**Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšana par avansa maksājumu**

Vispārīgi avansa maksājums ir pielīdzināms pakalpojuma saņemšanai un rada pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai, tomēr šīs tiesības nav absolūtas un ir vērtējamas kopsakarā ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību. Proti, priekšnodokļa atskaitīšana ir atsakāma vai koriģējama gadījumā, ja pakalpojums nav sniegts vai konstatējama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 26.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420377013, SKA-16/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0426.A420377013.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0426.A420377013.2.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Māju koks” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 17.aprīļa lēmuma Nr. 22.9/L-10489 atcelšanu, sakarā ar SIA „Māju koks” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 5.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja SIA „Māju koks” 2010.gada jūnija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīja 7561,82 Ls, pamatojoties uz SIA „Argente Projekts” izrakstīto rēķinu.

Valsts ieņēmumu dienests, veicot pieteicējai datu atbilstības pārbaudi par 2010.gada jūniju, konstatēja neatbilstības starp pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā norādīto un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju. Pārbaudes rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 17.aprīļa lēmumu Nr. 22.9/L‑10489 pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta nokavējuma nauda. Lēmumā secināts, ka pieteicējas darījumu partnere SIA „Argente Projekts” nav sniegusi pieteicējai jumta remonta pakalpojumu.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 5.maija spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] 2010.gada 26.aprīlī pieteicēja ir noslēgusi uzņēmuma līgumu ar SIA „Argente Projekts” par būvniecības darbiem – jumta remontu. Darbi objektā bija jāuzsāk 2010.gada 27.aprīlī un jāpabeidz 27.septembrī. 2010.gada 2.jūnijā pieteicēja SIA „Argente Projekts” saskaņā ar avansa rēķinu samaksāja 43 570,51 Ls. 2010.gada 9.augustā starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” parakstīts nodošanas–pieņemšanas akts.

2010.gada 1.jūnijā SIA „Centība V” ir izrakstījusi SIA „Argente Projekts” rēķinu par darbiem, kas veicami no 2010.gada 27.aprīļa līdz 2010.gada 9.augustam, 43 470,52 Ls (t.sk. 7544,47 Ls pievienotās vērtības nodoklis).

[3.2] SIA „Argente Projekts” auditējamajā periodā kā darba ņēmējus reģistrējusi valdes locekli [pers. A] un darbinieku [pers. B]. Līdz ar to SIA „Argente Projekts” nebija darbaspēka resursu, lai veiktu rēķinā norādītos būvniecības darbus noteiktajā apjomā.

No SIA „Argente Projekts” amatpersonas [pers. A] paskaidrojuma un liecības tiesas sēdē izriet, ka minētais uzņēmums ir bijis tikai starpnieks un jumta remonta darbus veikusi SIA „Centība V”.

Savukārt Valsts ieņēmumu dienests pārbaudē konstatējis, ka SIA „Centība V” nevarēja sniegt SIA „Argente Projekts” būvniecības pakalpojumus turpmāk minēto apsvērumu dēļ. Nav skaidrs, kā SIA „Centība V”, 2010.gada 1.jūnijā noformējot rēķinu par pakalpojuma sniegšanu 2010.gada 27.aprīlī – 9.augustā, varēja zināt, ka paredzētie darbi objektā tiks pabeigti tieši 2010.gada 9.augustā. Turklāt SIA „Argente Projekts” līgumu ar SIA „Centība V” par darbu veikšanu objektā noformēja 2010.gada 5.janvārī, t.i., agrāk, , nekā pieteicēja minēto darbu izpildei nolīga SIA „Argente Projekts”.

Tāpat [pers. A] nevarēja sniegt detalizētu informāciju par saņemtajiem un realizētajiem pakalpojumiem. [pers. A] nav personīgi pazīstams ar SIA „Centība V” amatpersonu un nav apmeklējis objektu, jo uzticēja šos darbus darījuma partnera atbildīgajiem darbiniekiem. Savukārt [pers. B] norādījis, ka no darba līguma noslēgšanas (2010.gada 9.februāra) viņš nav iesaistīts būvobjektos vai citā saimnieciskajā darbībā.

