**Pamatojums pierādījumu neatzīšanai vai nepieņemšanai**

Administratīvā procesa likuma 154.pants noteic tiesai pienākumu pierādījumus pārbaudīt un vērtēt vispusīgi un pilnīgi. Tas nozīmē, ka tiesai ir jānovērtē arī tādi pierādījumi, kas neapstiprina tiesas izdarītos secinājumus, bet gluži otrādi – no tiem izriet pretējs secinājums. Šādā gadījumā tiesai jāpamato, kāpēc tās ieskatā konkrētais pierādījums neapstiprina attiecīgo faktu un kāpēc tam nav piešķirama priekšroka.

Ja tiesa kādam pierādījumam nepiešķir ticamību, arī tas ir jāpamato, norādot, kādi apstākļi vai pierādījumi liek apšaubīt konkrētā pierādījuma ticamību. Tā kā atbilstoši Administratīvā procesa likumam tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, tad tiesai, ja tā kādam pierādījumam nepiešķir nozīmi un uzskata, ka tas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, arī tas ir jāpamato. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties ar vispārīgām frāzēm, jābūt norādītam skaidram un saprotamam iemeslam.

**Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana darījuma tirgus vērtībai**

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas 3.punktā preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darījumā starp saistītām personām ir paredzēti divi priekšnoteikumi, kuriem iestājoties ar nodokli tiek aplikta nevis darījuma dokumentos norādītā atlīdzība, bet gan darījuma tirgus vērtība, proti, dokumentos norādītā darījuma vērtība ir lielāka par tirgus vērtību, *un* preču piegādātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā. Šajā normā paredzētais izņēmums no vispārējās kārtības ir interpretējams šauri.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 27.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420181417, SKA-117/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0627.A420181417.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0627.A420181417.13.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „BB 21” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 1.marta lēmuma Nr. 30.2-22.8/1269 atcelšanu, sakarā ar SIA „BB 21” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 4.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „BB 21” atskaitīja priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „TER Properties” izrakstītajiem rēķiniem par starpniecības pakalpojumu sniegšanu un projekta dokumentācijas piegādi. Minētie darījumi saistīti ar nekustamo īpašumu [adrese], Rīgā.

Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu. Tā rezultātā dienests secināja, ka SIA „TER Properties” starpniecības pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „VESTABALT”, tātad nav tos arī sniegusi pieteicējai, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Līdz ar to dienests atzina, ka pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli par starpniecības pakalpojumiem. Savukārt, pārbaudot darījumu par nekustamā īpašuma projekta dokumentācijas iegādi, dienests konstatēja, ka SIA „TER Properties” šo dokumentāciju iegādājās no SIA „NEO 21” un pārdeva to tālāk pieteicējai par cenu, kas vairāk nekā 10 reizes pārsniedz sākotnējo cenu. Dienests atzina, ka šajā darījumā iesaistītie uzņēmumi ir savstarpēji saistītas personas, kas saskaņoti rīkojušās tā, lai mākslīgi paaugstinātu darījuma vērtību un lai tādējādi iegūtu papildu līdzekļus no valsts budžeta pārmaksātā nodokļa atmaksas veidā. Līdz ar to dienests samazināja strīdus darījuma vērtību un tā rezultātā – arī pieteicējas no budžeta atskaitāmo priekšnodokli.

Ņemot vērā minēto, dienests ar 2017.gada 1.marta lēmumu kā galīgo administratīvo aktu aprēķināja pieteicējai papildu nomaksai budžetā pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī noteica no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu un saistībā ar to aprēķināja soda naudu.

[2] SIA „BB 21” Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā. Pēc reorganizācijas pieteicējas tiesības pārņēmusi AS „Baltic RE Group”.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2019.gada 4.jūlija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Lietā ir strīds par pieteicējas priekšnodokļa atskaitījumiem saskaņā ar SIA „TER Properties” rēķiniem par SIA „TER Properties” darījumiem ar SIA „VESTABALT” par starpniecības pakalpojumu nekustamā īpašuma meklēšanā un ar SIA „NEO 21” par projekta dokumentācijas pārdošanu.

[3.2] Lietā ir 2015.gada 4.decembra starpniecības līgums nekustamā īpašuma pirkšanā, kas noslēgts starp SIA „VESTABALT” kā izpildītāju un SIA „TER Properties” kā klientu par to, ka SIA „VESTABALT” apņemas atrast nekustamo īpašumu.

Pieteicēja apgalvo, ka SIA „VESTABALT” darbojusies pieteicējas interesēs jau kopš 2015.gada jūlija sākuma. Tam nevar piekrist, jo lietā nav iesniegti tādi starpniecības darījumu apstiprinoši dokumenti, kādus bija nepieciešams sastādīt, ievērojot starpniecības līgumā paredzētās prasības. Ja SIA „VESTABALT” patiešām būtu meklējusi nekustamo īpašumu SIA „TER Properties”, kas ir pieteicējas mātes uzņēmums, interesēs un uzdevumā, tad SIA „VESTABALT” rīcībā būtu dokumentāri pierādījumi par īpašuma meklēšanas gaitu, turklāt dokumenti būtu noformēti atbilstoši līguma prasībām, un tie savlaicīgi būtu uzrādīti nodokļu administrācijai un tiesai.

