ECLI:LV:AT:2020:0407.A420525013.3.S
Lieta Nr. A420525013, SKA?88/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 7.aprīlī

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Lord's & Co" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 1.novembra lēmuma Nr. 22.8/L-28073 atcelšanu daļā, sakarā ar AS „Lord's & Co" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 3.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 1.novembra lēmumu Nr. 22.8/L-28073 pieteicējai AS „Lord's & Co" samaksai budžetā citstarp aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta nokavējuma un soda nauda. Lēmums pamatots ar to, ka

1) netiek atzīti pieteicējas darījumi ar SIA „Unitrade DG" un SIA „Stone Performance", līdz ar to pieteicēja nepamatoti saistībā ar šiem darījumiem atskaitījusi priekšnodokli un nepamatoti iekļāvusi ar šiem darījumiem saistītos izdevumus peļņas un zaudējumu aprēķinā;

2) netiek atzīti darījumi ar SIA „Acenso" (jaunais nosaukums – SIA „Euro VNB"), proti, darījumi, kuri netika atzīti jau iepriekš veiktajā pievienotās vērtības nodokļa auditā, un līdz ar to pieteicējai nebija tiesību izdevumus saistībā ar šiem darījumiem iekļaut pieteicējas peļņas un zaudējumu aprēķinā;

3) Valsts ieņēmumu dienests nebija izsniedzis pieteicējai atļauju neieturēt uzņēmumu ienākuma nodokli no maksājumiem Honkongas uzņēmumam *Easyfull Industrial Supply*, līdz ar to ir pamats aprēķināt pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokli.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz iepriekš norādītajiem darījumiem. Izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 3.jūlija spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Spriedums, daļēji pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās atskaitīja kā priekšnodokli nodokļa summu saskaņā ar SIA „Unitrade DG" vārdā noformētajām pavadzīmēm par audumu piegādi, kā arī uzrādīja šo darījumu summas 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās.

Pārbaudot pieteicējas pārstāvja paskaidrojumus, SIA „Unitrade DG" amatpersonas liecību, SIA „Unitrade DG" darījumu partneres SIA „Alfa Trade" amatpersonas liecību, Valsts ieņēmumu dienesta iesniegtos dokumentus par SIA „Alfa Trade" darbību, tiesa secināja, ka SIA „Alfa Trade" nav piegādājusi SIA „Unitrade DG" pavadzīmēs norādīto preci – audumus. SIA „Alfa Trade" atbilda fiktīva uzņēmuma pazīmēm. Faktiski SIA „Unitrade DG" amatpersona, lai noformētu darījumu par audumu piegādi, ir sadarbojusies ar citām lietas izskatīšanas gaitā nenoskaidrotām personām. Nodokļu administrācija pamatoti secināja, ka darījumi nav notikuši. No lietā konstatēto apstākļu kopuma, tostarp no netiešajiem pierādījumiem, secināms, ka pieteicējas darījumu partnere SIA „Unitrade DG" izvēlēts fiktīvu darījumu noformēšanai. Apgabaltiesai nav šaubu par to, ka pieteicēja pati bija iesaistījusies darījumos, kas starp komercsabiedrībām faktiski nav notikuši, jo tieši pieteicēja šādi noformētu darījumu rezultātā ieguva tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Turklāt lietā būtisks ir fakts, uz ko norādījusi pati pieteicēja, proti, pieteicēja daudzus gadus ir lielākais darba apģērbu ražotājs un izplatītājs Latvijā. Minētais kopsakarā ar lietā konstatētajiem apstākļiem nepārprotami norāda, ka tieši pieteicēja, kura, kā norādīja tās pārstāvis, finanšu krīzes rezultātā bija nonākusi grūtībās, bija tā komercsabiedrība, kura zināja par specifisku audumu esību un to izmantošanas iespējām, kā arī, iespējams, to atrašanās vietu. Līdz ar to tieši pieteicēja bija ieinteresēta tālāk veikt darījumus ar Igaunijas uzņēmumiem, noformējot dokumentus par konkrētu audumu iegādi un pēc tam izvešanu no Latvijas Republikas, tādējādi iegūstot pievienotās vērtības nodokļa atmaksu no budžeta. Pieteicēja ir noformējusi vai piedalījusies dokumentu, kas rada faktiski nenotikušu darījumu esības šķietamību, noformēšanā.

Ņemot vērā arī to, ka nodokļu administrācijas lēmums daļā par pievienotās vērtības nodokli ir tiesisks, pieteicējai nebija tiesību iekļaut arī peļņas un zaudējumu aprēķina izmaksās to darījumu vērtību, kas radusies saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem.

[2.2] Valsts ieņēmumu dienests ir koriģējis pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokli saistībā ar 2010.gadā pieteicējas deklarētajiem auduma iegādes darījumiem ar SIA „Acenso". Šos darījumus dienests bija vērtējis, iepriekš veicot pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu, kura ietvaros atzina, ka konkrētie darījumi faktiski nenotika, un aprēķināja pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa parādu, kas netika apstrīdēts un pārsūdzēts.

Arī attiecībā uz šo pieteicējas darījumu, līdzīgi kā pieteicējas un SIA „Unitrade DG" darījuma gadījumā, konstatējams, ka papildu ziņas, tostarp par trešajām personām, apliecina nodokļu administrācijas šaubas par to, ka pieteicējas grāmatvedības dokumentos, kas iesniegti auditam, iekļautās ziņas par darījumiem neatbilst faktiskajai šo darījumu norisei. SIA „Acenso" bija sabiedrība, kas tikusi iesaistīta darījumos kā starpnieks. Arī norādītā preču pārvadātāja SIA „Sevillia" nav izrakstījusi rēķinus SIA „Acenso" par sniegtajiem transporta pakalpojumiem, kas saistīti ar preču piegādi pieteicējai, un nav iegrāmatojusi minētos darījumus. Attiecībā uz SIA „Acenso" norādīto darījumu partneri SIA „Lavorija" konstatējams, ka tā faktiski nav veikusi saimniecisko darbību un preces no tās nevarēja saņemt.

No lietā konstatēto apstākļu kopuma, tostarp no netiešajiem pierādījumiem, secināms, ka pieteicējas darījumu partneris SIA „Acenso" izvēlēts fiktīvu darījumu noformēšanai. Nav šaubu par to, ka pieteicēja pati bija iesaistījusies darījumos, kas starp komercsabiedrībām faktiski nav notikuši, jo tieši pieteicēja šādi noformētu darījumu rezultātā ieguva tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Tā kā darījums saistīts ar audumu, kas nepieciešami pieteicējas pamatdarbības nodrošināšanai, iegādi, izslēgta iespējamība, ka pieteicēja nezināja par konkrēto darījumu noformēšanu ļaunprātīgos nolūkos.

Līdz ar to pieteicējai nebija tiesību iekļaut peļņas un zaudējumu aprēķina izmaksās to darījumu vērtību, kas radusies saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem ar SIA „Acenso".

[2.3] Pieteicēja 2011.gadā aprīlī, maijā, jūnijā un jūlijā ir deklarējusi četrus darījumus ar SIA „Stone Performance" par preču izkraušanu,

iekraušanu, šķirošanu, marķēšanu un fasēšanu un saistībā ar šiem darījumiem atskaitījusi priekšnodokli.

Novērtējot pieteicējas pārstāvja paskaidrojumus par pieteicējas un tās saistītā uzņēmuma SIA „Multiteks" sapludināšanu, noliktavas atlikumu pārņemšanu un nepieciešamību preces sašķirot, pārfasēt un marķēt, šādu pakalpojumu sniedzēju sameklēšanu, darījuma noslēgšanu, darbu norisi, maksas noteikšanu, kā arī novērtējot trūkumus attaisnojuma dokumentos (nav iespējams pienācīgi identificēt pieteicējas darījumus), ir pamats uzskatīt, ka darījumi faktiski nenotika.