[3.3] SIA „Centība V” 2010.gada janvārī – jūnijā deklarēja darījumus ar vienīgo darījumu partneri SIA „Palbroks”. Saskaņā ar SIA „Palbroks” amatpersonas [pers. C] sniegto paskaidrojumu sabiedrība ir fiktīva un tajā faktiski netika veikta saimnieciskā darbība. Tādējādi nav pamata uzskatīt, ka SIA „Palbroks” deklarētie darījumi ar SIA „Centība V” ir notikuši.

[3.4] SIA „Centība V” un SIA „Palbroks” nav darbaspēka resursu darījuma nodrošināšanai. 2010.gada aprīlī – augustā katra reģistrējušas vienu darba ņēmēju, attiecīgi amatpersonu [pers. D] un [pers. C]. [pers. D] uzaicinājumu ierasties Valsts ieņēmumu dienestā un sniegt paskaidrojumu atstāja bez ievērības. SIA „Palbroks” nebija reģistrēta būvkomersantu reģistrā, bet SIA „Centība V” 2009.gada 9.februārī beidzies atļaujas termiņš veikt būvniecības darbus. Līdz ar to minētās sabiedrības nevarēja sniegt būvniecības pakalpojumus, kuru veikšanai saskaņā ar normatīvajiem aktiem nepieciešama derīga būvkomersanta reģistrācijas apliecība.

Saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas datiem SIA „Centība V” un SIA „Palbroks” nav reģistrēti transportlīdzekļi. Līdz ar to minētajām sabiedrībām nav materiāltehnisko resursu būvniecības preču piegāžu nodrošināšanai. SIA „Centība V” un SIA „Palbroks” nav reģistrētas arī struktūrvienības.

Ņemot vērā minēto, nav gūts apstiprinājums, ka minētās sabiedrības varēja nodrošināt tās norādīto saimniecisko darbību. SIA „Palbroks” un SIA „Centība V” 2010.gada 16.jūlijā un 3.septembrī ir izslēgtas no Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu nodokļa aprēķinu pārbaudei.

[3.5] No minētā izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests ir pareizi secinājis, ka SIA „Argente Projekts” faktiski nav sniegusi pakalpojumus pieteicējai. Vienlaikus lietā netiek apšaubīts, ka jumta remonta darbi ir notikuši, tādējādi pārbaudāms, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa nepamatotas samazināšanas shēmā.

[3.6] No liecinieku [pers. E] un [pers. A] liecībām izriet, ka pieteicējas un SIA „Argente Projekts” amatpersonas pirms strīdus darījuma noslēgšanas nebija savstarpēji pazīstamas, proti, pieteicēja ir uzticējusi jumta remonta darbu veikšanu pilnīgi nepazīstamai Rīgas firmai, jo tās piedāvājums bijis vislētākais. Tomēr liecības par to, ka darījumā iesaistīto uzņēmumu amatpersonas nav bijušas pazīstamas, turpmāk minēto apsvērumu dēļ vērtējamas kritiski.

[3.7] No ekonomiski saimnieciskā viedokļa nav izskaidrojams apstāklis, kāpēc pieteicējai avansā būtu jāsamaksā SIA „Argente Projekts” visa līgumā pielīgtā summa par vēl nepabeigtiem būvniecības darbiem pilnīgi nepazīstamam uzņēmumam.

Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē paskaidroja, ka pieteicēja, ņemot vērā, ka darbi jau bija uzsākti un bija atvesti materiāli, paļāvās, ka darbi tiks pabeigti, un tāpēc veica avansa maksājumu. Minētajam paskaidrojumam nav piešķirama ticamība, jo nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc pieteicēja ir uzticējusies pilnīgi svešam uzņēmumam no Rīgas, ar kuru nekad iepriekš nav sadarbojusies, vēl jo vairāk, ņemot vērā, ka šādu samaksas kārtību neparedz pušu noslēgtais līgums. Šāda rīcība neatbilst parastajai uzņēmējdarbībai.

