ECLI:LV:AT:2024:0718.A420203720.9.L
Lieta Nr. A420203720, SKA-245/2024
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2024.gada 18.jūlijā

[1] Pieteicēja SIA „Agro-Eco" ir iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 8.maija spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – dienests) atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par 2019.gada novembri.

Dienests atzina, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „KOB", SIA „Saulains Laiks" un SIA „BARKA Invest" faktiski nav notikuši un ka minētās sabiedrības ir ar pieteicēju cieši saistītas, kas atvieglojis darījuma dokumentu noformēšanu. Tāpēc nav pamata atzīt pieteicējas tiesības uz nodokļa pārmaksas atmaksu.

Tiesa izvērtēja lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus un atzina, ka formālie darījuma dokumentu noformēšanas noteikumi ir ievēroti, taču darījumi faktiski nav notikuši. Proti, darījumi konstruēti tādējādi, ka pieteicēja no tiem iegūst pilnīgi visu lauksaimnieciskajai darbībai nepieciešamo resursu – gan zemi (nomā vai apakšnomā), tostarp ar jau veiktiem sējumiem, gan lauksaimniecības tehniku, gan darbaspēku, gan ražas novākšanu un apstrādi. Tādējādi pieteicēja ar saviem resursiem, kas nav iegūti no attiecīgajiem darījumu partneriem, neveic nekādu reālu darbību, bet ar tiem noformēto darījumu rezultātā atskaita priekšnodokli. Šādos apstākļos ar vislielāko varbūtību secināms, ka savstarpēji saistītie uzņēmumi veido darījumu shēmu, lai mākslīgi palielinātu ar lauksaimniecisko ražošanu saistītos izdevumus, palielinot atskaitāmo priekšnodokli un samazinot ar nodokli apliekamos ieņēmumus. Šie apstākļi vērtējami kopsakarā ar to, ka pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem veikti nodokļu auditi, kuros secināts, ka sabiedrības darījumu ķēdē noformē faktiski nenotikušus darījumus. Tiesai neradās šaubas, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka darījumi faktiski nav notikuši, jo pieteicējas un tās darījumu partneru rīcība ir bijusi vērsta tieši uz to, lai pieteicēja iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Līdz ar to tiesa atzina, ka konkrētajā gadījumā neizpildās priekšnoteikumi pieteicējas deklarētās pārmaksas par 2019.gada novembri apstiprināšanai.

[2] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu senatoru kolēģija var atteikties ierosināt kasācijas tiesvedību, ja, izvērtējot kasācijas sūdzībā minētos argumentus, nerodas šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu un izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā.

Izvērtējusi iesniegto kasācijas sūdzību, senatoru kolēģija atzīst, ka tajā norādītie iebildumi nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu.

[3] Kasācijas sūdzībā argumentēts, ka no sprieduma nav iespējams objektīvi saprast, kādu tieši tiesību normu pārkāpumu tiesa pieteicējas darbībā ir konstatējusi un kāpēc pieteicējai atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Pieteicēja iebilst, ka tiesa ir atkāpusies no tiesību normās noteiktajiem kritērijiem attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu un kā vienīgos noteikusi pašas izdomātus kritērijus attiecībā uz darījumu partneru izvēli un darījuma dokumentu noformējumu un saturu. Kasācijas sūdzībā citēta virkne Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Eiropas Savienības tiesību normu, kā arī Senāta un Eiropas Savienības Tiesas atziņas, kas paustas priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, un saistībā ar tām norādīts: priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var ierobežot tikai tad, ja pastāv krāpniecības pazīmes. Pieteicēja šajā sakarā norāda, ka lietā krāpniecība nevar tikt konstatēta. Tiesa, liedzot pieteicējai tiesības uz nodokļa pārmaksas atmaksu tā iemesla dēļ, ka, tiesas ieskatā, pieteicējas saimnieciskā darbība nav ekonomiski pamatota, jo veikt lauksaimniecisko ražošanu ar nomātiem un ārpakalpojuma resursiem nav ekonomiski pareiza rīcība, nav ņēmusi vērā, ka tiesiskais regulējums nenoteic šādus kritērijus konkrēto tiesību liegšanai.

Senatoru kolēģija konstatē, ka tiesa ir vērtējusi pieteicējas un tās sadarbības partneru savstarpējo saistību, darījumu norisi un attaisnojuma dokumentus, lai noskaidrotu darījumu patieso būtību, bet paši par sevi šie apstākļi nav bijuši iemesls priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai.

Kā pamatoti norādījusi tiesa, ja darījums faktiski nav noticis, tad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas (*pārsūdzētā sprieduma 3.7.punkts*). Trūkumi darījuma dokumentos jeb formālo prasību neievērošana var būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai, ja tie objektīvi rada šķērsli noskaidrot, vai ir ievērotas priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskās prasības (*Senāta 2024.gada 26.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-432/2024, ECLI:LV:AT:2024:0326.A420225320.11.L, 2.punkts; 2023.gada 11.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-679/2023, ECLI:LV:AT:2023:0511.A420148321.12.L, 4.punkts*; *2023.gada 28.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-537/2023, ECLI:LV:AT:2023:0228.A420234020.10.L, 3.punkts*).