Nedz no līguma, nedz rēķiniem, nedz darbu pieņemšanas-nodošanas aktiem nevar gūt priekšstatu ne par to, kāda apjoma darbi ir paveikti, ne par to, kā aprēķināta maksa par veiktajiem pakalpojumiem. Ir pretrunīga informācija par preču izkraušanas nepieciešamību.

Pieteicēja iesniegusi tāmes par SIA „Stone Performance" sniegtajiem pakalpojumiem, taču arī šīs tāmes nemaina faktu, ka darījuma noslēgšanas laikā (līguma noslēgšanas laikā) nekur nav fiksēts, par kāda veida samaksu vai samaksas veidošanas formulu puses ir vienojušās. Tāmes, kurās atspoguļojas precīzi darbu apjomi un cenas, vērtējamas kritiski: pieteicēja šādas tāmes nebija iesniegusi audita laikā, dokumenti tika iesniegti tikai tiesai lietas izskatīšanas gaitā vienā no pēdējām tiesas sēdēm. Kritiski vērtējams pieteicējas skaidrojums, ka tāmju iesniegšana tikai tiesas procesa laikā notika, jo grāmatvedības personāla maiņas dēļ šie dokumenti bija pazuduši un nejauši tika atrasti pie banku līgumiem. Lai arī nevar izslēgt situāciju, ka dokumenti pazūd, tomēr nav ticams, ka tāpēc vien pieteicēja nebūtu teikusi, ka konkrēti dokumenti vispār ir bijuši.

Nesamērīgi augstās cenas dēļ nav saprotams konkrēto darījumu ekonomiskais pamatojums (maksa par viena cilvēka darbu mēnesī ir bijusi vairāk nekā 7000 *euro* par vienkāršu darbu).

Kritiski vērtējams arī pieteicējas pārstāvja paskaidrojums, ka viņi bija spiesti šādu cenu par konkrēto pakalpojumu maksāt, jo banka pieprasīja, lai pieteicēja saskaitītu savu aktīvu vērtību, jo pieteicēja vairāk nekā pusgadu neuzsāka šo preču krājumu apzināšanu. Ievērojot pakalpojuma vienkāršību un gatavību maksāt tik lielu maksu, kritiski vērtējams apgalvojums, ka nebija viegli atrast pakalpojumu sniedzēju.

Vismaz 2011.gada martā un aprīlī SIA „Stone Performance" rīcībā nebija pakalpojumu nodrošināšanai nepieciešamie personālresursi, arī nekādi citi resursi SIA „Stone Performance" rīcībā nebija, tostarp ne īpašumā, ne turējumā nebija reģistrēti transportlīdzekļi. Tas ir pretrunā pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem, ka viens no iemesliem SIA „Stone Performance" izvēlei bija tas, ka šim uzņēmumam pašam bija iespējams transportēt darbiniekus uz pieteicējas noliktavu.

SIA „Stone Performance" amatpersona ir izvairījusies no konkrēto darījumu apstiprināšanas iestādē un tiesā.

Tādējādi lietā noskaidrotie apstākļi liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā. Pieteicēja apzināti ir iegrāmatojusi un deklarējusi tādus darījumus, kuru attaisnojuma dokumenti acīmredzami nesniedz nekādu priekšstatu par to, kāda apjoma pakalpojums ir sniegts un kā veidojas maksa par pakalpojumu, vienlaikus iesaistoties nesamērīgi dārgā darījumā ar pakalpojuma sniedzēju, kuram nebija pietiekamu resursu pakalpojuma sniegšanai, un darījumu slēgšanas nepieciešamībai sniedzot pretrunīgu skaidrojumu. Līdz ar to pieteicējai pamatoti liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, kā arī pamatoti aprēķināta arī nokavējuma nauda un soda nauda.

[2.4] 2010.gadā pieteicēja no Honkongas uzņēmuma *Easyfull Industrial Supply* iepirka preces, kuru izcelsmes teritorija bija nevis autonomās Honkongas administratīvā teritorija, bet Ķīna. No Honkongas uzņēmumam izmaksātajām summām pieteicēja uzņēmumu ienākuma nodokli neieturēja un valsts budžetā neiemaksāja. Par šīm uzņēmumam samaksātajām summām pieteicēja samazināja apliekamo ienākumu, iegrāmatojot izmaksu summas kā preču iepirkšanas un piegādes izdevumus.

Tā kā saskaņā ar Ministru kabineta 2001.gada 26.jūnija noteikumu Nr. 276 „Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām" (turpmāk – noteikumi Nr. 276) 1.24.apakšpunktu Honkonga tiek atzīta par zemu nodokļu vai beznodokļu teritoriju, pieteicēja ir veikusi maksājumus personai, kura atrodas (ir dibināta vai izveidota) zemu nodokļu vai beznodokļu teritorijā.

Ievērojot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astoto daļu un 24.panta pirmo daļu, nodoklis no maksājumiem personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas Ministru kabineta noteikumos minētajās zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās, izmaksas brīdī jāietur pēc 15 procentu likmes. Ja tas nav darīts, likuma 6.panta pirmās daļas 4.punkts paredz apliekamo ienākumu palielināt par attiecīga apmēra izmaksām.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītā daļa kā vienu no izņēmumiem, kad ieturējums nav jāizdara, paredz gadījumu, kad Valsts ieņēmumu dienests to atļāvis nedarīt, ja nodokļa maksātājs pamatoti pierāda, ka minētie maksājumi netiek izdarīti ar nolūku samazināt šā maksātāja apliekamo ienākumu un nemaksāt vai samazināt Latvijā maksājamos nodokļus. Atbilstoši Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumiem Nr. 556 likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi (turpmāk – noteikumi Nr. 556) jāsaņem rakstiska atļauja. Pirms maksājumu veikšanas jāiesniedz dienestā attiecīgs iesniegums, kurā norāda darījuma raksturu, būtību un piemērojamās cenas, paskaidro, kādi apstākļi ir noteikuši nepieciešamību veikt darījumu, apliecina, ka minētais darījums nenotiek, lai samazinātu apliekamo ienākumu vai lai nemaksātu nodokļus Latvijā, un ka nodokļu maksātājs vai ar to saistītās personas nav tieši vai netieši līdzdalībnieki personā – maksājumu saņēmējā, dokumentāri identificē personas, kuras tieši vai netieši ir personas – maksājumu saņēmējas faktiskie īpašnieki, kā arī sniedz jebkuru citu būtisku informāciju, kas dienestam atvieglo lēmuma pieņemšanu.

Pieteicēja 2010.gadā nebija saņēmusi atļauju neieturēt nodokli. Pieteicējas ieskatā, dienests pārāk formāli interpretē tiesību normas, tādējādi nonākot pie nesamērīga rezultāta, jo neesot pamata uzskatīt, ka pieteicējas maksājumi Honkongas uzņēmumam tika veikti ar nolūku samazināt apliekamo ienākumu un nemaksāt vai samazināt Latvijā maksājamos nodokļus. To apliecinot tas, ka cenas, par kādām pieteicēja 2010.gadā no uzņēmuma *Esyfull Industrial Supply* iepirka preces (darba cimdus), bija zemākas kā cenas, par kādām pieteicēja analogas preces iepirka no valstīm, kas nav beznodokļu vai zemo nodokļu teritorijas (Ukrainas un Ķīnas), kā arī zemākas par cenām, par kādām analogas preces varēja nopirkt Latvijā. Par nākamajiem gadiem Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai ir izsniedzis šādu atļauju. Apstāklis, ka pieteicēja 2010.gadā nezināšanas dēļ nebija pieprasījusi un saņēmusi atļauju, esot tikai formāls trūkums.

