**Tiesiskās sekas, ja procesa dalībnieks atzīst pieteikumā ietverto prasījumu vai faktus**

Iestāde administratīvā procesa gaitā var gan atzīt pieteikumā ietverto prasījumu, gan arī atzīt faktus, neraugoties uz administratīvā akta pamatojumu. Tas, cik nopietni un rūpīgi procesa dalībnieks ir apsvēris prasījuma vai fakta atzīšanu un šādas darbības sekas, jau ir paša procesa dalībnieka ziņā.

Atzīstot faktu, uz kuru otrs procesa dalībnieks pamato savus prasījumus vai iebildumus, procesa dalībnieks pēc būtības atbrīvo šo otru procesa dalībnieku no šī fakta pierādīšanas pienākuma. Tas nozīmē, ka otram procesa dalībniekam ir tiesības paļauties uz to, ka pirmais ir atzinis kādus faktus un ka nav vairs jāiegulda pūles to pierādīšanā. Savukārt tiesai vairs nav pamata pievērsties šā fakta pārbaudei.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 21.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420259115, SKA-98/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1221.A420259115.4.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1221.A420259115.4.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „EnertecGreen” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 17.jūnija lēmuma Nr. 22.8/L-25311 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „EnertecGreen” veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2013.gada aprīli–2014.gada jūniju. Ar dienesta 2015.gada 17.jūnija lēmumu Nr. 22.8/L-25311 pieteicējai papildus noteikts pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda, nokavējuma nauda, no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazinājums un soda nauda, kā arī daļēji atcelta ar audita lēmumu aprēķinātā soda nauda. Pārsūdzētajā lēmumā citstarp atzīts, ka preču un pakalpojumu iegāde no SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS” faktiski nav notikusi, turklāt lietā nav konstatējama tieša un tūlītēja saikne starp atskaitīto priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem, jo to tālāka piegāde Lielbritānijas uzņēmumiem *INTERVATE LIMITED* un *YORKSHIRE WATER SERVICES LIMITED* faktiski nav notikusi. Līdz ar to pieteicēja nebija tiesīga atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam atskaitīt priekšnodokli.

Pieteicēja, iebilstot minētajam lēmumam tai nelabvēlīgajā daļā, vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.septembra spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Iztiesājot lietu pirmās instances tiesā, starp pusēm bija arī strīds par pieteicējas darījumu ar Lielbritānijas uzņēmumiem faktisko esību. Pirmās instances tiesa atzina, ka pieteicēja ar *INTERVATE LIMITED* un *YORKSHIRE WATER SERVICES LIMITED* noslēgto līgumu ietvaros veica iekārtu piegādi un uzstādīšanu Lielbritānijā.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus kopsakarā, nav konstatējams pamats apšaubīt pieteicējas un Lielbritānijas uzņēmumu darījumu faktisko esību par iekārtas piegādi un uzstādīšanu Lielbritānijā. Atzīstams, ka pieteicēja pārdeva Lielbritānijas uzņēmumam iekārtu, saņēma par to samaksu, iekārta tika transportēta un uzstādīta Lielbritānijā. Ievērojot to, ka apgabaltiesas sēdē dienesta pārstāvis norādīja, ka iekārtu esība un to piegāde Lielbritānijas uzņēmumiem netiek apstrīdēta, katra pierādījuma nozīme darījuma esības izvērtējumā detalizēti netiek vērtēta.

Atzīstams, ka lietā nav strīda, ka pieteicēja ar *INTERVATE LIMITED* un *YORKSHIRE WATER SERVICES LIMITED* noslēgto līgumu ietvaros piegādāja un uzstādīja Lielbritānijā iekārtas.

[2.2] Pieteicēja atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS” vārdā noformētajiem rēķiniem par precēm un pakalpojumiem.

