ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S

Lieta Nr. A420433513
SKA-92/2018
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2018.gada 13.februārī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Rudīte Vīduša,
tiesnese Līvija Slica,
tiesnese Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Baltic Mobile" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 10.jūlija lēmuma Nr. 22.7/L-17286 atcelšanu, sakarā ar SIA „Baltic Mobile" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 17.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests, veicot pieteicējas SIA „Baltic Mobile" pievienotās vērtības nodokļa auditu, neatzina pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Aqua System Nova", jo SIA „Aqua System Nova" faktiski preču (elektronisko sadzīves preču) piegādes nav veikusi. Ir tikai noformēta to iegāde no tās darījumu partneres – SIA „Klarme" – un preču tālāka realizācija pieteicējai.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2013.gada 10.jūlija lēmumu Nr. 22.7/L-17286, ar kuru pieteicējai papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda.

[2] Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 20.augusta spriedumu pieteikums noraidīts.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, ar 2016.gada 17.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā pievienošanos rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Nav gūstama pārliecība, ka strīdus deklarētie darījumi starp norādītajiem darījumu partneriem patiesi būtu notikuši.

Pieteicējas darījumu partnera amatpersonas liecība norāda uz dokumentu noformēšanu un apriti starp pieteicēju un pieteicējas darījumu partneri un tālāk tās darījumu partneri, bet neapliecina faktisko preču piegāžu esību.

[3.2] Ir konstatējama saistība starp uzņēmējiem, kā arī dokumentāri noformēto darījumu pilnīgi mākslīgs raksturs, jo preces jau ķēdes sākumposmā nav bijušas. Tas liecina par to, ka darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana.

Ņemot vērā to, ka liecinieks un pieteicējas amatpersona bija pazīstami vēl pirms strīdus darījumu veikšanas, pamatots ir dienesta secinājums, ka pieteicējas amatpersona ir zinājusi, ka dokumenti tiek noformēti ar darījumu partneri, kurš faktiski neveic preču piegādes.

[3.3] Konkrētajā gadījumā tiesa aplūkoja krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, nevis pieteicējas vai kāda cita darījuma dalībnieka izdarītu noziedzīgu nodarījumu kriminālprocesuālā aspektā. Līdz ar to pieteicējas norāde, ka, neesot kriminālprocesam, tiesas secinājums par krāpšanu nodokļu jomā ir prettiesisks, nav pamatota.

Lietā esošo pierādījumu kopums to kopsakarā pārliecinoši apliecina faktu, ka konkrētajos par precēm noformētajos darījumos starp uzrādītājam personām, vērtējot darījuma ķēdi kopumā, nav notikusi reāla preču piegāde, bet ir notikusi tikai dokumentu noformēšana bez faktiski notikušiem darījumiem, kas ir traktējama kā krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā.

[3.4] Pieteicēja pareizi norāda, ka pamatotas šaubas būtu jātulko par labu privātpersonai. Konkrētajos lietas apstākļos apgabaltiesai nerodas pamatotas šaubas par to, ka pieteicējas pozīcija varētu būt pareiza vai patiesa.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tajā norādīti turpmāk minētie apstākļi.

[4.1] Pirmās instances tiesa, neskatoties uz pieteicējas argumentiem, lietu izskatīja rakstveida procesā. Lieta mutvārdu procesā tika izskatīta tikai otrajā instancē. Tā apgabaltiesa faktiski atzina, ka rajona tiesa pārkāpa objektīvās izmeklēšanas principu un procesuālā taisnīguma principu. Tā kā lieta mutvārdu procesā izskatīta tikai vienā instancē, pieteicējai nav iespējams pārsūdzēt spriedumu un aizstāvēt savas tiesības, pārskatot lietu pilnvērtīgi pēc būtības divās instancēs.