[3.8] To, ka starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” ir bijusi netipiska uzticēšanās, apliecina arī liecinieku [pers. E] un [pers. A] liecības, kas apstiprina, ka darbi objektā netika pieņemti, piedaloties pasūtītāja un izpildītāja pārstāvjiem. [pers. E] savās liecībās norādīja, ka darbi tika pārbaudīti tikai vizuāli. Savukārt [pers. A] par jumta remonta darbiem esot interesējies, telefoniski apjautājoties pasūtītājiem, vai nav kādu pretenziju.

Tāpat lietā ir konstatējamas pretrunas par to, kā pieteicējas un SIA „Argente Projekts” amatpersonas ir parakstījušas dokumentus, jo [pers. A] tiesas sēdē liecināja, ka visus dokumentus sūtījis pa pastu, savukārt [pers. E] liecināja, ka dokumentus pieteicējai ir vedis SIA „Argente Projekts” pārstāvis. Minētās pretrunas liecina par to, ka darījums faktiski nav noticis, jo gadījumā, ja tas būtu patiešām noticis, amatpersonām, kas ir piedalījušās darījuma noslēgšanā, būtu jāzina, kā ir tikuši noformēti un parakstīti dokumenti.

[3.9] Ievērojot iepriekš minēto, lietā ir pierādīts, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” bija fiktīvs, proti, ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības, turklāt lietā konstatētie apstākļi – neizskaidrojamā uzticēšanās, gan pieņemot būvniecības darbus, gan veicot priekšlaicīgu samaksu par vēl nepabeigtajiem darbiem – apliecina, ka pieteicēja zināja, ka piedalās pretlikumīgā nodokļu optimizācijas shēmā.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Apgabaltiesa nepamatoti nav pati nopratinājusi lieciniekus [pers. E] un [pers. A], bet ir atsaukusies uz pirmās instances tiesā sniegtajām liecībām, īpaši ņemot vērā, ka apgabaltiesa nepiešķīra ticamību šīm liecībām, kā arī neguva pārliecību par atsevišķiem lietas apstākļiem.

[4.2] Izvērtējot SIA „Argente Projekts” jau paveiktos darbus, pieteicējai neradās šaubas par darbu kvalitāti, kā arī to, ka darbi tiks pabeigti termiņā, tādēļ pieteicēja samaksāja avansa maksājumu vēl pirms darbu pabeigšanas.

[4.3] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta, 1.2daļas un 8.panta 2.1daļas izpratnē avansa veikšana ir pielīdzināma pakalpojuma saņemšanai, tādējādi šajā gadījumā priekšnodokļa atskaitīšana ir pamatota.

Pieteicējai šajā gadījumā neradās šaubas par pakalpojuma sniegšanu atbilstoši līguma noteikumiem, tādējādi nebija pamata pārvērtēt priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotību.

[4.4] Apgabaltiesa spriedumā atsaucas uz Valsts ieņēmumu dienesta audita ietvaros norādītajiem dokumentiem saistībā ar darījumiem starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” un SIA „Palbroks”, taču šie dokumenti neatrodas lietas materiālos. Tāpat apgabaltiesa ir atstājusi bez ievērības faktu, ka dienests nav pēc tiesas pieprasījuma iesniedzis starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” 2010.gada 5.janvārī noslēgto līgumu, norādot, ka dienesta rīcībā šāda dokumenta nav.

[4.5] Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis, ka pieteicēja zināja, ka piedalās pretlikumīgā nodokļu optimizācijas shēmā. Arī Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 29.jūlija lēmumā, ar kuru apmierināts pieteicējas lūgums par lēmuma darbības apturēšanu, ir atzīts, ka dienests nav norādījis uz konkrētiem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka pieteicēja zināja, ka iesaistīta nepamatotā nodokļa samazināšanas plānā.