To, ka SIA „VESTABALT” piedalījās nekustamā īpašuma meklēšanā, neapstiprina arī darījuma dalībnieku amatpersonu apliecinājumi, kā arī lietā esošās SIA „VESTABALT” amatpersonas nosūtītās divas elektroniskās vēstules, kas adresētas SIA „TER Properties” pārstāvim. No šīm vēstulēm nav identificējams konkrēts uzņēmums, darījums un personas, šo personu funkcijas un lomas kādu konkrētu darījumu izpildē. Tāpat no šīm vēstulēm nav izsecināmi konkrēti dokumenti un to saturs. Šo vēstuļu saturs ir tik nekonkrēts, ka viennozīmīgus secinājumus no tām nav iespējams izdarīt un tās nav iespējams attiecināt uz šajā lietā pārbaudāmo starpniecības darījumu.

Ņemot vērā minēto, atzīstams, ka lietā nav pierādījumu par SIA „VESTABALT” reālu iesaistīšanos nekustamā īpašuma meklēšanā un iegādē pēc SIA „TER Properties” uzdevuma. Pārsūdzētajā dienesta lēmumā norādītie argumenti ir pareizi, tiesa tiem piekrīt un tos neatkārto. Pierādījumus, kas liktu apšaubīt dienesta secinājumus, pieteicēja nav iesniegusi.

[3.3] No pārsūdzētā lēmuma neizriet, ka dienests būtu konstatējis, ka strīdus darījums ar SIA „NEO 21” nav noticis. Dienests ir koriģējis darījuma summu, taču tas nenozīmē, ka būtu konstatēta darījuma neesība. Tieši pretēji – darījums ir noticis, taču dienests nepiekrīt strīdus darījuma dokumentos norādītajai darījuma summai. Līdz ar to lietā ir pārbaudāms, vai dienests pamatoti koriģējis darījuma summu.

No lietā esošajiem pierādījumiem izriet, ka SIA „NEO 21” ir mākslīgi izveidots uzņēmums strīdus darījuma īstenošanai un tā vienīgais mērķis bija nepamatoti palielināt darījuma cenu. Tāpēc dienestam bija jākoriģē darījuma summa. Pieteicēja noteiktu laika posmu bija galapatērētāja, kas nesamaksā budžetā pievienotās vērtības nodokli, tādējādi nodarot budžetam ievērojamu kaitējumu. Apstāklim, ka pieteicēja nodokli valsts budžetā ir samaksājusi pēc audita uzsākšanas, nav izšķirošas nozīmes, jo tas nepierāda, ka pieteicēja nodokli samaksātu arī tad, ja dienests neuzsāktu auditu. Turklāt no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem neizriet, ka budžetā būtu samaksātas visas nodokļa summas. Nav nozīmes arī apstāklim, ka pieteicējai nebija mērķa gūt kādas fiskālas priekšrocības. Pieteicējas iebildumi par dienesta apsvērumiem SIA „TER Properties” nodokļu audita lietā izskatāmajā lietā nav ņemami vērā, jo tie attiecas uz citu administratīvo procesu.

[4] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Izdarot secinājumu par starpniecības pakalpojuma neesību, tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu.

Pieteicēja neapstrīd, ka starpniecības līguma saturs nav atbilstošs faktiskajam lietu stāvoklim tā parakstīšanas dienā. Pieteicēja šajā sakarā jau dienestam ir sniegusi izvērstu skaidrojumu par nepilnībām darījuma dokumentos, kā arī izskaidrojusi darījuma hronoloģisko secību. Tiesa to nav vērtējusi.

Tiesa nepamatoti norādījusi, ka lietā esošās elektroniskās vēstules, iespējams, attiecas uz citu darījumu. Šajā sakarā tiesa nav ņēmusi vērā virkni citu pierādījumu, kas kopsakarā ar elektroniskajām vēstulēm acīmredzami apstiprina šo dokumentu saistību ar strīdus darījumu. Neņemot vērā lietā esošos pierādījumus, tiesa arī kļūdaini secinājusi, ka nekustamais īpašums tika tirgots 2015.gada beigās.

Tiesa nav vērtējusi SIA „TER Properties” apliecinājuma vēstuli, kas nosūtīta SIA „VESTABALT” un kurā norādīts, ka starpniecības līgums tiks noslēgts un brokera maksa tiks samaksāta, tiklīdz īpašuma pirkuma darījums tiks pabeigts un tiks parakstīts pirkuma līgums. Tas pilnībā atbilst darījuma dalībnieku skaidrotajam par darījuma norisi. Tāpat tiesa nav ņēmusi vērā vairākus lietā esošos pierādījumus, kas apstiprina, ka SIA „TER Properties” pārstāvei jau kopš 2015.gada jūlija bija zināms par nekustamā īpašuma pārdošanu, pateicoties tieši SIA „VESTABALT”.

Ņemot vērā minēto, tiesas rīcība, nenovērtējot virkni lietā esošos būtiskos uz lietas strīdu attiecināmos apstākļus un pierādījumus, ir novedusi pie neatbilstošiem secinājumiem un ir ietekmējusi lietas iznākumu.

[4.2] Ierobežojot pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par nekustamā īpašuma projekta dokumentācijas iegādi, tiesa nepamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.2panta otrās daļas 1.punktu. Tiesai bija jāpārbauda, vai lietā ir piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītā daļa. Atsaucoties uz šo tiesību normu, tiesa nav ņēmusi vērā Eiropas Savienības Tiesas judikatūru.

