Lieta Nr.A420821210

SKA – 89/2014

spriedums

Rīgā 2014.gada 30.janvārī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnese I.Skultāne

tiesnese V.Kakste

tiesnesis J.Neimanis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Ventspils Energo" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.oktobra lēmuma Nr.22.4.6/56043 atcelšanu daļā, sakarā ar pašvaldības SIA „Ventspils siltums" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 4.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) ar 2010.gada 27.oktobra lēmumu Nr.22.4.6/56043 daļā pieteicējai SIA „Ventspils Energo" (šobrīd – SIA „Ventspils Energo" tiesību pārņēmēja pašvaldības SIA „Ventspils siltums") samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli, noteica soda naudu, kā arī noteica, ka nepamatoti palielināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis.

Dienesta lēmumā citstarp norādīts, ka pieteicējas iesniegtie rēķini neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^{1}$daļas 3. un 4.punkta nosacījumiem, jo rēķinos nav norādīts preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja nosaukums un reģistrācijas numurs dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Pieteicēja dienesta lēmumu šajā daļā pārsūdzēja.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2011.gada 14.novembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Rajona tiesas spriedums citstarp pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

Pieteicēja nepamatoti uzskata, ka dienesta lēmumā nepamatoti mainīta argumentācija, proti, lēmums pamatots ar citiem argumentiem, nekā sākotnējais lēmums. Dienestam bija tiesības, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, izvērtēt lietu vēlreiz pēc būtības un grozīt zemākas iestādes lēmumā ietverto pamatojumu. Tajā pašā laikā atzīstams, ka dienests ir nokavējis likumā noteikto apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņu. Taču ne pieteikums, ne citi lietas materiāli nesatur informāciju, ka pieteicēja būtu vēlējusies panākt iesnieguma ātrāku izskatīšanu vai rīkojusies atbilstoši Administratīvā procesa likuma 188.panta piektajā daļā norādītajam. Administratīvā akta apstrīdēšanas procesā nav mainījies pieteicējas tiesību un pienākumu apjoms, jo jau ar sākotnējo lēmumu pieteicējai bija noteikts papildu nodokļu aprēķins.

Ņemot vērā apstākli, ka pieteicēja prettiesiski kā nodokļa rēķinu uzskatījusi dokumentu, kurā nav ziņas par pakalpojuma sniedzēju,

pieteicējas paļāvība, ka tā rīkojusies tiesiski, jo nav saņēmusi aizrādījumus no iestādes un pievienotās vērtības nodoklis pieteicējai atmaksāts, nevar tikt attaisnota.

[3] Izskatot lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2013.gada 4.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesa daļēji pievienojās rajona tiesas sprieduma apsvērumiem (*sk. šā lēmuma 2.punktu*) un norādīja turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Saskaņā ar 2006.gada 2.oktobra iepirkuma līgumu Nr.CCI/2005/LV/16/C/PE/001?1 „Iepirkumu dokumentāciju izstrāde ES Kohēzijas fonda līdzfinansētā Ventspils centralizētās siltumapgādes sistēmas attīstības projektam" (turpmāk – līgums) pieteicēja no vienas puses un ārvalstu uzņēmums „AF-Enprima" OY (turpmāk – Enprima OY) un SIA „LaKalme" (turpmāk – LaKalme) no otras puses vienojās par iepirkuma dokumentācijas izstrādi.

Savukārt no rēķiniem, par kuriem pieteicēja pieprasīja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, konstatējams, ka kā norēķinu persona norādīta „AF-Enprima" Ltd filiāle Latvijā (turpmāk – Enprima Ltd).

Enprima Ltd reģistrēta kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja. Līguma 9.4.punktā norādīts, ka izpildītāja – Enprima OY un LaKalme – bankas rekvizīti ir Enprima Ltd norēķinu konts. No Komerclikuma 22.panta un 25.panta astotās daļas secināms, ka ārvalstu komersanta filiāle nav uzskatāma par juridisku personu, atsevišķu nodokļu maksātāju un komercdarbības veicēju Latvijā.