Šāds viedoklis ir noraidāms. Nodokļa neieturēšana ir izņēmums no vispārējā principa. Likumdevējs ir skaidri norādījis priekšnoteikumus neieturēšanai. Prasība, lai būtu saņemta noteikta atļauja, kas ir pēc nodokļu maksātāja iniciatīvas izdodams administratīvais akts, nav tikai formāla. Turklāt likumdevējs ir apzināti vēlējies nodrošināt, lai attiecīgas atļaujas tiktu prasītas un saņemtas pirms maksājumu veikšanas, lai iestādei būtu iespēja maksimāli efektīvi un vispusīgi izvērtēt atļaujas piešķiršanas pamatu pēc iespējas tuvāk paredzamo maksājumu veikšanas brīdim (tostarp ņemot vērā tobrīd aktuālo tirgus situāciju, jo pēc attālināta laika posma tirgus svārstību dēļ var būt apgrūtināti noteikt, vai tiešām tobrīd darījumi netika veikti par nepamatoti sadārdzinātām cenām). Nevar ar atpakaļejošu spēku novērst atļaujas neesības faktu. Nav pamata atkāpties no tiesību normās paredzētajām tiesiskajām sekām. Nav saskatāms nesamērīgums, jo īpaši, ņemot vērā, ka pieteicēja jau gandrīz divdesmit gadus veic saimniecisko darbību.

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

[3.1] Attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Unitrade DG" tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu (pierādījumu vērtēšanas principi), no Administratīvā procesa likuma 103., 107. un 150.panta izrietošo objektīvās izmeklēšanas principu, kā arī Administratīvā procesa likuma 4.panta otro daļu – neievērojot judikatūru līdzīgās lietās.

Tiesas secinājumi par darījumu faktisku neesību ir balstīti tikai uz pieņēmumu, ka nevarēja notikt darījumi ar SIA „Unitrade DG" augšupējiem darījumu partneriem, savukārt minētais secinājums ir balstīts tikai uz nepietiekami rūpīgi novērtētu SIA „Alfa Trade" amatpersonas liecību.

Spriedumā nav secināts, ka pieteicēja preces vispār nesaņēma. Nenoskaidrotu personu darbošanās SIA „Alfa Trade" vārdā nepierāda, ka pieteicējas tiešais darījumu partneris nevarēja piegādāt preces. Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus, SIA „Unitrade DG" pārstāvja liecības un iepriekš sniegtos paskaidrojumus, SIA „Wilde Transport" amatpersonas paskaidrojumus par preču transportēšanu, noliktavas esību. Spriedumā, izņemot atsauci uz SIA „Alfa Trade" amatpersonas liecību, nav citu pierādījumu analīzes.

Ja tiesa secināja, ka pieteicēja iegādājās preci ne no rēķinos norādītās personas, tiesai bija jānorāda uz pierādījumiem, kas objektīvi pierāda to, ka pieteicēja to ir zinājusi (vai vajadzēja zināt). Tiesa uz šādiem pierādījumiem nav norādījusi. Lai arī tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības (Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa), pārliecībai ir jābalstās uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, jābalstās uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšana pati par sevi nepierāda, ka darījumi nav notikuši. Citu personu ļaunprātīgs nolūks vai darbību krāpniecisks raksturs nevar tikt ņemts vērā. Pieteicēju vispārīgi raksturojošie apstākļi un norāde uz finanšu grūtībām nenorāda uz to, ka pieteicēja zināja par iesaisti krāpšanā, bet tieši apstiprina darījuma faktisko norisi. Norādes uz pieteicējas fiskālā labuma gūšanu nav ne ar ko pamatotas.

[3.2] Attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „Acenso" tiesa pārkāpa lietas izskatīšanas kārtību rakstveida procesā. Vēl pirmās instances tiesā pieteicējas pārstāve norādīja, ka nav pieļaujams rakstveida tiesas sēžu protokolos neatspoguļot visu procesa dalībnieku paskaidrojumus, ja vienlaikus tiek veikts audioieraksts un sastādīts rakstveida protokols. Pieteicējas pārstāve norādīja uz rakstveida tiesas sēžu protokolos neatspoguļotajiem tās sniegtajiem paskaidrojumiem, kuros ietverta būtiska informācija. Pārstāve jau norādīja, ka vai nu jāveic audioieraksts, vai arī jāsastāda pilnīgi tiesas sēžu protokoli. No apgabaltiesas sprieduma secināms, ka tiesa nav noklausījusies tiesas sēžu audioierakstus, bet gan ņēmusi vērā nepilnīgus tiesas sēžu protokolus, tātad nav novērtējusi pierādījumus pēc būtības. Skatot lietu rakstveida procesā, ja pirmās instances tiesā ir bijis audioieraksts, tas ir jānoklausās. Tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 145.panta pirmās daļas 7. un 8.punktā minētās tiesības sniegt mutvārdu paskaidrojumus un izteikt savus argumentus un apsvērumus, no kā izriet tiesības tikt uzklausītam tiesā, no Administratīvā procesa likuma 103., 107. un 150.panta izrietošo objektīvās izmeklēšanas principu un Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu. Nav analīzes, kādēļ vieniem pierādījumiem dota priekšroka, salīdzinot ar citiem.

Tiesa nav pienācīgi novērtējusi pierādījumus. Attiecībā uz preču pārvadāšanu tiesa neņēma vērā, ka darījuma attiecības ar pārvadātāju bija SIA „Acenso", nevis pieteicējai, ko pierāda virkne lietā esošo pierādījumu, un šis apstāklis bija attiecīgi jāņem vērā, vērtējot darījumu atspoguļošanu grāmatvedībā. Tiesas secinājumi par transporta pakalpojumu nesniegšanu balstās tikai uz pieņēmumiem. Tiesa nav analizējusi virkni pierādījumu un atsevišķos gadījumos kļūdījusies, noskaidrojot to saturu, vai izdarījusi nepamatotus secinājumus un pieņēmumus.

Tiesa – analoģiski kā darījumos ar SIA „Unitrade G" – nav norādījusi uz pierādījumiem, kas pamato, ka pieteicēja zināja (bija jāzina) par iesaistīšanos iespējamā krāpšanā.

Tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu, pārsniedzot Valsts ieņēmumu dienesta norādītā pamatojuma robežas. Nedz pievienotās vērtības nodokļa audita pārskatā un lēmumā, nedz uzņēmumu ienākuma nodokļa audita pārskatā un lēmumā nav minēts neviens Valsts ieņēmumu dienesta arguments vai pierādījums, kas pamato to, ka pieteicēja zināja (vajadzēja zināt) par to, ka tās darījuma partneris, iespējams, ir iesaistīti krāpšanā.

[3.3] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „Stone Performance" tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu un no tās izrietošo objektīvās izmeklēšanas principu, kā arī neievēroja judikatūru līdzīgās lietās.

Ievērojot, ka runa ir par pakalpojumu sniegšanu, tiesa ir formāli attiekusies pret attaisnojuma dokumentu vērtēšanu. Lai arī tiesa līdz ar rēķiniem apskatīja tāmes, tiesas secinājums par to, kāpēc tās nav ticamas, nav pamatots. Amatpersonu neatsaukšanās uz uzaicinājumiem sniegt paskaidrojumus nav pietiekami apsvērumi, lai konstatētu, ka uzņēmums ir fiktīvs vai ka darījumi nav notikuši. Secinājumi par tāmēm ir nepamatoti. Tieši no tāmēm ir redzams, ka šķirošanas gabalcena (par izšķiroto cimdu vai apavu pāri) atbilst tirgus cenai un ir samērīga, par ko vairākkārt tika sniegti paskaidrojumi.

