**Pierādījumu novērtēšana kopsakarā un pierādījumu nozīmes pamatošana**

Tiesas veiktajam pierādījumu vērtējumam jābūt visaptverošam un pilnīgam, pierādījumiem jābūt novērtētiem savstarpējā kopsakarā, ņemot vērā faktu, kas izriet no viena pierādījuma, ietekmi uz faktiem, kas izriet no cita pierādījuma. Tiesa nedrīkst selektīvi raudzīties uz pierādījumiem un izvēlēties tikai tos pierādījumus, kas apstiprina tiesas priekšstatu par lietas faktiskajiem apstākļiem.

Pierādījumu vērtējumam jābūt saskanīgam un loģiskam, un tam ir jāveido skaidrs un viennozīmīgs priekšstats par lietas faktiskajiem apstākļiem. Ja tiesa uzskata, ka kādiem faktiem vai pierādījumiem konkrētu secinājumu izdarīšanai nav nozīmes, tad tas ir jāpamato spriedumā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 17.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420542512, SKA-317/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0617.A420542512.23.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0617.A420542512.23.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Dzintra Amerika, Anita Kovaļevska, Ieva Višķere

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 2020.gada 3.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 30.augusta lēmumu Nr. 22.4.8/68756 pieteicējai SIA „Inženiercentrs komforts” papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un nokavējuma nauda. Lēmums pamatots ar to, ka pieteicējas deklarētie darījumi citstarp ar SIA „Korunds” un SIA „Logistic chains” ir fiktīvi un pieteicēja par to zināja. Tādēļ par šiem darījumiem pieteicējai pamatoti liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot minēto lēmumu atcelt.

[2] Administratīvā apgabaltiesa, atkārtoti izskatot lietu apelācijas instances tiesā, ar 2020.gada 3.novembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Lietā pārbaudāms, vai ir īstenojušies visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai darījumos ar SIA „Korunds” un SIA „Logistic Chains”.

[2.2] 2010.gada 2.jūnijā SIA „Korunds” izrakstīja pieteicējai pavadzīmi par jēlgumijas „Premier Rubber Membrane”, kas paredzēta 6–10 mm slāņa uzklāšanai, 3412 litru piegādi un transporta pakalpojumiem. Darījuma kopsumma – 15 257,17 lati, tajā skaitā pievienotās vērtības nodoklis 2647,94 lati. Kā preces izsniegšanas adrese norādīta [adrese A], Rīga, saņemšanas adrese – [adrese B], Rīga. Pavadzīmē norādīts: transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas Nr. [reģistrācijas numurs] un vadītājs [pers. A]; piegādes datums – 2010.gada 2.jūnijs; apmaksas termiņš – līdz 2010.gada 15.jūlijam (ar pārskaitījumu). Pavadzīme no SIA „Korunds” puses parakstīta [pers. A] vārdā (preču izsniedzējs), no pieteicējas puses parakstījies [pers. B] (preču saņēmējs). Pieteicēja pavadzīmi ir apmaksājusi 2010.gada 15.jūlijā.

[2.3] No publiski pieejamās informācijas secināms, ka „Premier Rubber Membrane” jēlgumija ir specifiska būvniecībā izmantojama prece. Pieteicēja pati apstiprina, ka pat tai kā būvniecības uzņēmumam ar pieredzi, kurš līdz ar to pārzina būvniecībā izmantojamo materiālu tirgu, 2010.gadā iegādāties konkrētu preci noteiktā daudzumā bija apgrūtinoši. Tā sazinājusies ar izplatītāju Lietuvā, caur to iegūstot Latvijas uzņēmuma, kas pircis jēlgumiju, kontaktus. No minētā, kā arī no publiski pieejamās informācijas secināms, ka šo specifisko būvniecībā izmantojamo preci 2010.gadā jebkurš būvnieks, piemēram, pieteicēja, nevarēja brīvi iegādāties Latvijas tirgū vēlamā daudzumā.

[2.4] Ir konstatējamas pretrunas pieteicējas pārstāvju paskaidrojumos par faktiskajiem apstākļiem strīdus darījumu norisē. Pieteicējas amatpersona [pers. C] norādīja, ka jēlgumiju SIA „Korunds” vārdā atveda [pers. A], savukārt [pers. B], kurš faktiski piedalījās preces pieņemšanā, norādīja, ka to atveda SIA „Korunds” darbinieks Oļegs. Tāpat [pers. B] norādīja, ka [pers. A] piedalījās citā, vēlākā darījumā 2010.gada oktobrī, kas saistīts ar flīžu remontdarbu veikšanu. Pretrunas amatpersonu paskaidrojumos rada šaubas par to, ka darījums ir noticis tā, kā pieteicējas amatpersonas to raksturo.

[2.5] SIA „Korunds” valdes loceklis [pers. A] konsekventi vairākkārtīgi sniegtajos paskaidrojumos un liecībās noliedzis savu saistību ar SIA „Korunds”, kā arī jebkādas saimnieciskās darbības vai darījumu veikšanu saistībā ar uzņēmumu. [pers. A] arī norādījis, ka, iespējams, uzņēmumu uz viņa vārda bija iespējams reģistrēt tāpēc, ka 2010.gadā bija nozagta vai nozaudēta pase. [pers. A] nav zināma pieteicēja un tās amatpersona [pers. B]. [pers. A] liecības atzīstamas par ticamām, jo tās ir konsekventas. Saimnieciskās darbības neveikšanu SIA „Korunds” apliecina arī tas, ka šim uzņēmumam nebija ne saimnieciskās darbības veikšanas vietas, ne resursu, kā arī [pers. A] 2011.gada 15.februāra iesniegums Uzņēmumu reģistram ar lūgumu slēgt uz viņa vārda reģistrēto uzņēmumu. [pers. A] sniegtās ziņas par to, ka nav slēdzis un nav piedalījies nekādos darījumos ar pieteicēju, ļauj apšaubīt pieteicējas deklarētos darījumus, kurus tā norāda kā veiktus ar SIA „Korunds”.

[2.6] Par SIA „Korunds” saimnieciskās darbības fiktīvo raksturu kopsakarā ar [pers. A] sniegtajām ziņām liecina arī šādi apstākļi: nav iesniegti 2010. un 2011.gada pārskati un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas; SIA „Korunds” nebija tiesību veikt saimniecisko darbību tās reģistrētajā juridiskajā adresē [adrese A], Rīgā, jo šīs telpas nebija tai iznomātas; SIA „Korunds” darījuma partneri 99,6 % gadījumos pēc darījuma ir izslēgti no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

[2.7] Pavadzīmē par jēlgumijas piegādi norādīta nepatiesa informācija par transportlīdzekli, ar kuru prece piegādāta, jo: SIA „Korunds” nebija reģistrēti transportlīdzekļi; konkrētā transportlīdzekļa turētājas SIA „MS Būve” amatpersona [pers. D] noliedz transporta pakalpojumu sniegšanu un norāda, ka nezina ne pieteicēju, ne SIA „Korunds”, ne [pers. A]; pavadzīmē norādītajam transportlīdzekļa vadītājam [pers. A] strīdus piegādes laikā vēl nebija transportlīdzekļa vadīšanas tiesību, kā arī viņš noliedz strīdus preču transportēšanu; ievērojot konkrētā transportlīdzekļa kravnesību, kas ir 1,5 tonnas, ar to nebūtu iespējams vienā reizē piegādāt pavadzīmē norādīto preces daudzumu, kas vismaz divas reizes pārsniedz konkrētā transportlīdzekļa kravnesību.

[2.8] Tā kā [pers. A] transportlīdzekļa vadīšanas tiesības pirmreizēji izsniegtas tikai 2011.gada 26.aprīlī, konstatējams, ka pieteicējas amatpersonas sniedza patiesībai neatbilstošus paskaidrojumus par to, ka, kontaktējoties ar [pers. A] 2010.gadā saistībā ar flīžu remontdarbiem, [pers. A] uzrādīja autovadītāja apliecību.

[2.9] Strīdus periodā kā SIA „Korunds” darbinieki bija reģistrēti [pers. A] un [pers. E]. [pers. E] liecināja, ka darba līgumu ir parakstījis ar personu vārdā Aleksandrs pie tirdzniecības centra „Origo”, viņam ir piedāvāts ekspeditora darbs loģistikas uzņēmumā, taču darbu SIA „Korunds” tā arī neuzsāka.