[4.2] Apgabaltiesa, pieteicējas norādi par kriminālprocesa neesamību noraidot kā nepamatotu, faktiski atzina, ka pieteicējas amatpersonas ir noziedzīga nodarījuma – krāpšanas – dalībnieces. Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 92.pantā noteikta nevainīguma prezumpcija, proti, nevainīgums tiek prezumēts, ja nav pierādījumu par pretējo. Tikai tādā gadījumā, ja būtu stājies spēkā spriedums krimināprocesā par kādas personas atzīšanu par vainīgu, dienests un tiesa varētu norādīt, ka pieteicēja ir krāpšanas dalībniece un tās amatpersonas ir noziedznieki.

Dienestam bija jāvēršas Valsts policijā vai dienesta Finanšu policijas pārvaldē ar iesniegumu par kriminālprocesa ierosināšanu saistībā ar minēto krāpšanas faktu. Savukārt administratīvās lietas izskatīšana tiesā būtu jāaptur, līdz stāsies spēkā galīgais nolēmums attiecīgajā kriminālprocesā. Tomēr

šādas darbības no dienesta puses nesekoja, līdz ar to lietā nebija neviena objektīva pierādījuma tam, ka pieteicēja un tās darījuma partneri bijuši iesaistīti un ir vainojami krāpšanā.

[4.3] Atbilstoši Satversmes 92.pantam ir jāpierāda personas vaina pārkāpuma izdarīšanā, nevis nevainīgums. Proti, nevainīgums tiek prezumēts, ja vien nav pierādījumu par pretējo. Princips *in dubio pro civis* (šaubas par labu cilvēkam) nozīmē to, ka iestādei, lemjot par privātpersonai nelabvēlīga lēmuma izdošanu, un tiesai, to kontrolējot, pamatotu šaubu gadījumā tās jātulko par labu indivīdam.

Administratīvās lietas izskatīšanas laikā netika pierādīts pretējais, proti, ka pavadzīmēs norādītās preces pieteicējai netika piegādātas. Tā vietā dienests un tiesa nonāca pie kļūdaina secinājuma, ka pierādījumu neesība apstiprina darījumu fiktīvo raksturu, kaut gan lietā netika iesniegti objektīvi pierādījumi, ka pieteicēja zināja, ka darījumi, iespējams, bija saistīti ar krāpšanu vai to, ka pieteicēja šādā krāpšanā piedalījās. Dienestam radušās pamatotās šaubas par SIA „Aqua System Nova" saimnieciskās darbības un darījumu ar pieteicēju realitāti, būtu jāvērtē par labu pieteicējai. Tas tika ignorēts no apgabaltiesas puses.

Savukārt apgabaltiesas atzinums, ka tai nerodas pamatotas šaubas, liecina par nepareizu materiālo tiesību normu interpretēšanu, jo uzliek pienākumu pieteicējai pierādīt, ka tā nav vainojama nodokļu krāpšanas darbībās.

[4.4] Atzīstot, ka liecinieka liecības tika saskaņotas ar pieteicējas amatpersonu, tiesa nav ņēmusi vērā, ka kopš strīdīgajiem darījumiem ir pagājuši vairāk nekā trīs gadi un cilvēks varēja vienkārši neatcerēties dažas detaļas. Tieši otrādi, pēc trīs gadiem būtu aizdomīgi viņam atcerēties atsevišķus elektrotehnikas modeļus un apzīmējumus. Tiesa ignorēja, ka liecinieks vairāk nekā stundas laikā atbildēja uz visiem tiesas un lietas dalībnieku jautājumiem, kā arī sniedza skaidrojumus par darījumu būtību. Tādējādi apgabaltiesa nenovērtēja pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam, bet tieši pretēji izdarīja neloģiskus un nepamatotus secinājumus.

[5] Dienests par kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumu, norādot, ka kasācijas sūdzība nav pamatota. Apgabaltiesa nav pieļāvusi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumus. Dienests norāda turpmāk minēto.

[5.1] Tiesa pamatoti norādīja, ka tā aplūko krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, nevis pieteicējas vai kāda cita darījuma dalībnieka izdarītu noziedzīgu nodarījumu.

[5.2] Tiesa pamatoti norādīja, ka pieteicēja ar objektīviem pierādījumiem lietā neizkliedēja pamatotas šaubas, uz kurām norādījis dienests un kas norāda uz to, ka faktiski apstrīdētie darījumi nevarēja notikt.