Izskatāmajā lietā pieteicēja detalizēti un konkrēti izskaidroja ar SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS” noslēgto darījumu norisi, iesniedzot šos paskaidrojumus apstiprinošus pierādījumus. Izvērtējot lietā esošo pierādījumu kopumu, nerodas šaubas par minēto darījumu esību, līdz ar to arī par pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Tāpat izskatāmajā lietā nav konstatējamas nekādas objektīvas norādes par pieteicējas varbūtēju iesaistīšanos nodokļu nepamatotā samazināšanā par darījumiem ar SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS”.

Ievērojot iepriekš konstatēto, ka SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS” nodrošināja pieteicējai preces un pakalpojumus, kuri izmantoti, lai izgatavotu jaunu preci, un šī prece tālāk realizēta Lielbritānijas uzņēmumiem, ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne starp atskaitīto priekšnodokli un apliekamiem darījumiem.

Atzīstams, ka dienests nepamatoti pieteicējai liedza priekšnodokļa atskaitījuma tiesības darījumos ar SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS”, tā rezultātā nepamatoti aprēķinot pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa maksājumus, nosakot tā samazinājumu, kā arī nepamatoti noteica ar pievienotās vērtības nodokli saistīto soda naudu un nokavējuma naudu. Tāpēc pārsūdzētais lēmums tā apstrīdētajā daļā ir atceļams.

[3] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Pieteicēja gan iestādē, gan tiesā iesniedza papildu pierādījumus un paskaidrojumus, kas ir pieņemti un vērtēti. Līdz ar to tiesai bija jāņem vērā arī tie dienesta argumenti par pierādījumiem un paskaidrojumiem, kas lietā iegūti pēc lietas izskatīšanas iestādē.

[3.2] Apgabaltiesa uzsvēra, ka apgabaltiesas sēdē dienesta pārstāvis norādīja, ka iekārtu esība un to piegāde Lielbritānijas uzņēmumiem netiek apstrīdēta, tomēr tiesa nav ņēmusi vērā, ka tas ir pretrunā ar administratīvā akta pamatojumu un tajā ietvertajiem argumentiem, kas tiesai bija jāpārbauda. Ņemot vērā, ka lēmuma pamatojums satur argumentus attiecībā uz darījumu faktisko esību un vērtējumu iesniedzēja argumentiem attiecībā uz iekārtu transportēšanu uz Lielbritāniju, tad tiesai bija jāvērtē neatbilstības ārvalsts nodokļu administrācijas sniegtajā informācijā un lietas izskatīšanas laikā iegūtajos pierādījumos.

[3.3] Apgabaltiesa ir norādījusi uz pieteicējas aktīvo līdzdarbību pirmstiesas procesā un to, ka dienests ir aprobežojies ar formālu pieeju. Tomēr dienests tam nevar piekrist citstarp tādēļ, ka ir sniedzis papildu vērtējumu un apsvērumus.