Tas, ka vienīgie SIA „Korunds” darbinieki noliedz jebkādu darbošanos šajā uzņēmumā, kopsakarā ar citiem apstākļiem liecina par strīdus darījuma fiktīvo raksturu.

[2.10] Vērtējot darījuma īstumu, jāņem vērā jēlgumijas specifiskais raksturs un tās ierobežotā pieejamība Latvijas būvmateriālu tirgū. Pieteicējai ir pieredze būvniecībā, tai vajadzētu pārzināt būvmateriālu tirgu. Šādos apstākļos nav izskaidrojama pieteicējas nevērība, par ievērojamu summu – 15 257,17 latiem – pērkot specifiskus būvmateriālus no iepriekš nepazīstama darījuma partnera, nepārbaudot to pārstāvošo personu identitāti un pilnvaras, iepriekšējo pieredzi un nepievēršot uzmanību ierakstiem pavadzīmē. Pērkot specifisko preci, nav noslēgts līgums, nav nekāda dokumenta, kas apliecinātu preces izcelsmi vai kvalitāti.

Vērtējot darījuma ekonomisko būtību, nav izskaidrojama šāda darījuma slēgšana arī no SIA „Korunds” puses, kad tā iepriekš nepazīstamam partnerim piegādā vērtīgu un tirgū retu preci bez līguma, bez avansa un ar pēcapmaksu.

[2.11] Tā kā strīdus preces piegāde nav notikusi, pieteicēja to nevarēja nezināt. Konkrētajos lietas apstākļos, parakstot pavadzīmi, pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās fiktīvo dokumentu noformēšanā par neesošu darījumu nolūkā gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[2.12] 2010.gada 15.septembrī starp pieteicēju un SIA „Korunds” noslēgts līgums par remontdarbu veikšanu [adrese C], Rīgā. Līguma pielikumā ir uzskaitīti veicamie darbi un izlietojamie materiāli. SIA „Korunds” bija jāveic arī materiālu piegāde. Kopējā līguma summa – 12 607,23 lati, kas jāpārskaita izpildītājam piecu kalendāro dienu laikā pēc pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas. Līgumu no pieteicējas puses parakstījis [pers. B], bet no SIA „Korunds” puses – [pers. A] 2010.gada 24.septembrī sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts par jumta flīžu remontdarbiem ar piegādi un uzstādīšanu, jumta parapeta remontdarbiem – vējlīstu montāžu un krāsošanas remontdarbiem. Aktu no SIA „Korunds” puses parakstījis [pers. A], no pieteicējas puses – [pers. B]. 2010.gada 24.septembrī SIA „Korunds” izrakstījusi pieteicējai rēķinu, apmaksas termiņš – pēc 2010.gada 15.septembra līguma (līdz 2010.gada 29.septembrim). Rēķins parakstīts [pers. A] vārdā. Pieteicēja rēķinu ir apmaksājusi 2010.gada 30.septembrī.

Ievērojot minēto apstākļu kopumu saistībā ar pieteicējas un SIA „Korunds” darījumu par jēlgumijas piegādi, SIA „Korunds” raksturojošo informāciju un tās amatpersonas [pers. A] sniegtos paskaidrojumus, arī attiecībā uz darījumu par remontdarbu veikšanu ir ņemams vērā tas, ka SIA „Korunds” bija jauns un pieteicējai nezināms darījuma partneris, ka faktiski SIA „Korunds” nevarēja veikt konkrētos darbus, jo uzņēmumam nebija ne materiāltehnisko, ne cilvēkresursu deklarēto darījumu nodrošināšanai.

Pieteicēja nenorāda, ka tā būtu noskaidrojusi apstākļus par SIA „Korunds” spēju nodrošināt pakalpojumu. Minētais kopsakarā ar to, ka remontdarbi atbilstoši līgumam bija jāizpilda divu nedēļu laikā un, ņemot vērā to, ka šis pieteicējai bija pirmais darījums ar SIA „Korunds” par remonta pakalpojumu sniegšanu, ļauj apšaubīt patieso darījuma norisi.

Jāņem vērā arī tas, ka pieteicēja iepriekš noformēja fiktīvu darījumu ar SIA „Korunds” par jēlgumijas piegādi, līdz ar to atzīstams, ka arī šajā nākamajā darījumā, kuru nedz SIA „Korunds”, nedz [pers. A] nebija faktisku spēju nodrošināt un kurā iesaisti [pers. A] arī noliedz, pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās dokumentu parakstīšanā par faktiski nenotikušu darījumu.

Tādējādi ir saskatāma vienīgi pieteicējas ieinteresētība noformēt darījumus konkrētā veidā nolūkā gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Ievērojot minēto, pieteicēja, iegrāmatojot rēķinus, kas satur nepatiesas ziņas, kā arī sniedzot nepatiesu informāciju par darījuma apstākļiem, zināja vai tai vajadzēja zināt, ka rīkojas ļaunprātīgi ar nolūku prettiesiski atskaitīt priekšnodokli par darījumu, ko pieteicēja faktiski nav veikusi.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti apstrīdēja pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA „Korunds” un pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli.

[2.13] Rajona tiesa, atzīstot pieteicējas darījumus ar SIA „Korunds”, uzsvērusi, ka [pers. A] liecībās ir saskatāmas pretrunas.

Ņemot vērā liecinieka norādīto par dzīvesveidu 2010.gadā, secināms, ka viņš varētu arī neatcerēties konkrētos datumus un paļāvās uz tiesas norādēm par pases pazušanas laiku. Ievērojot minēto, tas, ka [pers. A] rajona tiesas sēdē norādīja atšķirīgu pases pazušanas laiku, neietekmē secinājumu par SIA „Korunds” darbības fiktīvo raksturu.

Minēto neietekmē arī tas, ka Uzņēmumu reģistrā [pers. A] vērsās tikai 2011.gada 15.februārī, jo iestādē liecinieks vērsās sakarā ar to, ka uz viņa vārda reģistrēta firma SIA „Korunds”, vienlaikus lūdzot slēgt uz viņa vārda reģistrēto uzņēmumu.

Tikai 2010.gada 10.novembrī, sniedzot liecību Valsts ieņēmumu dienesta Finanšu policijas pārvaldē [pers. A] uzzināja par viņa dalību SIA „Korunds”, un jau 2010.gada 11.novembrī – pēc liecības sniegšanas – [pers. A] vērsās Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldē, lūdzot izsniegt jaunu pasi.

Arī no AS „Trasta komercbanka” saņemtā informācija, ka 2010.gada 15.jūnijā SIA „Korunds” šajā bankā atvēra kontu un ka šo kontu izmantoja [pers. A], nenorāda uz to, ka tieši [pers. A] bija iesaistīts SIA „Korunds” saimnieciskajā darbībā, nevis cita persona, izmantojot [pers. A] pasi, uz viņa vārda reģistrējot SIA „Korunds”. Ir izskaidrojama situācija, kad kāda persona, izmantojot [pers. A] pasi, varēja atvērt kontu bankā, tāpat kā varēja reģistrēt uz [pers. A] vārda uzņēmumu.

Tomēr lietā konstatētajos apstākļos, kad ne SIA „Korunds”, ne [pers. A] rīcībā nav resursu pieteicējas deklarēto darījumu nodrošināšanai – ne saimnieciskās darbības vieta, ne atbilstoši darbinieki, ne tehnika, ne naudas (jēlgumijas sākotnējai iegādei, lai to būtu iespējams piegādāt pieteicējai, vai materiālu iegādei remontdarbu veikšanai, kā to paredz līgums) – nav izskaidrojams, kā šādi darījumi varētu būt nodrošināti. Pieteicēja pēc dienesta secinājuma, ka darījumi nav notikuši, nav novērsusi šaubas un ticami pierādījusi pretējo.

[2.14] 2010.gada 29.oktobrī starp pieteicēju un SIA „Logistic chains” sastādīts līgums par fasādes krāsošanu un remontdarbu veikšanu [adrese C], Rīgā. Līguma summa – 11 581,20 lati. 2010.gada 29.novembrī sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts un SIA „Logistic chains” izrakstījusi rēķinu, kuru parakstījusi šā uzņēmuma amatpersona [pers. F]. Lietā ir maksājuma uzdevums, kas apliecina līguma summas – 8000 latu – apmaksu.