Objektīvās izmeklēšanas princips nenozīmē, ka pieteicējai nav pienākuma piedalīties lietas apstākļu noskaidrošanā un pierādījumu vākšanā. Šādu pienākumu paredz Administratīvā procesa likuma 59.panta ceturtā daļa.

[5.3] Tiesa pamatoti norādīja, kāpēc liecinieka liecības nav atzīstamas par ticamām. Pieteicēja norāde, ka tiesa pierādījumus vērtējusi, pieļaujot būtiskas kļūdas, ir subjektīvs viedoklis, nevis objektīvs kasācijas tiesvedības ierosināšanas pamats.

Motīvu daļa

[6] Izvērtējot kasācijas sūdzībā paustos argumentus, secināms, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas veiktajam pierādījumu novērtējumam. Sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu un izdarījusi neloģiskus un nepamatotus secinājumus.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.pantu 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; nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu; tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Augstākā tiesa atzīst, ka apgabaltiesa šīs normas prasības ir ievērojusi. Tiesa (ņemot vērā rajona tiesas spriedumā ietvertos argumentus, kuriem pievienojusies) atzinusi, ka lietā esošo pierādījumu kopums to kopsakarā apliecina faktu, ka konkrētajos par precēm noformētajos darījumos starp uzrādītajām personām, vērtējot darījuma ķēdi kopumā, nav notikusi reāla preču piegāde, bet ir notikusi tikai dokumentu noformēšana bez faktiski notikušiem darījumiem. Tiesa spriedumā ir paskaidrojusi, kādēļ tā ir secinājusi, ka strīdus darījumi nav notikuši starp tajos norādītajiem darījuma dalībniekiem un kādēļ, tās ieskatā, darījumu apliecinošie dokumenti, kas vispārīgi attiecas uz preču iegādi no SIA „Aqua System Nova", nepierāda pretējo.

Proti, nopratinātais liecinieks – SIA „Aqua System Nova" amatpersona – nespēja sniegt detalizētu paskaidrojumu par faktisko darījumu norisi, konkrētām precēm un to piegādēm, transportēšanu, par līguma ar savu darījuma partneri (SIA „Klarme") noslēgšanas apstākļiem un sadarbību ar SIA „Klarme" amatpersonu un tās pilnvaroto personu; sadarbības sarunas tika uzsāktas laikā un līgums noslēgts laikā, kad /pers. A/ nebija sabiedrības amatpersona; vairāki desmiti pavadzīmju tika noformētas laikā, kad /pers. A/ neatradās Latvijā, proti, viņam nebija iespējas tās pašrocīgi parakstīt Latvijā; ar pierādījumiem nav apstiprināts, ka /pers. A/ saimniecisko darbību SIA „Klarme" veicis ar pasta starpniecību; it kā regulāra piegāžu saskaņošana ar pilnvaroto personu – Vladimiru, bet liecinieks nespēj atcerēties viņa uzvārdu; tas, ka liecinieks nepārzina konkrēto uzņēmējdarbības sfēru (viņam trūkst zināšanas transporta pavaddokumentu noformēšanā, proti, tajās nav ierakstīts transportlīdzeklis, ar kuru preces tiek transportētas); liecinieka un pieteicējas amatpersonas savstarpēja pazīšanās pirms strīdus darījumu veikšanas un abu saskaņotie paskaidrojumi tiesas sēdē. Tiesa atzina, ka liecinieks ir pārliecinoši norādījis uz dokumentu noformēšanu un apriti starp SIA „Klarme", SIA „Aqua System Nova" un pieteicēju, bet nav apliecinājis faktisko preču piegāžu esību.

Tāpat apgabaltiesa atzina, ka, tā kā pieteicējas amatpersona un SIA „Aqua System Nova" amatpersona bija pazīstami vēl pirms strīdus darījumu veikšanas, pieteicējas amatpersona zināja, ka dokumenti tiek noformēti ar darījumu partneri, kurš faktiski neveic preču piegādes.

