

Lieta Nr. A420386512
SKA-263/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 14.martā

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Jānis Neimanis,
tiesnese Veronika Krūmiņa,
tiesnese Līvija Slica,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „ML DVĪŅI" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 8.februāra lēmuma Nr. 22.4.6/10614 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 6.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējai SIA „ML DVĪŅI" tika veikts pievienotās vērtības nodokļa audits par 2010.gadu. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 8.februāra lēmumu Nr. 22.4.6/10614 pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 15 313,06 latiem, un saistībā ar to samaksai budžetā noteikta soda nauda 2022,48 lati.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā par dienesta lēmuma atcelšanu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 7.maija spriedumu pieteikums apmierināts daļēji, atcelts pārsūdzētais lēmums daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli par pieteicējas darījumiem ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „Silver.ST." SIA „ WOVID", SIA „ABNERS" (labots ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 2.jūnija lēmumu) un par soda naudu, kas aprēķināta saistībā ar šiem darījumiem. Pārējā daļā lēmums atstāts negrozīts.

[3] Dienests iesniedza apelācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteicējas pieteikums apmierināts. Apgabaltiesa arī apmierināja pieteikumu pārsūdzētajā daļā. Apelācijas instances tiesa pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, papildus norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Pirmās instances tiesa ir pienācīgi pierādījusi faktu, ka šķeldu pēc SIA „BEBRIŅŠ" vārdā noformētajām pavadzīmēm pieteicēja faktiski saņēma. Lietā ir konstatējama gan pavadzīme, gan transportlīdzeklis, ar kādu attiecīgā krava ostā ir ievesta. Atbilstoši Ventspils uzskaites žurnālam SIA „ARSA-1"ir pārvadājusi SIA „BEBRIŅŠ" preces, ko apliecina tās amatpersona /pers. D/. Liecinieki /pers. E/, /pers. F/, /pers. G/ un /pers. H/, kā arī transportlīdzekļu vadītāji ir apstiprinājuši veiktās pārbaudes, transportlīdzeklim iebraucot ostā, par ko ir izdarīti attiecīgi ieraksti žurnālā. Savukārt šo ierakstu korektumu apstiprina SIA „Noord Natie Ventspils Termināls" iekšējās drošības dienesta atbildīgais darbinieks.

Pieteicējas amatpersona /pers. K/ apelācijas tiesas sēdē papildus paskaidroja, ka ar SIA „ARSA-1" īpašnieku bija personīgi pazīstams un ka SIA „ARSA-1" bija pieteicējas sadarbības partneris, ar kuru tai bija tieši darījumi. Sākumā darījumi bija tikai ar SIA „ARSA-1", bet vēlāk parādījās citi uzņēmumi. Konkrētus piegādātājus, ar kuriem būtu jāstrādā, parasti neviens, tostarp SIA „ARSA-1" īpašnieks un amatpersona /pers. D/, neesot pieteicējai norādījis. Redzot, ka sabiedrībai tiek sniegts pakalpojumu cikls, pieteicējas pārstāvis uzdevis jautājumus par iesaistītajām sabiedrībām, uz ko saņēmis atbildi, ka tās ir darbojošās sabiedrības, kuras tika arī pārbaudītas komercreģistra datu bāzē. Līdz ar to pieteicējai nav bijis pamata bažām par fiktīvām darbībām, un tās neradīja arī grāmatvedības veiktā kontrole. No minētajām /pers. K/ liecībām konstatēts, ka SIA „ARSA-1" amatpersona /pers. D/ ir apstiprinājis SIA „BEBRIŅŠ", SIA „Silver.ST." un SIA „ WOVID" faktisko saimniecisko darbību. Tomēr /pers. K/ nav apliecinājis pazīšanos ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „Silver.ST." un SIA „WOVID" amatpersonām vai to pārstāvjiem.