Pirmās instances tiesas secinājumi par SIA „Stone Performance" darba ņēmējiem netieši rada pieteicējai pienākumu pārbaudīt darījumu partnera darbinieku, kas tam nav jādara. Tiesas secinājumi uzliek pieteicējai atbildību par to, ka tā darījuma brīdī nav pārbaudījusi to darbinieku personas datus, kuri nodrošināja pakalpojuma sniegšanu SIA „Stone Performance" vārdā, un to, vai šīs personas atradās darba tiesiskajā attiecībās. Ja tiesa konstatēja, ka SIA „Stone Performance" nenodarbināja darbiniekus, tai bija tālāk jāpārbauda, vai tā varēja nodrošināt pakalpojumu arī citiem veidiem, piemēram, piesaistot apakšuzņēmējus vai prettiesiski nodarbinot darbiniekus neoficiāli. Pienākumu pārbaudīt darījumu partneri netieši rada arī arguments par to, ka SIA „Stone Performance" nebija reģistrētu transportlīdzekļu. Pretēji tiesas spriedumā norādītajam pieteicēja savos paskaidrojumos minēja, ka tai nebija jānodrošina personu transports, un nekad nav apgalvojusi, ka zina, kā šie darbinieki nokļuva līdz pakalpojuma sniegšanas vietai.

[3.4] Attiecībā uz darījumiem ar *Easyfull Industries Supply* tiesa nepareizi interpretēja un piemēroja likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astoto daļu. Tiesa neņēma vērā, ka Honkonga ir Ķīnas valsts sastāvā jau kopš 1997.gada, ka tieši Ķīna kā izcelsmes valsts ir jānorāda izcelsmes sertifikātos atbilstoši Komisijas 1993.gada 2.jūlija Regulai (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodeksa īstenošanas regula). Tātad atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotās daļas 3.punktam nekāda atļauja nodokļa neieturēšanai pieteicējai nebija jāsaņem.

Tiesa nav pienācīgi izvērtējusi likumdevēja mērķi – ļaut neieturēt 15 procentu nodokli, ja personai nav nolūka samazināt apliekamo ienākumu un darījums ir veikts atbilstoši tirgus vērtībām. Tas izriet arī no 2013.gada novembra grozījumiem likumā, ietverot norādi uz tirgus cenu. Tas raksturo likumdevēja mērķi – novērst peļņas slēpšanu ārzonās, kas pieteicējas gadījumā nevarēja notikt, jo preces tika iegādātas par tirgus cenām.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedumā ir atspoguļota detalizēta pierādījumu analīze; pieteicējai par to ir atšķirīgs viedoklis, tomēr tas nevar būt pamats kasācijas tiesvedībai. Pieteicēja nav norādījusi, kā apstāklis par audioieraksta un rakstveida protokola sastādīšanu ietekmējis lietas izskatīšanas gaitu. Tas, ka tiesa vadījusies tikai no rakstveida protokoliem, ir tikai pieteicējas pieņēmums. Attiecībā uz darījumu ar Honkongas uzņēmumu pieteicēja nepamatoti norāda, ka ir iesniegti pierādījumi, ka darījums veikts atbilstoši tirgus cenām. Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā ir ietverts pamatojums, kurā norādīts uz trūkumiem pierādījumos.

Motīvu daļa

[5] Lai arī kasācijas sūdzībā ir norāde uz to, ka tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, no kasācijas sūdzības izriet, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas veiktās pierādījumu pārbaudes rezultātiem attiecībā uz pieteicējas iespējamo iesaistīšanos nodokļu krāpšanās. Šāda veida argumentācija kasācijas instances tiesā ir pārbaudāma, ievērojot no Administratīvā procesa likuma 325.panta secināmo kasācijas instances tiesas kompetenci – pārbaudīt, vai zemākas instances tiesa ir pārkāpusi materiālo vai procesuālo tiesību normas un vai pārkāpusi savas kompetences robežas.

Jāatgādina pamatprincipi, kas jāievēro, pārbaudot, vai notikusi ļaunprātīga fiskālo priekšrocību gūšana, izmantojot nodokļu sistēmu jeb iespējamu iesaistīšanos nodokļu krāpšanā, kas var būt pamats neatzīt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētās

priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības vai tiesības ietvert noteiktus izdevumus uzņēmuma peļņas un zaudējumu aprēķinā uzņēmumu ienākuma nodokļa noteikšanai.

Tiesai ir būtiski noskaidrot, vai nodokļu tiesību normas – tāpat kā jebkuras citas tiesību normas arī citās tiesību jomās – netiek izmantotas ļaunprātīgi, pretēji normu mērķim (par ļaunprātīgas rīcības aizliegumu kā vispārēju Eiropas Savienības tiesību principu sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā „Halifax” C-255/02 (* ECLI:EU:C:2006:121) *68. –69.punkts 2017.gada 22.novembra sprieduma lietā „Cussens”, C-251/16 (* ECLI:EU:C:2017:881) *27.–31.punktu*). 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 (*„Halifax” 69. – 75.punkts*).

Jāievēro, ka nedrīkst pieļaut formālu attieksmi un liegt tiesības tikai tā iemesla dēļ, ka dokumentos ir trūkumi, ja darījuma faktisko norisi ir iespējams konstatēt. Vienlaikus nevar izslēgt, ka trūkumi darījumus apliecinošos dokumentos kādā konkrētā gadījumā var izrādīties būtiski – tādi, kas paši par sevi liedz konstatēt darījuma faktisku norisi un patieso ekonomisko būtību (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā „Plöckl” C-24/15 (* ECLI:EU:C:2016:791) *37., 39., 43., 44., 46.punkts*).

Ja no pierādījumiem secināms, ka darījums vai citi ar to saistīti darījumi uzrāda nodokļu krāpšanas pazīmes un ka attiecīgi ir pamats apšaubīt, ka konkrētā darījuma patiesā būtība ir saimnieciska, nevar liegt tiesības konkrētam nodokļu maksātājam, iekams nav noskaidrots, vai tieši šis konkrētais nodokļu maksātājs ir saistīts ar šo ļaunprātīgo tiesību izmantošanu (krāpšanu), citiem vārdiem, vai tas zināja (tam bija jāzina) par darījuma saistību ar to (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās „Kittel” un „Recolta Recycling” C?439/04 un C?440/04 (* ECLI:EU:C:2006:446) *56.–61.punkts*).

Tā kā apgabaltiesas spriedumā un arī kasācijas sūdzībā ir atsauces uz tiesību normām, Eiropas Savienības Tiesas un Senāta nolēmumiem, nav šaubu, ka gan apgabaltiesa, gan procesa dalībnieki pienācīgi to izpratuši.

I

[6] Attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „Unitrade DG” secināms turpmāk minētais.

[7] Apgabaltiesa vispārīgi nav apšaubījusi preču (specifisks auduma veids) esību, tādēļ pieteicējas argumentācija, ka tā preces pēc iegādes piegādāja Igaunijas uzņēmumam, ir atstājama bez ievērības. Tomēr faktiska preču aprite pati par sevi izslēdz tikai to, ka notikusi pilnībā fiktīvu dokumentu noformēšana, kas pati par sevi būtu pamats liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 27.jūnija sprieduma apvienotajās lietās „SGI” un „SNC Valériane” C?459/17 un C?460/17 (* ECLI:EU:C:2018:501) *36.–41.punkts*). Preču faktiska tālāka piegāde neizslēdz to, ka šāda preču aprite notikusi, vienlaikus veicot darbības nepamatotu fiskālo priekšrocību gūšanai, ļaunprātīgi izmantojot nodokļu sistēmu, vai piedaloties nodokļu krāpšanā.

[8] Tiesa noskaidrojusi faktu, ka tālāka komercsabiedrība augšupējā darījumu ķēdē – SIA „Alfa Trade” – ir ar fiktīva uzņēmuma pazīmēm.