[4.6] No SIA „Argente Projekts” valdes locekļa liecībām izriet, ka pieteicējai bija vairāki pretendenti darbu veikšanai, savukārt SIA „Argente Projekts”, meklējot jaunus objektus, pati atrada pieteicēju un piedāvāja veikt jumta remontu. Līgums tika noslēgts ar SIA „Argente Projekts”, jo tā piedāvāja viszemāko cenu.

No minētā izriet, ka pieteicēja nebija informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvu uzņēmumu, jo darījumu partneru amatpersonas iepriekš nebija pazīstamas, turklāt pirms darījuma noslēgšanas pieteicēja pārbaudīja SIA „Argente Projekts” reģistrāciju publiskajos reģistros, tostarp komercreģistrā un būvkomersantu reģistrā.

[4.7] Visus ar strīdus darījumu saistītos dokumentus parakstīja SIA „Argente Projekts” valdes loceklis, kas atbilstoši reģistros norādītajai informācijai bija tiesīgs pārstāvēt sabiedrību un kuš arī apliecina strīdus darījuma faktisko esību. Pieteicējai nebija nekāda pamata šaubām par SIA „Argente Projekts” rīcības likumību strīdus darījuma ietvaros.

[4.8] Apgabaltiesa atstāja bez ievērības pretendenta SIA „Jēkabpils PMK” 2014.gada 10.septembra vēstuli, kas pierāda, ka pieteicēja pirms darbu veikšanas uzdošanas ir aptaujājusi vairākus pretendentus par piedāvāto cenu attiecīgo darbu veikšanai.

[5] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā izšķirams jautājums par to, vai pieteicēja bija tiesīga atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „Argente Projekts” vārdā izrakstītajiem avansa rēķiniem par pakalpojumu sniegšanu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.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.

No minētās normas izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai tad, ja pakalpojums, par kuru atskaita priekšnodokli, ir reāli saņemts un to ir sniegusi nodokļu rēķinā norādītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona. Gadījumā, ja tiek konstatēts, ka pakalpojums ir saņemts, taču to nav sniedzis nodokļa rēķinā norādītais darījumu partneris, nodokļa maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem var liegt tikai tad, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana.

Tas, vai ir izpildījušies normā noteiktie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, noskaidrojams, citstarp pārbaudot lietas faktiskos apstākļus un novērtējot pierādījumus lietā.

Administratīvā apgabaltiesa, novērtējot lietā iegūtos pierādījumus, neguva apstiprinājumu, ka strīdus darbus veica SIA „Argente Projekts” vai tās piesaistītā SIA „Centība V”. Tāpat apgabaltiesai šajā gadījumā neradās šaubas, ka pieteicēja zināja, ka tā savā grāmatvedībā iegrāmato tādus darījumus, kuru patiesais mērķis ir vienīgi nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšana.

Senāts, pārbaudot apgabaltiesas spriedumu, atzīst, ka kasācijas sūdzības argumenti nerada pamatu sprieduma atcelšanai.

[7] Ir nepamatots kasācijas sūdzības arguments attiecībā uz liecinieku atkārtotas nopratināšanas nepieciešamību gadījumā, ja tiesa atzīst, ka liecībām nav piešķirama ticamība un nav gūstama pārliecība par atsevišķiem lietas apstākļiem. Pretēji pieteicējas uzskatam minētie tiesas secinājumi nav saistīti ar pierādījumu nepietiekamību, bet gan atspoguļo tiesas pierādījumu novērtēšanas rezultātā izveidojušos nostāju par attiecīgajām liecībām kā par pierādījumiem lietā. Proti, tiesa šīm liecinieku liecībām nav piešķīrusi ticamību kā pierādījumiem, kas kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem apliecinātu strīdus darījuma atbilstību tam, kā tas tiek atspoguļots darījuma dokumentos.

