ECLI:LV:AT:2018:0928.A420253714.2.S

Lieta Nr. A420253714
SKA-79/2018
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2018.gada 28.septembrī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Dzintra Amerika,
tiesnese Vēsma Kakste,
tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Smart Trading" (iepriekš – SIA „AVE Trading") pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 14.februāra lēmuma Nr. 22.10/L-4920 atcelšanu, sakarā ar SIA „Smart Trading" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 8.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2014.gada 14.februāra lēmumu pieteicējai SIA „Smart Trading" papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis, saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda. Lēmums pamatots ar secinājumu, ka pieteicēja, pretēji darījuma dokumentos norādītajam, faktiski nav saņēmusi pakalpojumu no SIA „DVA-Celtnieks", tāpēc tai saistībā ar šo darījumu nav tiesību atskaitīt priekšnodokli un nav tiesību šo darījumu ņemt vērā peļņas un zaudējumu aprēķinā.

Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu.

[2] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 8.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, tostarp pievienojoties rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus nodokļu maksātājam rodas tikai par faktiski notikušu darījumu ar konkrētu personu un par konkrētu darījuma priekšmetu.

Atbilstoši darījumu apliecinošiem dokumentiem SIA „DVA-Celtnieks" laikā no 2010.gada 1.decembra līdz 2011.gada 28.februārim pieteicējai sniegusi sniega tīrīšanas pakalpojumus nekustamajā īpašumā /adrese A/. Sniega tīrīšanas pakalpojumi ietver jumta attīrīšanu no sniega, teritorijas attīrīšanu no sniega ar speciālu tehniku un sniega izvešanu. Līgumu, papildu vienošanos, pasūtīto un izpildīto darbu uzskaites lapas, kā arī darbu pieņemšanas un nodošanas aktu parakstījušas komercsabiedrību amatpersonas – pieteicējas vārdā /pers. A/ un SIA „DVA-Celtnieks" vārdā /pers. B/.

Lietā nav strīda, ka formāli ir izpildīti visi likumā paredzētie priekšnoteikumi, lai pieteicējai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, taču lietā ir strīds, vai darījums faktiski noticis tieši tā, kā tas atspoguļots grāmatvedības dokumentos.

[2.2] Dienests auditā konstatējis, ka visus pieteicējas nolīgtos sniega tīrīšanas darbus tiešā darījuma partnere SIA „DVA-Celtnieks" nodeva izpildei SIA „ARS Būvsistēmas", kura savukārt tālāk nodeva izpildei SIA „Donna K" un SIA „Adex Style".

SIA „DVA-Celtnieks" amatpersona /pers. B/ pārbaudāmajā periodā vienlaikus ir bijis arī pieteicējas darbinieks.

Lietā noskaidrots un par to nav strīda, ka SIA „DVA-Celtnieks" un SIA „ARS Būvsistēmas" nebija un nevarēja būt faktiskās darbu izpildītājas, jo minētajām komercsabiedrībām nav ne materiāltehniskās bāzes, ne darbaspēka resursu, proti, šīs komercsabiedrības nodarbojās ar starpniecību. Minēto apliecināja arī pirmās instances tiesas sēdē nopratinātie liecinieki /pers. B/ un SIA „ARS Būvsistēmas" amatpersona /pers. C/. /pers. C/ liecināja, ka faktiski darbus izpildīja SIA „Donna K" un SIA „Adex Style".

Dienests veicis arī SIA „ARS Būvsistēmas" auditu, un no tā izriet, ka SIA „ARS Būvsistēmas" nav varējusi uzrādīt grāmatvedības uzskaites un darījumu apliecinošus dokumentus ar SIA „Adex Style" un SIA „Donna K" par strīdus periodu. No SIA „ARS Būvsistēmas" konta izdrukām redzams, ka SIA „DVA-Celtnieks" ir ieskaitījusi naudu tās kontā, minētās summas ir konvertētas ASV dolāros un pārskaitītas kādai ār valstu sabiedrībai. Ne SIA „Donna K", ne SIA „Adex Style" nav pārskaitītas naudas summas par sniega tīrīšanas pakalpojumiem strīdus periodā. Minētie apstākļi, pirmkārt, norāda, ka SIA „Donna K" un SIA „Adex Style" nebija iesaistītas darījuma izpildē. Otrkārt, SIA „ARS Būvsistēmas" ne ar vienu komercsabiedrību nav norēķinājusies par pieteicējas nolīgtā pakalpojuma sniegšanu. Tā kā SIA „ARS Būvsistēmas" pašai nebija resursu pakalpojuma sniegšanai, tad atliek secināt, ka ne SIA „ARS Būvsistēmas", ne tās darījuma partneri pakalpojumu nav snieguši.

Lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka SIA „Donna K" un SIA „Adex Style" saimniecisko darbību faktiski nav veikušas. SIA „Adex Style" amatpersonas /pers. D/ un /pers. E/ paskaidrojumos dienestam saimniecisko darbību noliedz, /pers. E/ kļuva pa amatpersonu pēc trešās personas līguma. SIA „Donna K" nevarēja sniegt strīdus pakalpojumus, jo tai vispār nav bijusi darboties spējīga izpildinstitūcija, proti, vienīgā valdes locekle nebija Latvijā. Turklāt minētajām komercsabiedrībām nebija materiāltehniskās bāzes un darbaspēka resursu, juridiskajās adresēs tās neatradās.

No lietā konstatētajiem apstākļiem var secināt, ka pat, ja sniega tīrīšanas darbi ir veikti, faktiski tos nav veikusi neviena no darījumu ķēdē iesaistītajām komercsabiedrībām.

[2.3] Darījumu ķēdē noformētie līgumi, papildu vienošanās, darbu pieņemšanas un nodošanas akti, kā arī pasūtīto un izpildīto darbu uzskaites lapas ir identiskas, arī /pers. B/ nenoliedz, ka izmantoja viena tipa dokumentus, kas izstrādāti pieteicējas grāmatvedībā, un ka uzņēmās darījumu dokumentu sagatavošanu. Tas netieši liecina par /pers. B/ iniciatīvu šādas formālas darījumu ķēdes izveidošanā.

[2.4] Darījumā iesaistītās personas apgalvo, ka aprēķins tika veikts pēc sniega kubatūras, taču informācijas par notīrītā sniega kubatūru lietā nav. Apšaubāms ir tas, ka sniega kubatūra sniegotas ziemas apstākļos varētu tikt aprēķināta vienu reizi mēnesī par visu mēnesi bez atsevišķas uzskaites. Kritiski vērtējams arī tas, ka apstākļos, ka gandrīz katru dienu trīs mēnešu garumā objektā atradās gan /pers. B/, gan /pers. C/, neviens nezina, kurš faktiski veica darbus, nevar nosaukt nevienu darbinieku, pat ne apakšuzņēmumu brigādes vadītāju, nezina, uz kurieni tika vests sniegs, kam pieder darbus veicošā tehnika.

[2.5] /pers. B/ par strīdus darījumu sniedz pretrunīgu informāciju. /pers. B/ skaidroja, ka kā pieteicējas darbinieks meklēja pakalpojuma sniedzējus, bet nav varējis tos atrast. Taču brīdī, kad pakalpojuma sniedzējus meklēja kā SIA „DVA-Celtnieks" valdes loceklis, pakalpojuma sniedzēju tomēr atrada. Minētā persona arī liecināja, ka pakalpojuma sniedzēju nevarēja atrast, taču no otras puses, ka savi kontakti viņam bija un /pers. C/ bija viens no daudziem, tajā pašā laikā apgalvojot, ka /pers. C/ bija viņa vienīgā iespēja. Pretrunīgi arī vērtējams /pers. B/ apgalvotais, ka viņš nepārbaudīja SIA „ARS Būvsistēmas" spēju veikt darbus, jo uzticējās solījumam. Tas ir pretrunā ar rūpīgas saimniekošanas nosacījumiem.

[2.6] Nav saprotams, kā notika darījums, jo /pers. B/ liecināja, ka nedēļu vienojies par cenu ar /pers. C/, taču līgumi starp pieteicēju un SIA „DVA-Celtnieks", kā arī starp SIA „DVA-Celtnieks" un SIA „ARS Būvsistēmas" noslēgti vienā datumā. Turklāt no /pers. A/ un /pers. B/ liecībām izriet, ka piedāvājumam slēgt līgumu ar SIA „DVA-Celtnieks" /pers. A/ uzreiz piekritis, jo viņu apmierināja cena. Pēc tam /pers. B/ sāka meklēt faktiskos darbu izpildītājus. Tāpēc līgumu noslēgšana vienā dienā nebūtu iespējama.

