**Priekšnodokļa atskaitīšana par reprezentatīvā automobiļa iegādi un tā uzturēšanu**

Lietās par priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar reprezentatīvo automašīnu iegādi, kas tiek izmantoti nomas pakalpojumu sniegšanai, nomas darījumi ir jāvērtē atbilstoši to patiesajai ekonomiskajai būtībai. Proti, ir jāvērtē, vai darījumi nav mākslīgi veidoti nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu fiskālo priekšrocību gūšanai. Šādu vērtējumu veic, lai noskaidrotu, vai reprezentatīvie automobiļi patiesībā netiek lietoti nodokļu maksātāja pašpatēriņam.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2023.gada 14.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420214217, SKA‑69/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:0214.A420214217.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/498640.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Dzintra Amerika un Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „JJK AUTO” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017. gada 12. aprīļa lēmuma Nr. 30.2-22.7/2111 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020. gada 20. janvāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja SIA „JJK AUTO” iegādājās reprezentatīvos automobiļus *Land Rover Range Rover* un *Mercedes Benz S500* (turpmāk – strīdus automašīnas). Strīdus automašīnu iegādes un uzturēšanas rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli pieteicēja atskaitīja kā priekšnodokli, to pamatojot ar šo automašīnu izmantošanu nomas pakalpojumu sniegšanai.

Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu. Audita rezultātā dienests atzina, ka pieteicēja strīdus automašīnas ir izmantojusi nevis nomas pakalpojumu sniegšanai, bet gan pašpatēriņam, tāpēc dienests ierobežoja pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tā rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017. gada 12. aprīļa lēmumu Nr. 30.2-22.7/2111 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai papildu samaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī samazināts no budžeta atskaitāmais priekšnodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020. gada 20. janvāra spriedumu pieteikumu apmierināja un atcēla pārsūdzēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Priekšnodokļa atskaitīšanas vispārīgos noteikumus paredz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punkts, savukārt priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojumus, tostarp attiecībā uz reprezentatīviem automobiļiem, noteic šā likuma 100. panta 1.1 daļa.

Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka strīdus automašīnas nav izmantotas pieteicējas saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tāpēc tiesai ir jāpārbauda šāda secinājuma pamatotība.

[2.2] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai, ja apliekamā persona saņem preci, bet to kādu objektīvu iemeslu dēļ neizmanto apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas pats par sevi nevar būt pamats ierobežot apliekamās personas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja vien tiek konstatēts, ka apliekamās personas darbības bija vērstas uz šīs preces izmantošanu saimnieciskajā darbībā apliekamo darījumu nodrošināšanai.

No pieteicējas skaidrotā un no lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja strīdus automašīnas iegādājās līzingā, automašīnu īpašniece bija līzinga kompānija, savukārt pieteicēja bija automašīnu turētāja. Pēc noteikta laika pieteicēja strīdus automašīnas nodeva atpakaļ līzinga kompānijai. Tādējādi pieteicējas nodoms pārdot strīdus automašīnas nav īstenojies. Taču strīdus automašīnu iegāde ar mērķi tās pārdot apliecina pieteicējas nodomu šīs automašīnas izmantot saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Konstatējot, ka plānoto mērķi neizdosies īstenot, nodokļu maksātājs nav ierobežots konkrēto preci izmantot citiem nolūkiem. Pieteicēja strīdus automašīnas izmantoja nomas pakalpojumu sniegšanai, kas ir saskanīgi ar pieteicējas reģistrēto saimnieciskās darbības virzienu.

[2.3] To, ka pieteicēja veica darbības, lai strīdus automašīnas izmantotu saimnieciskajā darbībā, apstiprina lietā esošie pierādījumi – līgumi, rēķini, pieņemšanas un nodošanas akti, pieteicējas un nomnieku paskaidrojumi un liecības.

[2.4] Apstāklis, ka līgumos nav norādīta un no nomniekiem nav prasīta drošības nauda, nenozīmē, ka līgumi noslēgti izskata pēc.

[2.5] Darījumu dokumentos ir konstatējamas nesakritības attiecībā uz odometra rādījumiem, pieņemot un nododot strīdus automašīnas nomniekiem. Taču atbilstoši tiesu praksei trūkumi un kļūdas grāmatvedības dokumentos nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai.