[7] Augstākā tiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka kasācijas instances tiesa neveic pierādījumu pārbaudi un nepārskata zemākas instances tiesas secinājumus par lietas faktiskajiem apstākļiem, bet pārbauda, vai tiesa nav pārkāpusi konkrētas tiesību normas vai pārsniegusi savas kompetences robežas (Administratīvā procesa likuma 325.pants). Lietas izskatīšana pēc būtības, pārbaudot pierādījumus, notiek tikai pirmās un apelācijas instances tiesā. Kasācijas instances tiesas kompetencē nav, pārbaudot pierādījumus, pārliecināties, ka izslēgta jebkura iespējamība, ka pierādījumu pārbaudes rezultātā varētu izdarīt kasatoram labvēlīgāku secinājumu. Tā būtu atkārtota pierādījumu novērtēšana pēc būtības, ko veic pirmās un apelācijas instances tiesa.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību pārbaudot, kasācijas instances tiesa varētu šo normu atzīt par pārkāptu, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) 7., 8.punkts, 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S) 5.punkts*).

Pieteicēja iebilst, ka tiesa nepareizi novērtējusi tās darījumu partneres SIA „Aqua System Nova" amatpersonas liecībā sniegtos paskaidrojumus. Pieteicēja norāda, ka no strīdus darījumiem ir pagājuši vairāk nekā trīs gadi, cilvēks var neatcerēties dažas detaļas, bet būtu aizdomīgi, ja viņš atcerētos atsevišķus elektrotehnikas modeļus un apzīmējumus.

Šajā gadījumā pieteicēja kasācijas sūdzībā tikai vispārīgi ir norādījusi, ka apgabaltiesa izdarījusi kļūdainus secinājumus. No sprieduma redzams, ka apgabaltiesa ir izvērtējusi liecinieka liecību un atzinusi, ka viņš nav sniedzis detalizētu paskaidrojumu par faktisko darījumu norisi, konkrētām precēm un to piegādēm, transportēšanu, liecībā ir saskatāmas pretrunas informācijā vai nepatiesu ziņu sniegšana. Apgabaltiesas ieskatā, lieciniekа liecības ir saskaņotas ar pieteicējas amatpersonu. Tāpat, tiesas ieskatā, SIA „Aqua System Nova" un pieteicējas amatpersonas sniedz liecības, kas atbilst fiktīvi noformētiem dokumentiem.

Tiesa ir brīva pierādījumu novērtēšanā, ievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas noteikumus. Izskatot strīdu, tiesai pierādījumu pārbaudes rezultātā ir jāizšķiras, kura procesa dalībnieka apgalvotie fakti ir nodibināti. Šajā gadījumā, apgabaltiesas ieskatā, lietā iegūtie pierādījumi kopumā apstiprināja Valsts ieņēmumu dienesta viedokli, ka pieteicēja ir iesaistīta krāpnieciskos darījumos. Augstākai tiesai nav pamata pārvērtēt apgabaltiesas izdarītos secinājumus ne par pierādījumiem kopumā, ne arī atsevišķi lieciniekа liecības.

[8] Kasācijas sūdzībā pieteicēja uzsver, ka pamatotās šaubas par SIA „Aqua System Nova" saimnieciskās darbības un darījumu ar pieteicēju realitāti atbilstoši principam *in dubio pro civis* būtu jāvērtē par labu pieteicējai.

Konkrētajos lietas apstākļos apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka tai „neradās pamatotas šaubas par to, ka pieteicējas pozīcija varētu būt pareiza vai patiesa", kā arī „lietā esošo pierādījumu kopums to kopsakarā pārliecinoši apliecina faktu, ka konkrētajos par precēm noformētajos darījumos starp uzrādītajām personām, vērtējot darījuma ķēdi kopumā, nav notikusi reāla preču piegāde". Tātad tiesai, izskatot lietu un izvērtējot lietā esošos pierādījumus, nebija pamatotu šaubu, ko vērtēt par labu pieteicējai.

