ECLI:LV:AT:2019:1122.A420395814.2.S
Lieta Nr. A420395814, SKA-225/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 22.novembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Jautrīte Briede, Dace Mita

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA Ražošanas komercfirmas „M2" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.septembra lēmuma Nr. 22.13/L-25967 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA Ražošanas komercfirmas „M2" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.septembra lēmumu Nr. 22.13/L25967 pieteicējai SIA Ražošanas komercfirmai „M2" papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, uzņēmumu ienākuma nodoklis un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķinātā soda nauda.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Valsts ieņēmumu dienests lēmumā secināja, ka pieteicējas deklarētie strīdus darījumi ar SIA „Dyki" par pakalpojumu sniegšanu nav notikuši.

Dokumenti par darījumiem ar SIA „Dyki" satur tikai vispārīgu informāciju, kas neļauj identificēt konkrētos pakalpojumus un līdz ar to arī pārbaudīt to nodrošināšanu. Nav konstatējama darījumu (nepieciešamo pasākumu dokumentācijas sagatavošana pasūtītāja (pieteicējas) dalībai VAS „Latvijas Dzelzceļš" atklātajā konkursā) būtība un kāds objektīvs izpildījums.

Vērtējot to, ka ne pieteicējas, ne SIA „Dyki" rīcībā nebija dokumentu, kas pamatotu pakalpojumu sniegšanu, kopsakarā ar liecinieku liecībām, atzīstams, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Dyki" nav notikuši, jo tos neapliecina pierādījumi lietā.

Nepareiza ir pieteicējas norāde, ka liecinieki nav nolieguši darījumu esību pieteicējas norādītajā veidā, jo no liecinieku liecībām izriet, ka tie nav veikuši ne pieteicējas iesniegtos pētījumus, ne dokumentu juridiskās pārbaudes, ne arī sagatavojuši dokumentus iesniegšanai konkursam. Kopumā lietā esošās liecību un dokumentu neatbilstības pieteicējas skaidrotajam par darījuma izpildījumu nav izskaidrojamas ar nejaušu sakritību un norāda uz dokumentu noformēšanu par nenotikušiem darījumiem.

[2.2] Ievērojot to, ka pieteicēja bija iesaistījusies darījumā ar SIA „Dyki" kā tiešais darījuma partneris, noformējot par šo darījumu dokumentus, kas neatbilst faktiski notikušajam darījumam, pieteicēja nevarēja nezināt, ka noformē dokumentus par tādu darījumu, kas faktiski nemaz nav noticis.

[2.3] Valsts ieņēmumu dienests nav ievērojis likumā noteikto termiņu, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu. Taču konstatētais procesuālais pārkāpums nav uzskatāms par būtisku, t.i., tādu, kas varēja ietekmēt lietas rezultātu, un nevar būt pamats dienesta lēmuma atcelšanai.

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

[3.1] Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu.

Dienesta lēmuma pamatojumā ir norādīts, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Dyki" nav faktiski noticis. Apgabaltiesai bija jāvērtē, vai pierādījumi lietā apliecina šo pamatojumu. Taču tiesa spriedumā ir konstatējusi, ka darījums tomēr varētu atbilst starp pusēm noformētajiem dokumentiem, taču papildus secinājusi, ka pastāv vēl kāda plašāka vienošanās starp darījuma pusēm. Tādā veidā tiesa ir aizstājusi dienesta lēmuma pamatojumu ar citu. Apgabaltiesas spriedums, pievienojoties minētajam rajona tiesas secinājumam, bet, izdarot secinājumu, ka darījums tomēr nav noticis, ir pretrunīgs.

Tādējādi apgabaltiesa ir pārkāpusi arī tiesiskuma principu un patvaļas aizlieguma principu.

[3.2] Liecinieka /pers. A/ liecībā sniegtās ziņas par plašākas vienošanās pastāvēšanu konkrētā darījuma ietvaros neapstiprina citi pierādījumi lietā, kā arī tiesa nav norādījusi uz šādiem pierādījumiem. Apgabaltiesa bez pamatojuma devusi priekšroku tikai šā liecinieka minētajām atsevišķām ziņām, ignorējot liecinieka sniegtās ziņas, kas apstiprina arī citu liecinieku sniegtās ziņas. Līdz ar to pārkāpta Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa.