[2.6] Ir saskatāmas pretrunas strīdus automašīnu nomnieku paskaidrojumos un liecībās, taču tās nav būtiskas. Nomnieki ir apstiprinājuši strīdus darījumus. Nomnieki varēja neatcerēties precīzus darījumu apstākļus.

[2.7] Pieteicējas un nomnieku savstarpējā saistība pati par sevi nav pamats, lai atzītu, ka strīdus automašīnas netika iznomātas.

[2.8] Apstāklim, ka pieteicējas ieņēmumi no strīdus automašīnu iznomāšanas nesedz pieteicējas izdevumus par šīm automašīnām, nav nozīmes, jo pieteicēja ir guvusi ienākumus no citu automašīnu iznomāšanas un pārdošanas. Turklāt, kā atzīts tiesu praksē, dzīvē var tikt slēgti arī tādi darījumi, kas nav „loģiski” un kas nenes peļņu. Pieteicējai izskatāmajā gadījumā komerciālais risks nav bijis nesamērīgi liels, jo pieteicējas kopējā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu vērtība pārsniedz strīdus automašīnu līzinga maksājumus.

[2.9] Tāpat nav nozīmes apstāklim, ka pieteicēja nebija reģistrējusi automašīnu tirdzniecības vietas, jo, pirmkārt, lietā ir noskaidrots, ka pieteicējas nodoms pārdot strīdus automašīnas nav īstenojies. Otrkārt, šim apstāklim būtu nozīme vien tad, ja pieteicēja būtu reģistrējusi automašīnu tirdzniecības vietu, jo tas varētu pamatot pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[2.10] Citos gadījumos, kad pieteicēja iznomāja automašīnas, tostarp reprezentatīvos automobiļus, Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Līdz ar to dienests ir pārkāpis Administratīvā procesa likumā un Latvijas Republikas Satversmē nostiprināto vienlīdzības principu.

[2.11] Ņemot vērā minēto, pieteicēja ir ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punkta un 100. panta trešās daļas 1. punkta „b” apakšpunkta prasības, tāpēc Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti ierobežojis pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Apgabaltiesa nav noskaidrojusi un vērtējusi visus būtiskos apstākļus, tāpēc ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103. panta otrajā daļā nostiprināto objektīvās izmeklēšanas principu.

[3.2] Apgabaltiesa ir konstatējusi būtiskas nesakritības darījumu dokumentos saistībā ar odometra rādījumiem, taču nav skaidrojusi, kāpēc šīs nesakritības ir radušās. Apgabaltiesa ir atzinusi, ka nesakritības odometra rādījumos ir vērtējamas kā formāli trūkumi darījumu dokumentos, taču šie trūkumi nav formāli. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu strīdus automašīnu izmantošanu pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai ārpus strīdus nomas pakalpojumiem.

[3.3] No darījumu brīža līdz brīdim, kad strīdus automašīnu nomnieks sniedza paskaidrojumus, ir pagājis salīdzinoši neilgs laiks, tāpēc ir nepamatots apgabaltiesas secinājums, ka nomnieki varēja neatcerēties darījumu apstākļus. Turklāt nomnieki nav izskaidrojuši būtiskās pretrunas odometra rādījumos. Savukārt nomnieku paskaidrojumi, ka dažās dienās varēja nobraukt vairākus tūkstošus kilometrus, nav ticami, jo šāds nobraukums objektīvi nav iespējams.

[3.4] Ir nepamatots apgabaltiesas secinājums, ka izskatāmajā gadījumā ir pārkāpts vienlīdzības princips. Atbilstoši tiesu praksei vienlīdzības princips iestādei neliek akceptēt prettiesiskas situācijas. Turklāt apgabaltiesas salīdzinātie darījumi nav salīdzināmi, jo darījumu apstākļi ir dažādi un atsevišķus tiesas spriedumā minētos darījumus Valsts ieņēmumu dienests nav pārbaudījis.

[3.5] Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicēja strīdus automašīnas plānoja pārdot, taču lietā nav šādu apgalvojumu apstiprinošu pierādījumu.

[3.6] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154. panta normas, kas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas.

[4] Pieteicēja par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros norādīts, ka tiesas spriedums ir pareizs un pamatots.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli par strīdus automašīnām, kas ir reprezentatīvie automobiļi.