Tādējādi šajā gadījumā nav konstatējams apgabaltiesas pārkāpums, atkārtoti nenopratinot lieciniekus.

[8] Apgabaltiesa ir atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta šīs lietas un SIA „Argente Projekts” audita ietvaros izdarīto secinājumu, ka ne SIA „Centība V”, ne SIA „Palbroks” nav varējušas sniegt SIA „Argente Projekts” strīdus būvniecības pakalpojumus. Minētais dienesta secinājums, kas ir atreferēts apgabaltiesas spriedumā, citstarp tika pamatots ar SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” starpā noformēto dokumentu analīzi. Proti, SIA „Centība V” 2010.gada 1.jūnijā izrakstītajā rēķinā atspoguļotā informācija par pakalpojumu sniegšanas laiku, kā arī starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” līguma par darbu veikšanas objektā noslēgšanas datums, bija vieni no dienesta un arī tiesas pārliecību veidojošiem apstākļiem attiecībā uz SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” savstarpēja darījuma neesību.

Pieteicēja norāda, ka dokumenti saistībā ar darījumiem starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centībā V” un SIA „Palbroks”, uz kuriem ir norādīts apgabaltiesas spriedumā, atreferējot minēto dienesta secinājumu, neatrodas lietas materiālos.

Administratīvā procesa likuma 247.panta otrā daļa paredz, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā. No minētā izriet, ka tiesa nevar balstīt savu spriedumu uz tādiem pierādījumiem, kuri neatrodas lietā.

Izvērtējot minēto pieteicējas argumentu kopsakarā ar apgabaltiesas spriedumā norādīto un lietā esošajiem materiāliem, secināms, ka pieteicējas arguments nav pamatots. Vispirms norādāms, ka ne dienests, ne tiesa, analizējot SIA „Palbroks” spēju sniegt strīdus pakalpojumus, nav atsaukušies vai norādījuši uz jebkādiem darījumu apliecinošiem dokumentiem, tādējādi pieteicējas arguments šajā daļā neatbilst patiesībai. Savukārt attiecībā uz dokumentiem, kas apliecina darījumu starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V”, secināms, ka lietas materiālos ir SIA „Centība V” 2010.gada 1.jūnijā izrakstītais rēķins, kas atbilstoši rēķinā norādītajai informācijai tika izdots saskaņā ar līgumu par strīdus pakalpojumu sniegšanu.

Tādējādi pēc būtības pieteicējas arguments ir vērsts uz to, ka lietas materiālos neatrodas starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” noslēgts līgums par darbu veikšanu objektā. Minēto apliecina arī turpmākie pieteicējas iebildumi attiecībā uz to, ka tiesa ir atstājusi bez ievērības faktu, ka dienests nav iesniedzis minēto līgumu pēc tiesas pieprasījuma.

No tiesas sprieduma argumentācijas neizriet, ka minētais starp SIA „Argente Projekts” un SIA „Centība V” noslēgtais līgumus tika vērtēts pēc tā satura, bet, kā jau tika norādīts, šaubas par darījuma esību radīja līguma noslēgšanas datums, kas ir atspoguļots SIA „Centība V” 2010.gada 1.jūnija izrakstītajā rēķinā. Proti, pēc būtības lietā ir analizēti tikai lietas materiālos esošie dokumenti un tajos norādītā informācija, kas tostarp ietvēra atsauci uz minēto līgumu. Tādējādi šajā gadījumā nav konstatējams, ka tiesa būtu atsaukusies uz tādu dokumentu, kas neatrodas lietas materiālos.

Pieteicējas kasācijas sūdzībā arī nav paskaidrots, kā tieši minētā līguma neesība lietas materiālos var ietekmēt lietas iznākumu, īpaši ņemot vērā, ka tiesas secinājums, ka ne SIA „Centība V”, ne SIA „Palbroks” nav varējušas sniegt SIA „Argente Projekts” strīdus būvniecības pakalpojumus, ir pamatots tostarp ar virkni citu apstākļu un pierādījumiem lietā, par kuru izvērtēšanu pieteicēja nav iebildusi.