Papildus Augstākā tiesa norāda, ka tieši pieteicēja, paužot viedokli, ka tai nav jāpierāda, ka tā nav vainojama nodokļu krāpšanas darbībās, nepareizi interpretē tiesību normas.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka nodokļu lietās privātpersonai it īpaši ir līdzdarbošanās pienākums, kas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta *(Augstākās tiesas Senāta 2006.gada 16.maija spriedums SKA-202, 2012.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-457/2012 (A42870309) 9.punkts*). Ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (līgumi, rēķini), tad jau Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību. Savukārt, ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi –Administratīvā procesa likuma 149.pants). (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (A420411412) ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S 9.punkts*).

Apgabaltiesa atzina par pamatotiem rajona tiesas secinājumus, ka pieteicēja ar objektīviem pierādījumiem lietā neizkliedēja pamatotas šaubas, ka darījumi starp SIA „Klarme" un SIA „Aqua System Nova" un tālāk starp SIA „Aqua System Nova" un pieteicēju faktiski nevarēja notikt. Arī pēc pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem un SIA „Aqua System Nova" amatpersonas liecības tiesas sēdē apgabaltiesa neguva pārliecību, ka strīdus deklarētie darījumi patiesi būtu notikuši.

Turklāt pieteicēja pati nav iesniegusi nekādus dokumentus, ne arī lūgusi tiesu izprasīt papildu pierādījumus, piemēram, izsaukt vēl citus lieciniekus, kas varētu apliecināt preču piegādes apstākļus. Tieši pieteicējas rīcībā varēja būt ziņas, kas apstiprinātu to, ka tā nav bijusi saistīta ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, bet ir bijuši reāli darījumi tieši atbilstoši rēķiniem.

[9] Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka pieteicējas vai tās darījuma partneres veiktās darbības saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem netiek vērtētas no krimināltiesiskā aspekta, proti, vai kāda no darījumos iesaistītajām dalībniecēm ir izdarījusi noziedzīgu nodarījumu – krāpšanu.

Lietā ir vērtēta krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā. Nodokļa lietās pārbaudes priekšmets ir tas, vai attiecīgais darījums var būt tiesisks pamats atskaitīt priekšnodokli. Administratīvā procesa likumā un attiecīgā nodokļa likumā ir noteikta kārtība (pierādījumi, pierādīšanas līdzekļi un pierādījumu novērtēšana), kādā iestāde un tiesa veic pārbaudi, un sekas tam, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs fiskālās priekšrocības ieguvis un izmantojis nepamatoti. Administratīvais process ir nošķirams no kriminālprocesa, kā ietvaros tiek pārbaudīts, vai persona ir izdarījusi noziedzīgu nodarījumu, – tas nav administratīvo tiesu kompetencē.

[10] Par pieteicējas iebildi, ka rajona tiesa lietu izskatīja rakstveida procesā, secināms, ka pieteicējas procesuālās tiesības nav pārkāptas.

Pieteicēja jau nekavējoties pēc lietas ierosināšanas Administratīvajā rajona tiesā tika informēta, ka lieta atbilstoši likumam tiek izskatīta rakstveida procesā, ja vien, citstarp, pieteicējs vai trešā persona nav lūdzis lietu izskatīt mutvārdu procesā. Pieteicējs šādu lūgumu neiesniedza. Līdz ar to nav pamata saskatīt tiesas pārkāpumu tajā, ka lieta pirmajā instancē netika izstatīta mutvārdu procesā. Savukārt apgabaltiesā lieta tika izskatīta mutvārdu procesā, tātad pieteicējai tik dota iespēja lietu vismaz vienā instancē piedalīties mutvārdu procesā. Likums negarantē tiesības uz lietas izskatīšanu mutvārdu procesā divās instancēs.

[11] Ņemot vērā minēto, secināms, ka kasācijas sūdzības argumenti nevar būt pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

n o s p r i e d a :

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 17.marta spriedumu, bet SIA „Baltic Mobile" kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese R. Vīduša

Tiesnese L. Slica

Tiesnese I. Višķere