Līdz ar to secināms, ka rēķinos attiecībā uz Enprima OY ir norādīti rekvizīti – pakalpojumu sniedzējs un tā filiāles juridiskā adrese Latvijā un reģistrācijas numurs dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļas 3. un 4.punktam.

Tajā pašā laikā atbilstoši līguma nosacījumiem pakalpojumus Enprima OY apņēmās sniegt kopā ar LaKalme. Tātad rēķinos kā pakalpojuma sniedzēja bija jānorāda arī LaKalme. Minētā kapitālsabiedrība rēķinos norādīta nav. Lietā nav arī dokumentu, saskaņā ar kuriem LaKalme pilnvarotu Enprima OY vai Enprima Ltd pārstāvēt sevi līguma izpildē, tostarp rēķinu izrakstīšanā.

Lai gan Enprima OY un La Kalme vienojās par kopīgu pakalpojumu sniegšanu un, ka maksājumi pārskaitāmi uz Enprima Ltd kontu, minētais neapstiprina faktu, ka Enprima OY vai Enprima Ltd būtu pilnvarota izrakstīt rēķinus LaKalme vārdā.

Ievērojot minēto, no lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējai ar rēķiniem apmaksājamos pakalpojumus ir sniegusi Enprima OY un LaKalme, bet rēķinos norādīta tikai Enprima OY.

Tādējādi dienests pamatoti norādījis, ka rēķini neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļas 3. un 4.punktam, jo no tiem nav konstatējams, no kā ir saņemti rēķinos norādītie pakalpojumi, jo pakalpojumu sniedzējs neatbilst darījumu norises dokumentiem. Līdz ar to nav konstatējams priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnosacījums – pakalpojumam jābūt saņemtam tieši no nodokļu rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas.

[3.2] Dienestam, mainot administratīvā akta pamatojumu, būtu pienākums noskaidrot adresāta viedokli. Taču no lietas materiāliem secināms, ka apstāklis, ka dienests īpaši nav pieprasījis pieteicējai sniegt viedokli par iespējamiem trūkumiem rēķinu noformēšanā, nav radījis būtisku pieteicējas tiesību aizskārumu, jo pieteicēja iestādei ir sniegusi paskaidrojumus par rēķinu noformēšanu.

[4] Par apgabaltiesas spriedumu kasācijas sūdzību iesniedza pieteicēja, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesiskais regulējums neparedz iespēju rēķinā norādīt vairākus pakalpojuma sniedzējus.

[4.2] Enprima OY un LaKalme bija vienojušās, ka maksājumus par pakalpojumiem pieteicējai jāpārskaita uz Enprima Ltd kontu, līdz ar to secināms, ka pieteicēja nav lūgusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz cita uzņēmuma izsniegtu rēķinu, kura izrakstīšanā uzņēmums nav iesaistīts.

[4.3] Tiesa paplašināja to argumentu loku, kuri bija par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai administratīvajā procesā iestādē. Proti, gan dienesta lēmumos, gan tiesas procesa laikā ir mainīts pamatojums priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai. Apgabaltiesa ir radījusi jaunu pamatu minēto tiesību izmantošanas liegšanai.

[4.4] Rajona tiesas tiesnese, kura izskatīja lietu pirmajā instancē, savulaik ir bijusi dienesta darbiniece, kas var liecināt par viņas neobjektivitāti.

[5] Dienests par kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, norādot, ka kasācijas sūdzība ir vērsta uz pierādījumu pārvērtēšanu, kas neietilpst Senāta kompetencē. Līdz ar to kasācijas sūdzība, dienesta ieskatā, ir noraidāma.