[3.4] Apgabaltiesa, atzīstot, ka nekonstatē pamatu apšaubīt pieteicējas un Lielbritānijas uzņēmumu darījumu faktisko esību, pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas un 250.panta otrās daļas un 251.panta piektās daļas pārkāpumu. Apgabaltiesa nav piešķīrusi nozīmi vairākiem dienesta norādītajiem apstākļiem un lietā esošajiem pierādījumiem. Lietā nav pierādīts, ka preces ir piegādātas norādītajiem saņēmējiem. Apgabaltiesa par pierādījumu pieteicējas darījumiem ar Lielbritānijas uzņēmumiem atzinusi tiesai iesniegtos Lielbritānijas uzņēmumu iekārtu daļu piegādes apliecinājumus un iekārtu sastāvdaļu sarakstus, tomēr nav ņēmusi vērā, ka minētie dokumenti nav atbilstoši noformēti un pēc tiem nav iespējama darījumu identificēšana. Ar tiem tiek apliecināts, ka iekārtas, sadalot sastāvdaļās, transportētas ar tabulā Nr. 1 norādītajām CMR (starptautiskais autopārvadājuma līgums jeb pavadzīme), kas nozīmē, ka preces ir piegādātas līdz 2014.gada 30.jūnijam. Savukārt no pieteicējas amatpersonas 2014.gada 4.novembra paskaidrojuma izriet, ka līdz 2014.gada 30.jūnijam iekārtas vēl nebija izgatavotas un bija piegādātas pasūtītājam tikai daļēji. Bet, tā kā lietā nav pēc 2014.gada 14.jūnija noformētas CMR par iekārtas vai to sastāvdaļu transportēšanu uz Lielbritāniju, tad nav konstatējams, vai un kad pārējās iekārtas daļas pieteicēja būtu nosūtījusi saņēmējiem. Pieteicējas vārdā izrakstītie 2014.gada 10.septembra rēķini par strīdus preču piegādi uz Lielbritāniju ir noformēti, neievērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 131.panta pirmās un otrās daļas prasības, šie rēķini nav identificējami ar lietā esošajām *CMR*. Nav konstatējams apstrīdēto darījumu brīdis nevienā no darījumu posmiem. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā vairākus apstākļus, kas liecina, ka pieteicēja nav veikusi strīdus preču piegādi uz dalībvalsti tādā veidā, kas atbilstu noformētajiem 2014.gada 10.septembra rēķiniem, un nav notikusi preču piegāde dalībvalstu darījumu partneriem Pievienotās vērtības nodokļa 43.panta ceturtās daļas izpratnē.

[3.5] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka nevienā no rēķiniem nav norādes uz iepriekš izsniegtiem avansa rēķiniem, preču iegādes darījums (2014.gada 3.novembrī) ar SIA „ETG1” ir noformēts vēlāk, nekā ir noformēti rēķini (2014.gada 10.septembrī) par strīdus preču piegādi uz Lielbritāniju. Tāpat nav loģiska izskaidrojuma, kā pieteicēja no SIA „ETG1” varēja saņemt preci 2014.gada 31.jūlijā un 3.novembrī, ja atbilstoši CMR precei jau bija jābūt izvestai uz dalībvalsti 2014.gada jūnijā. Turklāt pieteicēja 2014.gada 10.septembrī ir izrakstījusi rēķinus par darbu izpildi 75 % un 73,7 % apmērā. Rezultātā tiesa ir atkāpusies no Pievienotās vērtības nodokļa normu piemērošanas, jo darījumi nav izsekojami šī likuma 125.panta ceturtās daļas izpratnē. Minētais ne tikai liecina par rēķinu formālu noformēšanu un neatbilstību faktiski notikušam darījumam, bet arī apstiprina to, ka nepastāv saikne starp veiktajiem priekšnodokļa atskaitījumiem un apliekamajiem darījumiem.

[3.6] Apgabaltiesa nav vērtējusi, ka no iestādei iesniegtajiem dokumentiem nebija iespējams identificēt preci (iekārtu), kuru pieteicēja iegādājās no SIA „ETG1” tālākai pārdošanai Lielbritānijas uzņēmumiem. Apgabaltiesa nav devusi vērtējumu vairākiem citiem apstākļiem, tostarp lēmumā konstatētajam, ka pieteicēja ir realizējusi iekārtu SIA „Kņavas granulas” (saistītais uzņēmums), arī SIA „ETG1” ir deklarējusi piegādes SIA „Kņavas granulas”, kā arī citus darījumus. Nav pamata secināt, ka SIA ,,ETG1” apakšuzņēmēju piesaiste saistīta tikai ar pieteicējas pasūtījumu izpildi. Apgabaltiesai bija jāvērtē arī citi apstākļi par SIA „ETG1” un tās apakšuzņēmējiem.

[3.7] Atzīstot [pers. A] un [pers. B] paskaidrojumus kā pierādījumu darījumu esības apliecināšanai, apgabaltiesa nav devusi vērtējumu tam, ka [pers. A] darba ņēmēja statusā ir reģistrēts vairākos saistītajos uzņēmumos (SIA „Greentec”, SIA „ETG1”, SIA „Kņavas granulas”), arī [pers. B] vienlaikus ir pieteicējas un SIA „ETG1” pilnvarotā persona, kas norāda uz personu ieinteresētību sniegt paskaidrojumus pieteicējas interesēs.