[9] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi, ka tiesai bija jāņem vērā apstāklis, ka avansa veikšana ir pielīdzināma pakalpojuma saņemšanai, tādējādi šajā gadījumā priekšnodokļa atskaitīšana ir pamatota.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta 1.2daļa noteic, ka nodokļa rēķinos norādītās summas par saņemtajiem pakalpojumiem atskaitāmas pēc pakalpojuma un nodokļa rēķina saņemšanas vai pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas avansā. Likuma 8.panta 2.1daļa noteic, ka pakalpojuma sniegšana ir notikusi, ja pakalpojums saņemts vai atlīdzība par pakalpojumu veikta avansā.

Tāpat kā likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, arī Padomes 2006.gada 28.novembra direktīva Nr. 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu paredz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pēc avansa saņemšanas, skaidrāk nenosakot sekas gadījumā, ja neseko darījuma izpilde saskaņā ar darījuma dokumentiem (direktīvas 65.pants).

Eiropas Savienības Tiesa ir analizējusi pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu gadījumos, kad pēc avansa samaksas netiek saņemts attiecīgais pakalpojums vai saņemta attiecīga prece. Tiesa norādīja, ka vispārējs princips ir, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Norma, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarāms pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no vispārīgā noteikuma, un tāpēc tā ir interpretējama šauri. Tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.marta spriedums „FIRIN OOD” lietā Nr. C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151, 35.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa tāpat norāda, ka cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar direktīvu. Tādēļ ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga. Tomēr kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies piegāžu ķēdē (*turpat, 40.–44.punkts*).

Ievērojot minēto, vispārīgi avansa maksājums ir pielīdzināms pakalpojuma saņemšanai un rada pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai, tomēr šīs tiesības nav absolūtas un ir vērtējamas kopsakarā ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību. Proti, priekšnodokļa atskaitīšana ir atsakāma vai koriģējama gadījumā, ja pakalpojums nav sniegts vai konstatējama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana.

Ņemot vērā, ka šajā gadījumā ir secināts, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” nav noticis un pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, tai nav pamata atsaukties uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

[10] Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, savukārt tiesas secinājumi šajā sakarā nav pareizi.

Kasācijas instances tiesa neveic kontroli pār iestādes lēmuma tiesiskumu, savukārt attiecībā uz tiesas spriedumā secināto norādāms turpmāk minētais.

Lietā noskaidrots, ka noformētajā līgumā minētos darbus nav veikusi pieteicējas tiešā darījuma partnere SIA „Argente Projekts”. No spriedumā atspoguļotajām pieteicējas darījuma partneres amatpersonas liecībām izriet, ka darbu veikšana uzticēta citam uzņēmumam un faktiski tiešā darījuma partnere darbojusies kā starpniece.

Vispārīgi ir pieļaujama iespēja, ka persona, kura uzņemas sniegt pakalpojumus, veicamo darbu izpildi uztic saviem apakšuzņēmējiem. Tāpat ir iespējams, ka persona (tiešais darījumu partneris) darbojas vienīgi kā starpnieks, kas piemeklē nepieciešamo pakalpojumu sniedzēju vai preču piegādātāju, kurš tad arī faktiski paveic nepieciešamos darbus vai piegādā preces. Šāda komercprakse pati par sevi nenorāda uz nodokļu maksātāja vai tā darījumu partneru nosodāmām darbībām vai iesaisti krāpšanā.