Savukārt /pers. D/ ir noliedzis saistību ar pieteicējas darījumiem, kā arī noliedzis, ka viņam un pieteicējas amatpersonām būtu bijusi sadarbība, kas pārsniedz darījumu ietvarus. Ievērojot to, ka /pers. D/ pirmās instances tiesā ir izvairījies sniegt precīzu informāciju par SIA „ARSA-1" piederošo transportlīdzekļu izmantošanu citu komercsabiedrību piegādēm pieteicējai, kas apstiprinājies ar citiem lietā esošiem pierādījumiem, apgabaltiesa /pers. D/ sniegtās liecības vērtējusi kā izvairīšanos liecināt par SIA „ARSA-1" grāmatvedībā pienācīgi nenoformētiem darījumiem, jo sākotnēji dienestā sniegtajos paskaidrojumos /pers. D/ apstiprināja darījumus ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „Silver.ST." un SIA „WOVID", kas netika atspoguļoti tās grāmatvedībā.

Ņemot vērā, ka SIA „BEBRIŅŠ" amatpersona /pers. L/ neatsaucās uz dienesta aicinājumiem sniegt paskaidrojumus, kā arī tiesai nebija iespējams nodrošināt viņa ierašanos uz tiesu, /pers. L/ liecības par viņa darbību SIA „BEBRIŅŠ" nebija iespējams iegūt.

Pieteicējas atbildību neietekmē apstāklis, ka, iespējams, lietā nenoskaidrotas personas SIA „BEBRIŅŠ" vārdā bija piedalījušās preču piegādē, jo pieteicēja uzskatīja, ka preču piegādi veic SIA „BEBRIŅŠ", kuru kā darījuma partneri pieteicēja pārbaudīja normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Lietā nav identificēti tādi darījumu esību apšauboši apstākļi, kurus pieteicējai bija iespēja konstatēt, saņemot un apmaksājot preču piegādi. Pieteicējai nebija iespējas arī uzzināt, ka SIA „ARSA-1" un SIA „BEBRIŅŠ" nav dokumentāri noformējušas transportlīdzekļu lietošanas darījumu.

Apstāklis, ka pieteicējas amatpersonas nav tieši kontaktējušās ar SIA „BEBRIŅŠ" deklarētajām amatpersonām, nav uzskatāms par netiešu pierādījumu tam, ka pieteicēja ir iesaistījusies pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā, jo pieteicēja preces kvalitāti novērtēja un samaksu veica pēc preces faktiskās piegādes. Nav konstatēts, ka pieteicēja nebūtu veikusi kādas normatīvajos aktos noteiktās darbības darījuma partnera pārbaudē.

[3.2] Pirmās instances tiesa ir pienācīgi pierādījusi faktu, ka preces pēc SIA „WOVID" vārdā noformētajām pavadzīmēm pieteicēja faktiski ir saņēmusi.

SIA „WOVID" piegādes pieteicējai veica 2010.gada augusta beigās, tas ir, pēc tam, kad SIA „WOVID" dibinātājs /pers. M/ bija pārdevis komercsabiedrību nenoskaidrotām personām.

Darījumos ar SIA „WOVID" nav konstatējama pieteicējas iesaistīšanās pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā. Pieteicējas atbildību neietekmē apstāklis, ka, iespējams, lietā nenoskaidrotas personas SIA „WOVID" vārdā bija piedalījušās preču piegādē, jo pieteicēja uzskatīja, ka preču piegādi veic SIA „WOVID", kuru kā darījuma partneri pieteicēja pārbaudīja normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Lietā nav atrodami tādi darījumu esību apšauboši apstākļi, kurus pieteicējai bija iespēja identificēt, saņemot un apmaksājot preces. Tāpat nav konstatējams, ka pieteicēja darījumos ar SIA „WOVID" būtu rīkojusies komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, – arī pieteicējas amatpersonas nav sniegušas pretrunīgus skaidrojumus par

darījumu norisi.

