**Nodokļu maksātāja pienākums grāmatvedības reģistros ievērot ierakstu materiāltiesiskās un formālās prasības**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 23.aprīļa**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420194019, SKA-933/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0423.A420194019.14.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0423.A420194019.14.L)

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

rakstveida procesā izskatīja likvidējamās SIA „HimBalt” blakus sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 4.marta lēmumu, ar kuru noraidīts SIA „HimBalt” lūgums par pagaidu aizsardzības piemērošanu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „HimBalt” veica uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2015.gada jūliju – 2017.gada jūniju. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 12.aprīļa lēmumu Nr. 30.2-22.8/1841 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts uzņēmumu ienākuma nodoklis, nokavējuma un soda nauda. Dienests konstatēja, ka pieteicēja auditējamajā periodā deklarēja nenotikušus preču (naftas produkti, naftas ķīmija u.tml.) iegādes darījumus ar Apvienotajā Karalistē (Skotijā) reģistrētām komandītsabiedrībām *Plexford* un *Ringomark*, proti, pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no šiem uzņēmumiem, un pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās krāpnieciskos darījumos, kuros tai bija fiskāla interese. Šādu darbību rezultātā tika nodrošināta vienīgi naudas plūsma, slēpjot patiesos darījumu apstākļus un izpildītājus.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 17.jūlija spriedumu pieteikums noraidīts.

Tiesa atzina, ka pieteicējai nav tiesību strīdus darījumu vērtību iekļaut uzņēmuma ražošanas izmaksās, jo pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību” 2.panta pirmajā, otrajā daļā un 7.pantā, Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma (*spēkā no 2016.gada 1.janvāra*) 8.pantā, 13.panta pirmajā un otrajā daļā, 14.panta pirmās daļas 9.punktā, 41.panta pirmajā daļā un 43.panta otrajā daļā, Gada pārskatu likuma (*spēkā līdz 2015.gada 31.decembrim*) 4.panta otrajā un trešajā daļā, 21.pantā, 22.panta pirmajā daļā un 25.panta pirmās daļas 8.punktā un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” (*spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim*) 4.panta pirmajā daļā noteiktās prasības. Proti, pieteicējas deklarētie darījumi nav notikuši tādā veidā, kā tas norādīts noformētajos dokumentos, pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem, darījumi noformēti iepriekš plānotu, saskaņotu darbību īstenošanai, lai neatklātu faktiskos preču piegādātājus. Lietā noskaidroto apstākļu un pierādījumu kopums apstiprina pieteicējas informētību par to, ka *Plexford* un *Ringomark*, būdami fiktīvi uzņēmumi,darījumos iesaistīti mākslīgi nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nolūkos.

[3] Pieteicēja spriedumu pārsūdzēja Administratīvajā apgabaltiesā, kā arī lūdza apturēt pārsūdzētā administratīvā akta darbību.

[4] Ar Administratīvās apgabaltiesas lēmumu noraidīts lūgums par pagaidu aizsardzības piemērošanu. Lēmumā norādīti šādi argumenti un apsvērumi.

[4.1] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 185.1panta otrajai daļai vispirms vērtējams, vai pārsūdzētais lēmums daļā ir atzīstams par pirmšķietami prettiesisku. To vērtējot, ir ņemami vērā pirmās instances tiesas apsvērumi. Pirmās instances tiesa spriedumā ir pareizi izvērtējusi pārsūdzētā lēmuma pamatojumu un pieteicējas norādītos argumentus. Tiesas secinājumi ir atzīstami par pirmšķietami pareiziem, tāpēc apgabaltiesa tiem pievienojas.

[4.2] Preču izcelsmes sertifikāti un pases var apstiprināt preču izcelsmi, īpašības un kvalitāti, taču šie dokumenti paši par sevi neapstiprina preču iegādi no dokumentos norādītajiem uzņēmumiem. Dienesta iegūtie pierādījumi, ko pirmšķietami pareizi izvērtēja pirmās instances tiesa, apstiprina, ka pieteicējas noformētie darījumi ar deklarētajiem darījumu partneriemnav notikuši. Līdz ar to pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu pamatoti noteikts pienākums samaksāt budžetā uzņēmumu ienākuma nodokli un nokavējuma naudu. Pieteicēja apelācijas sūdzībā un lūgumā par pagaidu aizsardzības līdzekļa piemērošanu nav izteikusi tādus jaunus argumentus par dienesta pārbaudītajiem darījumiem, kurus nebūtu vērtējusi pirmās instances tiesa.