[3.8] Apgabaltiesa, apstiprinot pieteicējas darījumu ar SIA „SISTEMĀTIKS”, nav piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta ceturto daļu. Noslēgto līgumu pielikumā ir norādīta darbu izpilde no līguma parakstīšanas līdz iekārtas nodošanai ekspluatācijā Lielbritānijā, bet lietā nav dokumentu, kas apstiprina iekārtas nodošanu ekspluatācijā, nav iespējams konstatēt noformēto darījumu pabeigšanas brīdi, tiesa tam spriedumā nav devusi novērtējumu.

[3.9] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka SIA „SISTEMĀTIKS” bija vēl citi darījumu partneri, ar kuriem darījumi deklarēti ievērojamās vērtībās.

[3.10] Apgabaltiesa nav vērtējusi, ka 2014.gada janvārī–jūnijā SIA „SISTEMĀTIKS” nav deklarējusi preču/pakalpojumu iegādi no SIA „AG Elektro” un arī SIA „AG Elektro” nav deklarējusi preču/pakalpojumu realizāciju SIA „SISTEMĀTIKS”.

[3.11] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka [pers. C], kas ir SIA „AG Elektro” amatpersona, ir arī [pers. D] (SIA „SISTEMĀTIKS” amatpersona) dzīvesbiedre, kā arī to, ka pieteicējas iesniegtajos SIA „AG Elektro” 2013.gada 28.jūnija, 30.septembra, 2014.gada 28.februāra un 31.marta rēķinos kā darījuma apraksts norādīti ekspeditoru pakalpojumi par attiecīgo mēnesi, nevis elektriskās projekta daļas projektēšana un programmēšana. Ir sniegta pretrunīga informācija par darījuma būtību. Lai gan apgabaltiesa norāda, ka projektēšanas darījumi tika deklarēti turpmākajos mēnešos, pieteicēja apstrīdēšanas procesā dokumentus par minēto darbu izpildi nav iesniegusi dienestam. To norādot, apgabaltiesa nav arī ņēmusi vērā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 131.panta pirmajā un otrajā daļā norādīto, jo nav pamata atzīt darījuma esību, ja minētajā periodā nav noformēti darījuma dokumenti un veikta to deklarēšana, attiecīgi nomaksājot nodokļus.

[4] Pieteicējas paskaidrojumos norāda, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā iebilst pret tiesas veikto novērtējumu pieteicējas darījumiem ar Lielbritānijas uzņēmumiem. Dienests arī uzver, ka tiesa nevarēja balstīties uz iestādes pārstāvja tiesas sēdē teikto, ka iekārtu esība un piegāde Lielbritānijas uzņēmumam netiek apstrīdēta, jo tas ir pretrunā dienesta lēmuma pamatojumam.

Senāts konstatē, ka apgabaltiesa spriedumā ir uzskaitījusi pierādījumus, kurus tā ir pārbaudījusi, vērtējot pieteicējas darījumus ar Lielbritānijas uzņēmumiem. Tiesa ir norādījusi, ka, novērtējot šos pierādījumus kopsakarā, nav konstatējams pamats šaubām par iekārtu faktisku piegādi un uzstādīšanu Lielbritānijā. Tiesa arī atsaukusies uz Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvja tiesas sēdē norādīto, ka iekārtu esība un to piegāde Lielbritānijas uzņēmumiem netiek apstrīdēta, līdz ar to apgabaltiesa nav uzskatījusi par nepieciešamu detalizēti atrunāt katra pierādījuma nozīmi darījuma esības izvērtējumā.

Senāts atzīst šādu tiesas rīcību par pamatotu.