Pieteicējai nebija iespējas uzzināt, ka SIA „ARSA-1" un SIA „WOVID" nav dokumentāri noformējušas transportlīdzekļu lietošanas darījumu. Lietā nav izšķirošas nozīmes arī tam, kāda preču izsniegšanas vieta ir norādīta pavadzīmēs, jo preces tika piegādātas pieteicējas norādītajā vietā, un ieraksts par preču saņemšanas vietu atbilst šai adresei. Ņemot vērā, ka preču piegāde notika pieteicējas norādītajā vietā, kā preču saņemšanas, tā arī izsniegšanas vieta bija norādāma tikai pieteicējas adrese. Tas, ka preces izsniegšanas vieta ir norādīta pārdevēja juridiskā adrese, nav uzskatāms par būtisku pārkāpumu pavadzīmes noformēšanā.

Apstāklis, ka pieteicējas amatpersonas nav tieši kontaktējušās ar SIA „WOVID" pārstāvjiem, neliecina par pieteicējas nepietiekamu rūpību darījuma partnera izvēlē vai darījumu norisē, jo pieteicēja preces kvalitāti novērtēja un samaksu veica pēc tās faktiskās piegādes.

[3.3] Pirmās instances tiesa ir pierādījusi faktu, ka preces pēc SIA „Silver.ST." vārdā noformētajām pavadzīmēm pieteicēja faktiski ir saņēmusi.

Apgabaltiesa neieguva jaunus pierādījumus attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Silver.ST.". Pirmās instances tiesas spriedumā ir pienācīgi izanalizēti lietā esošie pierādījumi par minētajiem darījumiem, nekonstatējot pieteicējas iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanā. Pieteicējas atbildību neietekmē apstāklis, ka, iespējams, lietā nenoskaidrotas personas SIA „Silver.ST." vārdā bija piedalījušās preču piegādē, jo pieteicēja uzskatīja, ka piegādi veic SIA „Silver.ST.", kuru kā darījuma partneri pieteicēja pārbaudīja normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Lietā nav identificēti tādi darījumu esību apšauboši apstākļi, kurus pieteicējai bija iespēja konstatēt, saņemot un apmaksājot preču piegādi. Par pieteicējas nepietiekamu rūpību darījuma partnera izvēlē vai darījumu norisē neliecina arī apstāklis, ka pieteicējas amatpersonas nav tieši kontaktējušās ar SIA „Silver.ST." pārstāvjiem, jo pieteicēja preces kvalitāti novērtēja un samaksu veica pēc preces faktiskās piegādes. Tas, ka preces izsniegšanas vieta ir norādīta pārdevēja juridiskā adrese, nav uzskatāms par būtisku pārkāpumu pavadzīmes noformēšanā. Pieteicējai nebija iespējas uzzināt, ka SIA „ARSA-1" un SIA „Silver.ST." nav dokumentāri noformējušas transportlīdzekļu lietošanas darījumu.

[3.4] Lietā nav konstatētas pretrunas starp SIA „ABNERS" amatpersonas /pers. N/ un pieteicējas amatpersonas /pers. K/ paskaidrojumiem. /pers. K/ dienestam sniegtajos paskaidrojumos norādīja, ka SIA „ABNERS" piedāvāja zarus un malku. Zarus pieteicēja pati sašķeldoja un nogādāja uz ostu, bet malku uz ostu pieteicēja nogādāja ar citas komercsabiedrības transportu, kas atbilst arī /pers. N/ sniegtajiem paskaidrojumiem par to, ka SIA „ABNERS" piegādi uz ostu nav nodrošinājusi. Liecinieks /pers. G/ liecībās pirmās instances tiesas sēdē paskaidroja, kā notiek darījumu partneru meklēšana un kādas darbības notiek, kad darījumu partneris atrasts, kas atbilst minētajiem amatpersonu paskaidrojumiem.