Atbilstoši tiesu praksei nodokļa samaksas faktam pašam par sevi nav nozīmes, tomēr tiesa, tam pievērošoties, nav identificējusi, kādā tieši veidā un kurā brīdī tika aizskartas valsts budžeta intereses strīdus darījuma rezultātā. Jāņem vērā, ka strīdus darījuma rezultātā ir notikusi ne tikai priekšnodokļa atskaitīšana, bet arī nodokļa samaksa, līdz ar to zaudējumi valsts budžetam nav nodarīti. Tiesas norāde, ka nodoklis strīdus darījuma rezultātā pilnībā valsts budžetā nav samaksāts, ir neizprotama, jo tā neizriet no lietā esošajiem pierādījumiem.

Tiesa kļūdaini nav ņēmusi vērā dienesta secinājumus SIA „TER Properties” nodokļu auditā par šo pašu strīdus darījumu, tādējādi atstājot bez ievērības, ka dienests par vienu un to pašu darījumu ir izdarījis pretrunīgus secinājumus un pieņēmis pretrunīgus lēmumus. Pieteicēja šajā lietā nav lūgusi pārvērtēt citā administratīvajā procesā pieņemto lēmumu, bet gan nodrošināt, ka nodokļa aprēķināšana par vienu un to pašu darījumu ir saskanīga visos darījuma posmos, lai tādējādi nodrošinātu pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principa ievērošanu.

[5] Dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros norādīja, ka Administratīvās apgabaltiesas spriedums ir pamatots.

**Motīvu daļa**

[6] Kasācijas tiesvedībā noskaidrojams, vai apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicējai nav tiesību kā priekšnodokli atskaitīt SIA „TER Properties” rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli, ir ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības un vai pareizi ir piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devīto daļu.

I

*Par starpniecības darījumu*

[7] Lietā konstatēts, ka 2015.gada 4.decembrī starp SIA „VESTABALT” un SIA „TER Properties” tika noslēgts starpniecības līgums nekustamā īpašuma pirkšanā. Atbilstoši šim līgumam SIA „VESTABALT” apņēmās atrast nekustamo īpašumu. SIA „VESTABALT” 2015.gada 4.decembrī izrakstīja rēķinu SIA „TER Properties” par sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem. Savukārt SIA „TER Properties” 2016.gada 26.februārī izrakstīja rēķinu pieteicējai. Šajā rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli pieteicēja atskaitīja kā priekšnodokli.

Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējai šādu tiesību nebija, jo starpniecības darījums faktiski nav noticis un nemaz nebija nepieciešams.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka šādi apgabaltiesas secinājumi ir kļūdaini, jo apgabaltiesa nav ņēmusi virkni lietā esošo pierādījumu, kā arī pierādījumus novērtējusi neatbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai un trešajai daļai. Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādus argumentus atzīst par pamatotiem.

[8] Administratīvā procesa likuma 154.pants noteic tiesai pienākumu pierādījumus pārbaudīt un vērtēt vispusīgi un pilnīgi. Vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus (piemēram, *Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-655/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S)*) 8.punkts*). Arī juridiskajā literatūrā atzīts, ka tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Ja pierādījumi ir iesniegti, vērtējums jādod par visiem pierādījumiem (*turpat, 80.lpp*). Tas nozīmē, ka tiesai ir jānovērtē arī tādi pierādījumi, kas neapstiprina tiesas izdarītos secinājumus, bet gluži otrādi – no tiem izriet pretējs secinājums. Šādā gadījumā tiesai jāpamato, kāpēc tās ieskatā konkrētais pierādījums neapstiprina attiecīgo faktu un kāpēc tam nav piešķirama priekšroka. Ja tiesa kādam pierādījumam nepiešķir ticamību, arī tas ir jāpamato, norādot, kādi apstākļi vai pierādījumi liek apšaubīt konkrētā pierādījuma ticamību. Tā kā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, tad tiesai, ja tā kādam pierādījumam nepiešķir nozīmi un uzskata, ka tas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, arī tas ir jāpamato. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties ar vispārīgām frāzēm, jābūt norādītam skaidram un saprotamam iemeslam.

[9] Secinājumu, ka SIA „VESTABALT” faktiski nav meklējusi nekustamo īpašumu jeb nav sniegusi starpniecības pakalpojumus, apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka darījuma dalībnieku rīcībā esošie darījuma dokumenti ir noformēti neatbilstoši līguma prasībām, proti, nekustamā īpašuma apskates protokolā nav norādīts ne apskates datums, ne īpašums, kas tiek apskatīts, ne klients.

Tātad viens no apgabaltiesas argumentiem, ar ko pamatota strīdus darījuma faktiskā neesība, ir trūkumi darījuma dokumentos.

Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa mehānisma sastāvdaļa un šīs tiesības nodokļu maksātājam ir jāpiešķir, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav ievērojis dažas formālās prasības. Tas varētu būt citādi, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (piemēram, *Eiropas Savienības tiesas 2012.gada 12.jūlija spriedums lietā EMS‑Bulgaria Transport OOD, C-284/11,* *[ECLI:EU:C:2012:458](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:458), 62.punkts un tajā minētā judikatūra, 71.punkts*). Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību 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; ar tām ir regulēta atskaitīšanas tiesību īstenošanas un pārbaudes kārtība, kā arī pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sekmīga darbība (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 11.decembra sprieduma lietā Idexx Laboratories Italia Srl, C-590/13,* *[ECLI:EU:C:2014:2429](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2014:2429), 41. un 42.punkts*).