[2.7] No /pers. C/ sniegtajiem paskaidrojumiem dienestam izriet, ka viņš neko daudz par darījumiem neatcerējās, nosaukto lielāko darījumu partneru vidū nebija SIA „DVA-Celtnieks" vai SIA „Adex Style". Savukārt pirmās instances tiesas sēdē, kas notika trīs gadus pēc minēto paskaidrojumu sniegšanas, /pers. C/ atcerējās darījuma norisi, arī dažādas detaļas par sniega tīrīšanu, darījuma slēgšanu un vienošanās apstākļiem.

[2.8] Pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā ir iesaistīta ar nodokļu krāpšanu saistītās darbībās.

Lietā noskaidrots, ka /pers. A/ kļuvis par pieteicējas valdes locekli 22 gadu vecumā, bez pieredzes un zināšanām konkrētajā komercdarbības jomā. No lietas materiāliem redzams, ka /pers. A/ pieteicējas vārdā parakstījis līgumu ar uzņēmumu, kura valdes loceklis ir pieteicējas darbinieks /pers. B/. No /pers. A/ un /pers. B/ liecībām pirmās instances tiesas sēdē izriet, ka /pers. A/ uzreiz piekritis slēgt līgumu ar /pers. B/ pārstāvēto komercsabiedrību, nav interesējies ne par tās spēju veikt darbus, ne par faktiskajiem darbu izpildītājiem, ne kontrolējis darbu izpildi, ne arī vērtējis piedāvāto cenu, paveikto darbu uzskaiti un tāmes. /pers. A/ norādīja, ka pilnībā uzticējās /pers. B/, darījuma organizēšanā un norisē nav piedalījies. Turklāt, arī pēc tam, kad uzzināja, ka SIA „DVA-Celtnieks" pakalpojumu nesniedz, tā arī nepainteresējās, kurš faktiski darbus veic.

Visi minētie apstākļi norāda uz to, ka pieteicēja nerīkojās atbilstoši rūpīgas saimniekošanas principam un vispār nav izpildījusi nekādus piesardzības pasākumus, pat ne visminimālākos, kas tiek sagaidīti no nodokļu maksātāja, lai izvairītos no krāpšanas. Absolūta paļaušanās uz darījuma partneri norāda uz personu pazīšanos un saskaņotu darbību vai uz to, ka /pers. A/ tikai formāli bija valdes loceklis un izpildīja citu personu norādījumus.

[2.9] Tādējādi pieteicējai pamatoti ierobežotas tiesības atskaitīt priekšnodokli un papildus samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda.

Pārsūdzētais lēmums daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli arī ir pareizs.

[3] Par apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Tiesa nav veikusi lietas faktisko apstākļu objektīvu izmeklēšanu un pārkāpusi Administratīvā procesa likumā nostiprinātos vispārējos tiesību principus, tādējādi lietā taisītais spriedums ir prettiesisks un atceļams.

[3.2] Tiesa nepamatoti apšaubīja darījumu ar SIA „DVA-Celtnieks", jo pieteicēja izskaidroja objektīvu nepieciešamību veikt konkrētos sniega un ledus tīrīšanas darbus, kā arī spēja sniegt loģisku un pamatotu skaidrojumu par darījuma norisi.

[3.3] Dienesta secinājumi par darījumu ķēdē iesaistītajām komercsabiedrībām ir vērtējami kritiski, jo secinājumus par sabiedrības reālo finanšu stāvokli un materiāltehnisko nodrošinājumu iespējams izdarīt, pamatojoties uz grāmatvedības dokumentiem, kuru dienesta rīcībā nav. Papildus norādāms, ka ne visa sniega tīrīšanai izmantojamā tehnika ir jāreģistrē Ceļu satiksmes drošības direkcijā, līdz ar to ne dienests, ne tiesa, pamatojoties uz Ceļu satiksmes drošības direkcijas izziņu, nevarēja izdarīt secinājumu par sniega tīrīšanas tehnikas neesību.