Senāts nesaskata pamatu kritikai par apgabaltiesas veikto pierādījumu vērtēšanu attiecībā uz to, ka SIA „Alfa Trade” ir ar fiktīva uzņēmuma pazīmēm. Sprieduma 15.3.punktā atreferētā SIA „Alfa Trade” reģistrētās amatpersonas liecība visai detalizēti uzrāda tipisku fiktīva uzņēmuma reģistrācijas un izmantošanas shēmu. No aprakstīto darbību kopuma ir pietiekams pamats uzskatīt, ka šāda fiktīva uzņēmuma veidošanas patiesais mērķis ir iesaiste prettiesiskās darbībās, kāda ir arī nodokļu krāpšana. Liecinieka aprakstītās darbības skaidri uzrāda, ka kāda šajā lietā neidentificēta persona (vai personas) vēlas uz citas personas vārda reģistrētu uzņēmumu izmantot darbībām, par kuru patieso būtību šai oficiāli uzrādītajai personai nemaz nav informācijas. Turklāt, ja reiz tiek veikta formāla uzņēmuma reģistrācija un formāla dokumentu parakstītāja nolīgšana, nav principiālas atšķirības, vai tālāk šī formāli reģistrētā amatpersona paraksta konkrētus grāmatvedības dokumentus, vai arī izsniedz pilnvaru personai (personām), lai tās var pašas rīkoties tālāk. Būtiski, vai no visu darbību kopuma izriet, ka uzņēmuma dibināšana ir ar mērķi formāli radīt komersantu, lai veiktu darbības, kurās oficiāli reģistrētā amatpersona nav iesaistīta, un tādējādi izmantot šo komersantu kā instrumentu mērķiem, kas nav tiesiskas saimnieciskās darbības veikšana.

Tā kā šāda veida uzņēmuma veidošanas patiesais mērķis nav saimnieciskās darbības veikšana, ikvienam šāda fiktīva uzņēmuma tiešajam darījumu partnerim būtu jāspēj ticami izskaidrot, kādā veidā tas nonāca līdz tam, ka starp visiem citiem iespējamiem darījumu partneriem tieši ar tādu tika noslēgts darījums.

[9] Lai arī pieteicēja pati nav slēgusi darījumu ar SIA „Alfa Trade”, tā ir nākamā lejupējā darījumu ķēdē saistībā ar tām pašām precēm.

Tā kā fiktīvu uzņēmumu veidošana un līdz ar to iesaiste darījumu ķēdē, kā izriet no iepriekš norādītā, vispārīgi nav nejauša, ir pietiekams pamats pievērsties apstākļu noskaidrošanai, vai un kādā veidā pieteicēja ir ar to saistīta.

[10] Ievērojot SIA „Alfa Trade” reģistrētās amatpersonas liecību saturu, apgabaltiesa atzina, ka SIA „Alfa Trade” nepiegādāja preces pieteicējas darījumu partnerei SIA „Unitrade DG”, no kā tālāk izdarīti secinājumi par SIA „Unitrade DG” amatpersonas liecību kritisku vērtējumu.

Apgabaltiesas spriedumā ir ietverts skaidrojums, kādēļ tā secina, ka preces nepiegādāja SIA „Alfa Trade”, un Senāts uzskata to par pietiekami skaidru un pamatotu (*apgabaltiesas sprieduma 16.punkts*).

No tā izriet, ka SIA „Unitrade DG” amatpersonas liecības jāvērtē kopsakarā ar to apstākli, ka SIA „Alfa Trade” nevarēja piegādāt preces, un to apgabaltiesa ir darījusi.

Pieteicēja gan pamatoti norāda, ka apgabaltiesas spriedumā nav pamatots, kādēļ tā uzskata, ka SIA „Unitrade DG” amatpersonas norādītais „draugs” SIA „Alfa Trade” ir tieši tās reģistrētā amatpersona. Tomēr šādas dažādi tulkojamas saiknes neanalizēšana spriedumā vēl nenozīmē, ka ir kļūdains viss liecības vērtējums, jo liecība tomēr nedod izskaidrojumu, kā varēja notikt darījums ar fiktīvu uzņēmumu.

[11] Pieteicēja argumentē, ka tiesas tālākie secinājumi par pašas pieteicējas iesaisti iespējamā nodokļu krāpšanā ir balstīti tikai uz pieņēmumiem. Šie argumenti ir pamatoti.

Pieteicēja nav tieši slēgusi darījumu ar fiktīvu uzņēmumu. Tādā situācijā, kā pieteicēja pamatoti norāda, nevar automātiski pieņemt, ka konkrētais nodokļu maksātājs zināja par darbību krāpniecisko raksturu nodokļu jomā. Šādā gadījumā no tiešiem un netiešiem pierādījumiem ir jānoskaidro, vai pastāv tieši konkrētā nodokļu maksātāja iesaiste. Nevar izslēgt, ka krāpšanas būtība ir tāda, kas nesniedzas līdz konkrētajam nodokļu maksātājam un viņš par to nezina. Ēnu ekonomikas mērķi un paņēmieni var būt dažādi, tādēļ vispārīgi pieņēmumi par ikkatru personu darījumu ķēdē un tieši pievienotās vērtības nodokļa vai tieši uzņēmumu ienākuma nodokļa sakarā nav pieļaujami.

Apgabaltiesa spriedumā kā apstākļus, kas norāda, ka pieteicēja izvēlējās SIA „Unitrade DG” fiktīvu darījumu noformēšanai, norāda divus:

1) tieši pieteicēja šādi noformētu darījumu rezultātā ieguva tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem;

2) pieteicēja kā profesionālis savā jomā zināja par specifisku audumu esību un to izmantošanas iespējām, kā arī, iespējams, to atrašanās vietu, līdz ar to tieši pieteicēja bija ieinteresēta tālāk veikt darījumus ar Igaunijas uzņēmumiem, noformējot dokumentus par konkrētu audumu iegādi un pēc tam izvešanu no Latvijas Republikas, tādējādi iegūstot pievienotās vērtības nodokļa atmaksu no budžeta.

Senāts secina, ka apgabaltiesas norādītie apstākļi nedz katrs atsevišķi, nedz kopā loģiski neuzrāda saikni ar iespējamu nodokļu krāpšanu.

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ievērojot pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu, ietilpst pašā šā nodokļa sistēmas būtībā, nevis ir tāda priekšrocība, kuras iegūšana pati par sevi jau norādītu uz krāpniecisku nodomu. Uzņēmējam nav jābūt tam, uz ko gulst pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākums – šā nodokļa būtība ir tā, ka to maksā galapatērētājs. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts garantē priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības kā vispārīgu principu, un šādas tiesības iegūst ikviena persona ikvienā darījumu ķēdes posmā, iestājoties normā minētajiem priekšnoteikumiem, ja vien nav konstatējama iesaiste nodokļu krāpšanā. Pretēji likumam būtu uzskatīt šo tiesību izmantošanu pašu par sevi par krāpniecisku. Nav izslēgts, ka darījumu kopums un ar darījumu slēgšanu un norisi saistītie apstākļi norāda uz mākslīgas darījumu virknes veidošanu, kuras vienīgais īstais mērķis ir priekšnodokļa atskaitīšana, kādai saistītai personai neieskaitot nodokli budžetā, vai arī mākslīga nodokļa pārmaksas veidošana, vai patiesā piegādātāja, kas nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, slēpšana. Šajā lietā apgabaltiesa nav konstatējusi konkrētus apstākļus, kas norādītu, ka pieteicēja apzinājusies tādu darījumu ķēdi veidojusi, apzinājusies šāda nolūka darījumu ķēdē iesaistījusies vai ka viņai vajadzēja šādu iesaisti apzināties.

Otrais apstāklis – pieteicējas informētība par tirgu, ieinteresētība konkrētu audumu iegādē – arī nekādā ziņā pati par sevi neliecina par krāpniecisku nodomu, neatkarīgi no tā, vai audumu iepirkšana un pārdošana rada vai nerada tiesības uz nodokļa atmaksu.

Līdz ar to apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja ir noformējusi vai piedalījusies dokumentu, kas rada faktiski nenotikušu darījumu šķietamību, balstās tikai uz pieņēmumu, kurš tiek izdarīts no tā, ka pieteicējai kaut kas ir izdevīgi esošajā nodokļu maksāšanas sistēmā. Tomēr iesaisti nodokļu krāpšanā loģiski nav iespējams uzskatīt par pierādītu tikai no tā, ka kaut kas kādai personai ir izdevīgi.