Tātad trūkumi darījuma dokumentos jeb formālo prasību neievērošana var būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai, ja tie objektīvi rada šķērsli noskaidrot, vai ir ievērotas priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskās prasības, tostarp, vai darījums ir faktiski noticis.

Tas, vai nepilnības darījuma dokumentos liecina, ka darījums nav noticis, vai arī šīm nepilnībām ir vienīgi formāls raksturs, lielā mērā atkarīgs arī no citu pierādījumu novērtējuma. Kā Senāts atzinis jau iepriekš, trūkumu esība darījuma dokumentos pati par sevi ir nepietiekama kategoriska secinājuma izdarīšanai par darījuma faktisko neesību vispār vai ar deklarēto darījumu partneri un par priekšnodokļa tiesību izmantotāja informētību par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos. Darījuma dokumentu nepilnības un trūkumi, tāpat kā ikviens lietā noskaidrots apstāklis un iegūts pierādījums, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām ir novērtējams kopsakarā ar pārējiem apstākļiem un pierādījumiem. Turklāt, pārbaudot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesisko prasību ievērošanu, jāskata visu darījuma dokumentu kopums, proti, līgumi, rēķini, pieņemšanas un nodošanas akti u. tml., neaprobežojoties vienīgi ar trūkuma konstatēšanu vienā darījuma dokumentā. Tikai visu darījuma dokumentu novērtējums to savstarpējā kopsakarā pilnvērtīgi var atklāt darījuma būtību un ar darījuma norisi saistītos jautājumus (*Senāta 2021.gada 27.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-60/2021 (*[*ECLI:LV:AT:2021:0127.A420153217.10.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0127.A420153217.10.S)*) 10.punkts*).

[10] Pieteicēja norāda, ka lietā ir virkne ar strīdus darījumu saistīto dokumentu. Pārbaudot lietas materiālus, Senāts gūst apstiprinājumu šādai norādei. Arī ieskatoties pārsūdzētajā dienesta lēmumā, Senāts konstatē, ka tajā ir norādīta un analizēta virkne ar strīdus darījumu saistītu dokumentu. No pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem un lietā esošajiem dokumentiem izriet, ka nekustamā īpašuma iegādes darījumā bija iesaistīti vairāki uzņēmumi, kuru starpā tika noslēgta virkne dažādu dokumentu. Arī pirmās instances tiesas spriedumā ir norādīta virkne apstākļu un pierādījumu, kas attiecas uz strīdus darījumu. Savukārt apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka, lai arī pirmās instances tiesa ir nonākusi pie pareiziem secinājumiem, apgabaltiesa nevar pilnībā piekrist pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, tādēļ sniedz savus apsvērumus par pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu. Taču apgabaltiesas spriedumā nav pieminēts neviens no pārsūdzētajā dienesta lēmumā un pirmās instances tiesas spriedumā norādītajiem apstākļiem un pierādījumiem (izņemot SIA „VESTABALT” rakstveida apliecinājumu par saistību izpildi, kam apgabaltiesa nav piešķīrusi ticamību, un šā uzņēmuma divas elektroniskās vēstules, kuras apgabaltiesas ieskatā neapstiprina SIA „VESTABALT” iesaisti tieši strīdus nekustamā īpašuma iegādē).

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka, pamatojoties uz procesuālās ekonomijas principu, apgabaltiesa nevērtēs apstākļus, pierādījumus un procesa dalībnieku argumentus, kam nav būtiskas nozīmes šīs lietas izspriešanā. Taču no apgabaltiesas sprieduma nav saprotams, kādus apstākļus, pierādījumus un argumentus apgabaltiesa uzskata par nebūtiskiem un tādiem, kas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, un jo īpaši – kāpēc. Šeit jāņem vērā, ka pieteicēja neapšauba trūkumu esību darījuma dokumentos un to, ka darījuma dokumenti pilnībā neatbilst darījuma norises apstākļiem. Pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā ir sniegusi izvērstus paskaidrojumus, saistītus gan ar nepilnībām darījuma dokumentos, gan ar darījuma norises apstākļiem. Piemēram, pieteicēja konsekventi ir skaidrojusi, ka starpniecības līgums un ar to saistītie dokumenti tika noformēti pēc tam, kad nekustamā īpašuma pirkuma darījums tika noslēgts, tāpēc nebija vajadzības noformēt visus starpniecības līgumā paredzētos dokumentus, ietverot tajos līgumā paredzēto informāciju. Šajā sakarā pieteicēja arī atsaukusies uz pierādījumiem, kas to pamato. Taču neviens no pieteicējas šajā sakarā norādītajiem apsvērumiem tiesas spriedumā nav pieminēts un attiecīgi nav analizēts. Arī no spriedumā norādītās vispārīgās frāzes, ka tiesa dienesta secinājumus atzīst par pareiziem un tos neatkārto, nav iespējams noskaidrot, vai tiesa vispār ir piešķīrusi nozīmi un ticamību pieteicējas skaidrotajiem iemesliem, kāpēc ir radušies konkrētie trūkumi darījuma noformēšanā. No tiesas sprieduma arī nav saprotams, vai tiek atzīta par objektīvi iespējamu tāda darījuma norise, kādu to ir raksturojusi pieteicēja. Apgabaltiesa tikai vispārīgi norādījusi, ka lietā esošie pierādījumi neapliecina, ka darījuma norise bija tāda, kādu to raksturojusi pieteicēja. Taču spriedumā nav atrodams šāda secinājuma pamatojums. Tāpat nav atrodama pieteicējas paskaidrojumu analīze un vērtēšana kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem, citstarp ar kasācijas sūdzībā pieminēto SIA „TER Properties” 2015.gada 23.septembra apstiprinājuma vēstuli un 2015.gada 4.decembra nekustamā īpašuma pirkuma līgumu, lai tādējādi noskaidrotu, vai pieteicējas paskaidrojumus apstiprina lietā esošie pierādījumi.