[3.4] No SIA „ARS Būvsistēmas" audita ir skaidri redzams, ka dienests pārbaudīja un atzina strīdus darījumu starp SIA „ARS Būvsistēmas" un SIA „DVA-Celtnieks", bet neatzina SIA „ARS Būvsistēmas" darījumus ar apakšuzņēmējiem. Tādējādi pieteicējas audita rezultātā un SIA „ARS Būvsistēmas" audita rezultātā dienests ir pieņēmis atšķirīgus lēmumus, lai arī faktiskie un tiesiskie apstākļi ir vienādi.

[3.5] Šajā lietā nav neviena tieša pierādījuma par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos ar nodokļu krāpšanu saistītās darbībās.

[3.6] Pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar ierobežot, pamatojoties vienīgi uz trešo personu, iespējams, pretlikumīgu darbību vai fiktīvo raksturu, jo tas ir pretrunā pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

[3.7] Apgabaltiesa nepamatoti noraidīja pieteicējas lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā.

[4] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību dienests norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība ir nepamatota.

Motīvu daļa

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir atsakāmas tikai tad, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka nodokļu maksātāja rīcība ir krāpnieciska vai ļaunprātīga. Tāpat pieteicēja uzsver, ka par objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par nodokļu maksātāja (pieteicējas) ļaunprātību nevar atzīt ar darījuma partneri saistītus apstākļus.

[6] Izskatāmajā lietā tiesa uz lietā iegūto pierādījumu un to novērtējuma pamata ir secinājusi, ka darījums faktiski nav noticis tieši ar darījuma dokumentos norādīto SIA „DVA-Celtnieks". Tiesa neapšaubīja, ka pieteicējai varēja būt nepieciešams sniega tīrīšanas pakalpojums, tajā pašā laikā atzina, ka tiešā darījumu partnere SIA „DVA-Celtnieks" nevarēja sniegt konkrēto pakalpojumu, kā arī to nevarēja sniegt tās tālākie darījuma partneri, proti, lietā nav identificējams pakalpojuma sniedzējs.

Apgabaltiesa pierādījumu novērtēšanas rezultātā atzina, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpšanā ar nodokļiem. Šādu secinājumu tiesa izdarīja, citstarp novērtējot darījuma faktiskās norises apstākļus. Tiesa konstatēja, ka pieteicējas valdes loceklis /pers. A/ pieteicējas vārdā parakstījis līgumu ar komercsabiedrību, kuras valdes loceklis vienlaikus ir pieteicējas darbinieks /pers. B/. /pers. A/ uzreiz piekritis slēgt līgumu ar /pers. B/ pārstāvēto sabiedrību, nav interesējies ne par tās spēju veikt darbus, ne par faktiskajiem darbu izpildītājiem, ne kontrolējis darbu izpildi, ne arī vērtējis piedāvāto cenu, paveikto darbu uzskaiti un tāmes. /pers. A/ norādīja, ka pilnībā uzticējās /pers. B/, darījuma organizēšanā un norisē nav piedalījies. Apgabaltiesa atzina, ka minētie apstākļi norāda uz to, ka pieteicēja nerīkojās atbilstoši rūpīgas saimniekošanas principam un nav ievērojusi

piesardzības pasākumus, kas tiek sagaidīti no nodokļu maksātāja, lai izvairītos no krāpšanas.

Augstākā tiesa, izvērtējot apgabaltiesas spriedumu, secina, ka tiesa rūpīgi, izvērsti un savstarpējā kopsakarā ir novērtējusi lietā esošos tiešos un netiešos pierādījumus, atbilstoši tiesu praksei noskaidrojot to, vai darījums varēja notikt tā, kā tas atspoguļots dokumentos, kā arī noskaidrojot darījumā iesaistīto personu, it īpaši – darījuma pušu pārstāvju spēju sniegt saskanīgus, loģiskus un komerciālai praksei atbilstošus paskaidrojumus par darījuma faktisko norisi. Tādējādi, pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam, tiesas secinājumi nav balstīti vienīgi uz faktiem saistībā ar darījuma partneriem.