[2.15] SIA „Logistic chains” valdes loceklis [pers. F] liecināja, ka par amatpersonu kļuva pēc [pers. G] lūguma. Uzņēmuma vārdā nekādus darījumus nav veicis, nevienam nav izsniedzis pilnvaru rīkoties savā vārdā. Uzņēmumu reģistrā iesniedza [pers. G] sagatavotus dokumentus, arī SIA „Logistic chains” kontus atvēris pēc [pers. G] lūguma, viņam nodevis arī saņemto norēķinu karti, interneta bankas pieslēgumu, PIN kodu un kodu kalkulatoru. Naudas līdzekļus kontos pats nepārskaitīja. Uzņēmuma juridiskā adrese bija [pers. F] dzīvesvieta, par telpu nomu līgumus nav slēdzis. Pēc [pers. G] lūguma ir parakstījis kaut kādus sagatavotus dokumentus, neatceras kādus. Vēlāk visus dokumentus parakstījis [pers. G], atdarinot liecinieka parakstu.

[2.16] [pers. G] savu līdzdalību SIA „Logistic chains” neapstiprina. Norāda, ka viņam ir zināms SIA „Logistic chains”, arī [pers. F], kuram palīdzējis saistībā ar uzņēmumu, bet konkrētas darbības nekonkretizē.

[2.17] SIA „Logistic chains” iepriekšējā īpašniece [pers. H] liecināja, ka, pārdodot uzņēmumu, Uzņēmumu reģistrā bija divi vīrieši, dokumentos redzēja uzvārdu [uzvārds]. Tobrīd izskatījās, ka tas cilvēks, kurš parakstīja dokumentus, nav galvenais pirkšanas procesā. Lieciniece ir redzējusi [pers. G], iespējams, ka tas bija cilvēks, kam uzņēmumu pārdeva.

[2.18] SIA „Logistic chains” nav iesniegusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, 2011.gada pārskatu un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju. Minētais netieši norāda, ka SIA „Logistic chains”, sākot no tās reģistrēšanas brīža, saimniecisko darbību nav veikusi, kā to liecināja arī uzņēmuma iepriekšējā īpašniece [pers. H].

To apstiprina arī fakts, ka strīdus darījuma veikšanas brīdī SIA „Logistic chains” nebija ne materiāltehnisko resursu (transportlīdzekļi vai tehnika), ne cilvēkresursu darījuma nodrošināšanai, nav konstatējama arī uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšanas vieta. Tāpat kopš reģistrēšanas brīža SIA „Logistic chains” nav iesniegusi pārskatus.

[2.19] Starp pieteicēju un SIA „Logistic chains” par remontdarbu veikšanu sastādītā līguma pielikumā Nr. 1 ir norādīta nepilnīga informācija par veicamo ēkas fasādes remontdarbu apjomu. Nav norādīts, kādi konkrēti materiāli ir izmantojami. Tāpat norādīta pozīcija – palīgmateriāli virsmu nosegšanai, tīrīšanai – daudzums – viens komplekts, bet nav norādīts, kādi materiāli un cik daudz minētajā pozīcijā ietilpst. Kā arī līguma pielikumā norādīta samaksa par transporta pakalpojumiem un celšanas mehānismiem, bet nav norādīts, kāds transports izmantojams un šo pakalpojumu apjoms un sniegšanas laiks. Arī darbu pieņemšanas-nodošanas aktā un rēķinā nav norādīts, kādi un kādā apjomā remontdarbi ir pieņemti.

Atbilstoši noslēgtajam līgumam SIA „Logistic chains” kā izpildītāja apņemas ar saviem materiāliem veikt remontdarbus pēc iepriekš saskaņotā piedāvājuma un visu materiālu piegāde un montāža notiek saskaņā ar specifikāciju. Lietā nav iesniegts ne saskaņots piedāvājums, ne arī specifikācijas. Savukārt no iesniegto darījuma apliecinošo dokumentu satura nav iespējams konstatēt, kādus konkrēti materiālus un kādā apjomā SIA „Logistic chains” bija pienākums izmantot fasādes remontdarbu veikšanā. Ievērojot to, ka SIA „Logistic chains” pieteicējai iepriekš nebija zināms darījumu partneris un ka uzņēmums atrasts ar interneta starpniecību, minētais norāda uz pieteicējas paviršu attieksmi konkrētā darījuma izpildē un rada šaubas par strīdus darījuma faktisko esību, kas netieši norāda uz to, ka pieteicēja zināja, ka SIA „Logistic chains” tai nesniedza pakalpojumu.

[2.20] Līgumu, kas sastādīts 2010.gada 29.oktobrī, SIA „Logistic chains” vārdā parakstīja [pers. F], kurš par šā uzņēmuma valdes locekli kļuva tikai 2010.gada 15.novembrī. Tādējādi pieteicējas pārstāvis [pers. B], norādot, ka līguma slēgšanas brīdī pārbaudīja [pers. F] tiesības rīkoties SIA „Logistic chains” vārdā, kā arī to, ka kontaktējās ar [pers. F], kurš vēl nebija tiesīgs pārstāvēt SIA „Logistic chains”, sniedz nepatiesus paskaidrojumus par apstrīdētā darījuma apstākļiem. [pers. B], norādot, ka pirms darījuma slēgšanas informācija par SIA „Logistic chains” tika pārbaudīta komercreģistrā, nevarēja nezināt, ka, slēdzot 2010.gada 29.oktobra līgumu, viņš nekontaktējās ar [pers. F] un ka remontdarbus faktiski neveica [pers. F] un viņa pārstāvētā SIA „Logistic chains”.

[pers. F] nevienu personu SIA „Logistic chains” vārdā rīkoties nav pilnvarojis. Pieteicēja nav norādījusi un nav iesniegusi pilnvaru par [pers. G] tiesībām pārstāvēt darījuma partneri un nav pamatojusi, uz kāda pamata veikta sadarbība ar [pers. G], piemēram, piegādājot jau parakstītus dokumentus. Ņemot vērā to, ka arī komercreģistrā [pers. G] nebija norādīts kā persona, kas būtu tiesīga pārstāvēt SIA „Logistic chains”, atzīstams, ka pieteicējas pārstāvis [pers. B], norādot, ka darījumā ar SIA „Logistic chains” vairāk kontaktējās ar [pers. G], zināja, ka apstrīdēto darījumu veic ar personu, kurai nebija tiesību pārstāvēt SIA „Logistic chains”.

Līdz ar to secināms, ka pieteicēja zināja, ka, parakstot dokumentus par darījumu ar SIA „Logistic chains” un iekļaujot to savā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, tā rīkojas ļaunprātīgi, ar nolūku prettiesiski atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumu, ko pieteicēja faktiski nav saņēmusi no SIA „Logistic chains”.

[2.21] Novērtējot pieteicējas sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar [pers. G] un [pers. F] sniegtajiem paskaidrojumiem un strīdus darījuma apliecinošajiem dokumentiem, nerodas šaubas, ka SIA „Logistic chains” faktiski nav sniegusi remontdarbus pieteicējai, kā tas norādīts darījuma apliecinošajos dokumentos.

[2.22] Pieteicēja kā būvdarbu veikšanas un vadīšanas uzņēmējs nav norādījusi nevienu objektīvi pamatotu kritēriju, kāpēc tā ir izvēlējusies pakalpojuma sniegšanai tieši SIA „Logistic chains”, ar kuru iepriekš tai nav bijusi sadarbības pieredze. Ņemot vērā, ka saskaņā ar pieteicējas paskaidrojumiem fasādes krāsošanas darbus bija nepieciešams veikt steidzami, būtu sagaidāms, ka pieteicēja kā profesionāls nozares uzņēmums pārliecināsies par nolīgtā uzņēmuma spēju nodrošināt pakalpojumu, turklāt īsā termiņā. Proti, ka uzņēmuma rīcībā ir darbinieki un nepieciešamie materiāli, iepriekšējo darbu pieredze utt. Pieteicēja nav norādījusi, ka būtu pārliecinājusies kaut par vienu no šiem apstākļiem.