Tomēr jāņem vērā, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicēja apzināti iesaistījusies pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības. Šajā ziņā lietu patieso norises gaitu raksturo pazīmes par pieteicējas iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Pieteicējas rīcības patiesos mērķus var atklāt tas, vai un kā tās rīcība atbilst izpratnei par normālu – komercdarbības jēgai atbilstošu – darījumu partneru izvēles un darījumu izpildes kontroles procesu. Komercdarbība pēc būtības ir tāda saimniekošana, kas vērsta uz peļņas gūšanu. Tā neapšaubāmi ietver saimniecisku apsvērumu izdarīšanu savas rīcības plānošanā, tostarp darījumu partneru izvēlē, lai izvērtētu un novērstu potenciālos ekonomiskos vai saimnieciskās darbības ilgtspējības riskus. Līdz ar to grūti izskaidrojamai vienaldzībai, vieglprātībai vai paviršībai, kas raksturo darījumu partnera izvēli vai citus ar darījumu saistītus apstākļus, var būt būtiska nozīme, noskaidrojot darījuma patieso raksturu. Atbilstoši tiesas līdzšinējai nostājai šādas attieksmes demonstrēšana uz izpildītāju var tikt vērtēta kritiski (*Senāta 2014.gada 11.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-522/2014 (A420506611) 12.punkts*). Persona, protams, nevar tikt sodīta vienīgi par nesaprātīgu risku, taču norādes, kas liek to atzīt par saimnieciskajai realitātei neatbilstošu, ir viens no vērā ņemamiem apsvērumiem, vērtējot personas lomu faktiskajai darījuma norisei neatbilstošu dokumentu noformēšanā (*Senāta 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-151/2016 (A420436712) 8.punkts*).

[11] Atbilstoši darījuma dokumentiem pieteicējas iegādātais pakalpojums ir jumta remonts, precīzi – lēzenā jumta renovācija angāra tipa ēkai. Attiecīgie darbi tostarp ietvēra ruberoīda jumta seguma demontāžu, ventilācijas izvadu demontāžu, ventilācijas izvadu aizbetonējumu, keramzītbetona profilējošā slāņa labošanu un paaugstinātas izturības ruberoīda jumta seguma uzklāšanu. No minētā izriet, ka attiecīgais pakalpojums ir samērā specifisks un darbu veikšanai ir nepieciešamas īpašas zināšanas un iemaņas. Šādu pakalpojumu nevar nodrošināt ikviena persona.

Šajā gadījumā pieteicēja norāda, ka ir noslēgusi darījumu ar pilnīgi nepazīstamu uzņēmumu SIA „Argente Projekts”. Savu rīcību pieteicēja pamato ar to, ka tas bija viens no vairākiem pretendentiem un spēja piedāvāt viszemāko pakalpojuma cenu. Apgabaltiesa ir atzinusi, ka minētie pieteicējas paskaidrojumi nav ticami, citstarp ņemot vērā, ka SIA „Argente Projekts” nebija kompetenta attiecīgo pakalpojumu veikšanā, bet darbojās tikai kā starpniece.

Nav konstatējams, ka pieteicēja pirms darījumu noslēgšanas būtu pārliecinājusies par to, vai darījumu partnerim ir atbilstoša kompetence un kvalifikācija, un vai tas spēs nodrošināt attiecīgo pakalpojumu, proti, ja potenciālais darījuma partneris piedāvāja pakalpojumu, pieteicēja paļāvās, ka tas ir arī spējīgs to veikt.

Šajā sakarā jānorāda, ka pretēji pieteicējas uzskatam nav pietiekami atsaukties vienīgi uz formālo datu par darījuma partneri pārbaudi, proti, tā reģistrēšanu komercreģistrā, pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā u.tml. Pieteicējai ir jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu, tostarp jāspēj ticami paskaidrot darījuma partnera izvēli, īpaši ņemot vērā meklētā pakalpojuma specifisko raksturu un to, ka atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem attiecīgais darījuma partneris tai iepriekš nebija zināms (*Senāta 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-223/2016 (A420573510) 8.punkts*).

