Lietas Nr. A42733109
SKA-953/2015

S P R I E D U M S

Rīgā 2015.gada 7.decembrī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis
tiesnese V.Krūmiņa
tiesnese R.Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Ksavers" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.februāra lēmuma Nr.19.1/4183 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 17.aprīļa spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Ksavers" atskaitīja priekšnodokli par darījumu ar SIA „/Nosaukums/" par ugunsdzēsības dīķa un piebraucamā ceļa būvniecību un SIA „Velcand" par kosmētiskā remonta veikšanu pieteicējai piederošajā motelī. Minēto darījumu izmaksas pieteicēja iekļāva arī saimnieciskās darbības peļņas un zaudējumu aprēķinā. Pieteicēja arī atskaitīja priekšnodokli par deklarācijās norādītiem, bet neatšifrētiem darījumiem, kuru attaisnojuma dokumenti sadega ugunsgrēkā 2008.gadā.

[2] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai nodokļu auditu par 2005., 2006. un 2007.gadu. Auditā dienests atzina, ka darījumi ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand" nav notikuši, savukārt par neatšifrētajiem darījumiem pieteicēja nav uzrādījusi attaisnojuma dokumentus. Līdz ar to pieteicējai ar Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.februāra lēmumu Nr.19.1/4183 papildu samaksai budžetā noteikti pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumi. Lietas izskatīšanas laikā Valsts ieņēmumu dienests uzsāka administratīvo procesu no jauna un 2011.gada 28.janvārī pieņēma jaunu lēmumu Nr.22.4.6/580.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[4] Izskatot lietu atkārtoti apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 17.aprīļa spriedumu pieteikums apmierināts daļēji. Tiesa nosprieda atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.februāra lēmumu daļā par pieteicējai liegtajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand", attiecīgu nokavējuma naudu un soda naudu, daļā par pārējo pievienotās vērtības nodokļa soda naudu par 2005. un 2006.gadu, daļā par pārējo pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma naudu, kas aprēķināta par periodu līdz 2006.gada 31.decembrim, daļā par pieteicējai papildus aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli, kas aprēķināts par darījumiem ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand", attiecīgu soda naudu un nokavējuma naudu.

[4.1] Valsts ieņēmumu dienesta savāktā informācija ir pietiekama, lai secinātu, ka SIA „/Nosaukums/" ir bijis fiktīvs komersants. SIA „/Nosaukums/ izmantota fiskālu priekšrocību no valsts budžeta gūšanai. To apstiprina fakts, ka komercreģistrā reģistrētā amatpersona noliedz to, ka būtu nodarbojusies ar saimniecisko darbību SIA „/Nosaukums/" vārdā, kā arī tas, ka /pers. B/ kļuvusi par valdes locekli pēc /Vārds/ līguma, kurš nemaz nav SIA „/Nosaukums/" darbinieks. Tādējādi, iespējams, faktisko darbību veica /Vārds/

, kā aizsegu savām kā fiziskās personas darbībām izmantojot SIA „/Nosaukums/". Tomēr iepriekš minētie secinājumi nav pietiekami, lai pieteicējai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumu ar SIA „/Nosaukums/", jo pieteicēja nekādi nevar būt atbildīga par to, ka SIA /Nosaukums/" neatbild uz Valsts ieņēmumu dienesta vēstulēm un tiek izslēgta no ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra, ka SIA „/Nosaukums/" faktiski neatrodas savā juridiskajā adresē, kā arī par to, vai SIA „/Nosaukums/" deklarē Valsts ieņēmumu dienestā darbiniekus, kā arī par to, vai SIA „/Nosaukums/ vispār savus darbiniekus nodarbina likumīgi.