[2.23] Pret [pers. G] ir ierosināti divi kriminālprocesi par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu. [pers. G] ir meklēšanā.

Ierobežotās pieejamības informāciju saturošie lietas materiāli apstiprina, ka SIA „Logistic chains” neveica reālu saimniecisko darbību, bet tika izmantota naudas pārskatījumiem un vēlākai naudas izņemšanai no SIA „Logistic chains” konta.

Iespējams, pieteicēja par to nezināja, bet pieteicēja ticami nevarēja izskaidrot, kas un kādā veidā nodrošināja viņai deklarētos remontdarbu pakalpojumus, ņemot vērā, ka pati pieteicēja ir būvniecības uzņēmums, savukārt par SIA „Logistic chains”, kas atbilst fiktīva uzņēmuma pazīmēm, spēju nodrošināt pakalpojumu tā nepārliecinājās.

[2.24] Ņemot vērā lietā konstatētos apstākļus, ka pieteicējas pārstāvis [pers. B] darījumā ar SIA „Logistic chains” kontaktējās ar [pers. F] vai [pers. G], neskatoties uz to, ka [pers. F] līguma parakstīšanas brīdī vēl nevarēja uzņēmumu pārstāvēt, savukārt [pers. G] vispār nebija tiesīgs pārstāvēt SIA „Logistic chains” darījumos ar pieteicēju, atzīstams, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās apšaubāmā darījumā. Minēto apliecina arī tas, ka [pers. F] noliedz jebkādu saimniecisko darbību SIA „Logistic chains”, un tas, ka SIA „Logistic chains” nebija ne materiālā nodrošinājuma, ne darbinieku.

[2.25] Arī tas, ka pieteicēja secīgi sadarbojās gan ar SIA „Korunds”, gan ar SIA „Logistic chains”, noformējot līdzīga veida darījumus, ņemot vērā šo uzņēmumu saimniecisko darbību raksturojumu, liek apšaubīt strīdus darījumu patieso norisi un to, ka pieteicēja nezināja patieso darījumu mērķi – fiskālu priekšrocību gūšanu.

[2.26] SIA „Abora PFT” amatpersonas [pers. I] rajona tiesā sniegtā liecība apstiprina, ka pieteicēja veica remontdarbus objektā [adrese C], Rīgā. Taču [pers. I] liecība neapstiprina to, ka remontdarbus minētajā objektā ir veikušas tieši SIA „Korunds” un SIA „Logistic chains”, jo lieciniece norādīja, ka viņa nezināja, kas bija apakšuzņēmēji.

[2.27] Tāpat ņemams vērā, ka ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 24.janvāra spriedumu daļā šajā lietā līdzīgos apstākļos, kad apstrīdētajā darījumā SIA „Evro Medium” vārdā rīkojās nevis tās amatpersona, bet gan persona, kura tam nebija pilnvarota, kopsakarā ar konstatētām neatbilstībām darījuma dokumentos, atzīts, ka pieteicējas darījums ar SIA „Evro Medium” faktiski nav noticis un ka pieteicējai vajadzēja un pieteicēja varēja zināt, ka iesaistās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu. Pieteicēja pirmās instances tiesas spriedumu minētajā daļā nav pārsūdzējusi.

[3] Pieteicēja par spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, pamatojot to ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Apgabaltiesa ir pieļāvusi tās pašas kļūdas pierādījumu vērtējumā, kas tika pieļautas, kad lieta apgabaltiesā tika izskatīta pirmo reizi.

[3.2] Tiesa vērtējusi tikai daļu no SIA „MS Būve” amatpersonas [pers. D] liecības, neņemot vērā liecinieka liecināto, ka šobrīd liecinieks pats pārvietojas ar pavadzīmē norādīto transportlīdzekli, bet 2010.gadā tam bija šoferis [pers. J], līdz ar to liecinieks var tikai pieņemt, bet nevar zināt un apliecināt, vai darbinieks transportlīdzekli nav izmantojis piepelnīšanās nolūkā preču pārvešanai, tostarp pārvedot arī preces strīdus darījuma ietvaros.

[3.3] Spriedumā nav vērtēti pierādījumi, kurus vērtēja pirmās instances tiesa un kas tai radīja šaubas par [pers. A] sniegto liecību patiesumu, proti, nav vērtēta Valsts policijas izziņa, kurā norādīts, ka [pers. A] laika posmā no 2006.gada līdz atbildes sniegšanas brīdim nav vērsies ar iesniegumu policijā par pases zādzību, Nodarbinātības valsts aģentūras izziņa, kurā norādīts, ka [pers. A] laika posmā no 2010.gada 1.maija līdz 2010.gada 31.decembrim nav vērsies aģentūrā, lai pieprasītu bezdarbnieka statusu, un Valsts ieņēmumu dienesta izziņa, kurā norādīts, ka [pers. A] kā SIA „Korunds” darbinieks ir reģistrēts līdz 2013.gada 13.jūnijam.

[3.4] Tiesa nav vērtējusi liecinieka [pers. A] 2010.gada 10.novembra nopratināšanas protokolu, no kura izriet, ka SIA „Korunds” nav vienīgais uzņēmums, kura amatpersona [pers. A] ir bijis un kurā kāda cita persona ir rīkojusies, uzdodoties par [pers. A], izmantojot viltotus dokumentus.

Būtiski, ka [pers. A] ilgstoši nepaziņoja par pases zudumu Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldē, bet policijai iesniegumu par pases zādzību neiesniedza vispār, tādējādi dodot iespēju izmantot viņa viltotos dokumentus.

[3.5] SIA „Korunds” darbinieks – liecinieks –[pers. E] liecināja, ka darba līgumu parakstīja ar personu vārdā Aleksandrs un ka liecinieks atsaucās pēc sludinājuma. Tas pierāda, ka bez [pers. A] bija vēl citas personas, kas rīkojušās SIA „Korunds” vārdā – likušas sludinājumu par darba vakancēm, slēgušas darba līgumu un deklarējušas darbiniekus. Lietā nav nekādas informācijas, ka Valsts ieņēmumu dienests būtu pārbaudījis, kas ir šī persona. Apgabaltiesa to ir ignorējusi.

Tas apstiprina pieteicējas skaidroto, ka SIA „Korunds” bija nevis fiktīvs uzņēmums, jo fiktīvam uzņēmumam nav vajadzības meklēt un pieņemt darbiniekus, bet gan uzņēmums, kas veica saimniecisko darbību (pārdeva preces, veica remontdarbus), saņēma maksājumus, bet tos nedeklarēja Valsts ieņēmumu dienestā un nemaksāja nodokļus.

[3.6] Tiesa neobjektīvi novērtējusi pierādījumus, atzīstot, ka ar pavadzīmē norādīto transportlīdzekli nebūtu iespējams preci piegādāt vienā reizē, jo tā kravnesība ir mazāka par preces svaru. Taču praksē bieži transportlīdzeklī tiek pārvadātas preces, kuru svars būtiski pārsniedz transportlīdzekļa ražotāja noteikto. Tāpat pieteicējas pārstāvis nekad nav apgalvojis, ka jēlgumija tika piegādāta vienā reizē, proti, piegādes dienā ar šo transportlīdzekli piegādātāji brauca uz Tērbatas ielu 74 divas vai pat varbūt vairākas reizes (precīzu skaitu [pers. B] vairs nevar atcerēties). Ja apgabaltiesai šis apstāklis likās būtisks un radīja neskaidrības, tad par to vajadzēja uzdot jautājumus pieteicējai, kas netika darīts.

[3.7] Lietā nav neviena pierādījuma, kas apliecinātu, ka pieteicēja par precēm un/vai darbiem pārskaitīto naudas summu būtu saņēmusi atpakaļ. Ne Valsts ieņēmumu dienests, ne tiesa nav norādījusi motīvu, kādēļ pieteicējai būtu jāmaksā atlīdzība SIA „Korunds”, nevis tam uzņēmumam, kas faktiski īstenoja darījumus.