Pieteicējas iebildums, ka tiesa nepamatoti apšaubīja darījumu, jo pieteicēja ir sniegusi loģiskus paskaidrojumus par darījuma nepieciešamību un tā norisi, ir formāls. Spriedumā ir atspoguļoti un vērtēti arī pieteicējas paskaidrojumi par darījuma norisi, atzīstot, ka pieteicēja nerīkojās kā rūpīgs saimnieks. Augstākās tiesas ieskatā, izskatāmajā lietā nevar nonākt pie cita secinājuma, jo pieteicēja nav sniegusi ekonomisku pamatojumu starpniecības pakalpojuma sniedzēja piesaistei. Proti, ja pieteicējas darbinieks /pers. B/, pildot savus amata pienākumus, ir pietiekami kvalificēts, lai piesaistītu sniega tīrīšanas pakalpojuma sniedzēju, bez loģiska paskaidrojuma nav atrodams ekonomisks pamatojums pakalpojuma iegādei no starpnieka, kura amatpersona vienlaikus ir pieteicējas darbinieks. Komercdarbība pēc būtības ir tāda saimniekošana, kas vērsta uz peļņas gūšanu, līdz ar to izskatāmās lietas apstākļos starpnieka piesaiste tikai sadārdzina pakalpojumu pieteicējai un šāda rīcība ir komerciāli neraksturīga.

Augstākā tiesa norāda, ka tā ir pašas komercsabiedrības izvēle, kā tā nodrošina darījumu slēgšanu un darījumu izpildes uzraudzību. Tomēr tas nenozīmē, ka tādējādi komercsabiedrība pret darījumiem (jo īpaši tiem, saistībā ar kuriem plāno izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības) var izturēties paviršī. Kā izriet no likuma „Par grāmatvedību" 2.panta, uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs par uzņēmuma grāmatvedību un tajā iegrāmatotās informācijas patiesumu. Līdz ar to pieteicējas amatpersonai bija jāpievērš uzmanība, lai iegrāmatotie grāmatvedības dokumenti atbilstu faktiski notikušiem darījumiem.

Kasācijas sūdzībā norādītie argumenti pauž vienīgi pieteicējas neapmierinātību ar to, kādus secinājumus apgabaltiesa ir izdarījusi, pamatojoties uz lietā esošajiem pierādījumiem. Lietas faktisko apstākļu pārvērtēšana neietilpst Augstākās tiesas kā kasācijas instances tiesas kompetencē. Tas vien, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu vērtējumu, nav pietiekami, lai apšaubītu apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu. Turklāt Augstākā tiesa nekonstatē tiesas pieļautus procesuālus pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā.

[7] Pieteicēja kļūdaini uzskata, ka faktu pierādīšanai izmantojami vienīgi tieši pierādījumi. Jāievēro, ka nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā utt. (*Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-953/2015, A42733109, 7.punkts*). Kā to atzina Augstākā tiesa, izskatāmajā lietā apgabaltiesa secinājumus ir pamatojusi ar tiešiem un netiešiem pierādījumiem, novērtējot tos kopsakarā.

[8] Pieteicēja norāda uz pretrunām pieteicējas audita un SIA „ARS Būvsistēmas" audita rezultātos attiecībā uz darījumu atzīšanu ar SIA „DVA-Celtnieks". Šajā sakarā norādāms, ka izskatāmajā lietā pārbaudāmi tieši strīdus darījuma faktiskie apstākļi, un uz šīs lietas iznākumu nevar būt ietekme tam, ka dienests nav pieņēmis arī citam nodokļu maksātājam nelabvēlīgu lēmumu.

[9] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi, ka apgabaltiesa nepamatoti atteikusies lietu izskatīt mutvārdu procesā. Šādam apgalvojumam nevar piekrist, jo apgabaltiesa ir pamatojusi lēmumu, ar kuru noraidīts pieteicējas lūgums. Proti, apgabaltiesa nekonstatēja tādus apstākļus, kuru dēļ būtu nepieciešams lietu izskatīt tiesas sēdē. Turklāt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu mutvārdu procesa noteikšana ir apelācijas instances tiesas tiesība, nevis pienākums.

Pieteicēja arī formāli uzskaitījusi vairākas procesuālo tiesību normas un vispārējos tiesību principus, norādot, ka apgabaltiesa esot tos pārkāpusi. Tomēr pieteicēja nav izskaidrojusi, kā ir izpaudies šo tiesību normu pārkāpums. Šādas deklaratīvas norādes nevar būt juridiskā vērtējuma priekšmets kasācijas instances tiesā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 8.marta spriedumu, bet SIA „Smart Trading" kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese Dz. Amerika

Tiesnese V. Kakste

Tiesnese V. Krūmiņa