[3.3] Apgabaltiesa nav pareizi noteikusi un interpretējusi no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta izrietošos priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

Apgabaltiesa nav vērtējusi ne konkrētā darījuma juridisko raksturu, ne ekonomisko aspektu, vispār nesaistot nodokļu rēķina atbilstības izvērtēšanu ar iepriekš norādītajiem aspektiem, tādējādi nepareizi piemērojot Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru un pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 9.pantu un 154.panta pirmo daļu.

Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, kas ir jāvērtē papildus tam, vai darījums ir vai nav noticis, lai liegtu pieteicējam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Apgabaltiesai bija jākonstatē, ka ir notikusi nodokļu krāpšana, ka pieteicēja zināja, vai bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, taču nodokļu krāpšanas fakts nav konstatēts, ne Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā, ne spriedumā.

[3.4] Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 161.pantu, jo bez pamatojuma nav atzinusi pieteicējas paskaidrojumus par pierādījumiem, tādējādi nonākot pie nepareiza un nepamatota secinājuma, ka darījums faktiski nav noticis, un liegusi pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par pieteicējas kasācijas sūdzību norādījis, kā tā nav pamatota.

Motīvu daļa

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu (*spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim*) un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru jautājumā par tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

Atbilstoši minētajām tiesību normām 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.

Būtisks nosacījums priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai ir tas, lai darījums, saistībā ar kuru persona vēlas atskaitīt priekšnodokli, būtu faktiski noticis (preces būtu piegādātas vai pakalpojumi sniegti), turklāt tieši ar deklarēto darījuma partneri. Ja ir konstatējams, ka darījums starp nodokļu rēķinā norādītajām personām faktiski nav noticis, tad atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs to zināja vai tam vajadzēja to zināt. Ja lietā noskaidroto apstākļu kopums ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs, pievēršot saprātīgu rūpību, nevarēja nezināt (tam bija jāsaprot), ka darījums ir iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa nepamatotas samazināšanas shēmā, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*Senāta 2013.gada 10.maija spriedums lietā Nr. SKA-2/2013 (A42653407), Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedums apvienotajā lietā Mahagében, C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem nolēmumiem*).

Atbilstoši stabilai Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai, pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, ar kuru nodokļu maksātājam liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesai vispirms ir jānoskaidro, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzinis, ka darījums faktiski nav noticis tā, kā tas norādīts darījuma attaisnojuma dokumentos. Ja tiek konstatēts, ka, pretēji dokumentos norādītajam, nodokļu maksātājs preces vai pakalpojumus no nodokļu rēķinā norādītās personas faktiski nav saņēmis, tad tiesai jāpārbauda, vai lietā noskaidrotie apstākļi ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs to zināja vai viņam tas bija jāzina.

Apgabaltiesa spriedumā ir pareizi interpretējusi un piemērojusi minētās tiesību normas, apgabaltiesas spriedums atbilst Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai. Apgabaltiesa vispirms ir pārbaudījusi un vērtējusi pierādījumus par to, vai pakalpojums ir faktiski saņemts no rēķinos norādītās SIA „Dyki", un arī to, vai pieteicēja zināja, ka konkrētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā. Līdz ar to minētais kasācijas sūdzības arguments nav pamatots.

[6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

Pieteicēja norāda, ka ir pārkāpta minētā tiesību norma, jo apgabaltiesa (ņemot vērā pievienošanos rajona tiesas sprieduma pamatojumam) ir secinājusi, ka darījums tomēr varētu daļēji atbilst starp pusēm noformētajiem dokumentiem, un vienlaikus secinājusi, ka pastāv kāda plašāka vienošanās. Tādā veidā, pieteicējas ieskatā, tiesa ir aizstājusi dienesta lēmuma pamatojumu ar citu.

Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatojumā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Dyki" ir norādīts, ka nav gūts apstiprinājums darījumu faktiskai esībai un ka pieteicējai bija zināms par darījumu simulatīvo raksturu. Apgabaltiesa, izvērtējot gan dienesta iesniegtos pierādījumus, gan tiesvedības laikā iegūtos, atzina šo pamatojumu par pareizu un pamatotu. Līdz ar to tiesa neaizstāja administratīvā akta pamatojumu.