Administratīvā procesa likuma mērķis, kas definēts likuma 2.pantā, ir pakļaut izpildvaras darbības, tostarp Valsts ieņēmumu dienesta pieņemtus administratīvos aktus, tiesas kontrolei. Tādējādi administratīvā procesuālā kārtība, kas iedzīvināta minētajā likumā un saskaņā ar kuru tiek īstenota kontrole pār izpildvaras darbībām, ir vērsts uz minētā mērķa sasniegšanu. Tas nozīmē, ka administratīvā akta pamatojums nevar būt šķērslis Administratīvā procesa likumā noteikto procesuālo tiesību un pienākumu piemērošanai, jo tieši šim mērķim – administratīvā akta tiesiskuma pārbaudei – šī procesuālā kārtība ir izveidota.

Līdz ar to uz iestādi attiecas visi administratīvajā procesā noregulētie procesa dalībnieku pienākumi un tiesības. Tā, piemēram, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 145.panta trešajai daļai atbildētājam ir tiesības atzīt pieteikumā ietverto prasījumu pilnībā vai kādā daļā, un šādai darbībai iestādes pārstāvim atbilstoši 38.panta trešajai daļai nav nepieciešams īpašs pilnvarojums. Tāpat saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 161.panta otro daļu, ja viens administratīvā procesa dalībnieks atzīst faktu, uz kuru otrs administratīvā procesa dalībnieks pamato savus prasījumus vai iebildumus, tiesa var atzīt šādu faktu par pierādītu, ja tai nav šaubu, ka atzīšana nav notikusi viltus, vardarbības, draudu vai maldības ietekmē vai arī lai slēptu patiesību.

Tātad iestāde administratīvā procesa gaitā var gan atzīt pieteikumā ietverto prasījumu, gan arī atzīt faktus, neraugoties uz administratīvā akta pamatojumu. Tas, cik nopietni un rūpīgi procesa dalībnieks ir apsvēris prasījuma vai fakta atzīšanu un šādas darbības sekas, jau ir paša procesa dalībnieka ziņā.

Konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis, apelācijas instances tiesā atbildot uz tiesas jautājumu par to, vai dienests šobrīd apšauba, ka iekārtas tika piegādātas Lielbritānijas uzņēmumiem, norādīja, ka šobrīd dienests iekārtas piegādi neapšauba, pirms šīs atbildes vēl analizējot audita lēmumā atzīto un pirmās instances tiesas secināto. Tātad Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis ir rīkojies atbilstoši Administratīvā procesa likuma 161.panta otrajā daļā noteiktajam.

Atzīstot faktu, uz kuru otrs procesa dalībnieks pamato savus prasījumus vai iebildumus, procesa dalībnieks pēc būtības atbrīvo šo otru procesa dalībnieku no šī fakta pierādīšanas pienākuma (sal. *Bukovskis V. Civīlprocesa mācības grāmata. Rīga: Autora izdevums, 1933, 370.–372.lpp*.). Tas nozīmē, ka otram procesa dalībniekam ir tiesības paļauties uz to, ka pirmais ir atzinis kādus faktus un ka nav vairs jāiegulda pūles to pierādīšanā. Savukārt tiesai vairs nav pamata pievērsties šā fakta pārbaudei.

[6] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā ir norādījis, ka tiesa, atzīstot, ka darījums ar Lielbritānijas uzņēmumiem bijis patiess, ir pieļāvusi tiesību normu pārkāpumu, tālāk norādot uz virkni apstākļu (pierādījumiem, dienesta argumentiem, pretrunām u.c.), kurus tiesa nav ņēmusi vērā vai kuriem nav piešķīrusi nozīmi. Taču, ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, šiem dienesta argumentiem vairs nav nozīmes.

[7] Vienlaikus kasācijas sūdzībā pausti vairāki iebildumi saistībā ar pieteicējas darījumu izsekojamību, proti, dienests uzskata, ka nav identificējama darījumu hronoloģiskā secība. Minētais iebildums pausts gan kontekstā ar tiesas vērtējumu par pieteicējas darījumiem ar Lielbritānijas uzņēmumiem, gan SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS”.