[4.2] Izvērtējusi pieteicējas paskaidrojumus kopsakarā ar lietā esošo līgumu, tam pielikumā esošajām darbu tāmēm un darbu pieņemšanas-nodošanas aktu, nerodas aizdomas, ka pieteicēja būtu ļaunprātīgi iesaistījusies darījumā, lai gūtu sev fiskālas priekšrocības, neskatoties uz to, ka SIA

„/Nosaukums/" ir uzskatāms par fiktīvu komersantu un neveic patiesu komercdarbību. Šāds iespaids rodas no pieteicējas pārstāvja paskaidrojuma par darījumu, proti, ka pieteicēja pirms darījuma noslēgšanas bija tikusies ar SIA „/Nosaukums/" valdes locekli /pers. B/, kura bija ieradusies pieteicējas objektā ar vēl diviem vīriešiem, lai pārrunātu, kurā vietā darbi veicami. Turklāt viens no vīriešiem arī piedalījies darbu izpildē. Pieteicējas pārstāvis arī paskaidroja, ka darbiem tika izmantota viena mašīna un buldozers. No tiesību normām neizriet pieteicējas pienākums pārliecināties par to, vai darbiem izmantojamā tehnika pieder pašai darījumu partnerei, vai tā tiek nomāta no citām personām, kā arī to, kādus darbiniekus darījumu partneris nodarbina.

Ugunsdzēsības dīķa un ceļa izveides tāmēs norādītie darbi apstiprina pieteicējas pārstāvja paskaidroto tiesas sēdē, ka pirms dīķa rakšanas laikā bija jāizrauj celmi, jo dīķis tika rakts kailcirtē (tāmē norādīts – apauguma novākšana), rakšanas rezultātā radusies melnzeme tika izmantota dīķa piemalēm (sk. tāmē – melnzemes uzbēršana uz nogāzēm, melnzemes izlīdzināšana uz nogāzēm) un izmantota stāvlaukumā. No dīķa izrakšanas un piebraucamā ceļa izveidošanas tāmēm secināms, ka šajos dokumentos iekļautie darbi atbilst tiem, kas nepieciešami dīķa izrakšanai. Tāmēs nav iekļautas liekas un nevajadzīgas pozīcijas, lai mākslīgi sadārdzinātu pakalpojumu. Tāpat ar tāmēm un darbu pieņemšanas-nodošanas aktiem apstiprinās tas, ka šo pakalpojumu sniegšanā tika izmantota smagā mašīna un traktors-ekskavators. Tādējādi no pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem un visu lietas materiālu kopuma ir gūstams apstiprinājums, ka pieteicējai ir sniegts pakalpojums – dīķa izrakšana un piebraucamā ceļa izbūve tās juridiskajā adresē.

Tiesa neuzskata, ka pieteicēja būtu pieļāvusi ļaunprātību, apzināti iesaistoties tādā darījumā, kuru patiesībā sniedz cita persona, nevis tā, kura norādīta nodokļa rēķinā, jo pieteicēja nevar būt atbildīga par tām saimnieciskās darbības nepilnībām, ko dienests konstatējis saistībā ar SIA „/Nosaukums/". Turklāt pieteicējas noslēgtais darījums nav tāda rakstura, par ko pieteicējai pašai būtu jābūt īpašām zināšanām, kā arī pakalpojums pats par sevi nav specifisks (piemēram, licences nepieciešamība konkrētu darbu veikšanai vai citi specifiski apstākļi), lai īpaši rūpīgi pārbaudītu savu darījuma partneri un tā spēju sniegt pakalpojumu. Pieteicējai bija būtiski, ka ir komersants, kas var sniegt pieteicējai tai nepieciešamo pakalpojumu. Savukārt tas, vai ekskavators un smagā mašīna pieder SIA „/Nosaukums/", pieteicējai nebija jāpārbauda. Tas pats attiecas uz SIA „/Nosaukums/" darbiniekiem, kas tika nodarbināti pieteicējas objektā.

[4.3] Izvērtējusi pieteicējas paskaidrojumus kopsakarā ar lietā esošo līgumu, tam pielikumā esošo darbu tāmi un darbu pieņemšanas-nodošanas aktu, nerodas aizdomas, ka pieteicēja būtu ļaunprātīgi iesaistījusies darījumā, lai gūtu sev fiskālas priekšrocības, neskatoties uz to, ka SIA „Velcand" ir uzskatāms par fiktīvu komersantu un neveic patiesu komercdarbību. Šāds iespaids rodas no pieteicējas pārstāvja paskaidrojuma par darījumu, proti, ka pieteicēja pirms darījuma noslēgšanas bija tikusies ar SIA „Velcand" pārstāvi, kura stādījās priekšā kā firmas direktore. Tiesas sēdē lieciniece /pers. C/ gan noliedza, ka būtu bijusi Jēkabpils apkaimē veikt kādus darījumus, taču tas neizslēdz iespēju, ka pieteicējam telefoniski atbildējusi un uz objektu ieradusies cita persona, kas stādījās priekšā kā firmas direktore. Tiesa no tiesību normām nekonstatē, ka pieteicējai būtu pienākums pārliecināties par personas identitāti pēc personu apliecinošiem dokumentiem.