Apstāklis, ka darījumu partnera amatpersona pēc gada nevar sniegt detalizētus paskaidrojumus par diviem darījumiem, kas saistīti ar zaru izvešanu no ceļa nomales (precīzāk, zaru novietnes vietas uzrādīšanu un dokumentu noformēšanu), nav uzskatāms par pierādījumu faktiskai darījumu neesībai.

Lieciniece /pers. H/ pirmās instances tiesas sēdē liecināja, ka, iepērkot zarus, tiek sarunāta cena, bet daudzums tiek noskaidrots, kad zari tiek sašķeldoti un ar mašīnām savesti ostā. Līdz ar to dienesta konstatētais, ka šķeldu pārvadāšana tika uzsākta pirms pavadzīmju Nr. ABNP 004 un Nr. ABNP 006 noformēšanas atbilst pieteicējas komerciālajai praksei.

Pieteicēja darījumos ar SIA „ABNERS" nav rīkojusies komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, tā ir veikusi normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā darījuma partnera pārbaudi. Nav identificēti tādi darījumu esību apšauboši apstākļi, kurus pieteicējai bija iespēja konstatēt, saņemot un apmaksājot preču piegādi.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteicējas pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa pārkāpa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*šeit un turpmāk likums, kas bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*) 10.panta pirmās daļas 1.punktu, jo, neskatoties uz to, ka pavadzīmēs norādītā informācija neatbilst faktiskajiem apstākļiem (tostarp nav apstiprinājusies pavadzīmēs norādītā informācija par preču izsniegšanas vietām un transportēšanas apstākļiem, turklāt nepatiesa ir bijusi informācija arī par faktiskajiem preču piegādātājiem, jo šo sabiedrību vārdā ir darbojušās citas nenoskaidrotas personas), tiesa nevērtēja, vai pieteicējai par šīm nepilnībām būtu vajadzējis zināt. Tiesa ir aprobežojusies ar secinājumu, ka lietas materiālos nav tiešu pierādījumu, ka pieteicēja zināja par minētajām neatbilstībām un par tās iesaistīšanos šādās krāpnieciskās darbībās, bet tiesa nav vērtējusi, vai, pastāvot konkrētajiem apstākļiem, pieteicējai būtu vajadzējis zināt, ka tā iesaistās ar krāpšanos saistītās darbībās.

[4.2] Dienesta ieskatā, pieteicēja, pārbaudot nodokļa rēķinā norādīto informāciju, nav izdarījusi visu, ko no tās varētu saprātīgi sagaidīt. Proti, ja pieteicēja izmanto tiesību normās noteiktās priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tai kā minimums ir jāpārliecinās, ar ko tā slēdz darījumus. Piemēram, ja tā veic darījumu ar konkrētu sabiedrību, tai ir jāpārliecinās, ka tieši šī sabiedrība ir tā, kura vēlas iesaistīties darījumā. Lai gūtu šādu pārliecību, pieteicējai ir jākonstatē persona, kura izsaka šo vēlēšanos iesaistīties darījumā, un jāpārbauda, vai šī persona ir tiesīga rīkoties attiecīgās sabiedrības vārdā. Ja pieteicēja, pārliecinoties par darījuma partneri, nav izdarījusi pat šo minimumu, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir ierobežojamas, jo, izpildot šīs minimālās prasības, pieteicēja būtu zinājusi, ka preču piegādes faktiski neveic pavadzīmēs norādītās sabiedrības.

[4.3] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 326.panta 3.punktu materiālo tiesību norma atzīstama par pārkāptu arī tad, ja tiesa nepareizi interpretējusi materiālo tiesību normu. Ņemot vērā minēto, ir konstatējams materiālo tiesību normu pārkāpums, kas novedis pie nepareiza sprieduma sastādīšanas.

Motīvu daļa

[5] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Augstākās tiesas pastāvīgajā judikatūrā atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai, skatot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu kopsakarā ar 1.panta 9.punktu un 8.pantu, priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. Tas nozīmē, ka, pirmkārt, jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr. 2/2013 (A42653407) 7.punktu*).