No sprieduma izriet, ka strīdus iekārtas izjauktā veidā piegādātas Lielbritānijas uzņēmumiem laikā no 2014.gada marta līdz jūnijam, sadalot tās sastāvdaļās, ko apliecina arī lietā iesniegtās CMR. Tāpat spriedumā norādīts, ka iekārtu komplektējošās daļas pieteicēja saņēma no SIA „ETG1” laikā no 2014.gada 7.marta līdz 2014.gada 31.jūlijam, bet pieņemšanas un nodošanas akti sastādīti 2014.gada 31.jūlijā un 3.novembrī.

Secināms, ka atbilstoši spriedumā norādītajai informācijai iekārtas komplektējošās daļas pieteicēja saņēma arī 2014.gada jūlijā, savukārt pieņemšanas un nodošanas akts sastādīts tikai 2014.gada 31.jūlijā pēc pilna iekārtu komplekta saņemšanas un pārbaudes. Lai gan 2014.gada jūlija darījumi vairs netika pārbaudīti audita ietvaros, šai informācijai ir būtiska nozīme, novērtējot pieteicējas veikto darījumu ar SIA „ETG1” patiesumu kopumā. Atbilstoši tiesas konstatētajai informācijai par lietā esošajām CMR, preces šajā laikā jau bija piegādātas Lielbritānijas uzņēmumiem. Līdz ar to Senāts atzīt par pamatotiem dienesta iebildumus, ka tiesa nav pienācīgi pārliecinājusies par darījumu izsekojamību. No spriedumā izdarītajiem secinājumiem izriet, ka pieteicēja preces (vismaz daļu no tām) no SIA „ETG1” ir saņēmusi jau pēc to nosūtīšanas Lielbritānijas uzņēmumiem. Savukārt šāds secinājums ir neloģisks un pretrunā lietā noskaidrotajiem apstākļiem par darījumu norisi.

Kasācijas sūdzībā norādīts arī uz lietas materiālos esošo pretrunīgo informāciju par iekārtas detaļu piegādi uz Lielbritāniju. Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka lietā esošās *CMR* liecina, ka preces uz Lielbritāniju piegādātas līdz 2014.gada 13.jūnijam, vienlaikus pieteicējas amatpersona paskaidrojumos ir norādījusi, ka līdz 2014.gada 30.jūnijam iekārtas vēl nebija izgatavotas un bija piegādātas pasūtītājiem tikai daļēji. Iepazīstoties ar spriedumu, konstatējams, ka apgabaltiesa šos apstākļus nav vērtējusi. Senāts norāda, ka, pat atzīstot, ka lietā nav strīda par preču piegādes faktu Lielbritānijas uzņēmumiem, preču piegādes laiks var būt izšķirošs, lai konstatētu šo darījumu saistību ar preču un pakalpojumu iegādi no SIA „ETG1” un SIA „SISTEMĀTIKS”. Līdz ar to ir būtiski konstatēt ne tikai preču piegādes faktu, bet arī laiku.

Atzīstams, ka spriedumā veiktie secinājumi par darījumu norisi ir savstarpēji pretrunīgi un neļauj gūt priekšstatu par darījumu gaitu kopumā.

[8] Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka 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. Šā panta otrā daļa noteic, ka nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Saskaņā ar panta trešo daļu tiesai spriedumā jānorāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa spriedumā ir detalizēti vērtējusi to, vai darījumu partneri spēj piegādāt strīdus preces un sniegt pakalpojumus. Tomēr apgabaltiesa nav vērtējusi pašu darījumu loģiku, secību, vai darījumi varēja norisināties tā, kā to skaidro darījumos iesaistītie. Tiesai ir nepieciešams uz lietā minētajiem faktiem skatīties to kopumā, pārbaudot, vai tie ir savstarpēji saskanīgi, vai iegūtie pierādījumi viens otru apstiprina, vai paskaidrojumos un liecībās norādītie fakti (vispirms jau pārliecinoties, vai darījumos iesaistītie sniedz informāciju par darījumu faktisko norisi) sakrīt ar dokumentos un citos pierādījumos norādīto.