[6] Priekšnodokļa atskaitīšanu par reprezentatīvajiem automobiļiem regulē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100. panta normas.

100. panta 1.1 daļa noteic, ka no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis pilnībā nav atskaitāma nodokļa summa par tādas vieglās pasažieru automašīnas iegādi, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas vietas un kuras vērtība pārsniedz uzņēmumu ienākuma nodokli regulējošajos normatīvajos aktos noteikto reprezentatīvā vieglā automobiļa vērtību, kā arī par izmaksām, kas saistītas ar minētās automašīnas uzturēšanu.

Savukārt 100. panta trešā daļa noteic, ka šā panta 1.1 daļa nav attiecināma uz gadījumiem, kad reģistrēts nodokļa maksātājs vieglo pasažieru automašīnu iegādājas nomas pakalpojumu sniegšanai (1. punkta „b” apakšpunkts) vai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai (4. punkts).

Atbilstoši 100. panta ceturtajai daļai, lai pierādītu atbilstību šā panta trešās daļas 4. punktā minētajam nosacījumam, reģistrēts nodokļa maksātājs kārto ar saimnieciskās darbības veikšanu saistīto braucienu uzskaiti atbilstoši uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli regulējošajiem normatīvajiem aktiem un ir deklarējis atbilstoši uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli regulējošajiem normatīvajiem aktiem šo vieglo pasažieru automašīnu transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā.

Tātad atbilstoši minētajām tiesību normām priekšnodoklis par reprezentatīva automobiļa iegādi un uzturēšanu vispārīgi nav atskaitāms. Vienlaikus likumā ir paredzēti izņēmuma gadījumi. Tie ir gadījumi, kad reprezentatīvais automobilis tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai vai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktam nomas pakalpojumu sniegšana par atlīdzību arī ir ar nodokli apliekams darījums. Taču 100. panta trešās daļas 4. punkts, kas izņēmumu attiecina uz automobiļa izmantošanu apliekamo darījumu nodrošināšanai, neaptver nomas pakalpojumus. Tie kā atsevišķs un patstāvīgs izņēmums paredzēti 100. panta trešās daļas 1. punkta „b” apakšpunktā. Minētais izskaidrojams ar to, ka gadījumos, kad reprezentatīvais automobilis tiek izmantots ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kas nav nomas pakalpojumu sniegšana, nodokļu maksātājam ir pienākums kārtot ar saimnieciskās darbības veikšanu saistīto braucienu uzskaiti un deklarēt attiecīgo automobili transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā, lai tādējādi pierādītu konkrētā automobiļa izmantošanu saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tas ir noteikts minētajā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100. panta ceturtajā daļā. Turpretim, ja reprezentatīvais automobilis tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai, šāda automobiļa deklarēšana un braucienu uzskaite nav nepieciešama, šādā gadījumā nodokļu maksātājam jāpierāda automobiļa iznomāšanas darījums.

[7] Apgabaltiesa spriedumā norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienests, liedzot pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, konstatējis, ka iztrūkst viens priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, proti, preces izmantošana saimnieciskajā darbībā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Taču Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100. panta trešās daļas 4. punkts, kas attiecas uz reprezentatīvo automobiļu izmantošanu apliekamo darījumu nodrošināšanai, apgabaltiesas spriedumā nav piemērots. Apgabaltiesa spriedumā ir pamatojusies vienīgi uz 100. panta trešās daļas 1. punkta „b” apakšpunktu un ir vērtējusi jautājumu par strīdus automašīnu izmantošanu nomas pakalpojumiem.