[4.3] Administratīvā tiesa nevar un nevērtē noslēgtos darījumus no privāttiesību viedokļa, tomēr, ja pieteicēja ar šo privāttiesisko darījumu vēlas ietekmēt savas publiski tiesiskās attiecības ar valsti, tas dod tiesības un pienākumu pārbaudīt, vai publisko tiesību jomā noteiktajā tiesiskajā regulējumā paredzētās prasības ir izpildītas. Līdz ar to tiesa pamatoti vērtēja pieteicējas iesniegtos līgumus, kuros paredzētajiem darījumu noteikumiem bija nozīme, skaidrojot visus darījumu noslēgšanas apstākļus un pieteicējas informētību par konkrēto darījumu mērķiem. Turklāt tiesas secinājumi nav pamatoti vienīgi ar līgumiem, tie ir izvērtēti kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem.

[4.4] Darījumu dokumentos norādītajai preces cenai var būt nozīme, kopsakarā izvērtējot pierādījumus par konkrēto darījumu esību. Taču ir kļūdains pieteicējas viedoklis, ka dienestam ir tiesības apšaubīt darījumus tikai tādā gadījumā, ja tie neatbilstu tirgus cenai. Dienestam jebkurā gadījumā ir tiesības un arī pienākums vērtēt darījumu faktisko esību un pieteicējas rīcības atbilstību publisko tiesību normu prasībām, tostarp likuma „Par grāmatvedību” 2.pantam.

[5] Nepiekrītot tiesas lēmumam, pieteicēja iesniedza blakus sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus un apsvērumus.

[5.1] Pieteicēja apelācijas sūdzībā un lūgumā par pagaidu aizsardzību norādīja jaunus argumentus. Apgabaltiesa tos nav vērtējusi, secinājumus par pieteikuma pirmšķietamo nepamatotību pamatojot tikai ar pirmās instances tiesas spriedumā ietverto argumentāciju.

[5.2] Ne pirmās instances tiesa, ne apgabaltiesa nav izvērtējusi pieteicējas argumentu, ka Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 229.pants neprasa, lai rēķini tiktu parakstīti, līdz ar to iestādes izvirzītās prasības attiecībā uz rekvizītu „paraksts” ir nepamatotas. Nav izvērtēts arī pieteicējas arguments, ka ar normatīvajiem aktiem nav pamatota prasība rēķinos norādīt ziņas par preču izsniegšanas un saņemšanas adresi, par preču pārvietošanu un pārvadātāju, pārvadāšanai izmantoto transportlīdzekli, informāciju, ka preces ir pārdotas bez transportēšanas, kā arī prasība apzīmogot rēķinus.

[5.3] Bez ievērības atstāts arī iestādes kļūdainais secinājums, ka pieteicējas darījumu partneriem bija jāreģistrē savas pārstāvniecības Latvijā.

[5.4] Nav sniegta atbilde arī uz argumentu, ka dienestam, nosakot budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, bija jāpamatojas uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” (*zaudējis spēku 2018.gada 1.janvārī*) 12.panta otrās daļas 2. un 3.punktu, nevis jāatsaucas uz judikatūras atziņām, kas paustas pievienotās vērtības nodokļa lietās.

[5.5] Apgabaltiesas secinājums, ka darījumi atzīstami par faktiski nenotikušiem, ir pretrunā dienesta lēmumā un pārstāvju tiesas sēdē norādītajam, ka dienests apstrīd preces iegādi tieši no konkrētiem darījumu partneriem. Apgabaltiesas lēmumā nav norādīti apstākļi, kuru dēļ tā ir nonākusi pie cita, no dienesta atšķirīga viedokļa. Ir būtiskas atšķirības starp situāciju, kad pieteicējai rēķinos norādītā prece nav piegādāta vispār, un situāciju, kad pieteicējai prece ir piegādāta, taču pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no deklarētiem darījumu partneriem.