Ievērojot minēto, spriedums daļā par papildu nodokļu maksājumiem saistībā ar pieteicējas darījumu ar SIA „Unitrade DG" ir atceļams, jo tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 247.panta otrajā daļā noteikto, ka tiesa pamato spriedumu ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153.pantu nav nepieciešams pierādīt.

II

[12] Analoģisku apsvērumu dēļ ir atceļams spriedums arī daļā, kurā papildu nodokļu aprēķins saistīts ar pieteicējas darījumu ar SIA „Acenso", jo arī šeit apgabaltiesas secinājums par to, ka pieteicēja zināja par darījumu noformēšanu ļaunprātīgos nolūkos, ir balstīts tikai uz to, ka pieteicēja ieguva tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un ka darījums saistīts ar audumu, kas nepieciešami pieteicējas pamatdarbībai, iegādi. Kā norādīts iepriekš, tas nekādi neliecina par iesaisti nodokļu krāpšanā. Apgabaltiesa pirms tam spriedumā norādījusi arī uz SIA „Acenso" fiktīvo raksturu un to, ka preču pārvadātājs SIA „Sevillia" nav izrakstījusi rēķinus SIA „Acenso" un nav šos darījumus iegrāmatojusi, un ka SIA „Acenso" darījumu partneris augšupējā darījumu ķēdē nevarēja piegādāt preces SIA „Acenso". Tomēr apgabaltiesa nav norādījusi, kā šie fakti būtu saistīti tieši ar pieteicēju. Pieteicējas iesaistes pierādīšanai katrā ziņā nepietiek ar vispārīgu norādi „no lietā konstatēto apstākļu kopuma", ja šo apstākļu saistība tieši ar pieteicēju nav izsecināma.

[13] Saistībā ar pieteicējas darījumu ar SIA „Acenso" pieteicēja kasācijas sūdzībā izvirza argumentu, ka, tās ieskatā, nav pieļaujams, vienlaikus veicot tiesas sēžu audioierakstu un sastādot rakstveida protokolu, rakstveida protokolos neatspoguļot visus procesa dalībnieku paskaidrojumus.

Šis arguments nav pamatots. Administratīvā procesa likuma 135.[1]panta pirmā daļa paredz, ka, rakstot protokolu, vienlaikus tiesas sēdes gaitu var fiksēt, izmantojot tehniskos līdzekļus. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 136.[1]panta pirmajai daļai, ja izmanto skaņu ierakstu, par to izdara atzīmi tiesas sēdes protokolā. Atbilstoši šā panta otrajai daļai skaņu ieraksta rezultātā iegūto materiālu pievieno lietai un uzglabā kopā ar to vai ievieto un uzglabā tiesu informatīvajā sistēmā.

No tā izriet, ka rakstveida protokols ir jāsastāda vienmēr, un audioieraksts, ja tāds tiek veikts, to papildina.

Administratīvā procesa likuma 137.pantā noteikts protokola saturs, tostarp pirmās daļas 8.punktā noteikts, ka protokolā norāda procesa dalībnieku paskaidrojumus. Savukārt atbilstoši 137.panta septītajai daļai, ja tiesas sēdes gaita tiek fiksēta, izmantojot tehniskos līdzekļus, tiesas sēdes protokolā var nenorādīt šā panta pirmās daļas atsevišķos punktos noteiktās ziņās, arī 8.punktā noteiktos procesa dalībnieka paskaidrojumus.

Secināms, ka šādā gadījumā protokolā netiek atspoguļots paskaidrojumu saturs. Tomēr, ievērojot, ka obligāts priekšnoteikums paskaidrojumu satura neatspoguļošanai ir audioieraksta esība, šis audioieraksts aizvieto attiecīgo sadaļu protokolā un tādēļ ir neatņemama protokola sastāvdaļa.

Līdz ar to augstākas instances tiesai, iepazīstoties ar protokolu, kā šī protokola sastāvdaļa ir jāizmanto arī audioieraksts.

Savukārt tas, vai augstākas instances tiesa ir pienācīgi izskatījusi lietu un tiešām iepazinusies ar audioierakstā fiksēto paskaidrojumu saturu, ir jāvērtē, vērtējot sprieduma motivāciju un pamatotību. Gluži tāpat, kā tikai netieši var pieņemt tiesas rūpīgu iepazīšanos ar rakstveida protokolu vai jebkuru citu lietā esošo dokumentu, tāpat tikai netieši varētu pieņemt, ka tiesa ir vai nav noklausījusies audioierakstu. Līdz ar to šis pieteicējas arguments jāatstāj bez tālākas izvērtēšanas, bet ir jāvērtē, vai apgabaltiesa ir pienācīgi izskatījusi lietu, izvērtējot būtiskos pieteicējas argumentus un būtiskos pierādījumus.

Pieteicēja, vispārīgi kritizējot apgabaltiesu par neiepazīšanos ar audioierakstu, nav tomēr precizējusi, kurus tieši pieteicējas argumentus apgabaltiesa atstājusi bez ievērības, bet norādījusi tikai, ka pretējā gadījumā spriedums, visticamāk, būtu citādāks. Šāds arguments neuzrāda konkrētus trūkumus apgabaltiesas veiktajā lietas apstākļu noskaidrošanā un novērtēšanā, tādēļ to nav iespējams pēc būtības pārbaudīt. Turklāt tam, tāpat kā pārējiem argumentiem saistībā ar pierādījumu novērtēšanu, kuras rezultātiem attiecībā uz fiktīva uzņēmuma un fiktīva darījuma pazīmēm pieteicēja nepiekrīt, nav lietderīgi pievērsties, ņemot vērā, ka apgabaltiesai šo darījumu faktiskā norise būs jāvērtē atkārtoti, vēlreiz iepazīstoties ar lietas materiāliem.

[14] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu, kas paredz, ka tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai pārsūdzētais administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, vai administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām un vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Proti, tiesa esot pārsniegusi tā pamatojuma robežas, kas norādīts administratīvajā aktā.

Tam nevar piekrist. Pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa audita pārskatā par 2009.–2010.gadu, uz kuru ir atsauces šajā lietā pārsūdzētajā Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā un kas tādējādi būtībā veido administratīvā akta pamatojumu, ir norādīts, ka darījumiem jābūt faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura, bet nodokļa rēķinam jāatbilst faktiski notikušiem darījumiem un preču pavadzīmē jāatspoguļo tā persona, kas preci piegādājusi (*audita pārskata 10.lapa, lietas 3.sējuma 6.lapa*). Tas, kā arī Valsts ieņēmumu dienesta secinājumi par konkrētā fiktīva darījuma pazīmēm būtībā atbilst lietā pārbaudāmajam jautājumam – vai pieteicēja ir iesaistījusies mākslīga darījuma slēgšanā, kas saistās ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Tas, vai persona zināja vai nezināja par šādu iesaisti, ir tikai citiem vārdiem (kā tos lietojusi Eiropas Savienības Tiesa) raksturota

to pašu darbību būtība. Tas, ka Eiropas Savienības Tiesa savā judikatūrā ir noteiktā veidā formulējusi pierādīšanas priekšmetu šāda veida nodokļu strīdos, nav iemesls atzīt, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatojums ir bijis principiāli atšķirīgs. Turklāt nodokļu maksātāja iesaiste (zināja vai nezināja par darījuma iesaisti ļaunprātīgā nodokļu sistēmas izmantošanā vai nodokļu krāpšanā) nereti būs tieši to pašu apstākļu novērtējums, kas uzrāda fiktīva uzņēmuma esību un mākslīgu darījumu slēgšana, proti, būs izsecināms no visa tā paša pierādījumu kopuma par darījumu, kura patieso ekonomisko būtību apšaubījis Valsts ieņēmumu dienests. Savukārt jaunu pierādījumu iegūšana par strīdus jautājumu nav uzskatāma par administratīvā akta pamatojuma pārsniegšanu, ja nav vērsta uz atšķirīgu pierādīšanas priekšmetu.