Dienests papildu paskaidrojumos, kas iesniegti tiesai, norādījis, ka pieteicējai vajadzēja interesēties par to, vai konkrētais darījumu partneris spēs izpildīt nepieciešamos darbus. Taču SIA „Velcand", kas apņēmusies veikt dažādus remonta un renovācijas darbus, nav telpu, kurās būtu iespējams uzglabāt būvmateriālus. Tiesa, pirmkārt, vērš uzmanību faktam, ka pieteicējai remonts bija jāveic pirmo reizi, proti, pieteicējai nebija nekādas pieredzes šādu pakalpojumu saņemšanā, lai tā spētu identificēt tās nianses, kas varētu liecināt par darījumu partnera fiktīvo raksturu. Pieteicējas darbība ir saistīta ar kafejnīcas un moteļa darbību. Turklāt no pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem izriet, ka viņš ir konsultējies ar savu paziņu, lai paziņa novērtē SIA „Velcand" sastādīto tāmi. Tātad tāme tika apspriesta un no pieteicējas puses atzīta par atbilstošu veicamajiem darbiem. No tāmes satura izriet tas, ka motelī bija nepieciešams kosmētiskais remonts (piemēram, veco tapešu noņemšana, sienu apmetuma uzklāšana, slīpēšana, gruntēšana, grīdas seguma sagatavošana paklāja ieklāšanai), ko norādīja arī pieteicējas pārstāvis. Tādēļ tiesa atzīst, ka šādu darbu veikšanai nav nepieciešams meklēt komersantu ar ilggadīgu pieredzi vai ievērojamu personāla skaitu, jo tāmē norādītie darbi neprasa īpašas zināšanas šādu darbu veikšanā, par ko pieteicējai būtu īpaši jāpārliecinās. Pieteicējai noteikti nav pienākums pārliecināties par to, vai SIA „Velcand" ir telpas, kurās uzglabāt kosmētiskā remonta veikšanai nepieciešamos materiālus, jo par telpu izmantošanu var būt atbildīga vienīgi SIA „Velcand".

Izvērtējot pierādījumus, pieteicējas paskaidrojumus, nerodas aizdomas, ka pieteicēja būtu ļaunprātīgi iesaistījusies darījumā, lai gūtu sev fiskālas priekšrocības, neskatoties uz to, ka SIA „Velcand" un SIA „ /Nosaukums/" ir uzskatāmas par fiktīviem komersantiem un neveic patiesu komercdarbību. Tādēļ lēmums nav tiesisks daļā, ar kuru pieteicējai liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumu ar SIA „Velcand" un SIA „ /Nosaukums/", aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda.

[4.4] Lēmums ir tiesisks daļā, ar kuru pieteicējai liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli 1103,53 latu. Lietā nav strīda par to, ka pieteicējas grāmatvedības reģistri un darījumu attaisnojuma dokumenti ir zuduši ugunsgrēkā. No pieteicējas vismaz būtu sagaidāms tas, ka pieteicēja spētu nosaukt, kuri vēl darījumu partneri bija tādi, kas pieteicējai sniedza pakalpojumus vai piegādāja preces. Iespējams, šo darījumu partneru pārstāvjus varētu nopratināt tiesas sēdē, lai gūtu ticamu priekšstatu par viņu sadarbību ar pieteicēju. Tāpat maz ticams, ka pieteicējas bankas kontu izdrukās papildus dienestam sniegtajām ziņām nebija redzami maksājumi kādam no šiem komersantiem, kas varētu kalpot kā pierādījums veiktajam maksājumam, sniegtu ziņas par darījumu partneri, kā arī, iespējams, pašu darījumu. Pieteicējai bija iespēja iesniegt vēl pierādījumus, kas apliecina pieteicējas darījumu partnerus, tādēļ tiesai nav pamata noticēt tikai pieteicējas paskaidrojumiem. Turklāt gan no audita pārskata, gan no tam sekojošiem dienesta amatpersonu lēmumiem redzams, ka ne visas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās iekļautās summas par vienu un to pašu darījumu partneri ir tikušas atzītas, jo pietrūkst pierādījumu šo summu saiknei ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[4.5] Pieteicējai ir aprēķināta pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma nauda saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo daļu. Ņemot vērā iepriekš norādīto, nokavējuma nauda, kas aprēķināta par pieteicējas darījumiem ar SIA „Velcand" un SIA „ /Nosaukums/", ir atceļama, jo pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem. Pieteicējai ir atceļama arī pārējā pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma nauda daļā, kas aprēķināta līdz 2006.gada 31.decembrim. Proti, Augstākā tiesa ir norādījusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, kas paredz atbildību par nodokļu bāzes samazināšanu, pienākumu maksāt nokavējuma naudu paredzēja tikai no 2007.gada 1.janvāra, kad stājās spēkā 2006.gada 26.oktobra grozījumi šajā normā. Tādēļ