Senāts, ieskatoties sākotnējā lēmumā un galīgajā administratīvajā aktā, konstatē, ka Valsts ieņēmumu dienests ir pamatojies gan uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100. panta trešās daļas 1. punkta „b” apakšpunktu, gan uz 100. panta trešās daļas 4. punktu. Dienesta lēmumos norādīts, ka pieteicēja strīdus automašīnas ir izmantojusi nevis nomas pakalpojumu sniegšanai, bet gan pašpatēriņam. Pieteicējas iesniegtajiem darījumu dokumentiem, kas attiecas uz nomas pakalpojumiem, dienests nav piešķīris ticamību, pēc būtības uzskatot, ka nomas pakalpojumu sniegšana nav notikusi. Vienlaikus dienesta lēmumos norādīts, ka pieņemšanas un nodošanas aktos fiksētie odometra rādījumi, saņemot automašīnu no viena nomnieka un nododot to citam nomniekam, atšķiras – tie ir krietni lielāki. Dienesta lēmumos norādīti konkrēti laika posmi un secināts, ka ārpus pieteicējas deklarētajiem strīdus automašīnu nomas pakalpojumiem automašīna *Land Rover Range Rover* ir nobraukusi 2754 km, savukārt automašīna *Mercedes Benz S500* – 8659 km. Lēmumos norādīts, ka pieteicēja nav iesniegusi dokumentus (piemēram, nomas līgumus, rēķinus, pieņemšanas un nodošanas aktus), kas apliecinātu, ka strīdus automašīnas tika iznomātas arī minētajos nobrauktajos attālumos (km). Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests ir secinājis, ka strīdus automašīnas, veicot konkrētos nobraukumus, nav izmantotas nomas pakalpojumu sniegšanai. Tālāk dienests ir norādījis, kāda dokumentācija ir jākārto un kādi pienākumi nodokļu maksātājam ir jāizpilda, lai pierādītu automašīnas izmantošanu saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Dienests konstatējis, ka pieteicēja nav iesniegusi maršruta lapas, ceļazīmes, degvielas iegādes čekus, norakstīšanas aktus u. c. dokumentus, kas apliecinātu strīdus automašīnu izmantošanu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Līdz ar to dienests atzinis, ka pieteicēja nav pierādījusi arī to, ka strīdus automašīnas ārpus deklarētajiem nomas pakalpojumiem tika izmantotas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Apgabaltiesas spriedumā ir vērtēti strīdus automašīnu nomas pakalpojumi un secināts, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti atzinis, ka ir notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana. Taču administratīvā akta pamatojums daļā, kas attiecas uz strīdus automašīnu izmantošanu pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai, apgabaltiesas spriedumā nav pārbaudīts un nav skaidrots, vai pieteicēja ir iesniegusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100. panta ceturtajā daļā paredzētos pierādījumus. No apgabaltiesas sprieduma argumentācijas, iespējams, var izdarīt secinājumu, ka apgabaltiesas ieskatā iepriekš norādītie Valsts ieņēmumu dienesta identificētie 2754 km un 8659 km ir attiecināmi uz strīdus nomas pakalpojumiem, jo apgabaltiesa, konstatējot nesakritības odometra rādījumos, norādījusi, ka darījumu dokumentu formālie trūkumi nevar ietekmēt priekšnodokļa atskaitīšanu. Taču apgabaltiesas spriedumā nav skaidra secinājuma par to, vai pieteicējas norādītie strīdus automašīnu nomnieki strīdus automašīnas izmantoja arī tajos nobraukumos, kas ar dokumentiem nav pamatoti. Turklāt, kā pareizi norādīts kasācijas sūdzībā, apgabaltiesas spriedumā vispār nav minēts un attiecīgi nav vērtēts, ka lietā nav neviena dokumenta, kas apstiprinātu strīdus automašīnu izmantošanu konkrētajos nobraukumos (km), un apgabaltiesa nav skaidrojusi iemeslus, kāpēc ir izveidojusies ievērojama atšķirība odometra rādījumos.

Minētajiem apstākļiem ir nozīme lietas pareizai izspriešanai, jo Valsts ieņēmumu dienests lēmumos atzinis, ka pieteicēja strīdus automašīnas ir izmantojusi pašpatēriņam, savukārt pieteicēja ir iebildusi pret šādu secinājumu, norādot, ka tai ir tikai viens darbinieks, tāpēc pieteicējas pašpatēriņam divas automašīnas neesot vajadzīgas. Tā kā apgabaltiesa minētos apstākļus nav noskaidrojusi un vērtējusi, ir pamatots Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103. panta otro daļu, kas noteic, ka tiesa objektīvi noskaidro lietas apstākļus un dod tiem juridisku vērtējumu. Tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Senāts šajā sakarā papildus vērš uzmanību uz pirmās instances tiesas spriedumā norādīto, ka Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis strīdus automašīnu izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā un ir atļāvis pieteicējai atskaitīt priekšnodokli 50 procentu apmērā. Pārsūdzētajā apgabaltiesas spriedumā šis secinājums nav pārbaudīts. Tāpēc, izskatot lietu no jauna un vērtējot apelācijas sūdzības argumentus, apgabaltiesai ir jāpārbauda minētā pirmās instances tiesas secinājuma pareizība un atbilstība administratīvā akta pamatojumam.