[15] Senāts nevērtē kasācijas sūdzībā ietvertos pārējos argumentus par pārkāpumiem apstākļu noskaidrošanā attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Acenso", jo šie iebildumi ir būtiski tikai konkrētajā apgabaltiesas spriedumā veiktā pierādījumu novērtējuma ietvaros, bet spriedums šajā daļā ir atceļams. Līdz ar to šiem argumentiem nav nozīmes.

III

[16] Apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, atzinusi par pamatotu Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa (ar atbilstošām soda naudām un nokavējuma naudām) aprēķinu saistībā ar pieteicējas darījumu ar SIA „Stone Performance". Kā atzinusi apgabaltiesa, iegādāto pakalpojumu – kurpju šķirošana un marķēšana – faktiska saņemšana nav pierādīta. Darījumus apliecinošie dokumenti noformēti tā, ka no tiem nevar gūt priekšstatu par darījumu norisi, būtību un apjomu, kā veidojusies maksa par pakalpojumu. Pieteicēja iesaistījusies nesamērīgi dārgā darījumā ar pakalpojumu sniedzēju, kuram nebija pietiekamu resursu pakalpojumu sniegšanai, par darījuma nepieciešamību sniedzot pretrunīgus paskaidrojumus. Tas, apgabaltiesas ieskatā, liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa šajā sprieduma daļā pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu un no tās izrietošo objektīvās izmeklēšanas principu, kā arī Administratīvā procesa likuma 4.panta otro daļu, jo nav ievērojusi judikatūru līdzīgās lietās.

[17] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav ņēmusi vērā, ka formāli trūkumi pavadzīmēs nav pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai.

Tomēr Senāts konstatē, ka apgabaltiesas spriedums (tajā ietvertais rajona tiesas sprieduma atreferējums) uzrāda pietiekami detalizētus un loģiskus apsvērumus, kādēļ tiesa uzskatījusi, ka trūkumi ir nevis formāli, bet pēc būtības liedz konstatēt pakalpojuma būtību, daudzumu, samaksas principus un pamatojumu. Turklāt tiesa šos trūkumus ir vērtējusi kopsakarā ar pretrunīgajiem paskaidrojumiem, saimnieciskajā realitātē grūti izskaidrojamu darījumu ekonomisko būtību.

[18] Pieteicēja norāda, ka tiesa, izdarot secinājumu par neskaidru darījumu būtību, rēķinus vērtējusi atrauti no pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem, tostarp tāmēm.

Arī šim argumentam nevar piekrist. Kā jau norādīts, tieši otrādi, apgabaltiesa ir pārbaudījusi citus pierādījumus, lai saprastu darījuma būtību, tomēr tie likuši nonākt pie atšķirīga secinājuma, nekā uzstāj pieteicēja. Turklāt tiesa ir pietiekami skaidri norādījusi, ka kritiski vērtē tāmju ticamību sakarā ar to, ka tās iesniegtas ļoti vēlu (tikai tiesas procesa laikā) un arī pieteicējas rīcības konteksts liedz rast šādai novēlotai iesniegšanai ticamu izskaidrojumu. Senāts kā kasācijas instance, ievērojot Administratīvā procesa likuma 325.pantā ietverto kompetenci, nevar pārbaudīt pierādījumus un izdarīt atšķirīgus secinājumus par pierādījumu ticamību un par lietas faktiskajiem apstākļiem. Katrā ziņā apgabaltiesas spriedumā ir ietverts pierādījumu vērtējums un tiesas apsvērumi, kādēļ tā uzskata tos par ticamiem vai vērtē kritiski.

Turklāt Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka direktīvai atbilst tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 8.maija sprieduma lietā „Petroma Transports" C-271/12 (ECLI:EU:C:2013:297) 35. – 36.punkts*). Lai arī izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa apsvērumus par sākotnējo rēķinu nozīmi izdarījusi, vērtējot vēlāk iesniegto tāmju ticamību, kas pats par sevi ir loģiski un atbilstoši pierādījumu vērtēšanas principiem, un uzsvērusi audita laikā iesniedzamo dokumentu nozīmi, tas tieši atbilst Eiropas Savienības Tiesas apsvērumiem par nodokļu administrācijai iesniedzamo rēķinu pilnīguma nozīmi.

[19] Pieteicēja argumentē, ka apgabaltiesa būtībā uzlikusi pieteicējai pienākumu pārbaudīt darījumu partnera darbiniekus, kas tai nav jādara. Tas izrietot no tā, ka tiesa par būtisku apstākli atzinusi, ka SIA „Stone Performance" nebija pietiekamu darbaspēka resursu.

Senāts nevar pievienoties pieteicējas argumentam. Apgabaltiesa nav atzinusi par pamatotu papildu nodokļu aprēķinu tikai no tā, ka darījumu partnerim trūka darbinieku. Tiesa, konstatējot šādu faktu, vērtēja, cik atbilstoši saimnieciskajai realitātei bija tas, ka pieteicēja par šāda veida pakalpojumam nesamērīgu augstu cenu (un arī šim tiesas vērtējumam Senātam nav pamata nepiekrist, ņemot vērā, ka tas ir argumentēts vērtējums par faktiskajiem apstākļiem) nolīgusi uzņēmumu bez pietiekamiem resursiem. Pretēji pieteicējas viedoklim nevis tiesai bija jāpārbauda, vai SIA „Stone Performance" varēja nodrošināt pakalpojumu arī citiem veidiem, bet gan pieteicējai bija jāspēj sniegt ticams skaidrojums, kādēļ tā izvēlējās tieši šo partneri – jo īpaši tādēļ, ka, tiesas ieskatā, patiesībai neatbilda pieteicējas skaidrojums par nepieciešamību steidzami iegādāties šo pakalpojumu bankas prasību dēļ, turklāt neticēja skaidrojumam, ka šāda veida (vienkāršu) pakalpojumu sniedzēju bija grūti atrast; tāpat pieteicējas paskaidrojumi par priekšrocību – transporta esību SIA „Stone Performance" rīcībā – nerada apstiprinājumu.

Jāuzsver, ka tad, ja darījumu partnerim reāli nav resursu darījuma izpildei, tas jau ir pamats šaubām par darījuma reālu izpildi. Tas katrā ziņā neļauj automātiski secināt, ka nodokļu maksātājs apzināti iesaistījās fiktīva darījuma noformēšanā ar šo darījumu partneri, tomēr tas liek uzdot jautājumus, kādēļ nodokļu maksātājs starp visiem citiem iespējamiem pakalpojumu sniedzējiem izvēlējās tieši šo. Tiesas izmeklēšanā nodokļu maksātājam būtu jāspēj izskaidrot, kas tam radīja paļāvību, ka darījums tiks izpildīts no konkrētā darījumu partnera puses, kas tam lika izvēlēties tieši šo partneri. Tieši to ir centusies noskaidrot tiesa izskatāmajā lietā, un, kā jau norādīts, pieteicējas paskaidrojumi šaubas nemazināja – tieši otrādi.

[20] Ievērojot minēto, Senāts nekonstatē, ka apgabaltiesa šajā sprieduma daļā būtu pieļāvusi objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumus, pierādījumu vērtēšanas pārkāpumus vai balstījusi spriedumu uz secinājumiem, kas ir pretēji Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

IV

[21] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi, ka sprieduma daļā attiecībā uz pieteicējas darījumu ar *Easyfull Industries Supply* apgabaltiesa

nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astoto daļu, un šo viedokli pieteicēja pamato ar diviem dažādiem argumentiem.

[22] Kā pirmo apsvērumu pieteicēja norāda, ka tiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja iegādājās preces ar Honkongas izcelsmi, kam dokumentos bija norādīta Ķīnas izcelsme tā iemesla dēļ, ka Honkongas teritorija ir Ķīnas sastāvā.