[3.8] Tiesa nav norādījusi, kādēļ ticamību ir piešķīrusi [pers. F] un [pers. G] liecībām, kas ir nekonsekventas un savstarpēji pretrunīgas, nevis pieteicējas liecībām, kura konsekventi paudusi, ka remonta un krāsošanas darbi ir faktiski veikti, samaksa ir veikta SIA „Logistic chains” bankas kontā. Nav izvērtēts tas, ka liecinieki ir ieinteresēti noklusēt savu saistību ar uzņēmumu, jo par to var draudēt atbildība par nedeklarētas saimnieciskās darbības veikšanu un nodokļu nemaksāšanu.

[3.9] Apgabaltiesa nav objektīvi vērtējusi pierādījumus, jo pieteicējas pārstāvji nav norādījuši, ka būtu pārbaudījuši SIA „Logistic chains” pārstāvju pārstāvības tiesības, bet gan tika norādīts, ka pieteicējas pārstāvji pārbaudīja, vai šāds uzņēmums ir reģistrēts komercreģistrā, nodokļu maksātāju un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[3.10] Tiesa nav atspēkojusi pieteicējas argumentu par loģikas trūkumu Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojumos, proti, dienests neapšauba faktu, ka apstrīdētais darījums faktiski ir noticis (veikti remonta darbi) un par to pieteicēja ir samaksājusi, bet dienests uzskata, ka šie darījumi notikuši ar citiem darījuma partneriem, nevis ar SIA „Logistic chains”.

[3.11] Tādējādi tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta trešo daļu, jo nav norādījusi, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu, kā arī tiesa nav tiesīga izvēlēties, kurus lietai pievienotos pierādījumus vērtēt un kurus atstāt bez vērtēšanas. Tiesa arī pārkāpusi likuma 251.panta piekto daļu, samērīguma un procesuālā taisnīguma principus, jo liegusi pieteicējai iespēju argumentēt, sniegt paskaidrojumus un iebilst pret citiem argumentiem.

[3.12] Tiesa nav ievērojusi Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, tostarp atziņu, ka nodokļu maksātājam nevar prasīt veikt tādu pārbaudi par darījumu partneri, kas nav tā pienākums, kā arī atziņu, ka fakts, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ir jāpierāda ar objektīviem pierādījumiem, un nepietiek tikai ar to, ka pastāv šādas šaubas. 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.

[3.13] Apelācijas instances tiesa nav ievērojusi arī Latvijas Republikas Satversmes 1.pantā ietverto demokrātiskas un tiesiskas valsts pamatprincipu. Tāpat šādā gadījumā, kad netiek vērtēti pieteicējas argumenti un pierādījumi, kas liecina par labu pieteicējas viedoklim vai rada šaubas par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatotību, ir pārkāptas arī Satversmes 92.pantā noteiktās tiesības uz taisnīgu tiesu.

[3.14] Spriedumā nepamatoti visas šaubas tulkotas par sliktu pieteicējai. Saskaņā ar administratīvā procesa principu *in dubio pro civis* pierādīšanas nastai jāgulstas pēc iespējas uz iestādi (amatpersonu), un šaubu gadījumā risinājumam jābūt par labu privātpersonai.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Logistic chains”, jo šie darījumi ir fiktīvi, tā kā pakalpojumi – fasādes krāsošanas darbi un remontdarbi – nav saņemti no darījuma dokumentos norādītās personas, un pieteicēja to zināja. Apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumus tieši no darījuma dokumentos norādītās darījumu partneres, atsaucoties uz SIA „Logistic chains” fiktīvo raksturu, proti, tā neveica saimniecisko darbību un tās rīcībā nebija resursu darījuma veikšanai. Vienlaikus lietā netiek apšaubīts, ka strīdus darbi ir izpildīti.

To, ka pieteicēja zināja, ka iesaistās fiktīvā darījumā, tiesa pamatojusi ar faktu, ka strīdus darījuma apliecinošajos dokumentos norādīta nepilnīga informācija par darījuma priekšmeta apjomu un saturu, kā arī ar to, ka pieteicējas pārstāvji bija pārliecinājušies par SIA „Logistic chains” pārstāvošo personu tiesībām rīkoties tās vārdā, bet konkrētajām personām šādu tiesību nebija, tāpat pieteicēja, neskatoties uz darījuma raksturu, nebija pārliecinājusies par uzņēmuma spēju pakalpojumu sniegt un nebija pamatojusi, kāpēc par darījuma partneri izvēlējusies tieši SIA „Logistic chains”.

Ievērojot turpmāk minētos apsvērumus, Senāts atzīst, ka šajā daļā spriedums ir atstājams negrozīts.

[6] Senāts ir atzinis, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu var liegt tad, ja preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, vai arī tad, ja preces vai pakalpojumi ir piegādāti, bet to ir darījusi cita darījumu dokumentos nenorādīta persona, un pieteicēja par to zināja vai tai bija tas jāzina (*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*).

Ja tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts, tiesai ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījumu dokumentos norādītā persona. Ja noskaidrojas, ka darījumu dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt preci vai pakalpojumu, tad ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu. Ievērojot to, ka preces vai pakalpojuma esības gadījumā to piegādes notikumu gaita var būt visdažādākā (piemēram, preci vai pakalpojumu sarūpējis pats priekšnodokļa tiesību izmantotājs; preci vai pakalpojumu reāli ir piegādājusi persona, kas sev vien zināmu apsvērumu dēļ darbojas fiktīva uzņēmuma aizsegā; preci piegādājusi cita persona, ar kuru priekšnodokļa tiesību izmantotājs ir vienojies, bet prece tiek piegādāta fiktīvā uzņēmuma aizsegā u. c.), kas var nozīmēt gan to, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs zina, kur iesaistās, gan arī tieši pretējo, novērtējumam par to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos nelikumīgā darījumā, ir izšķiroša nozīme (*Senāta 2020.gada 13.marta sprieduma lietā Nr. SKA-13/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0313.A420287415.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0313.A420287415.2.S)*) 6.punkts*).

Tātad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar liegt tikai tāpēc, ka nodokļu maksātājs ir iesaistījies darījumā ar fiktīvu uzņēmumu, bet nav pierādīts paša nodokļa maksātāja nelabticīgums vai ir gūta pārliecība, ka viņš nezināja un objektīvi nevarēja par to zināt. Proti, tieši rēķina saņēmēja rīcības novērtējums ir izšķirošs, lai būtu pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības (*Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-21/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0426.A420267714.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0426.A420267714.2.S)*) 11.punkts*).

No apgabaltiesas sprieduma ir redzams, ka tas aptver iepriekš minētos noskaidrojamos apstākļus: apgabaltiesa ir vērtējusi to, vai SIA „Logistic chains” varēja būt tā, kas sniegusi pakalpojumus pieteicējai, tāpat apgabaltiesa ir norādījusi uz apstākļiem, kas liecina, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos fiktīvā darījumā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir izvirzījusi divus konkrētus argumentus par tiesas pieļautiem tiesību normu pārkāpumiem: par [pers. F] un [pers. G] liecību novērtējumu, kā arī par SIA „Logistic chains” pārstāvju pārstāvības tiesību pārbaudi. Vienlaikus pieteicēja nav norādījusi uz tiesību normu pārkāpumiem, apgabaltiesai izdarot pārējos secinājumus, kas saistīti gan ar SIA „Logistic chains” fiktīvo raksturu, gan ar pašas pieteicējas rīcību darījuma īstenošanas kontekstā un kas apgabaltiesas ieskatā norāda uz to, ka pieteicēja zināja, kādā darījumā tā iesaistās. Pieteicēja vienīgi vispārīgi norādījusi, ka tiesa nav ievērojusi Eiropas Savienības Tiesas iedibinātās prasības, kurām jāseko, vērtējot to, vai pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Senāts atzīst, ka pieteicējas izvirzītie argumenti neatspēko tiesas izdarītos secinājumus, kā arī nerada pamatu uzskatam, ka pieteicējas norādītie procesuālo tiesību normu pārkāpumi pierādījumu novērtēšanā varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas (Administratīvā procesa likuma 325.pants, 327.panta otrā daļa).