dienests nevar uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu maksāt nokavējuma naudu par tiesiskajām attiecībām, kas radušās pirms 2007.gada 1.janvāra, tādējādi piemērojot normu ar atpakaļvērstu spēku un pasliktinot nodokļu maksātāju stāvokli.

[4.6] Soda nauda, kas aprēķināta par pieteicējas darījumiem ar SIA „Velcand" un SIA „/Nosaukums/", ir atceļama, jo pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem. Pārējā soda nauda acīmredzami attiecas uz tiem darījumiem, par kuriem pieteicējai grāmatvedības dokumenti gājuši bojā ugunsgrēkā. Augstākā tiesa šajā lietā vērsusi uzmanību soda naudas samērīgumam, ņemot vērā šīs lietas īpašos apstākļus. Šajā gadījumā atzīstams, ka būtiska nozīme ir piešķirama pieteicējas argumentam par to, ka grāmatvedības dokumenti ir gājuši bojā ugunsgrēkā, par ko lietā ir iesniegti pierādījumi. Proti, ugunsgrēks ir noticis pieteicējas juridiskajā adresē. No dienesta argumenta, ka pieteicējai jārūpējas par grāmatvedības dokumentu saglabāšanu, nav saprotams, kur tad vēl, ja ne juridiskajā adresē, pieteicējai būtu jāglabā savi grāmatvedības dokumenti. Tādējādi dienests ugunsgrēka faktam un pieteicējas pienākumam glabāt grāmatvedības dokumentus, ir piešķīris pārāk ikdienišķu nozīmi. Turklāt no pieredzes citu lietu izskatīšanā, kur darījumu partneri vai paši pieteicēji apgalvo, ka grāmatvedības dokumenti ir sadeguši vai nozagti, nerodas šaubas par pieteicējas godprātību, jo pieteicējas darbībā principā nav saskatāmi tādi pārkāpumi, par ko pieteicējai būtu piemērojams sods. Arī dienests audita laikā kopumā ir atzinis, ka pieteicējas grāmatvedības dokumenti kopumā sniedz skaidru priekšstatu par darījumiem. Būtisks ir arī fakts, ka pieteicēja pēc audita turpināja meklēt pierādījumus un spēja pierādīt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Pamatojoties uz minēto, atceļama ir arī pārējā aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa soda nauda, jo tā nav samērīga.

[4.7] Pieteicējai ir papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, tā nokavējuma nauda un soda nauda par 2007.gadu. No lēmuma secināms, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis aprēķināts par tiem pašiem apstākļiem, kas bija par pamatu pieteicējas aprēķinātā priekšnodokļa neatzīšanai par darījumiem ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand". Proti, pieteicējai ir samazinātas izmaksas par pieteicējas aprēķināto pamatlīdzekļa nolietojumu finanšu grāmatvedībā, samazināta 1.kategorijas pamatlīdzekļa atlikusī vērtība 2006. un 2007.gadā. Pamatojoties uz minēto, lēmums ir atceļams daļā par pieteicējai papildus aprēķināto uzņēmumu ienākumu nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, ko ietekmē darījumi ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand".

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts pārsūdzētais lēmums par pieteicējas darījumiem ar SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand" un šo darījumu rezultātā aprēķināto nokavējuma naudu un soda naudu, kā arī daļā par pārējo pievienotās vērtības nodokļa soda naudu par 2005. un 2006.gadu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nepareizi ir interpretējusi likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmo un otro daļu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kļūdaini secinot, ka priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotību var apstiprināt arī preču tālāka realizācija un apstāklis, ka izpildīto darbu gala rezultāts nav apšaubīts.