[8] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa, vērtējot strīdus automašīnu nomas pakalpojumus, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154. panta pirmo un trešo daļu, jo lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus ir vērtējusi nevis to savstarpējā kopsakarā, bet gan atrauti no konteksta.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādu Valsts ieņēmumu dienesta argumentu atzīst par pamatotu.

[9] Vispirms Senāts atgādina, ka tiesai ir būtiski noskaidrot, vai nodokļu tiesību normas – tāpat kā jebkuras citas tiesību normas arī citās tiesību jomās – netiek izmantotas ļaunprātīgi, pretēji normu mērķim (piemēram, *Senāta 2020. gada 7. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA‑88/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0407.A420525013.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0407.A420525013.3.S)*, 5. punkts*). Darījumi tādēļ ir jāvērtē atbilstoši to patiesajai ekonomiskajai būtībai, proti, vai tie nav mākslīgi veidoti nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu fiskālo priekšrocību gūšanai, nevis parastu komercdarījumu ietvaros (*Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā „Halifax”, C‑255/02,* *[ECLI:EU:C:2006:121](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2006%3A121), 69.–75. punkts*). Pievienotās vērtības nodokļa jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi: pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti noteikumi, kas ir paredzēti attiecīgajās pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normās un šo direktīvu transponējošos valsts tiesību aktos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (*Eiropas Savienības Tiesas 2019. gada 10. jūlija sprieduma lietā „Kuršu zeme”, C‑273/18,* *[ECLI:EU:C:2019:588](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2019%3A588), 35.punkts un tajā minētie spriedumi*).

Vērtējot darījumu mērķi un patieso ekonomisko būtību, tiesai ir pienākums ievērot Administratīvā procesa likuma 154. pantā paredzētās lietas apstākļu un pierādījumu pārbaudes un novērtēšanas prasības. Savukārt atbilstoši šā likuma 251. panta piektajai daļai tiesai ir pienākums sprieduma motīvu daļā norādīt lietas apstākļu un pierādījumu analīzi, lai lietas dalībniekiem un augstākas instances tiesai būtu saprotams, kā un kāpēc tiesa ir nonākusi pie konkrētiem secinājumiem.

[10] Apgabaltiesas spriedumā ir uzskaitīti apstākļi, kas ir saistīti ar pieteicējas izrakstīto rēķinu samaksu. No šiem apstākļiem izriet, ka strīdus nomnieki nav ievērojuši samaksas noteikumus. Proti, nomnieki pieteicējas izrakstītajos rēķinos norādīto nomas maksu nav samaksājuši vispār (nav iesniegti samaksu apstiprinoši dokumenti), nomas maksu nav samaksājuši pilnā apmērā vai arī samaksājuši ar ievērojumu laika kavējumu.

Par šiem apstākļiem apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka līgumā noteikto nomnieku pienākumu nepienācīga izpilde neliecina vienīgi par dokumentu formālu noformēšanu. Vispārīgi Senāts var piekrist, ka pats par sevi apstāklis, ka darījumu dalībnieks nenorēķinās līgumā paredzētajā kārtībā un termiņā, nav pietiekams, lai atzītu, ka darījums nav noticis atbilstoši dokumentos noteiktajam. Tomēr apstākļus, kas ir saistīti ar strīdus nomas pakalpojumu samaksu, apgabaltiesa nav vērtējusi kopsakarā ar pieteicējas amatpersonas personīgo saistību ar visiem strīdus automašīnu nomniekiem. Šajā sakarā apgabaltiesa būtībā norādījusi, ka darījumu dalībnieku savstarpējai saistībai izskatāmajā gadījumā nav nozīmes, jo Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis starp pieteicēju un strīdus automašīnu nomniekiem noslēgtos līgumus. Taču šāds secinājums neatbilst pārsūdzētajam lēmumam, kur ir norādīta virkne apstākļu un pierādījumu, pamatojoties uz kuru novērtējumu Valsts ieņēmumu dienests ir apšaubījis nomas pakalpojumu faktisko esību un secinājis, ka ir notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana.