[7] Attiecībā par [pers. F] un [pers. G] liecību novērtējumu Senāts vispirms vērš uzmanību, ka tiesas uzdevums ir noskaidrot, vai SIA „Logistic chains” varēja sniegt pieteicējai darījuma dokumentos norādītos pakalpojumus. Līdz ar to tiesai minētās liecības ir jānovērtē tieši šādā kontekstā, turklāt ņemot vērā ne tikai konkrētās liecības, bet arī novērtējot tās kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem. Tādējādi ir būtiski pārliecināties, vai iespējamās pretrunas liecībās varēja novest pie pretēja secinājuma, proti, ka SIA „Logistic chains” varēja sniegt un sniedza pieteicējai pakalpojumus.

Taču pieteicēja kasācijas sūdzībā uz šādām pretrunām nenorāda. Tieši pretēji: pieteicēja, pamatojot savu argumentu, citējusi rajona tiesas spriedumā norādīto pierādījumu vērtējumu, kur ir atklātas vairākas pretrunas liecinieku [pers. F], [pers. G] un [pers. H] sniegtajās liecībās par SIA „Logistic chains” saimnieciskās darbības organizēšanu un faktisko saimnieciskās darbības veicēju. Vienlaikus pieteicēja neatsaucas uz rajona tiesas secinājumiem, kurus tā izdarījusi minētā vērtējuma rezultātā. Taču rajona tiesa šā vērtējuma (novērtējot arī pieteicējas paskaidrojumus un SIA „Abora PFT” amatpersonas [pers. I] liecības) rezultātā atzina, ka pastāv šaubas par to, ka darījums ir noticis tieši ar SIA „Logistic chains”, tajā pašā laikā nav šaubu, ka darījums vispār ir noticis, vienlaikus noraidot Valsts ieņēmumu dienesta argumentu, ka pieteicēja strīdus darbus veikusi pati. Tātad apgabaltiesa konkrētajā spriedumā ir izdarījusi tādus pašus secinājumus, kādus izdarījusi rajona tiesa, proti, ka SIA „Logistic chains” nesniedza pieteicējai pakalpojumus. Savukārt secinājumus par to, kas tieši veicis darbus objektā [adrese C], Rīgā, apgabaltiesa vispār nav izdarījusi, jo tas nav tiesiski nozīmīgi (lai gan, ja tas atklātos, tas, protams, varētu kalpot kā papildu pierādījums, ka darbus nav veicis dokumentos norādītais darījuma partneris). Tāpat arī apgabaltiesa nekādi nav apšaubījusi faktu, ka darbi minētajā objektā ir veikti.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka pieteicēja nav norādījusi uz tādām pretrunām liecinieku liecībās, kuras nav vērtējusi apgabaltiesa un kuras varētu būtiski ietekmēt tiesas secinājumus par SIA „Logistic chains” fiktīvo raksturu un spēju sniegt dokumentos norādītos pakalpojumus.

Šeit arī jāatzīmē, ka pieteicējas argumenta struktūra liecina, ka pretrunām [pers. F] un [pers. G] liecībās vajadzēja novest tiesu pie secinājuma, ka lielāka ticamība būtu piešķirama pieteicējas paskaidrojumiem par to, ka remonta un krāsošanas darbi ir faktiski veikti un samaksa ir veikta SIA „Logistic chains” bankas kontā. Taču par to lietā nemaz nav strīda un, kā jau minēts, apgabaltiesa to nav apšaubījusi.

Pieteicēja arī izvirzījusi argumentu, ka pretējs loģikas likumiem ir atzinums, ka darbi ir veikti un ka pieteicēja par tiem ir samaksājusi, vienlaikus atzīstot, ka darījums noticis ar citu darījuma partneri, nevis ar SIA „Logistic chains”. Taču Senāts norāda, ka šeit nav nekā neloģiska. Ilggadēja Valsts ieņēmumu dienesta un arī tiesas pieredze liecina, ka tieši šādā veidā – pārskaitot darījuma summu uzņēmumam, kurš ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, bet kurš patiesībā nepiegādā preces vai pakalpojumus, – nodokļa maksātājs nepamatoti iegūst tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kuras citādi dažādu iemeslu dēļ, kuriem lietā nav tiesiskas nozīmes (piemēram, nodokļa maksātājs pakalpojumus nodrošina pats; pakalpojumi vai prece tiek saņemta no personas, kas nav reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā; pakalpojumam vai precei ir cita vērtība utt.), tas neiegūtu.

[8] Senāts piekrīt pieteicējai, ka apgabaltiesa nav norādījusi, uz kādu pierādījumu pamata tā ir secinājusi, ka pieteicēja ir pārliecinājusies par SIA „Logistic chains” pārstāvošo personu tiesībām uzņēmumu pārstāvēt. Savukārt no tā, ka pieteicēja pārliecinājās par to, ka uzņēmums ir reģistrēts komercreģistrā, nevar viennozīmīgi secināt, ka pieteicēja ir pārliecinājusies arī par to, kurām personām ir tiesības pārstāvēt SIA „Logistic chains”. Tādējādi šāds apgabaltiesas konstatējums ir izdarīts uz pieņēmumu pamata, kas ir Administratīvā procesa likuma 247.panta otrās daļas (spriedums ir jāpamato ar apstākļiem, kas nodibināti ar pierādījumiem lietā) pārkāpums.

Vienlaikus Senāts konstatē, ka apgabaltiesa minēto faktu blakus citiem faktiem izmantojusi, lai pamatotu secinājumu, ka pieteicējas amatpersona ir sniegusi patiesībai neatbilstošus paskaidrojumus par darījuma apstākļiem (ka līguma slēgšanas brīdī pārbaudīja [pers. F] tiesības rīkoties SIA „Logistic chains” vārdā) un secīgi – par pieteicējas labticību, iesaistoties darījumā ar SIA „Logistic chains”. Taču to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka pakalpojumu tai nesniedz SIA „Logistic chains”, apgabaltiesa ir pamatojusi arī ar citiem apstākļiem. Līdz ar to, lai atspēkotu apgabaltiesas gala secinājumu, ka pieteicēja zināja, kādā darījumā tā iesaistās, pieteicējai būtu jānorāda uz kļūdām tiesību normu piemērošanā arī saistībā ar citiem tiesas konstatētajiem apstākļiem un to novērtējumu, ko pieteicēja nav darījusi.

Apgabaltiesa, balstoties uz pieteicējas darījuma dokumentu analīzi, atklājusi dažādas nepilnības, kas attiecas uz paša darījuma priekšmeta, tā apjoma un satura identificēšanu. Apgabaltiesa secinājusi, ka šie trūkumi norāda uz pieteicējas paviršu attieksmi konkrētā darījuma izpildē, ņemot vērā to, ka darījuma partneris tai ir nezināms un atrasts ar interneta starpniecību, un rada šaubas par strīdus darījuma faktisko esību. Tādējādi apgabaltiesa faktiski norādījusi uz neizprotamu pieteicējas paviršību, slēdzot darījumu, jo, pirmkārt, darījuma partnerim nav zināmi darījuma nosacījumi un, otrkārt, pieteicēja nevar paļauties, ka darbi tiks izpildīti vēlamajā apjomā un ar vēlamajiem materiāliem.

Tāpat apgabaltiesa norādījusi, ka pieteicēja nav pamatojusi, kāpēc tā kā darījuma partneri izvēlējusies SIA „Logistic chaines”. Šo norādi tiesa ir balstījusi uz līdzīgiem apsvērumiem, uz kuriem bija balstījusies apgabaltiesa, lietu izskatot apelācijas instances tiesā pirmo reizi, un saistībā ar kuriem Senāts sniedza savu vērtējumu. Pieteicēja, iebilstot pret pirmajā apgabaltiesas spriedumā norādīto, kasācijas sūdzībā argumentēja, ka pieteicējai ir profesionāli kritēriji, atbilstoši kuriem tā izvēlas apakšuzņēmumus būvdarbu veikšanai, un pieteicēja prasīja SIA „Logistic chains” darbu pieredzi, taču ne Valsts ieņēmumu dienests, ne tiesa nebija uzdevusi attiecīgus jautājumus, lai pieteicējai rastos iespēja to izskaidrot. Taču, neskatoties nedz uz pirmajā apgabaltiesas spriedumā minētajiem apsvērumiem, nedz arī uz Senāta norādēm par to, kāda rīcība būtu sagaidāma no uzņēmēja, pieteicēja arī 2020.gada 30.jūlija rakstveida paskaidrojumos apgabaltiesai, kura lietu apelācijas instances tiesā izskatīja atkārtoti, nav sniegusi nekādus paskaidrojumus par strīdus darījuma apstākļiem un par to, kā pieteicēja pārliecinājās, ka tās apakšuzņēmējs spēs izpildīt uzņemtās saistības, it īpaši situācijā, kad darbi jāveic steidzami un īsā termiņā un kad pieteicēja pati ir uzņēmusies noteiktas saistības attiecībā pret ģenerāluzņēmēju. To ņemot vērā, apgabaltiesa pamatoti vēlreiz akcentējusi šo trūkumu pieteicējas rīcībā, jo pieteicēja tā arī nav izskaidrojusi, vai un kā pieteicēja pārliecinājās par darījuma partnera spēju sniegt pakalpojumu, lai novērstu darījuma riskus, kas gulstas uz pašu pieteicēju. Turklāt apgabaltiesa pamatoti ir papildus norādījusi, ka tas ir būtiski situācijā, kad darījuma partneris pieteicējai nav bijis iepriekš zināms.