**Motīvu daļa**

[6] Apgabaltiesa, noraidot pieteicējas pagaidu aizsardzības lūgumu, atzinusi, ka pārsūdzētais lēmums ir pirmšķietami tiesisks. Apgabaltiesa ir atsaukusies uz Senāta 2015.gada 21.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-1295/2015 (A420530413) 13.punktā norādīto, ka pirmās instances tiesas vērtējums par administratīvā akta tiesiskumu, kad tiesa lietu izskatījusi pēc būtības un pilnībā izvērtējusi lietā esošos pierādījumus un tiesisko regulējumu, ir ņemams vērā apelācijas instances tiesā, pārbaudot administratīvā akta pirmšķietamo prettiesiskumu. Pretējus secinājumus pirmās instances tiesas vērtējumam par administratīvā akta tiesiskumu varētu izdarīt, tikai sniedzot tam pamatotus pretargumentus. Apgabaltiesa izskatāmajā gadījumā ir pievienojusies pirmās instances tiesas argumentācijai un norādījusi, ka pieteicēja nav sniegusi jaunus, pirmās instances tiesas nevērtētus argumentus.

Pieteicēja pret to kategoriski iebilst, norādot, ka tā gan apelācijas sūdzībā, gan pagaidu aizsardzības lūgumā ir izteikusi vairākus jaunus argumentus, iebilstot pret tiesas secinājumiem. Pieteicēja norāda, ka nav izvērtēti arī tie argumenti, kurus pieteicēja bija izteikusi pirmās instances tiesā. Pieteicēja uzsver, ka šos argumentus nav vērtējusi ne pirmās instances tiesa, ne arī apgabaltiesa. Līdz ar to pieteicēja uzskata, ka tās pagaidu aizsardzības lūgums ir izskatīts nepienācīgi un apgabaltiesas lēmums nav pamatots.

Pārbaudot pieteikumu, apelācijas sūdzību, pagaidu aizsardzības lūgumu, kā arī pirmās instances tiesas spriedumu un apgabaltiesas lēmumu, var piekrist, ka apgabaltiesa nav atbildējusi uz visiem tādiem pieteicējas argumentiem, kas pirmo reizi izteikti apelācijas instances tiesā, iebilstot pret pirmās instances tiesas secinājumiem. Lai arī atbilstoši Senāta atzītajam tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa (piemēram, *Senāta 2010.gada 11.marta sprieduma lietā Nr. SKA-66/2010 (A42552506) 14.punkts*) un atbilstoši procesuālās ekonomijas principam tiesa var pievienoties zemākas instances tiesas sniegtajai argumentācijai, to neatkārtojot, vienlaikus tiesai jārīkojas tā, lai netiktu ierobežotas personas tiesības saņemt kvalitatīvu un vispusīgu aizskarto tiesību un aizsargājamo interešu izvērtējumu tiesas spriedumā. Tāpēc katrā konkrētā gadījumā ir rūpīgi jāizvērtē, vai apelācijas sūdzībā (vai apgabaltiesā iesniegtajā pagaidu aizsardzības lūgumā) tiek izteikti būtiski pretargumenti pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem argumentiem vai tikai atkārtoti jau pieteikumā minētie argumenti un izteikta neapmierinātība ar tiesas izdarītajiem secinājumiem (*Senāta 2020.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-86/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0930.A420507813.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0930.A420507813.3.S)*) 18.punkts*). Ja apelācijas instances tiesā tiek izteikti jauni, iepriekš nevērtēti, būtiski argumenti, ar kuriem pieteicēja apšauba pārsūdzētajā tiesas nolēmumā norādītos argumentus un izdarītos secinājumus, personai ir tiesības sagaidīt uz tiem atbildi. Ja tiesa uzskata, ka jauniem argumentiem nav nozīmes no tiesību viedokļa un tie jebkurā gadījumā neietekmē tiesas secinājumus un lietas iznākumu, tam jāatspoguļojas tiesas nolēmumā, lai nerastos šaubas, ka personas izteiktie argumenti ir pamanīti un vērtēti. Vienlaikus jānorāda: ja apgabaltiesa pievienojas zemākas instances tiesas sniegtajam pierādījumu novērtējumam un izdarītajiem secinājumiem, bet persona norāda konkrētus pretargumentus un skaidro, kādi faktiskie vai tiesiskie apstākļi liecina par attiecīgo tiesas secinājumu nepareizību, nevar atzīt, ka šādiem argumentiem nav nekādas tiesiskas nozīmes un atbildes uz tiem nav sniedzamas. Lai arī pagaidu aizsardzības lūgums tiek izskatīts saīsinātā laikā, vērtējot tos apstākļus un pierādījumus, kas tiesai ir pieejami lūguma izskatīšanas brīdī, tomēr personas norādītie būtiskie argumenti ir izvērtējami un ir sniedzamas atbildes uz tiem, izvērstākai un vispusīgākai analīzei pievēršoties, skatot lietu pēc būtības.