[11] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa, pamatojoties uz trūkumiem nekustamā īpašuma apskates protokolā un nevērtējot šo dokumentu un trūkumus kopsakarā ar pārējiem darījuma dokumentiem un pierādījumiem, ir rīkojusies neatbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas prasībām.

[12] Papildus jāņem vērā, ka SIA „TER Properties” ir pieteicējas mātes uzņēmums, nekustamā īpašuma iegādes darījums ir bijis komplicēts, tas ir bijis saistīts arī ar pieteicējas kapitāldaļu pirkšanas darījumu, vairākiem ar darījumu saistītajiem uzņēmumiem ir viens un tas pats pārstāvis, ir vairāku darījumā iesaistīto uzņēmumu paskaidrojumi gan par nepieciešamību iegādāties konkrēto nekustamo īpašumu, gan par izteiktiem un pieņemtiem piedāvājumiem, gan par darījuma norisi. Dienests pārsūdzētajā lēmumā uz strīdus nekustamā īpašuma iegādes darījumu ir raudzījies kopumā, proti, dienests nav pievērsies vienīgi darījuma posmam, kas ir norisinājies starp pieteicēju un SIA „TER Properties”, kā to ir darījusi apgabaltiesa, selektīvi vērtējot atsevišķus darījuma dokumentus. Dienests ir pievērsies arī tiem darījuma posmiem, kas ir norisinājušies pirms dokumentu noformēšanas starp pieteicēju un SIA „TER Properties”.

Šādos apstākļos Senāts atzīst, ka apgabaltiesas rīcība, selektīvi un atrauti no pārējo pierādījumu kopuma vērtējot tikai viena darījuma dokumenta trūkumus, ir neatbilstoša ne vien Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām, bet arī 103.panta pirmajai daļai, kurā ir definēts administratīvās tiesas uzdevums.

[13] Secinājumu, ka starpniecības pakalpojumi nav notikuši, apgabaltiesa pamatojusi arī ar SIA „VESTABALT” divu elektronisko vēstuļu izdrukām. Šajā sakarā spriedumā norādīts, ka abas 2015.gada jūlija vēstules varētu attiekties arī uz kāda cita darījuma plānošanas procesu, nevis uz nekustamā īpašuma [adrese], Rīgā, iegādi.

Ieskatoties minētajās vēstulēs, Senāts piekrīt, ka tajās nav norādīta pietiekami konkretizēta informācija, lai no tās varētu izdarīt secinājumu, ka tā ir saistīta ar konkrētā īpašuma iegādes darījumu. Vienlaikus Senāts arī šeit atgādina par nepieciešamību ikvienu pierādījumu vērtēt nevis izolēti no pārējo pierādījumu kopuma, bet gan kopsakarā ar tiem. Šajā sakarā Senāts piekrīt kasācijas sūdzībā norādītajam, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, piemēram, 2015.gada 7.jūlija elektroniskajai vēstulei pievienotos dokumentus ar informāciju, kas attiecas tieši uz nekustamo īpašumu [adrese], Rīgā (*lietas 2.sējuma 187.–188.lpp.*). Tā kā apgabaltiesa nepiekrita pieteicējai, ka minētās elektroniskās vēstules apstiprina SIA „VESTABALT” iesaisti tieši strīdus nekustamā īpašuma iegādes procesā, ir pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai un trešajai daļai bija jānovērtē arī elektroniskajai vēstulei pievienotie dokumenti un jāpamato, kāpēc šie dokumenti nav attiecināmi uz strīdus nekustamo īpašumu, kāpēc tiem nav piešķirama ticamību un kāpēc citiem pierādījumiem ir piešķirama priekšroka.

[14] Apgabaltiesas spriedumā norādīts uz nodokļu maksātāja pienākumu pierādīt strīdus darījuma faktisko esību un iesniegt pierādījumus, kas ļauj apšaubīt dienesta secinājumus. To ievērojot, spriedumā secināts, ka gadījumā, ja SIA „VESTABALT” patiešām bija iesaistījusies strīdus nekustamā īpašuma iegādes darījumā, tad ar strīdus darījumu saistītie dokumenti būtu savlaicīgi uzrādīti nodokļu administrācijai un iesniegti tiesā.