Apgabaltiesa tāpat atzina, ka no ekonomiski saimnieciskā viedokļa nav izskaidrojams apstāklis, kāpēc pieteicējai avansā būtu jāsamaksā SIA „Argente Projekts” visa līgumā pielīgtā summa par vēl nepabeigtiem būvniecības darbiem pilnīgi nepazīstamam uzņēmumam, īpaši ņemot vērā, ka šādu samaksas kārtību neparedz līguma noteikumi. Ņemot vērā minētos apstākļus, tiesa neatzina par ticamu pieteicējas paskaidrojumu par īpašu uzticēšanos SIA „Argente Projekts”, jo tai nav rodams loģisks izskaidrojums atbilstoši saprātīgajai komercpraksei.

Apgabaltiesa tāpat atzinusi, ka uz netipisku uzticēšanos starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” norāda arī citi lietas apstākļi, tostarp darbu veikšanas kontroles process un darbu pieņemšana.

Izvērtējot visus minētos lietas apstākļus un pierādījumus kopsakarā no saprātīgas komercprakses viedokļa, apgabaltiesai neradās šaubas, ka darījuma starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” mērķis bija gūt fiskālas priekšrocības, un pieteicēja apzināti iesaistījās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Senāts nesaskata kļūdas šajā tiesas apstākļu un pierādījumu novērtējumā. Vēl jo vairāk apstākļos, kādos, pēc darījuma dalībnieku sniegtās informācijas, tika nodibinātas darījuma attiecības (SIA „Argente Projekts” amatpersona pati uzrunāja pieteicēju, braucot garām objektam, iegriežoties pie pieteicējas un pajautājot, vai nav nepieciešams jumta remonts), kā arī ņemot vērā to, ka pieteicējas un SIA „Argente Projekts” amatpersonu paskaidrojumi un liecības par darījuma noslēgšanas un īstenošanas apstākļiem ir ļoti vispārīgas, tāpat ņemot vērā, ka jumta remonts prasa specifiskas zināšanas, prasmes un materiālos resursus, apgabaltiesas secinājums par to, ka pieteicējas uzticība šādam darījumu partnerim ir netipiska un ir pretēja parastai komercpraksei, atbilst loģikas likumiem un nav patvaļīgs, kā arī atbilst jau iepriekš minētajai Senāta praksei.

Savukārt no kasācijas sūdzības izriet, ka, pieteicējas ieskatā, tiesai, novērtējot lietas apstākļus un pierādījumus, vajadzēja nonākt pie cita secinājuma, proti, pēc būtības pieteicēja pauž vien neapmierinātību par minēto tiesas secinājumu. Pierādījumu pārvērtēšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Senāts atzīst, ka apgabaltiesas izdarītais pierādījumu novērtējums atbilst Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām. Tas vien, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu pietiekamību un vērtējumu, nav pietiekami, lai apšaubītu tiesas sprieduma tiesiskumu.

[12] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav vērtējusi SIA „Jēkabpils PMK” vēstuli, kas apliecina, ka pieteicēja pirms remontdarbu veikšanas ir aptaujājusi vairākus pretendentus par cenu piedāvājumu attiecīgo darbu veikšanai.

Senāts vērš uzmanību, ka apgabaltiesa pārbaudīja to, vai ir patiesi noticis darījums starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts”. Pieteicēja nenorāda, kā SIA „Jēkabpils PMK” apliecinājums, ka pieteicēja ir interesējusies par iespēju veikt jumta remontu un tā izmaksām, var ietekmēt tiesas secinājumu par to, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts” nav noticis un ka pieteicēja to zināja, it īpaši to apsvērumu gaismā, uz kuru pamata minētais secinājums balstīts. Arī Senāts nesaskata, ka šīs vēstules nenovērtēšana varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas, tā kā šī vēstule nekādi neraksturo darījuma attiecības starp pieteicēju un SIA „Argente Projekts”. Ievērojot minēto, šis pieteicējas arguments nerada pamatu sprieduma atcelšanai.

[13] Apkopojot minēto, pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 5.maija spriedumu, bet SIA „Māju koks” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.