[5.2] Tiesa ir izvērtējusi katru netiešo pierādījumu atsevišķi, piešķirot nozīmi tikai pieteicējas amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem un darījumu dokumentu formālam noformējumam, tādējādi nonākot pie kļūdainiem secinājumiem, neskatoties uz to, ka Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajā daļā noteikts, ka administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, ar kuriem pamatoti viņu prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. Pieteicējas tiesvedības laikā sniegtie paskaidrojumi nevar būt par pamatu secinājuma izdarīšanai, ka tā nav ļaunprātīgi iesaistījusies darījumos, lai gūtu sev fiskālas priekšrocības, jo tikai izvērtējot visus lietā esošos pierādījumus to savstarpējā kopsakarā ir iespējams izdarīt secinājumu par to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tās deklarētie darījumi faktiski nav notikuši ar darījumus apstiprinošajos dokumentos norādīto personu. Pieteicēja ne audita pārbaudes laikā, ne arī tiesvedības laikā nav iesniegusi nevienu pierādījumu, paskaidrojumu vai citu informāciju, ko varētu pārbaudīt saskaņā ar likumā noteikto kārtību, kas būtu par pamatu dienesta konstatēto apstākļu apstrīdēšanai. Apstāklis, ka pieteicējas darījumu partneri nevarēja nodrošināt pakalpojumu sniegšanu, kā arī tas, ka pieteicējas paskaidrojumi nav apstiprināti ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, ir pamats lai secinātu, ka pieteicēja nevarēja nezināt par to, ka pakalpojumus nav snieguši darījumu dokumentos norādītie darījumu partneri. Tiesai vajadzēja ņemt vērā, ka pieteicējas amatpersonas sākotnēji sniegtie paskaidrojumi, ka strīdus pakalpojumus tai sniedza SIA „/Nosaukums/" un SIA „Velcand", bija vispārīgi, nenorādot ar kādām personām tā kontaktējusies, kāds bijis pasūtīto pakalpojumu raksturs u.tml. Minētais dod pamatu domāt, ka pieteicējai nemaz nebija zināmi minētie fakti. Tāpat nepareizi novērtēti fakti par dīķa rakšanu.

[5.3] Tiesa kļūdaini, vērtējot vai pieteicēja zināja, ka iesaistās fiktīvu darījumu veikšanā, nav piešķirusi vērību SIA „/Nosaukums/" amatpersonas /pers. B/ Finanšu policijas pārvaldē liecinātajam, tostarp, ka par sabiedrības saimniecisko darbību tā neko nezina, jo pakalpojumus nav sniegusi. Minētais kopsakarā ar pieteicējas paskaidroto, ka pieteicēja ir pārliecinājusies par /pers. B/ identitāti, vēl vairāk liek apšaubīt pieteicējas sniegto paskaidrojumu ticamību. Lai arī pieteicēja norādīja, ka arī citi komersanti no Jēkabpils piedāvāja līdzīgas cenas par dīķa rakšanas un piebraucamā ceļa izveides darbiem, taču pierādījumi, kas apliecinātu mēģinājumu piesaistīt citus uzņēmumus minēto pakalpojumu sniegšanā nav iesniegti. Pieteicēja nav arī ticami izskaidrojusi, kāpēc ir izvēlējusies tieši SIA „/Nosaukums/" kā pakalpojumu sniedzēju. Apstāklis, ka pieņemšanas-nodošanas akti no SIA „/Nosaukums/" puses atvesti jau sastādīti, kā to norādīja pieteicēja, liecina, ka darījuma puses tos ir noformējušas formāli, nepārbaudot veikto darbu kvalitāti.