Senāts apgabaltiesas apsvērumus par nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākumu vispārīgi atzīst par pareiziem un atbilstošiem gan tiesību normām, gan judikatūras atziņām. Vienlaikus Senāts piekrīt arī kasācijas sūdzībā norādītajam, ka ir neizprotams apgabaltiesas pārmetums pieteicējai par dokumentu un pierādījumu savlaicīgu neiesniegšanu, jo apgabaltiesa nav konkretizējusi, kādus ar strīdus darījumu saistītos dokumentus pieteicēja nav iesniegusi dienestam un tiesai vai ir iesniegusi novēloti. Pārbaudot lietas materiālus, Senāts nekonstatē, ka tajos nebūtu atrodams kāds no pierādījumiem, ar ko pieteicēja pamato savus apsvērumus. Tāpat no lietas neizriet, ka kāds no būtiskajiem pieteicējas norādītajiem pierādījumiem nebija iesniegts dienestam. Arī no pārsūdzētā dienesta lēmuma neizriet, ka dienests būtu konstatējis pārbaudei nepieciešamo pierādījumu savlaicīgu neiesniegšanu. Līdz ar to, pārmetot nodokļu maksātājam ar pierādījumu iesniegšanu saistīta pienākuma neizpildi, tiesai būtu skaidri jānorāda, kādus tieši pierādījumus nodokļu maksātājs nav iesniedzis. Pretējā gadījumā nav iespējams pārbaudīt, vai ir pareizs tiesas secinājums par nodokļu maksātāja rīcības neatbilstību likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta prasībām.

II

*Par nekustamā īpašuma projekta dokumentācijas iegādes darījumu*

[15] Apgabaltiesa konstatējusi, ka 2015.gada 4.decembrī starp SIA „NEOBALTS” un SIA „NEO 21” tika noslēgts līgums, saskaņā ar kuru SIA „NEO 21” iegādājās nekustamā īpašuma projekta dokumentāciju. Šo dokumentāciju SIA „NEO 21” pārdeva SIA „TER Properties”, savukārt SIA „TER Properties” to pārdeva pieteicējai. Starp pieteicēju un SIA „TER Properties” noslēgtā darījuma vērtība vairāk nekā 10 reizes pārsniedz sākotnējo darījuma vērtību. Dienests ir samazinājis pieteicējas un SIA „TER Properties” darījuma vērtību un tādējādi samazinājis arī pieteicējas atskaitāmo priekšnodokli.

Apgabaltiesa ir piekritusi dienestam, ka strīdus darījuma vērtību nepieciešams koriģēt. Apgabaltiesa ir atsaukusies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām 23.2panta otrās daļas 1.punktu, ceturtās daļas 2.punktu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devīto daļu.

Pieteicēja uzskata, ka tiesa ir pieļāvusi minēto tiesību normu pārkāpumu. Senāts tam piekrīt.

[16] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.2panta pirmo daļu, ja konkrēto nodokļu likumos un šajā pantā nav noteikts citādi, nodokļu aprēķināšanā par preces, darba vai pakalpojuma cenu uzskata attiecīgās lietas (darbības) cenu (vērtību) darījumā. Atbilstoši panta otrās daļas 1.punktam, ja tas nav pretrunā ar konkrētā nodokļa likumu, nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), ir tiesīga pārbaudīt darījumu cenas (vērtības) noteikšanas pareizību un precizēt darījuma cenu (vērtību) darījumos starp saistītām personām.

Tātad minētajās tiesību normās ir noteiktas dienesta tiesības koriģēt darījuma vērtību un noteikt, kāda darījuma vērtība ir apliekama ar nodokli, ņemot vērā konkrētā nodokļa likumā paredzēto.

Darījuma vērtība, kas tiek aplikta ar pievienotās vērtības nodokli, ir noteikta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.pantā. Atbilstoši šā panta pirmajai daļai vispārīgi preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir atlīdzība par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem. Vienlaikus šajā pantā ir paredzēti arī gadījumi, kad ar nodokli apliek nevis atlīdzību par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, bet gan darījuma tirgus vērtību. Darījuma tirgus vērtība saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 27.punkta „a” apakšpunktu ir atlīdzība par precēm vai pakalpojumiem, kas attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējam piegādes brīdī godīgas konkurences apstākļos būtu jāmaksā citam piegādātājam, kurš nav uzskatāms par saistītu personu likuma „Par nodokļiem un nodevām” izpratnē. Viens no šādiem gadījumiem ir paredzēts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas 3.punktā, atbilstoši kuram preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darījumā starp saistītām personām likuma „Par nodokļiem un nodevām” izpratnē ar nodokli apliekamā vērtība ir preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas tirgus vērtība, ja darījuma vērtība ir lielāka par tirgus vērtību un preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā.

Tātad šajā tiesību normā ir paredzēti divi priekšnoteikumi, kuriem iestājoties ar nodokli tiek aplikta nevis darījuma dokumentos norādītā atlīdzība, bet gan darījuma tirgus vērtība, proti, dokumentos norādītā darījuma vērtība ir lielāka par tirgus vērtību, *un* preču piegādātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā.

[17] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas 3.punktā ir transponēta Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 80.panta 1.punkta „a” apakšpunkta norma, kas noteic: lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība, ja atlīdzība ir lielāka par atvērtā tirgus vērtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli saskaņā ar 167. līdz 171.pantu un 173. līdz 177.pantu.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 80.panta 1.punktu, atzinusi, ka minētajā tiesību normā paredzētie piemērošanas nosacījumi ir izsmeļoši un līdz ar to valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar tikt paredzēts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība citos gadījumos nekā tie, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja piegādātājam vai pircējam ir tiesības pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 26.aprīļa sprieduma apvienotajās lietās Balkan and Sea Properties ADSITS un Provadinvest OOD, C‑621/10 un C‑129/11,* *[ECLI:EU:C:2012:248](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:248), 51.punkts*).