[23] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotā daļa kā īpaši regulētu maksājumu kategoriju, par ko jāietur uzņēmumu ienākumu nodoklis, nošķir maksājumus, ko izmaksā personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas Ministru kabineta noteikumos minētajās zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās. Atbilstoši Ministru kabineta noteikumu Nr. 276 1.24.apakšpunktam Honkonga ir šāda teritorija, kaut arī nav atsevišķa valsts.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotās daļas 3.punkts (*likuma redakcijā, kas bija spēkā maksājumu veikšanas laikā*) paredz izņēmumu, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis šādiem maksājumiem tomēr nav jāietur, ja tie ir maksājumi par preču piegādēm, ja šīs preces ir attiecīgās zemu nodokļu vai beznodokļu valsts vai teritorijas izcelsmes preces. Tātad, ja preces ir ne tikai iegādātas no personas, kura atrodas (ir izveidota, dibināta) zemu nodokļu vai beznodokļu valstī vai teritorijā, bet tām ir arī šīs valsts vai teritorijas izcelsme, nodoklis nav jāietur. Pieteicējas ieskatā, tā tas ir arī pieteicējas gadījumā, tomēr tam nevar piekrist.

[24] Lietā esošajās muitas deklarācijās (*lietas 2.sēj. 65.lp. un tālāk*) ietvertas ziņas gan par nosūtīšanas/izvešanas valsti, gan par izcelsmes valsti. Gandrīz visās deklarācijās kā nosūtīšanas valsts norādīta Honkonga, bet kā izcelsmes valsts – Ķīna. Tas nepārprotami liek secināt, ka deklarācijas aizpildītas, uztverot atšķirību starp Ķīnu kā valsti un Honkongu kā atsevišķu teritoriju, ko tātad tāpat varētu norādīt, ja tāda būtu preču izcelsme, un ka nebija nekādu šķēršļu to izdarīt. Līdz ar to nav konstatējams, ka preču nosūtīšanā būtu šķēršļi norādīt precīzu preces izcelsmi, lai varētu korekti piemērot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotās daļas 8.punktu.

[25] Tāpat vērā ņemams, ka pieteicēja nedz apstrīdēšanas procesā iestādē, nedz pieteikumā tiesai nenorādīja šādu argumentu, lai gan tas būtu sagaidāms, ja reiz uzsākts strīds par iespēju nepiemērot nodokļa ieturējumu. Nākamajos gados pēc 2010.gada maksājumiem pieteicēja turklāt lūgusi un arī saņēmusi atļauju ieturējumu neizdarīšanai – tas apstiprina, ka pati pieteicēja neuzskatīja, ka uz attiecīgā uzņēmuma piegādātajām precēm attiektos izņēmums, kas pamatots ar preču izcelsmi Honkongā. Arguments ir norādīts tikai apelācijas sūdzībā, norādot uz nepietiekamu lietas apstākļu noskaidrošanu rajona tiesas spriedumā, lai gan tāda argumentācija rajona tiesā nemaz netika izteikta.

[26] Pieteicēja nav norādījusi nevienu pierādījumu par preču Honkongas izcelsmi, kuru apgabaltiesa būtu nepamatoti atstājusi bez ievērības. Pieteicēja būtībā tikai pauž ar pierādījumiem nepamatotu apgalvojumu, ka norāde uz Ķīnu izcelsmes dokumentā būtu jāsaprot kā norāde uz Honkongu.

[27] Secināms, ka pieteicējas arguments ir pretrunā ar pārējo, jau iestādē norādīto argumentāciju, pieteikts novēloti un bez pietiekamas atsauces uz atbilstošiem pierādījumiem par to, ka preču izcelsme patiešām būtu Honkonga. Šādos apstākļos argumenta neizvērtēšana apgabaltiesas spriedumā nav būtisks pārkāpums.

[28] Otrs pieteicējas apsvērums saistībā ar maksājumiem Honkongas uzņēmumam ir tas, ka tiesa nav pienācīgi izvērtējusi likumdevēja mērķi. Kā uzskata pieteicēja, ņemot vērā likumdevēja mērķi – ļaut neieturēt nodokli, ja personai nav nolūka samazināt apliekamo ienākumu un darījums veikts atbilstoši tirgus vērtībām – atļaujas neesība nav būtiska. Tas esot redzams no vēlākiem likuma grozījumiem, kuri neprasa saņemt Valsts ieņēmumu dienesta atļauju, ja preces iegādātas par tirgus cenām.

[29] Ar 2013.gada 6.novembra grozījumiem patiešām tika noteikts, ka Valsts ieņēmumu dienesta atļauja neieturēt uzņēmumu ienākuma nodokli vairs nav nepieciešama maksājumiem uz zemu nodokļu vai beznodokļu valstu vai teritoriju uzņēmumiem, ja iegādātas preces par tirgus cenu. Kā norādīts likumprojekta anotācijā, grozījumu mērķis ir samazināt administratīvo slogu.

Tomēr jāņem vērā, ka šāda kārtība stājās spēkā tikai ar 2014.gadu. Tā ir likumdevēja izšķiršanās, kāda veida kontroles pasākumus noteikt kā obligātus, apsverot pienācīgas nodokļu samaksas apdraudējumus iepretim tam, kādu apgrūtinājumu kontroles pasākumi rada nodokļu maksātājiem vai valstij. Senāts piekrīt apgabaltiesas apsvērumiem (pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai), ka pieteicējai bija pienākums ievērot to kārtību, kas bija spēkā maksājumu veikšanas laikā.

Tāpat jāņem vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests bija pēc būtības vērtējis un noraidījis iespēju konkrētajā gadījumā atzīt, ka preču iegāde notikusi par tirgus cenām, bet nav bijis pietiekams pamats to konstatēt. Audita pārskatā ir ietverti apsvērumi, ka nav pietiekamu pierādījumu par iepirkto preču atbilstību tirgus cenām, jo trūkst salīdzināmu tādu pašu preču ar salīdzināmu kvalitāti iegāžu no uzņēmumiem, kas nebūtu zemu nodokļu vai beznodokļu valsts vai teritorijas uzņēmumi (*audita pārskata 62.lp., lietas 1.sēj. 114.lp.*). Arī administratīvajā aktā tā galīgajā noformējumā ir sniegti vēl plašāki apsvērumi par neiespējamību salīdzināt preču cenas. Tāpat norādīts, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, ka tās mērķis nav bijis samazināt 2010.gada apliekamo ienākumu, jo tās iesniegtie dokumenti nesniedz skaidru priekšstatu par darījumu ar Honkongas uzņēmumu būtību, apstākļiem un cenām (*Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 1.novembra lēmuma 26.lp., lietas 1 sēj. 26.lp.*). Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka iestāde pret tiesību normu piemērošanu būtu izturējusies formāli.

[30] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums šajā daļā atstājams negrozīts, jo kasācijas sūdzībā ietvertie argumenti neuzrāda, ka būtu pieļauti tiesību normu pārkāpumi.

[31] Apkopojot: apgabaltiesas spriedums daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Unitrade DG" un SIA „Acenso" ir atceļams, jo tiesas secinājums par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos darījumu noformēšanā ļaunprātīgos nolūkos nav pamatots ar objektīviem apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem; spriedums daļā par nodokļu aprēķinu saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Stone Performance" tiek atstāts negrozīts, jo apstākļi noskaidroti pienācīgi; spriedums daļā par uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu no maksājumiem Honkongas uzņēmumam *Easyfull Industrial Supply* ir atstājams negrozīts, jo Senāts nevar pievienoties pieteicējas viedoklim par pārāk formālu likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanu, savukārt pieteicējas arguments par to, ka preču izcelsme ir Honkonga, neatbilst lietas materiāliem un pieteicējas iepriekš uzturētajai pozīcijai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 3.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 1.novembra lēmums Nr. 22.8/L-28073 daļā, ar kuru noteikti papildu nodokļu maksājumi saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Unitrade DG" un SIA „Acenso", un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 3.jūlija spriedumu pārējā daļā;

atmaksāt pieteicējai SIA „Lord's & Co" drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

R. Vīduša Dz. Amerika A. Guļāns