Savukārt apstāklis, ka apgabaltiesa izskatāmajā gadījumā vispār nav vērtējusi jautājumu, vai darījumu norise ir secīga, ir par pamatu sprieduma atcelšanai arī daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „SISTEMĀTIKS”. Secinājums par viena darījuma norisi var ietekmēt arī pārējo darījumu novērtējumu. Izskatāmajā lietā abu uzņēmumu piegādātās preces un pakalpojumi ir tālāk piegādāti Lielbritānijas uzņēmumiem. Līdz ar to tiesas vērtējums par to, kad un kā ir notikusi preču un pakalpojumu piegāde tālāk Lielbritānijas uzņēmumiem, var ietekmēt arī pieteicējas darījumu ar SIA „SISTEMĀTIKS” novērtējumu.

Šeit arī jāatzīmē, ka, lai gan pieteicēja darījumus ar SIA „SISTEMĀTIKS” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās ir deklarējusi atbilstošā hronoloģijā, proti, pirms iekārtas tika piegādātas Lielbritānijas uzņēmumiem, vienlaikus tiesa nav vērtējusi no dokumentācijas, kas sastādīta starp SIA „SISTEMĀTIKS” un tās apakšuzņēmējiem, izrietošo faktu par dokumentu sastādīšanas laiku (tie sastādīti laika posmā no 2011.gada 6.jūnija (pieteicēja ierakstīta komercreģistrā 2011.gada 16.novembrī) līdz pat 2015.gada 1.decembrim (piegāde Lielbritānijas uzņēmumiem notikusi līdz 2014.gada jūnijam)) nozīmi.

Līdz ar to tiesas spriedums ir atceļams pilnībā.

[9] Tāpat konstatējams, ka vairāki no pierādījumiem par darījumu norisi ir iesniegti jau pēc audita pabeigšanas, kā arī tikai tiesvedības laikā. Tomēr tiesas spriedumā nav vērtēts, kādēļ pieteicēja procesa gaitā ir kavējusies ar nepieciešamās informācijas un paskaidrojumu sniegšanu.

Jāņem vērā, ka nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Līdzdarbības pienākuma izpildei vispiemērotākais brīdis ir audita norises laiks. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un sniegtā informācija nodokļu administrācijai ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai. Savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks. Nodokļu maksātājs ir tiesīgs apstrīdēt audita rezultātā pieņemto lēmumu par nodokļu saistības noteikšanu augstākā iestādē. Gan apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu, gan pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus. Iesniedzot papildu pierādījumus pēc audita noslēguma apstrīdēšanas procesā vai tiesā, nodokļu administrācijai vai tiesai ir jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība (*Senāta 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-801/2015 (A420633411) 11.–13.punkts*). Šāds vērtējums varētu būt noderīgs, novērtējot iesniegto pierādījumu un no tiem izrietošo ziņu, piemēram, par darījumu norisi, ticamību. Minētais gan neizslēdz tiesas pienākumu novērtēt papildus iesniegto pierādījumu ticamību, ņemot vērā arī citus aspektus (*Senāta 2020.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-201/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1117.A420319315.4.S) 8.punkts*).

[10] Senāts atzīst, ka, ievērojot iepriekš konstatēto, procesuālās ekonomijas nolūkā konkrētajā gadījumā nav nepieciešams pievērsties pārējiem kasācijas sūdzībā izvirzītajiem argumentiem.

[11] Apkopojot minēto, atzīstams, ka, neskatoties uz apgabaltiesas apjomīgo izvērtējumu par pieteicējas darījumu partneru spēju nodrošināt pieteicējai strīdus preces un pakalpojumus, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 11.septembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.