Motīvu daļa

[6] Apgabaltiesa, izvērtējot līgumu, pieteicējai izrakstītos rēķinus, kā arī pakalpojumu nodošanas – pieņemšanas aktus un Maksājumu procesa pārbaudes lapas, konstatēja, ka Enprima OY un LaKalme kopīgi sniedza pakalpojumus pieteicējai, bet maksājumi par

sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai atbilstoši līgumā noteiktajam bija jāveic Enprima Ltd norēķinu kontā. Taču rēķinos norādīts tikai viens no pakalpojumu sniedzējiem – Enprima OY, savukārt LaKalme rēķinos norādīta nav. Līdz ar to apgabaltiesa secināja, ka nav konstatējams būtisks priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnosacījums – pakalpojumam jābūt saņemtam tieši no nodokļu rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas.

Apgabaltiesa ir atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 8.maija spriedumā lietā Nr.C-271/12 izteikto secinājumu, ka nodokļu neitralitātes princips ļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ko samaksājusi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, *atskaitīšanas izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmējām* sabiedrībām *tādēļ*, *ka* minētās *pakalpojumu sniedzējas* sabiedrības *rēķinos tika konstatēti pārkāpumi*.

Par minēto apgabaltiesas secinājumu Augstākā tiesa norāda turpmāk minēto.

[7] Vispārīgi apgabaltiesa, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas praksē noteikto, ir pareizi norādījusi, ka pakalpojumu saņēmējam var atteikt pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības, ja tas no pakalpojuma sniedzēja saņēmis nepilnīgus rēķinus.

Tajā pašā laikā Eiropas Savienības Tiesa 2013.gada 20.jūnija spriedumā lietā Nr.C?653/11 ir norādījusi uz tās judikatūrā nostiprinātu atziņu, ka pamatkritērijs kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas piemērošanā ir faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas izvērtēšana un ņemšana vērā. Minētajā spriedumā tāpat ir uzsvērts, ka līgumiskā situācija parasti atspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti un atbilstošie līguma noteikumi ir uzskatāmi par elementu, kas jāņem vērā gadījumā, kad jāidentificē sniedzējs un saņēmējs pakalpojumu sniegšanas darījumā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr.C-653/11 42. un 43.punktu*).

Savukārt Augstākās tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka, vērtējot nodokļa rēķina noformēšanas kļūdas ietekmi uz personai piešķirtajām tiesībām, atzīstams, ka gadījumā ja darījums ir neapstrīdami noticis, personas tiesības nav apšaubāmas, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas *formālas* prasības. Būtu jāuzskata citādāk, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības (*sk. Administratīvo lietu departamenta 2012.gada 23.marta sprieduma lietā Nr.SKA-91/2012 13.punktu*).

Līdz ar to, Augstākās tiesas ieskatā, ievērojot arī minēto Eiropas Savienības Tiesas atziņu, svarīgi ir ne tikai konstatēt, ka pakalpojumu sniedzēja izrakstītais rēķins ir nepilnīgs, bet arī izvērtēt, vai konstatētā rēķina nepilnība ir tāda, kas liedz izdarīt secinājumus par konkrētā darījuma ekonomisko un komerciālo realitāti. Citiem vārdiem sakot, svarīgi ir izvērtēt rēķinā konstatētā trūkuma raksturu un nozīmību, nevis tikai konstatēt tā esību un uz konstatētā trūkuma pamata liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu.

Izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa konstatēja vien to, ka nepilnība rēķinos izpaužas kā LaKalme nenorādīšana tajos, tajā pašā laikā neapšaubot to, ka darījums ir noticis, un nekonstatējot, ka formālo prasību pārkāpums rēķinu noformēšanā nepieļauj iespēju izdarīt secinājumu, vai ir ievērotas pamatprasības.