Vienlaikus tiesvedības laikā tiesa no pierādījumiem lietā secināja, ka pieteicējai, SIA „Dyki", kā arī citām iesaistītajām personām ir bijusi vienošanās, kas attiecas uz VAS „Latvijas Dzelzceļš" iepirkumiem, bet atklātībai tā nav darīta zināma. Tiesa atzina, ka pieteicējas paskaidrojumi par darījumu saturu atšķiras no liecinieku liecībās norādītajām ziņām un apstiprina Valsts ieņēmumu dienesta secinājumu, ka dokumenti noformēti formāli, kā arī pieteicējas paskaidrojumi sniegti ar mērķi padarīt darījuma norisi ticamu un piepildīt to ar saturu, bet nav saskaņoti ar citām iesaistītajām personām. Darījuma priekšmets nav palīdzība iepirkuma dokumentu paketes sagatavošanā, bet gan darbību kopums, kas ļautu pieteicējai iegūt tiesības uz līguma slēgšanu iepirkumā. Tiesa secināja, ka dalībai konkursā ir veikts darbību kopums, kas daļēji varētu atbilst noformētajiem darījuma dokumentiem, piemēram, cenu noteikšana, taču daļēji Civillikuma 1415.pantā ietvertajam aizliegumam par to, kas nevar būt par tiesiska darījuma priekšmetu. Tiesa norādīja, ka iesaistīto personu vienošanās skar plašāku jomu, nekā vēlas atklāt pieteicēja, kā arī pieteicēja darījumu cenšas piepildīt ar citu saturu. Ņemot vērā tiesvedības laikā atklājušos apstākļus, Administratīvā rajona tiesa taisīja blakus lēmumu, kuru nosūtīja Konkurences padomei.

Senāta ieskatā, tiesas atklātie papildu apstākļi nav ietekmējuši tiesas vērtējumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatojumu un nav to mainījuši. Līdz ar to minētais kasācijas sūdzības arguments nav pamatots, tāpat kā arguments, ka tiesa tādā veidā ir pārkāpusi tiesiskuma principu un patvaļas aizlieguma principu.

[7] Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa nav ievērojusi minēto tiesību normu, jo nav vērtējusi darījumu juridisko un ekonomisko būtību, nav konstatējusi krāpšanās faktu un to, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka darījums iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Senāts no minētajiem kasācijas sūdzības argumentiem kopumā secina, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas veiktajam pierādījumu vērtējumam un izdarītajiem secinājumiem. Tas, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu vērtējumu, nenozīmē, ka tiesa pierādījumus nav izvērtējusi vispusīgi, pilnīgi un objektīvi. Pierādījumu pārvērtēšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Senatoru kolēģija nekonstatē kļūdas pierādījumu novērtēšanā.

Apgabaltiesa spriedumā ir vispusīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus, tostarp liecinieku liecības, un ir sniegusi izvērstu, uz pierādījumu analīzi balstītu pamatojumu saviem secinājumiem. No sprieduma ir saprotams, kādu iemeslu dēļ apgabaltiesa ir nonākusi pie attiecīgiem secinājumiem, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Dyki" nav notikuši un ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka ir notikusi tikai dokumentu noformēšana par šiem darījumiem. Līdz ar to minētais kasācijas sūdzības arguments noraidāms kā nepamatots.

[8] Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Tātad procesa dalībnieka paskaidrojums ir pieļaujams pierādījums tad, ja to apstiprina citi pierādījumi. Apgabaltiesa ir vērtējusi pieteicējas paskaidrojumus par darījumiem kopsakarā ar citiem pierādījumiem lietā un to, vai citi pierādījumi apstiprina tos. Tāpēc nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nav ievērojusi minēto tiesību normu. Pieteicēja pēc būtības nepiekrīt apgabaltiesas secinājumiem par šo pierādījumu

vērtējumu. Taču, kā jau minēts, pierādījumu pārvērtēšana nav Senāta kompetencē.

[9] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka nav pamata apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.aprīļa spriedumu, bet SIA Ražošanas komercfirmas „M2" kasācijas sūdzību noraidīt. Spriedums nav pārsūdzams.

L. Slica J. Briede D. Mita