Ievērojot minēto, Senāts nesaskata tādus apgabaltiesas pieļautus tiesību normu pārkāpumus, kas varētu kalpot par pamatu sprieduma atcelšanai šajā daļā. Uz tādiem nav norādījusi arī pieteicēja.

[9] Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Korunds”, jo šie darījumi ir fiktīvi, tā kā preces un pakalpojumi nav saņemti no darījumu dokumentos norādītās personas, un pieteicēja to zināja. Apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja nav saņēmusi preci un pakalpojumus tieši no darījumu dokumentos norādītās darījumu partneres SIA „Korunds”, atsaucoties uz SIA „Korunds” fiktīvo raksturu, proti, ka tā neveica saimniecisko darbību un tās rīcībā nebija resursu darījuma veikšanai.

Senāts atzīst, ka turpmāk minēto iemeslu dēļ spriedums šajā daļā ir atceļams.

[10] Kā tas izriet no iepriekš minētās Senāta judikatūras, lai liegtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, izšķirošs ir tiesas vērtējums par to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka preci tai nepiegādā un pakalpojumus nesniedz darījumu dokumentos norādītais darījumu partneris. Taču apgabaltiesas spriedumā attiecībā uz preču piegādi šāda vērtējuma nav.

Apgabaltiesa to, ka pieteicēja zināja, ka preci tai nepiegādā SIA „Korunds”, balstījusi uz apstākli, ka prece nav piegādāta. Savukārt šis secinājums, spriežot pēc sprieduma motivācijas, pamatots ar to, ka SIA „Korunds” ir fiktīva: tai nebija nekādu resursu, nedz arī atbilstošas pieredzes, lai piegādātu specifisku un grūti pieejamu preci, arī darījuma partnera amatpersona noliedz jebkādu saistību ar SIA „Korunds”.

Taču Senāts atgādina gan Eiropas Savienības Tiesas, gan Senāta praksē konsekventi uzsvērto, ka darījuma partnera fiktīvais raksturs vai tā resursu trūkums vien nevar būt par pamatu secinājumam, kas novestu pie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanas (piemēram, *Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr. SKA-14/2013 (A42559408) 9.punkts, Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā „Mahagében”, C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, 62.punkts*). No fakta, ka dokumentos norādītajam darījumu partnerim nav resursu, vēl nevar izdarīt secinājumu, ka pieteicējai prece nav piegādāta šā darījuma partnera aizsegā. Tādējādi, ja netiek apstrīdēts fakts, ka prece vispār ir piegādāta, tad tiesai vēl ir jāvērtē, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka preci tai nepiegādā darījuma dokumentos norādītā persona.

Apgabaltiesa ir norādījusi uz neizskaidrojamu pieteicējas nevērību, iegādājoties specifisku preci par ievērojamu summu no iepriekš nepazīstama darījuma partnera, nepārbaudot to pārstāvošo personu identitāti un pilnvaras, iepriekšējo pieredzi un nepievēršot uzmanību ierakstiem pavadzīmē. Tiesa arī norādījusi uz līguma, preces izcelsmi un kvalitāti apliecinošu dokumentu neesību. Lai arī tas tā tieši nav norādīts, acīmredzot ar šiem apstākļiem apgabaltiesa centusies pamatot, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka preci tai nepiegādā SIA „Korunds”. Taču no šī pamatojuma nav skaidrs, kā tieši izpaužas „neizskaidrojamā nevērība”. Tiesa nav skaidrojusi, kāda nozīme ir preces specifikai un tās dārdzībai, darījuma partnera identitātei un pieredzei, ja tā vispārīgi ir piegādāta, un vai pieteicēja uzņēmās kādu risku, noslēdzot šādu darījumu, pat ja nav noslēgts līgums un nav preces izcelsmi un kvalitāti apliecinošu dokumentu. Citiem vārdiem, tiesai būtu jāpamato, ka visi tiesas nosauktie apstākļi ir objektīvi nepieciešami, lai darījums būtu sekmīgs un pieteicēja neuzņemtos nepamatotu risku. Šādā pamatojumā nozīme citstarp varētu būt darījuma faktiskajiem apstākļiem (piegādes un apmaksas termiņi; piegādātās preces izlietošanas termiņi; kā pieteicēja pārliecinās par kvalitāti utt.). Taču šāda pamatojuma spriedumā nav.

[11] Saistībā ar SIA „Korunds” sniegtajiem pakalpojumiem apgabaltiesa savu vērtējumu par to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka pakalpojumu nav sniegusi SIA „Korunds”, pamatā ir balstījusi uz apsvērumiem, kas izdarīti attiecībā uz preču piegādes darījumu. Taču, kā tas redzams no iepriekš minētā, šis vērtējums ir kļūdains un nepietiekams. Ievērojot šā vērtējuma nesaraujamo saistību ar turpmāko pieteicējas darījumu ar SIA „Korunds”, tā kļūdainums var atsaukties arī uz tiesas papildu apsvērumiem, kas izteikti attiecībā uz pakalpojuma sniegšanas darījumu (pieteicēja nav norādījusi, ka tā būtu noskaidrojusi apstākļus par SIA „Korunds” spēju nodrošināt pakalpojumu, kas kopsakarā ar nepieciešamību remontdarbus izpildīt divu nedēļu laikā un, ņemot vērā to, ka šis pieteicējai bija pirmais darījums ar SIA „Korunds” par remonta pakalpojumu sniegšanu, ļauj apšaubīt patieso darījuma norisi). Ievērojot minēto, kā arī tālāk šajā spriedumā konstatētos tiesas pieļautos procesuālo tiesību normu pārkāpumus pierādījumu vērtējumā, kas skar SIA „Korunds” fiktīvo raksturu, un to, ka Senāts nepārvērtē pierādījumus, spriedums ir atceļams arī šajā daļā.

Apgabaltiesa konstatējusi, ka pieteicēja melojusi par faktu, ka [pers. A] pieteicējas amatpersonai uzrādījis transportlīdzekļa vadīšanas tiesības, jo tās [pers. A] izsniegtas pēc pakalpojumu sniegšanas darījuma. Taču tiesa nav pamatojusi šā fakta nozīmi, vērtējot to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, kādā darījumā tā iesaistās. Uz to Senāts norādīja jau iepriekšējā šajā lietā taisītajā spriedumā, reaģējot uz līdzīgu apgabaltiesas konstatējumu, vēršot uzmanību uz to, ka nevar izslēgt, ka pieteicējas amatpersona sniegusi patiesībai neatbilstošus paskaidrojumus citu motīvu vadīta. Apgabaltiesa konkrētajā spriedumā to nav noskaidrojusi un apsvērusi.

[12] Konstatētie trūkumi apgabaltiesas spriedumā ir būtiski, un tie ir pamats sprieduma atcelšanai daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Korunds”.

[13] Turklāt Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus, vērtējot pierādījumus lietā saistībā ar tās secinājumiem par SIA „Korunds” fiktīvo raksturu, uz kuriem ir norādīts arī kasācijas sūdzībā.