[7] Vienlaikus, novērtējot pieteicējas blakus sūdzībā norādītos argumentus, Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ nepiekrīt pieteicējai, ka tie apliecina apgabaltiesas lēmuma nepamatotību un pārsūdzētā administratīvā akta prettiesiskumu.

[8] Pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu papildu nomaksai budžetā ir noteikts uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tā aprēķins pamatots ar dienesta konstatējumu, ka pieteicēja strīdus preces (naftas produktus, naftas ķīmiju, eļļas u.tml.) nav saņēmusi no darījumu dokumentos norādītajiem uzņēmumiem un pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Līdz ar to dienests ir samazinājis pieteicējas saimnieciskās darbības izmaksas, tādējādi palielinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu un attiecīgi – budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.

Senāts jau iepriekš ir atzinis: gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību” normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Lai izmaksas varētu tikt iekļautas saimnieciskās darbības izmaksās, tādējādi samazinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, svarīgi ir konstatēt, vai darījums ir noslēgts ar darījumu dokumentos norādīto personu un vai pieteicēja ir iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem (piemēram, *Senāta 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-21/2013 (A42687307)* *19.punkts*).

Ievērojot minēto, ir nepamatots pieteicējas arguments, ka izskatāmajā lietā nav piemērojamas pievienotās vērtības nodokļa lietās paustās judikatūras atziņas (turklāt pieteicēja pati pamatojas uz Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normām). Ir pareiza pieteicējas norāde, ka ir svarīgi nodalīt tos gadījumus, kad nodokļu maksātājs preci vispār nav saņēmis, no tiem gadījumiem, kad nodokļu maksātājs preci nav saņēmis no konkrētā darījumu partnera. Taču pretēji pieteicējas viedoklim šis dalījums nav iemesls tam, lai uz kādu no minētajiem gadījumiem neattiecinātu pievienotās vērtības nodokļa lietās paustās judikatūras atziņas. Tās vienlīdz ir piemērojamas abos gadījumos. Būtiskā atšķirība ir tikai apstāklī, ka tajos gadījumos, kad tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs preci vispār nav saņēmis (tā nodokļu maksātāja rīcībā nekad nav bijusi), nav nepieciešams izvērsts nodokļu maksātāja ļaunprātīgās rīcības pamatojums, jo šādos gadījumos nodokļu maksātāja ļaunprātība ir acīmredzama.

Līdz ar to pirmās instances tiesa, kuras argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, vērtējot pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu, pamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa lietās paustās judikatūras atziņas. Turpmāk atsevišķas atziņas norādīs arī Senāts, atbildot uz pieteicējas argumentiem.