Tātad tikai tad, ja iestājas Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 80.panta 1.punkta „a” apakšpunktā (attiecīgi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas 3.punktā) paredzētie priekšnoteikumi, ir pamats noteikt un ar nodokli aplikt darījuma tirgus vērtību. Turklāt minētajā normā paredzētais izņēmums no vispārējās kārtības ir jāinterpretē šauri (*iepriekš minētā sprieduma 45.punkts*).

[18] Senāts konstatē, ka apgabaltiesas spriedumā ir pieminēti atsevišķi ar projekta dokumentācijas iegādi saistītie darījuma dokumenti un SIA „NEO 21” amatpersonas liecība, kā rezultātā secināts, ka SIA „NEO 21” un SIA „TER Properties” noslēgtā darījuma summa nav balstīta nekādos racionālos apsvērumos, jo SIA „TER Properties” nebija šķēršļu nopirkt projekta dokumentāciju no SIA „NEOBALTS” par sākotnējo cenu. Tālāk tiesas spriedumā ir citētas likuma „Par nodokļiem un nodevām 23.2panta otrās daļas 1.punkta, ceturtās daļas 2.punkta un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas normas. Taču tiesas spriedumā šīs tiesību normas nav analizētas un nav veikta to subsumpcija ar izskatāmās lietas faktiskajiem apstākļiem, kā arī nav norādīts, vai šīs tiesību normas ir piemērojamas izskatāmajā gadījumā un vai tās pamato dienesta veiktos nodokļa aprēķinus. Rezultātā spriedumā nav arī norādīts, vai izskatāmajā gadījumā ir iestājušies likumdevēja paredzētie kritēriji, kas dod pamatu pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai izmantot darījuma tirgus vērtību. Tāpat tiesas spriedumā nav skaidrots, vai dienests ir pareizi noteicis darījuma tirgus vērtību. Šajā sakarā nav sniegts nekāds vērtējums arī tam, ka dienests ir pamatojies uz darījuma vērtību vienā no strīdus darījuma posmiem un vienlaikus ir atzinis, ka strīdus darījuma ķēdes dalībnieki ir saistītās personas, taču atbilstoši iepriekš minētajām tiesību normām darījuma tirgus vērtība ir atlīdzība, kas preču saņēmējam būtu jāmaksā piegādātājam, kurš nav uzskatāms par saistīto personu.

[19] Apgabaltiesa spriedumā norādījusi, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam, ja preču vai pakalpojumu piegāde par mākslīgi zemu vai augstu cenu notiek starp darījuma dalībniekiem, kuriem abiem ir tiesības pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli saistībā ar darījumu, tad šajā posmā nav nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, taču tā var būt galapatērētāja posmā (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā Balkan and Sea Properties ADSITS un Provadinvest OOD, C‑621/10 un C‑129/11,* [*ECLI:EU:C:2012:248*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:248)*, 47.punkts*). To ievērojot, apgabaltiesa atzinusi, ka ir nepieciešams vērtēt visu darījuma ķēdi kopumā, jo nodokļa nemaksāšana var tikt konstatēta galapatērētāja posmā. Tālāk tiesa ir secinājusi, ka pieteicēja noteiktu laika posmu ir bijusi galapatērētājs, kas nesamaksā valsts budžetā pievienotās vērtības nodokli, tādējādi radot valsts budžetam ievērojamu kaitējumu.

Pirmkārt, minētais tiesas secinājums nav pamatots, jo, tam sekojot, būtu jāatzīst, ka ikviens nodokļu maksātājs, kas iegādājas konkrētu preci vai saņem pakalpojumu tā tālākai izmantošanai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir galapatērētājs. Taču tas pēc būtības neatbilst pievienotās vērtības nodokļa sistēmai. Otrkārt, pats par sevi apstāklis, ka nodokļu maksātāja deklarētā no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa ir lielāka par budžetā maksājamo nodokļa summu, nenozīmē, ka tādējādi nodokļu maksātājs valsts budžetam ir radījis zaudējumus. Šajā sakarā vēlreiz jāatgādina, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir pievienotās vērtības nodokļa sistēmas neatņemama sastāvdaļa un pamats runāt par valsts budžeta aizskārumu ir vienīgi tad, ja priekšnodoklis tiek atskaitīts, neievērojot materiāltiesiskās prasības. Treškārt, apgabaltiesa, atsaucoties uz minēto Eiropas Savienības Tiesas spriedumu, nav ņēmusi vērā tajā skaidri norādīto, ka krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks, kuru dalībvalstīm saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 80.panta 1.punktu ir atļauts novērst, pastāv vienīgi gadījumā, ja attiecīgajai personai, kas iesaistīta darījumā, nav tiesību pilnībā atskaitīt nodokli (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā Balkan and Sea Properties ADSITS un Provadinvest OOD, C‑621/10 un C‑129/11,* [*ECLI:EU:C:2012:248*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:248)*, 48.punkts*). Kā minēts jau iepriekš, apgabaltiesa nav pārbaudījusi, vai ir izpildījies šis Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 80.panta 1.punkta „a” apakšpunktā un attiecīgi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta devītās daļas 3.punktā paredzētais kritērijs.