[5.4] Arī attiecībā uz pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „Velcand" tiesa kļūdaini piešķīrusi nozīmi pieteicējas amatpersonas sniegtajiem paskaidrojumiem, nepārbaudot minētās informācijas patiesumu un atbilstību lietā esošajiem materiāliem. Arī šajā gadījumā ir konstatējama formāla dokumentu sagatavošana ar mērķi atspoguļot darījumu tā, lai tie līdzinātos faktiski notikušiem. Tā kā remontdarbi nav tādi, kas saistītos ar pieteicējas ikdienas darbību, secināms, ka pieteicējai nevajadzētu būt problēmām paskaidrot par to faktisko norisi un darījumu slēgšanas apstākļiem. Pieteicēja nav pat painteresējusies par to, kas ir persona, kas ieradās objektā un SIA „Velcand" vārdā rīkojās. Tā kā iepriekš sadarbība ar šo darījuma partneri pieteicējai nav bijusi, tikai saprātīgi un adekvāti būtu pārbaudīt, uz kāda pamata minētā persona darbojas. Minētais kopsakarā ar to, ka SIA „Velcand" deklarētais darbības veids neatbilst apstrīdēto darījumu būtībai, pieteicējai, ja tā būtu ielūkojusies kaut vai publiskajos reģistros, pārbaudot savu

sadarbības partneri, varēja radīt šaubas un likt pievērst uzmanību. Bet no esošā pierādījumu kopuma izriet, ka pieteicēja nav interesējusies par to, kas ir tās sadarbības partneris un vai tas varēs izpildīt uzņemtās saistības, tādējādi neizpildot pat likumā noteiktās minimālās prasības. Tiesas secinājums, ka pieteicēja darbu pieņemšanas-nodošanas aktā ar SIA „Velcand" pieļāvusi pārrakstīšanās kļūdu, nav pamatots, jo, vērtējot gan pieteikumā tiesai, gan apelācijas sūdzībā norādīto, redzams, ka pieteicēja konstanti ir norādījusi, ka darījumā ar SIA „Velcand" pieņemšanas-nodošanas akts parakstīts 2007.gada 5.jūnijā. Tikai tiesas sēdes laikā apgabaltiesā pieteicēja norādījusi uz iespējamo pārrakstīšanās kļūdu. Minētais pamatoti liek apšaubīt šāda paskaidrojuma ticamību.

[5.5] Vērtējot pieteicējas iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, kā būtisks aspekts darījumu ticamības novērtējumā būtu ņemams vērā apstāklis, ka neviens no pieteicējas darījumu partneru pārstāvjiem nav piedalījies izpildīto darbu nodošanā un pieņemšanā. No pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem ir secināms, ka tās darījumu partneri patstāvīgi ir veikuši darbu objektos, parakstījuši nepieciešamos dokumentus, taču darbu pieņemšanā nav piedalījušies. Tāpat nav saprotams, kā notika veicamo darbu ierādīšana un instruktāža. Lietā konstatēto apstākļu kopums liecina, ka pieteicēja ir noformējusi faktiskiem apstākļiem neatbilstošus dokumentus.

[5.6] Apstāklis, ka pieteicēja ir veikusi atsevišķas darbības pierādījumu iegūšanai, pats par sevi nevar būt par pamatu nodokļu maksātāja atbrīvošanai no atbildības un pienākuma atjaunot zudušos grāmatvedības dokumentus. Šādu viedokli paudusi arī apgabaltiesa vairākos spriedumos (piem., sk. 2006.gada 4.decembra spriedumu lietā Nr.AA478-06/9, 2005.gada 15.decembra spriedumu lietā Nr.AA478-06/9). Pie šādiem apstākļiem uzskatāms, ka tiesas spriedums pārsūdzētajā daļā ir nepareizs. Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103., 107. un 154.pantā noteikto, kā rezultātā taisījusi nepamatotu spriedumu.

Motīvu daļa

[6] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas piemērošanai būtiski, vai nodokļa rēķins atbilst faktiski notikušam darījumam ar rēķinā norādīto personu. Konstatējot, ka darījums nav noticis ar nodokļu rēķinā norādīto personu, lai ierobežotu preces saņēmēja tiesības atskaitīt priekšnodokli, būtiski, vai preces saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka ar minēto darījumu ir iesaistījies krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Lietā nav nozīmes pierādījumiem par faktu, ka darbi bijuši vajadzīgi un faktiski noteiktā apjomā arī veikti. Nedz iestāde, nedz pieteicēja to nav apšaubījusi. Nozīme ir pierādījumiem par faktu, vai pieteicēja iesaistījusies nodokļa izkrāpšanā.