Senāts piekrīt pieteicējai, ka apgabaltiesa kontekstā ar SIA „MS Būve” amatpersonas [pers. D] liecību sprieduma motīvos nav atspoguļojusi savus apsvērumus par to, vai SIA „MS Būve” šoferis [pers. J] nevarēja būt tas, kas vadījis transportlīdzekli, ar kuru savukārt esot piegādāta jēlgumija, jo [pers. D] savā liecībā norādīja, ka viņa uzņēmumā bijis šoferis [pers. J]. Līdzīgi apgabaltiesa bija rīkojusies, lietu izskatot apelācijas instances tiesā pirmo reizi, uz ko norādīja arī Senāts izskatāmās lietas iepriekšējā spriedumā.

Tāpat pieteicēja pamatoti iebilst, ka apgabaltiesa nav norādījusi uz pierādījumiem, no kuriem tā secinājusi, ka jēlgumija piegādāta vienā reizē, kas nozīmē, ka to nebija iespējams izdarīt, jo to neatļauj transportlīdzekļa kravnesība.

Senāts arī konstatē, ka spriedumā ir vērtētas liecinieka [pers. A] liecībās esošās pretrunas attiecībā uz pases nozaudēšanas laiku un konta atvēršanu bankā, tomēr nav vērtētas pretrunas ar citiem pierādījumiem, uz kurām norādījusi gan pieteicēja, gan pirmās instances tiesa, gan Senāts, atceļot apgabaltiesas spriedumu pirmo reizi, proti, nav vērtētas [pers. A] liecību pretrunas ar Valsts policijas izziņu, kurā norādīts, ka [pers. A] laika posmā no 2006.gada līdz atbildes sniegšanas brīdim nav vērsies ar iesniegumu policijā par pases zādzību, kā arī Nodarbinātības valsts aģentūras izziņu, kurā norādīts, ka [pers. A] laika posmā no 2010.gada 1.maija līdz 2010.gada 31.decembrim nav vērsies aģentūrā, lai pieprasītu bezdarbnieka statusu (lai gan liecībā tiesai apgalvoja tieši pretējo gan par vēršanos policijā, gan par mēģinājumu pieprasīt bezdarbnieka statusu), un Valsts ieņēmumu dienesta izziņu, kurā norādīts, ka [pers. A] kā SIA „Korunds” darbinieks bija reģistrēts līdz 2013.gada 13.jūnijam.

Iespējams, tiesa nav vērtējusi pierādījumus attiecībā uz [pers. A] liecību par pases zādzību tā iemesla dēļ, ka savā pierādījumu vērtējumā jau kā faktu pieņēmusi, ka pase ir nozaudēta. Senāts atzīst, ka tam, vai pase bija nozaudēta vai nozagta, varētu arī nebūt nozīmes vērtējumā par to, vai SIA „Korunds” ir fiktīva uzņēmuma pazīmes. Tomēr nozīme varētu būt tam, kā [pers. A] skaidro šos apstākļus, vai šis skaidrojums nenonāk pretrunā ar paša teikto un citiem lietas pierādījumiem un vai tādējādi neietekmē [pers. A] liecību ticamību kopumā, it īpaši attiecībā uz viņa lomu un iesaistes pakāpi SIA „Korunds”. Taču katrā ziņā Senāts jau iepriekšējā spriedumā atgādināja, ka tiesa nav tiesīga izvēlēties, kurus lietai pievienotos un tātad – uz lietu attiecināmos pierādījumus vērtēt un kurus atstāt bez vērtēšanas, bet, ja tiesa uzskata, ka pierādījumam nav nozīmes lietā, tad tas ir jāpamato spriedumā. Apgabaltiesa šo trūkumu nav novērsusi.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi, ka tiesa nav vērtējusi arī [pers. A] 2010.gada 10.novembra nopratināšanas protokolu, no kura izriet, ka SIA „Korunds” nav bijis vienīgais uzņēmums, kurā cita persona ir rīkojusies, uzdodoties par [pers. A]. Senāts konstatē, ka tiesa šo pierādījumu ir vērtējusi daļēji, proti, vērtējot liecības, kas sniegtas par SIA „Korunds”, tomēr var piekrist pieteicējai, ka visaptveroša šī protokola novērtēšana varētu sniegt pilnīgāku izpratni par apstākļiem, kas saistīti ar šo lietu, kā arī par [pers. A] liecību ticamību. Tāpat var piekrist pieteicējai, ka apgabaltiesa nav visaptveroši novērtējusi no SIA „Korunds” darbinieka [pers. E] liecības izrietošos faktus un to nozīmi kopsakarā ar pārējiem lietas apstākļiem.

Senāts vērš arī uzmanību, ka apgabaltiesa vienīgi uz pieņēmumu pamata ir apgalvojusi, ka kāda persona, izmantojot [pers. A] pasi, varēja atvērt kontu bankā, tāpat kā varēja reģistrēt uz [pers. A] vārda uzņēmumu, norādot vienīgi, ka šāda situācija ir izskaidrojama, bet nepamatojot (tostarp ar pierādījumiem) – kā. Turklāt šis apgalvojums nonāk pretrunā, piemēram, ar Uzņēmumu reģistra valsts notāres apliecinājumu, ar kuru tiek apstiprināts [pers. A] paraksta īstums (*lietas 1.sēj. 244.lp.*), kas tiesai bija jānovērtē.

Kopumā novērtējot apgabaltiesas spriedumu daļā par darījumiem ar SIA „Korunds”, Senāts secina, ka apgabaltiesas pierādījumu vērtējums pamatā izpaužas kā pierādījumu atreferējums un secinājumu izdarīšana, iztrūkstot vērtējumam par to, kāpēc ir izdarāmi tieši šādi secinājumi. Tā, piemēram, apgabaltiesa ir atreferējusi [pers. A] liecības un secinājusi, ka tās ir ticamas, jo tās ir konsekventas. Vienlaikus bez ievērības atstātas gan šo liecību iekšējās pretrunas (piemēram, [pers. A] vienu brīdi norāda, ka pasi ir pazaudējis, bet citu – uzstāj, ka pase ir nozagta), gan citi pierādījumi, kuros saskatāmas pretrunas ar šīm liecībām. Turklāt šīs liecības nav vērtētas kontekstā ar pieteicējas amatpersonu skaidroto par darījumu faktiskajiem apstākļiem. Tādējādi šo un citu pierādījumu vērtēšana to savstarpējā kopsakarā faktiski atstāta sprieduma lasītāja ziņā. Tas, ka tiesa norāda, ka tā novērtē, piemēram, pieteicējas amatpersonu paskaidrojumus kopsakarā ar citiem pierādījumiem, neliecina par šādu pierādījumu novērtējumu, tam ir jābūt redzamam no tiesas sprieduma motīvu daļas.

Senāts atgādina, ka pierādījumu vērtējumam jābūt visaptverošam un pilnīgam, pierādījumiem jābūt novērtētiem savstarpējā kopsakarā, ņemot vērā faktu, kas izriet no viena pierādījuma, ietekmi uz faktiem, kas izriet no cita pierādījuma, tiesa nedrīkst selektīvi raudzīties uz pierādījumiem un izvēlēties tikai tos pierādījumus, kas apstiprina tiesas priekšstatu par lietas faktiskajiem apstākļiem. Pierādījumu vērtējumam jābūt saskanīgam un loģiskam, un tam ir jāveido skaidrs un viennozīmīgs priekšstats par lietas faktiskajiem apstākļiem. Ja tiesa uzskata, ka kādiem faktiem vai pierādījumiem konkrētu secinājumu (piemēram, par darījuma partnera fiktīvo raksturu) izdarīšanai nav nozīmes, tad tas ir jāpamato spriedumā.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta otro daļu, kas paredz, ka spriedums ir jāpamato ar apstākļiem, kas nodibināti ar pierādījumiem lietā, kā arī 154.panta pirmo un trešo daļu, jo tiesa pierādījumu vērtējumu nav balstījusi uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, tiesa atsevišķus pierādījumus nav vērtējusi vispār, bet citus vērtējusi selektīvi, tāpat nav norādījusi, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku iepretim citam.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 3.novembra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts SIA „Inženiercentrs komforts” pieteikums daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 30.augusta lēmuma Nr. 22.4.8/68756 atcelšanu daļā par darījumiem ar SIA „Korunds” un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Pārējā daļā spriedumu atstāt negrozītu.

Atmaksāt SIA „Inženiercentrs komforts” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.