[6] Augstākā tiesa konstatē, ka lietā ir pierādīts, ka apstrīdētajos darījumos ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID", SIA „Silver.ST." un SIA „ABNERS" pieteicēja ir saņēmusi preces un par tām norēķinājusies saskaņā ar rēķiniem. Tādējādi nav strīds par to, vai darījumi ir faktiski notikuši, bet ir izšķirams jautājums, vai saņemtie nodokļu rēķini, kas ir pieteicējas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pamatā, atbilst faktiski notikušajiem darījumiem starp pusēm.

[7] Augstākā tiesa kasācijas kārtībā nepārbauda pēc būtības pierādījumu novērtējumu, jo tā nav kasācijas instances kompetence (*sal. Administratīvā procesa likuma 325.pants*). Tomēr materiālo tiesību normu pārkāpums pierādījumu pārbaudē, ja tas novedis pie nepareizas lietas izspriešanas, ir pamats tiesas sprieduma atcelšanai (*sal. Administratīvā procesa likuma 326.pants*). Augstākā tiesa konstatē, ka aplūkojamā situācijā pierādījumu pārbaudē apgabaltiesa nav vadījusies pēc likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta, proti, tā nav ievērojusi, ka, lai atzītu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, citastarp nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt

noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Taču valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, un kurā nodokļu administrācija it īpaši pamatojas uz rēķina izsniedzēja izdarītiem pārkāpumiem, ir jānodrošina, lai pierādījumu vērtējums netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara. Tomēr, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, valsts tiesai veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā „Forvards V", C-563/11, ECLI:EU:C:2013:125, 40., 42.–43.punktu*).

[8] Augstākā tiesa norāda, ka lietā nav pienācīgi novērtētas pieteicējas amatpersonas /pers. K/ sniegtās liecības. Proti, /pers. K/ tiesas sēdē liecināja, ka ar SIA „ARSA-1" īpašnieku bija personīgi pazīstams un ka SIA „ARSA-1" bija pieteicējas sadarbības partneris, ar kuru tai sākumā bija tieši darījumi, bet vēlāk parādījās arī citi piegādātāji. Kad pieteicējas pārstāvis redzēja, ka sabiedrībai tiek sniegts kaut kāds pakalpojumu cikls, tika uzdoti /pers. D/ jautājumi par šīm sabiedrībām, uz ko tika saņemta atbilde, ka tās esot viņa pārstāvētās sabiedrības un tās esot godīgas, ka nebūs nekādas problēmas. Tiesas sēdē /pers. K/ apliecināja, ka viņam bija vienalga, vai tā bija /pers. D/ pārstāvētā komercsabiedrība vai kāda cita, jo pamats bija tāds, ka *nāca iekšā* /pers. D/ mašīnas ar šķeldu, visās pavadzīmēs bija rakstīts, kas ir pārvadātājs, kurām /pers. K/ nebija pamats neuzticēties (*3.sējuma 28.lapa*). /pers. K/ tiesas sēdē arī skaidroja, ka viņš bija informēts par to, ka /pers. D/ izmanto citas sabiedrības un bija faktiski šo sabiedrību (kuru pavadzīmēs parādās /pers. D/ autotransports, tas ir – SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST.") „saimnieks", jo veica visas organizatoriska rakstura darbības un kontaktējās ar preču pieņēmēju ostā. /pers. K/ atzina, ka viņam nebija pamata jaukties iekšā /pers. D/ biznesā, nosakot, ar kurām sabiedrībām /pers. D/ ir jādarbojas (*3.sējuma 80.lapa, tiesas sēdes audioieraksta 00:05:42*). Vienlaikus no lietas materiāliem izriet, ka pieteicējas amatpersona neapliecināja tiešu pazīšanos ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST." amatpersonām vai pārstāvjiem, bet strīdus darījumos ir uzticējusies /pers. D/ teiktajam, ka tās ir labas sabiedrības, kuras, kā atzīts, /pers. D/ nemaz nebija tiesības pārstāvēt.