Augstākā tiesa vēlas vērst apgabaltiesas uzmanību uz līguma 9.3.punktu, kurš noteic, ka *izpildītāja* (saskaņā ar līguma preambulu Enprima OY un LaKalme) *atbildīgā persona* līguma izpildes laikā *ir Enprima Ltd viceprezidents*, kā arī uz līguma 9.4.punktu, kurš noteic, ka izpildītāja bankas rekvizīti maksājumu veikšanai ir Enprima Ltd norēķinu konts. Tādējādi apgabaltiesai atkārtoti jāpārbauda, vai no līguma 9.3. un 9.4.punkta nav konstatējams, ka LaKalme faktiski ir pilnvarojusi Enprima OY un Enprima Ltd pārstāvēt sevi līguma izpildē, tostarp rēķinu izrakstīšanā.

Tāpat apgabaltiesai jāvērtē, vai tās konstatētā formālā nepilnība rēķinos, ievērojot minētās Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas izteiktās atziņas, kā arī darījuma norises dokumentos un it īpaši līguma nosacījumos ietverto informāciju, vispār būtu uzskatāma par rēķina nepilnību, kas liedz pieteicējai izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[8] Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir atsaukusies uz vairākām tiesību normām, no kurām, pieteicējas ieskatā, ir nepārprotami secināms, ka rēķinu var sagatavot tikai viens pakalpojuma sniedzējs. Šis pieteicējas apsvērums ir atstājams bez ievērības, jo tiesību norma pati par sevi ir abstrakta un nevar aptvert ikvienu dzīves gadījumu. Tādēļ apstāklis, ka tiesību normā atsevišķi jēdzieni lietoti vienskaitlī, nevar liecināt par to, ka tiesiskais regulējums aizliedz rēķinu sagatavot vairākiem pakalpojuma sniedzējiem vai rēķinā norādīt vairākus pakalpojuma sniedzējus.

[9] Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmā daļa noteic, ka augstāka iestāde izskata lietu vēlreiz pēc būtības un saskaņā ar panta otrās daļas 4.punktu var izdot satura ziņā citādu administratīvo aktu. Panta piektā daļa noteic, ka apstrīdētais administratīvais akts iegūst savu galīgo noformējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu un šādā veidā to var pārsūdzēt tiesā.

Citiem vārdiem sakot, augstāka iestāde var arī mainīt administratīvā akta pamatojumu, nemainot tā rezolutīvo daļu. Savukārt tiesa, veicot kontroli, pārbauda administratīvā akta galīgo noformējumu, taču mainīt administratīvā akta pamatojumu tiesa nedrīkst (*sk. Briede J. 81.panta komentārs. Grām.: Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Briede J. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 804.-809.lpp.*).

No dienesta lēmuma redzams, ka viens no priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojuma pamatiem ir apstāklis, ka rēķini neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļas 3. un 4.punkta nosacījumiem. Proti, rēķinos nav norādīts preču

piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja nosaukums un reģistrācijas numurs dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Arī apgabaltiesa, izskatot lietu, secināja, ka pieteicēja nedrīkstēja izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ņemot vērā iepriekš minētos dienesta lēmumā konstatētos trūkumus rēķinos.

Tādējādi, pieteicēja nepamatoti uzskata, ka dienests nedrīkstēja mainīt pamatojumu galīgajā administratīvajā aktā, kā arī, ka apgabaltiesas spriedumā radīts jauns pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas liegšanai.

[10] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam kasācijas kārtībā pārsūdzams apelācijas instances tiesas spriedums. Savukārt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 347.panta pirmo daļu tiesa, izskatot lietu kasācijas kārtībā, pārbauda lietā esošā sprieduma tiesiskumu pārsūdzētajā daļā.

Ievērojot minēto, Augstākā tiesa nevērtē pieteicējas apsvērumus par pirmās instances tiesas spriedumu, tostarp arī par to, ka pirmās instances tiesas tiesnese savulaik strādājusi dienestā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 4.jūnija spriedumu un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt pašvaldības SIA „Ventspils siltums” samaksāto drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese I.Skultāne

Tiesnese V.Kakste

Tiesnesis J.Neimanis