[9] Viens no pieteicējas argumentiem vērsts pret tiesas secinājumiem par rēķinu noformēšanu. Proti, tiesa ir konstatējusi, ka lielākajā daļā (156 no 227) no *Plexford* un praktiski visos *Ringomark* vārdā noformētajos rēķinos šo uzņēmumu pārstāvju paraksti ir identiski, kas liecina, ka lietots šo personu paraksta faksimilspiedogs. Tiesa arī konstatējusi, ka strīdus rēķinos nav norādītas konkrētas vietas (adreses), kur uzsākta strīdus preču pārvietošana (transportēšana), personas, kas izsniedza preces, pārvadātājs, pārvadāšanā iesaistītie transportlīdzekļi, vadītāji un cita informācija, pamatojoties uz kuru varētu izprast strīdus darījumu būtību, konstatēt to sākumu un izsekot to norisei. Pieteicēja iebilst pret šādiem secinājumiem, norādot, ka nav neviena normatīvā akta, kas noteiktu prasības norādīt minēto informāciju strīdus rēķinos, dienesta un tiesas atsaukšanās uz nacionālajām tiesību normām ir nepamatota, jo Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 229.pants dalībvalstīm neprasa, lai rēķini tiktu parakstīti.

Novērtējot minētos pieteicējas argumentus kopsakarā ar pirmās instances tiesas sprieduma argumentāciju, kam apgabaltiesa ir pievienojusies, Senāts konstatē, ka tiesa uz trūkumiem darījumu dokumentos, tostarp rēķinos, uz šo dokumentu noformēšanu un to saturu nav norādījusi tāpēc, lai pamatotu dokumentu neatbilstību kādām formālajām prasībām. Ar trūkumiem darījumu dokumentos tiesa ir pamatojusi secinājumu, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no rēķinos norādītajiem uzņēmumiem. Šajā sakarā tiesa ir norādījusi, ka ne no rēķiniem, ne arī no citiem darījumu dokumentiem, ne arī no pārējo pierādījumu kopuma nav iespējams gūt skaidru un vispusīgu priekšstatu par strīdus darījumiem, nav iespējams konstatēt darījumu sākumu un izsekot to norisei, nav iespējams noskaidrot, kurš un kādā veidā transportēja strīdus preces, kur tās tika iekrautas un izkrautas. Tiesa arī konstatējusi, ka pieteicējas darījumu partneru amatpersonas strīdus darījumu laikā neatradās Latvijā, līdz ar to nevarēja parakstīt rēķinus, un arī tas ir viens no apstākļiem, kas tiesai liedza konstatēt deklarēto darījumu partneru iesaisti darījumos. Tieši šādā kontekstā arī norādīti iebildumi par faksimilspiedoga lietojumu paraksta vietā. Šo apstākļu kopumā tiesa secinājusi, ka darījumu dokumenti ir noformēti formāli, tie neatbilst faktiskajiem apstākļiem un to aizsegā tiek paslēpti faktiskie preču piegādātāji. Citiem vārdiem sakot, tiesa atzinusi, ka trūkumi darījumu dokumentu noformēšanā liedz konstatēt, ka pieteicēja strīdus preces saņēmusi no šajos dokumentos norādītajiem uzņēmumiem.

