumu, no kuru kopuma apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicēja saprātīgi nevarēja nezināt, ka preču piegādātājs nav nodokļa rēķinos norādītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona, kā arī uzsvērusi, ka gadījumā, ja pieteicēja darījuma noformēšanas laikā pievērstu uzmanību objektīvām norādēm, kas radīja šaubas par izvēlēto darījumu partneri, pieteicēja būtu izvairījusies no iesaistīšanās nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[18] 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 2018.gada 17.aprīļa spriedumu, bet SIA „VIA” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.