Tāpat apgabaltiesa nav vērtējusi, ka samaksas noteikumi nav ievēroti gandrīz visos strīdus automašīnu nomas gadījumos un atsevišķos gadījumos samaksa veikta tikai pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests uzsāka pieteicējas pārbaudi. Šos apstākļus apgabaltiesa nav vērtējusi arī kopsakarā ar pieteicējas rīcību, nepieprasot samaksu par iznomātajām automašīnām un turpinot iznomāt automašīnas tām pašām personām, kuras nav norēķinājušās ar pieteicēju. Apgabaltiesas spriedumā iztrūkst vērtējums par šādas pieteicējas rīcības atbilstību pieteicējas norādītajam mērķim strīdus automašīnas iegādāties un izmantot peļņas gūšanai, jo īpaši apstākļos, kad pieteicēja strīdus automašīnas atbilstoši pašas apgabaltiesas konstatētajam iznomājusi vien dažas dienas un izdevumi, saistīti ar strīdus automašīnu iegādi un uzturēšanu, 10–20 reizes pārsniedz pieteicējas norādītos nomas pakalpojumu ieņēmumus.

[11] Minētos apstākļus apgabaltiesa nav vērtējusi arī kopsakarā ar pašas konstatēto, ka visos strīdus automašīnu nomas pakalpojumu gadījumos darījumu dokumenti ir aizpildīti neatbilstoši, tostarp visos pieņemšanas un nodošanas aktos ir norādīti nepatiesi odometra rādījumi. Šajā sakarā apgabaltiesa ir tikai minējusi, ka kļūdas odometra rādījumos pašas par sevi neliecina vienīgi par dokumentu formālu noformēšanu, taču apgabaltiesa nav vērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta argumentus par to, cik ticamas un objektīvajai realitātei atbilstošas ir darījumu dokumentos norādītās ziņas par nobraukumu. Piemēram, apgabaltiesa spriedumā ir konstatējusi, ka viens no strīdus automašīnu nomniekiem divās dienās ir nobraucis 4200 km, savukārt cits trīs dienās – 3399 km. Taču apgabaltiesa šos apstākļus nav izvērtējusi kopsakarā ar strīdus automašīnu nomas līgumos paredzēto, ka nomniekiem nav tiesību automašīnas nodot citām personām, kā arī kopsakarā ar attiecīgo nomnieku paskaidrojumiem un liecībām, kurās nav minēta automašīnu nodošana citām personām. Atsevišķos gadījumos apgabaltiesa ir konstatējusi pretrunas starp strīdus automašīnu nomnieku liecināto un darījumu dokumentos norādīto un atzinusi, ka liecinieku liecinātais neatbilst dokumentos norādītajām ziņām (piemēram, apgabaltiesas sprieduma 20.4., 20.5. punkts). Taču apgabaltiesas spriedumā nav vērtētas šīs pretrunas un to ietekme uz lietā noskaidrojamiem faktiem.

[12] Ņemot vērā iepriekš norādīto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa lietas apstākļu un pierādījumu novērtējumā ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154. panta normas un šis pārkāpums varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas, kas arī ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un lietas nodošanai jaunai izskatīšanai.

[13] Papildus minētajam Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā iebilst pret apgabaltiesas secināto, ka dienests ir pieļāvis vienlīdzības principa pārkāpumu, jo citu automašīnu nomas gadījumos dienests nav ierobežojis pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Nevērtējot šāda apgabaltiesas secinājuma pamatotību, Senāts norāda, ka atbilstoši konsekventām judikatūras atziņām tiesai ir jānovērtē tie darījumi, par kuriem ir strīds konkrētajā lietā, un šajā novērtējumā tiesai nav saistošs iestādes vērtējums par citiem līdzīgiem vai tādiem pašiem pieteicējas darījumiem (piemēram, *Senāta 2019. gada 6. augusta sprieduma lietā Nr. SKA‑133/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0806.A420309614.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0806.A420309614.2.S)*, 17. punkts, 2019. gada 27. jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA‑1236/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0627.A420247716.27.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0627.A420247716.27.L)*, 7. punkts*). Līdz ar to, ja tiek konstatēts, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav ievērojusi priekšnodokļa atskaitīšanu regulējošās tiesību normas, pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pretēji apgabaltiesas secinātajam nevar tikt atzītas, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta citās lietās pieņemtajiem lēmumiem.

**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 20. janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.