No vienas puses, var piekrist pieteicējas argumentam, ka normatīvajos aktos nav noteikti strikti rekvizīti, kas ir jānorāda pieteicējas darījumu partneru – ārvalstu uzņēmumu –izrakstītajos rēķinos. Taču, no otras puses, pieteicējai ir saistošas visas tās prasības, ko paredz dienesta un tiesas piemērotās tiesību normas, tostarp likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.pants. Proti, pieteicēja, pamatojot ierakstus savos grāmatvedības reģistros un uz šo ierakstu pamata palielinot uzņēmuma ražošanas izmaksas un attiecīgi samazinot apliekamo ienākumu, ir iesniegusi konkrētus attaisnojuma dokumentus – strīdus rēķinus. Attaisnojuma dokumentu noformēšanas prasības noteic likuma „Par grāmatvedību” 7.pants. Tas paredz, kādiem rekvizītiem jābūt norādītiem attaisnojuma dokumentos. Viens no tiem ir saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums. Savukārt šā likuma 2.pants noteic, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Tātad pieteicējai, izdarot ierakstus grāmatvedības reģistros, ir jānodrošina attiecīgos ierakstus pamatojošo attaisnojuma dokumentu atbilstība minētajām prasībām, kā arī tas, ka grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona var konstatēt katra iegrāmatotā darījuma sākumu un izsekot tā norisei tā, lai tiktu gūts patiess un skaidrs priekšstats par konkrētajiem darījumiem. Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka nodokļu atvieglojumi nodokļu maksātājam ir jāpiešķir, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav ievērojis dažas formālās prasības (piemēram, *Eiropas Savienības tiesas 2012.gada 12.jūlija spriedums lietā Nr. C-284/11 (**[EU:C:2012:458](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:458)) 62.punkts un tajā minētā judikatūra*). Tas varētu būt citādi, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (*turpat, 71.punkts*). Materiāltiesiskās prasības ir tās, ar kurām ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma. Savukārt formālās prasības ir tās, kas attiecas uz uzskaiti, rēķinu sagatavošanu un deklarāciju (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 11.decembra sprieduma lietā Nr. C-590/13 (**[EU:C:2014:2429](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2014:2429)) 41. un 42.punkts*). Turklāt Tiesa, interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 226.pantu teleoloģiski, atzinusi, ka tādu ziņu mērķis, kas obligāti ir jānorāda rēķinā, ir ļaut nodokļu administrācijām pārbaudīt maksājamā nodokļa samaksu un, vajadzības gadījumā, tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu esamību (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Nr. C‑516/14 (**[EU:C:2016:690](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2019:135)) 25. un 27.punkts un tajos minētā judikatūra*). Rēķina izsniedzēja identifikācija nodokļu iestādei ļauj pārbaudīt, vai pievienotās vērtības nodokļa summa, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, ir deklarēta un samaksāta. Šāda identifikācija arī nodokļa maksātājam ļauj pārbaudīt, vai attiecīgais rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs pievienotās vērtības nodokļa jomas tiesību normu piemērošanas vajadzībām (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 15.novembra sprieduma apvienotajās lietās Nr. C‑374/16 un C‑375/16 (**[EU:C:2017:867](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2017:867)) 42.punktu*).

Tātad arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka rēķinā norādītajām ziņām jāļauj noteikt saikni starp konkrētu saimniecisko darījumu un konkrētu saimnieciskās darbības subjektu jeb rēķina izsniedzēju.

Kā jau minēts, pirmās instances tiesa, izvērsti analizējot pieteicējas iesniegtos darījumu dokumentus kopsakarā ar pārējiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem, norādījusi uz būtiskiem trūkumiem darījumu dokumentos, kas nedod iespēju pieteicējas deklarētos darījumu partnerus identificēt kā faktiskos strīdus preču piegādātājus. Turklāt šeit ir būtiski uzsvērt, ka attaisnojuma dokumentu saturs un trūkumi tajos ir tikai viens no apstākļiem, kas tiesai deva pamatu minētajam secinājumam. Šāda secinājuma izdarīšanai tiesa ir norādījusi virkni citu apstākļu un pierādījumu, savukārt blakus sūdzībā pieteicēja jebkādus vērā ņemamus iebildumus nenorāda. Faktiski pieteicēja, koncentrējoties uz rēķinu noformēšanas formālajām prasībām, novirzās no būtiskā un nenorāda nevienu pretargumentu tiesas sniegtajam pierādījumu kopuma novērtējumam, no kura pirmšķietami izriet, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no rēķinos norādītajiem uzņēmumiem. Neapšaubāmi formālas nepilnības rēķinos pašas par sevi nav pietiekams pamats, lai apšaubītu darījumu esību, taču izskatāmajā gadījumā tiesas konstatētie trūkumi nav formāli. Pieteicējas argumenti par rēķinu noformēšanas prasībām nepadara par neesošiem pārējos lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus un paši par sevi neatspēko tiesas secinājumus par darījumu faktisko neesību.

[10] Tāpat minēto tiesas secinājumu neatspēko pieteicējas arguments, ka dienests nepamatoti norādījis uz nepieciešamību *Plexford* un *Ringomark* reģistrēt pārstāvniecības Latvijā. Pārstāvniecības (filiāles) reģistrēšana vai nereģistrēšana pati par sevi neapstiprina ne darījumu faktisko esību, ne to neesību.