Tiesa atzinusi, ka lietā nav pierādīts, ka pieteicēja būtu ļaunprātīgi iesaistījusies darījumos ar SIA „Velcand" un SIA „/Nosaukums/". Šāds secinājums izdarīts, balstoties uz pieteicējas paskaidrojumiem kopsakarā ar lietā esošajiem līgumiem, darbu pieņemšanas-nodošanas aktiem un tāmi.

[7] Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesai jānovērtē pierādījumi 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. Vispusīga un pilnīga pierādījumu novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus, kas aptver gan tiesas viedokli apstiprinošus, gan no tā atšķirīgus pierādījumus. Objektivitāte pierādījumu pārbaudē nozīmē, ka tiesas secinājumiem jāatbilst īstenībai, izvairoties no patvaļīgiem vai aizspriedumainiem apsvērumiem. Pierādījumu novērtējumam jābūt loģiskam, t.i., secinājumiem jāizriet no pierādījumiem lietā, jābūt savstarpēji saistītiem loģiskā secībā. Lietas apstākļu novērtēšanā tiesa balstās uz dzīvē gūtajiem novērojumiem, kas izriet no noteiktām likumsakarībām. Likuma 154.panta trešā daļa noteic, ka tiesai spriedumā jānorāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

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, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi utt.

Izskatāmajā lietā Augstākā tiesa secina, ka tiesa nav ievērojusi 154.panta prasības. Tiesa izmantojusi rakstveida pierādījumus – /pers. B/ un /pers. C/ paskaidrojumus un liecību, kā arī citus pierādījumus, lai atzītu, ka pieteicējas darījumu partneri ir bijuši izveidoti ar mērķi piedalīties nodokļu krāpšanā. Vienlaikus tiesa nav ņēmusi vērā, ka šajos paskaidrojumos un liecībā minētās ziņas, ka nedz /pers. B/, nedz /pers. C/ nav veikušas vairāk kā tikai dokumentu parakstīšanu, ko tai lūgušas šo uzņēmumu faktiskie organizētāji. Tas savukārt ir pretēji pieteicējas paskaidrojumam, ka šo uzņēmumu formālās amatpersonas ir piedalījušās darījumu slēgšanā objektā uz vietas, apskatījušas objektu u.tml. Tiesai atbilstoši 154.pantam būtu jāsniedz spriedumā vērtējums šādām atšķirībām un pamatojums, kādēļ tiesa atzīst, ka ticama ir pieteicējas sniegtā informācija.

Tiesa vērtējusi darījumu slēgšanas apstākļus no to formālās puses, t.i., vai juridiski var konstatēt tiesību pārkāpumus darījumu noslēgšanā un organizēšanā. Taču tiesai jāvērtē darījumu slēgšanas apstākļi no to faktiskās puses, vai darījumu dalībnieki ir rīkojušies raksturīgi komerciālai apgrozībai.

Piemēram, tiesa nav pievērsusi uzmanību faktam, ka /pers. B/ darījuma slēgšanas laikā (un pēc pieteicējas paskaidrojumiem – objektā uz vietas) bijusi vien 20 gadus veca. Tāpat tiesa nav ievērojusi atšķirības pieteicējas paskaidrojumos, kā iegūta informācija par darījuma partneri – no vizītkartes, kas atstāta motelī, vai no sludinājuma avīzē.

[8] Tiesas spriedums daļā, ar kuru atcelta lēmuma daļa par soda naudu saistībā ar darījumiem, par kuriem pieteicējas grāmatvedības dokumenti gājuši bojā, atbilst Augstākās tiesas atziņām šajā lietā. Tiesa ir vērtējusi pieteicējas atbildības robežas dokumentu glabāšanā, kā arī rīcību dokumentu atjaunošanā, un secinājusi, ka soda naudas piemērošana lietas apstākļos būtu nesamērīga. Dienesta iebildumi, apšaubot tiesas secinājumu saturiski, nav pietiekami, lai saskatītu kādu pārkāpumu šo apstākļu novērtējumā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 2.punktu, 348.panta 1. un 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 17.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.februāra lēmums Nr.19.1/4183 daļā, ar kuru pieteicējai SIA „Ksavers" uzlikts pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu sakarā ar darījumiem ar SIA „Velcand" un SIA „/Nosaukums/", un nodot lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 17.aprīļa spriedumu pārējā daļā.

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

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J.Neimanis

Tiesnese V.Krūmiņa

Tiesnese R.Vīduša