[20] Vienlaikus apgabaltiesa pamatoti norādījusi, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam dalībvalstīm ir tiesības paredzēt citus pienākumus, lai novērstu krāpšanu, ievērojot nosacījumus, kas paredzēti Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 273.pantā (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā Balkan and Sea Properties ADSITS un Provadinvest OOD, C‑621/10 un C‑129/11,* [*ECLI:EU:C:2012:248*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2012:248)*, 49.punkts*).

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka no pārsūdzētā lēmuma pamatojuma neizriet, ka dienests būtu konstatējis, ka strīdus darījums ar SIA „NEO 21” faktiski nav noticis, dienests ir apšaubījis vienīgi strīdus darījuma vērtību.

Ieskatoties pārsūdzētajā dienesta lēmumā, Senāts konstatē, ka šāds viennozīmīgs secinājums no lēmumā norādītās argumentācijas neizriet un dienesta argumentācija pirmšķietami ir pretrunīga. Proti, pārsūdzētajā lēmumā dienests ir analizējis visu darījumu ķēdē iesaistīto uzņēmumu lomu, paskaidrojumus, šo uzņēmumu starpā noslēgtos dokumentus, to saturu u. c. lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus, kā rezultātā secinājis, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi ir saistītās personas, kas ir rīkojušās saskaņoti dokumentu noformēšanā par faktiski nenotikušiem darījumiem, darījumam ar SIA „NEO 21” ir krāpniecisks raksturs un šā uzņēmuma rekvizītu izmantošana liecina par negodprātīgu rīcību. Rezultātā norādīts, ka projekta dokumentācijas piegāde starp SIA „NEO 21” un SIA „TER Properties” nav notikusi un SIA „TER Properties” ir iesaistījusies nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Dienesta lēmumā norādīts, ka pieteicēja to zināja. Taču, veicot nodokļu aprēķinus, dienests, kā jau minēts, tomēr ir ņēmis vērā daļu no šī dienesta ieskatā krāpnieciskā darījuma vērtības. No dienests lēmuma pirmšķietami nav skaidrs, vai dienesta ieskatā krāpnieciskums izskatāmajā gadījumā ir saprotams tādējādi, ka ir notikusi darījuma vērtības mākslīga sadārdzināšana, vai tādējādi, ka darījums vispār nav noticis.

Šeit arī jāņem vērā dienesta lēmumā norādītais, ka, tā kā pieteicējai un SIA „TER Properties” pievienotās vērtības nodokļa uzrēķins audita rezultātā veikts par vieniem un tiem pašiem darījumiem, tad izskatāmajā lietā ir ņemami vērā arī SIA „TER Properties” nodokļu auditā konstatētie apstākļi. Kā izriet no tiesu spriedumiem, kas taisīti administratīvajā lietā Nr. A420179917, kurā tiek vērtēts dienesta lēmums, kas pieņemts SIA „TER Properties” audita rezultātā, dienests ir liedzis (nevis samazinājis) SIA „TER Properties” atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „NEO 21” izrakstīto rēķinu par nekustamā īpašuma projekta dokumentācijas iegādi, jo uzskatījis, ka darījums nav noticis.

Vispārīgi atbilstoši Senāta praksē atzītajam katrā lietā ir vērtējami tieši izskatāmā gadījuma faktiskie apstākļi. Taču šajā lietā jāņem vērā jau minētais, ka pats dienests pārsūdzētajā lēmumā ir norādījis, ka pieteicējas pārbaudes lietā ir ņemams vērā arī pieteicējas mātes uzņēmuma pārbaudes lietā konstatētais, jo abās lietās ir pārbaudīts viens un tas pats darījums. Dienests pārsūdzētajā lietā ir norādījis virkni apstākļu un pierādījumu, kas attiecas tieši uz darījumu starp SIA „TER Properties” un SIA „NEO 21”, kā arī uz darījumu starp SIA „NEO 21” un SIA „NEOBALTS”. Turklāt, veicot pieteicējas budžetā maksājamā nodokļa korekcijas, dienests ir pamatojies tieši uz dokumentiem, kas ir noformēti starp tālākajiem darījumu ķēdes dalībniekiem un uz kuru pamata dienests darījumu par nekustamā īpašuma projekta dokumentācijas iegādi SIA „TER Properties” auditā atzinis par faktiski neesošu.

Ievērojot minēto, ir pamatots pieteicējas viedoklis, ka pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principa nodrošināšanas nolūkos, tiesa izskatāmajā gadījumā nepamatoti aprobežojusies ar darījuma novērtēšanu tikai vienā tā posmā, nenoskaidrojot iemeslus, kāpēc dienests vienu un to pašu darījumu ir vērtējis atšķirīgi, kā rezultātā ir veicis arī atšķirīgas nodokļa korekcijas. Vienlaikus ir jāpatur prātā, ka, pārbaudot pārsūdzētā administratīvā akta tiesiskumu, tiesa var ņemt vērā tikai administratīvajā aktā norādīto pamatojumu.

[21] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi materiālo un procesuālo tiesību normu pārkāpumus, kas ir ietekmējuši lietas izspriešanu, tāpēc apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**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 2019.gada 4.jūlija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

Atmaksāt SIA „Baltic RE Group” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.