[11] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa, noraidot pieteicējas lūgumu, ir izdarījusi secinājumus, kas ir pretēji dienesta secinājumiem, proti, dienests nav apstrīdējis strīdus preču esību pieteicējas rīcībā, savukārt apgabaltiesa norādījusi, ka pieteicējas noformētie darījumi ar deklarētajiem darījumu partneriem nav notikuši.

Senāts piekrīt pieteicējai, apgabaltiesas lēmumā nav skaidra secinājuma par to, vai pieteicējas rīcībā bija strīdus preces. Šim apstāklim ir būtiska nozīme, jo, kā jau minēts, no tā ir atkarīgs pieteicējas tālākais novērtējums, proti, atzīstot, ka pieteicējas rīcībā strīdus prece vispār bija, taču pieteicēja to nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem, tālāk ir izvērtējams, vai pieteicēja zināja (tā saprātīgi nevarēja nezināt) par iesaistīšos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana. Taču, lasot apgabaltiesas lēmumu kopsakarā ar pirmās instances tiesas spriedumu, kura argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, secināms, ka apgabaltiesa ir atzinusi preču esību pieteicējas rīcībā, apšaubot vienīgi to, ka pieteicēja konkrētās preces iegādājusies no rēķinos norādītajiem uzņēmumiem. Par to liecina arī apgabaltiesas secinājums, ka, lai arī pieteicējas iesniegtie preču izcelsmes sertifikāti un pases var apstiprināt preču izcelsmi un preču īpašības, to kvalitāti, taču šie dokumenti paši par sevi neapstiprina preču iegādi no dokumentos norādītajiem darījumu partneriem.

Līdz ar to apgabaltiesa nav nonākusi pie secinājuma, kas ir pretējs pārsūdzētajā lēmumā norādītajam.

[12] Pirmās instances tiesas spriedumā ir norādīts izvērsts un detalizēts lietas apstākļu un pierādījumu novērtējums, kā arī ir izskaidrots, kāpēc tiesa nonākusi pie konkrētiem secinājumiem un kādi pierādījumi pamato šos secinājumus. Apgabaltiesa atzinusi, ka pirmās instances tiesas izvērstā apstākļu un pierādījumu analīze, kā arī izdarītie secinājumi apliecina, ka pārsūdzētais lēmums pirmšķietami ir tiesisks. Senāts tam piekrīt. Pie pretēja secinājuma Senāts nenonāk, ņemot vērā arī iepriekš norādītos blakus sūdzības argumentus. Vienlaikus Senāts konstatē, ka pieteicējas blakus sūdzībā pēc būtības nav norādīts neviens iebildums par tiesas secinājumu, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no deklarētajiem darījumu partneriem un ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Līdz ar to pieteicēja, iebilstot pret apgabaltiesas lēmumu par pagaidu aizsardzības lūguma noraidīšanu, nav atspēkojusi nevienu secinājumu, kas pirmšķietami pamato pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu.

[13] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 185.1panta otrajai daļai administratīvā akta darbības apturēšanas pamats ir divu kumulatīvu kritēriju pastāvēšana, proti, gan pieteikuma pirmšķietama pamatotība (tā saucamais objektīvais kritērijs), gan pamats uzskatīt, ka gadījumā, ja attiecīgais pagaidu aizsardzības līdzeklis netiks piemērots, procesa dalībniekam radīsies būtisks kaitējums vai grūti novēršami vai atlīdzināmi zaudējumi (subjektīvais kritērijs). Tā kā nav konstatējams objektīvais kritērijs, tad nav konstatējams arī pamats pārsūdzētā lēmuma darbības apturēšanai. Līdz ar to apgabaltiesas lēmums ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas blakus sūdzība ir noraidāma.

[14] Vienlaikus Senāts atgādina, ka, izskatot lietu pēc būtības, vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudot un novērtējot lietas apstākļus un pierādījumus, kā arī izvērtējot lietas dalībnieku argumentus, tiesa var nonākt pie atšķirīgiem secinājumiem.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

**nolēma**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 4.marta lēmumu, bet likvidējamās SIA „HimBalt” blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.