Tiesa izvērtēja darījumu dokumentos ierakstīto informāciju kopsakarā un atzina, ka trūkumi tajos ļauj secināt, ka darījumi faktiski nav notikuši, bet uzņēmumu starpā ir izveidota saskaņota darījumu ķēde – dokumentu par faktiski neesošiem darījumiem plūsma, kas vērsta uz nodokļu samazināšanu. Senatoru kolēģija atzīst, ka tiesas konstatētais par darījumu attaisnojuma dokumentu fiktīvo raksturu liedz aprēķināt nodokli par šo darījumu kopumu. Tas nozīmē, ka darījumu dokumenti, skatot tos visu citu apstākļu kontekstā, liedz konstatēt, ka būtu izpildījušies materiāltiesiskie priekšnoteikumi konkrētu nodokļu summu aprēķināšanai. Minētais arī uzrāda darījumu kopuma noformēšanas mērķi nepamatotu fiskālo priekšrocību gūšanai – saskaņotas rīcības rezultātā koordinēt budžetā maksājamo nodokli. Ievērojot, ka tiesas konstatētās darījumu īpatnības ir sistemātiskas un uzrāda noteiktu darbības veidu, nevis tikai atsevišķiem darījumiem piemītošas neskaidrības vai trūkumus, pieteicējas argumenti nerada šaubas par apgabaltiesas kopējiem secinājumiem šajā lietā (sal. *turpat*).

[4] Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinātajam, ka darījumi ir veidoti mākslīgi un ar mērķi ļaunprātīgi izmantot nodokļa sistēmu, jo lauksaimniecības produkcija konkrētajā vietā ir izaudzēta, novākta un realizēta, kas objektīvi nebūtu iespējams bez tiem resursiem, kurus pieteicēja ir iegādājusies no sadarbības partneriem. Pieteicēja iebilst, ka lietā nav skaidri nodibināts, kādas tieši fiskālās priekšrocības pieteicēja ir guvusi un ka tiesas secinājumi šajā sakarā aprobežojas vien ar hipotētiskiem pieņēmumiem. Tāpat pieteicēja uzskata, ka lietā nepārprotami apstiprinās, ka pieteicēja negūst nekādu fiskālu labumu.

Senatoru kolēģija minētajam nepiekrīt. Spriedumā ir norādīti vairāki apstākļi un pierādījumi, ar kuriem tiesa pamatojusi secinājumu, ka darījumu patiesais mērķis bija vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana. Tiesa ir vispusīgi izvērtējusi pieteicējas slēgtos darījumus un to attaisnojuma dokumentus un secinājusi, ka formālie darījuma dokumentu noformēšanas noteikumi ir ievēroti, taču darījumi liecina par normālai komercpraksei neraksturīgu attieksmi un ir veidoti mākslīgi, un ka tā rezultātā pieteicēja gūst nodokļu priekšrocību atskaitāmā priekšnodokļa formā.

Nevar piekrist pieteicējas norādītajam, ka tiesas secinājumi ir hipotētiski. Secinājumi ir balstīti faktos, kuri ir konstatēti lietas gaitā. Savukārt tas vien, ka tiesa nav veikusi konkrētu aprēķinu par to, kādā apmērā pieteicēja guvusi nepamatotas fiskālās priekšrocības no strīda darījumiem, nepadara tiesas secinājumus par hipotētiskiem (*S e n ā t a 2023.gada 11.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-679/2023, ECLI:LV:AT:2023:0511.A420148321.12.L, 5.punkts*).

Kā pamatoti norādīts pārsūdzētajā spriedumā – tas, ka deklarētie darījumi atbilstoši to ekonomiskajai būtībai nav faktiski notikuši, bet ir slēgti fiktīvi, loģiski noved pie secinājuma, ka darījumi slēgti ļaunprātīgā nolūkā, un šo nolūku nav nepieciešams īpaši pierādīt, jo pieteicēja acīmredzami zināja, kādus darījumus un ar kādu mērķi tā noformē (*pārsūdzētā sprieduma 12.punkts*). Senatoru kolēģija atzīst, ka pieteicēja kasācijas sūdzībā nav izteikusi konkrētus pretargumentus tiesas secinājumiem.

[5] Pieteicēja iebilst, ka tiesa devusi priekšroku tikai tiem pierādījumiem, kas atbilst dienesta uzturētajai pozīcijai un situācijas skaidrojumam, taču pārējos pierādījumus – pieteicējas sniegtos rakstveida paskaidrojumus, pieteicējas darbinieku liecības par saimnieciskās darbības norisi un dokumentu noformēšanas kārtību un apriti uzņēmumā – nepamatoti atstājusi bez ievērības. Kasācijas sūdzībā argumentēts, ka tiesa faktiski radījusi nevienlīdzīgu situāciju lietas dalībniekiem, proti, pieteicējai uzlikusi par pienākumu pierādīt savu deklarēto datu patiesumu, savukārt dienestu no pierādīšanas pienākuma atbrīvojusi.

Pārbaudījusi pārsūdzētā sprieduma motivāciju, senatoru kolēģija atzīst, ka tiesa ir pati pārbaudījusi attiecīgā administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumu izpildīšanos, vērtējot gan pieteicējas, gan dienesta norādīto faktu patiesumu. Tiesa visus pierādījumus ir vērtējusi kopsakarā, un ir skaidrs, kā tā ir nonākusi pie konkrētiem secinājumiem un kāpēc kādam pierādījumam ir devusi priekšroku. Savukārt pieteicējas argumenti ir izteikti vispārīgu apgalvojuma formā, nepamatojot tos ar konkrētiem piemēriem un norādēm uz konkrētiem tiesību normu pārkāpumiem. Šādi vispārīgi iebildumi nenorāda uz Administratīvā procesa likuma 154.panta otrās daļas pārkāpumu un attiecīgi nevar būt par pamatu sprieduma pārskatīšanai kasācijas kārtībā.

[6] Lietā nav risināmi sarežģīti tiesību jautājumi, kuru dēļ kasācijas tiesvedībai būtu nozīme judikatūras veidošanā. Līdz ar to kasācijas tiesvedības ierosināšana ir atsakāma.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „Agro-Eco" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 8.maija spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senators E. Darapoļskis Senators J. Pleps Senatore L. Slica