Augstākās tiesas ieskatā, ja jau pieteicēja apliecina, ka ziņas par SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST." tā pārbaudīja komercreģistra datu bāzē, tad attiecīgi pieteicēja arī zināja, kuras ir tās amatpersonas, kas ir tiesīgas pārstāvēt minētās sabiedrības, vienlaikus secinot, ka /pers. D/ nav šādu pārstāvības tiesību. Tomēr, neskatoties uz to, pieteicēja izvēlējās sazināties tieši ar /pers. D/, nevis ar minēto sabiedrību amatpersonām, kuras saskaņā ar lietā esošajiem materiāliem darījumus ar pieteicēju vispār neapstiprināja.

Augstākā tiesa uzskata, ka šādos apstākļos būtu bijis saprātīgi no pieteicējas sagaidīt, ka tā sazinās tieši ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST." amatpersonām, lai pār liecinātos par to patieso vēlmi iesaistīties darījumos ar pieteicēju, tas ir, noskaidrot, vai izrakstītie rēķini atbilst faktiskajiem darījumiem, ko pieteicēja nedarīja, jo tā vietā kontaktējās ar tās faktisko darījumu partneri SIA „ARSA-1".

[9] Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tikai ar to vien, ka sniegto pakalpojumu nav sniedzis rēķinā norādītais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, pašu par sevi nebūtu pietiekami, lai varētu tikt atteiktas tiesības uz atskaitījumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.februāra sprieduma lietā „Marks Pen", C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, 31.punktu*). Tādējādi, neraugoties uz to, ka attaisnojuma dokumentos konstatētās nepilnības pašas par sevi vēl nepierāda iesaistīšanos krāpnieciskās darbībās, tie ir elementi, kas tiesai ir jāņem vērā, veicot faktisko apstākļu vispārēju novērtējumu. No lietā esošajiem pierādījumiem un lietas dalībnieku sniegtajiem paskaidrojumiem tiesa nav pienācīgi pārbaudījusi, kas bija pieteicējas patiesais darījuma partneris – SIA „ARSA-1", vai attaisnojuma dokumentos uzrādītie komersanti – SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST.", un tādējādi tiesa nav pienācīgi arī novērtējusi, vai pieteicējas saņemtie nodokļu rēķini atbilst faktiski veiktajiem darījumiem.

Līdz ar to pamatots ir kasācijas sūdzībā norādītais dienesta arguments, ka tiesa pārkāpa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, jo saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu tiesa nav visaptveroši novērtējusi lietā esošos pierādījumus, kas ir būtisks pārkāpums, jo tas varētu mainīt tiesas spriedumu pēc būtības.

Ievērojot iepriekšminēto, Augstākā tiesa atzīst, ka apgabaltiesas spriedums daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli par pieteicējas darījumiem ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST." un par soda naudu, kas aprēķināta saistībā ar šiem darījumiem, ir atceļams.

[10] Augstākā tiesa nesaskata kasācijas sūdzībā norādītos pārkāpumus apgabaltiesas rīcībā, kas noveduši vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas, attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „ABNERS". Tiesa vērtējumu ir balstījusi uz konkrētiem pierādījumiem un pamatojusi, kāpēc iestādes lēmums ir tiesisks. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir atstājams negrozīts.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 6.janvāra sprieduma daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 8.februāra lēmums Nr. 22.4.6/10614 daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli par SIA „ML DVĪŅI" darījumiem ar SIA „BEBRIŅŠ", SIA „WOVID" un SIA „Silver.ST." un par soda naudu, kas aprēķināta saistībā ar šiem darījumiem, un šajā daļā nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atstāt sprieduma negrozītu pārējā daļā;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J. Neimanis

Tiesnese V. Krūmiņa

Tiesnese L. Slica