ECLI:LV:AT:2019:0620.A420449713.3.S
Lieta Nr. A420449713, SKA-310/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 20.jūnijā

Tiesa šādā sastāvā: senatores Ieva Višķere, Vēsma Kakste, Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Kalna Babrāni" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 18.jūlija lēmuma atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „Kalna Babrāni" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 19.jūnija spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Kalna Babrāni" pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2010.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 31.oktobrim. Auditā tika konstatēts, ka pieteicēja 2011.gada jūnijā – oktobrī uzrādījusi kā iegādātu pretzilēšanas līdzekli no SIA „Lycose", SIA „UG Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare". Dienests atzina, ka iegādātais pretzilēšanas līdzekļa daudzums, ņemot vērā līdzekļa ražotāja ieteikto koncentrāciju, nav bijis nepieciešams pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai tādā apjomā, kā to uzrādījusi pieteicēja. Ņemot vērā minēto, audita rezultātā dienests 2012.gada 24.februārī pieņēma lēmumu Nr. 23.7/157 (turpmāk – 2012.gada 24.februāra lēmums), ar kuru koriģēja pieteicējas kā priekšnodokli atskaitāmās summas. Pieteicēja minēto lēmumu neapstrīdēja un nepārsūdzēja.

Pēc tam Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2011.gadu. Šajā auditā, atsaucoties uz iepriekš pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa auditā konstatēto par no SIA „Lycose", SIA „UG Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare" iegādātā pretzilēšanas līdzekļa izlietojumu, uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas nolūkā tika koriģēta summa, kas iekļaujama ar pieteicējas saimniecisko darbību nesaistītajos izdevumos. Minētais administratīvais process noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 18.jūlija lēmumu Nr. 22.9/L-17907 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums).

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 19.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicēja iesniegusi Valsts ieņēmumu dienestā 2011.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, taču nav iesniegusi 2011.gada pārskatu ar pielikumiem, kā arī auditam nav iesniegusi grāmatvedības uzskaites dokumentus, kas pamato uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijās uzrādītās informācijas patiesumu. Tādējādi pieteicējas ieņēmumi un izdevumi noteikti uz aprēķinu pamata, pamatojoties uz dienesta rīcībā esošo informāciju un ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 24.februāra lēmumā konstatēto.

[3.2] Lietā nav strīda, ka 2012.gada 24.februāra lēmumā dienests bija konstatējis nepamatotu pretzilēšanas līdzekļa izlietojumu. Šis lēmums ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams.

Nav pamatots pieteicējas arguments, ka izskatāmās lietas ietvaros pēc būtības būtu jāvērtē pieteicējas argumentus par no SIA „Lycose", SIA „Ug Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare" 2011.gadā iegādātā pretzilēšanas līdzekļa izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 24.februāra lēmumā jau ir izvērtēts pretzilēšanas līdzekļa izlietojums konkrētajā vērtībā, un tas pamatoti ņemts vērā izskatāmajā lietā pārsūdzētajā lēmumā. Tā kā pieteicēja 2012.gada 24.februāra lēmumu nepārsūdzēja, nav tiesiska pamata pēc būtības pārskatīt iepriekš veiktā audita un tā rezultātu pamatotību. Līdz ar to izskatāmajā lietā nav nozīmes arī apstāklim, ka pieteicējas iepriekšējā auditā par periodu no 2009.gada 1.aprīļa līdz 31.maijam netika konstatētas neatbilstības pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanā saistībā ar pretzilēšanas līdzekļa iegādi un izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

Tādējādi atzīstams, ka pamatoti uz aprēķinu pamata noteikti pieteicējas 2011.gada ieņēmumi un izmaksas un attiecīgi pareizi pieteicējai noteikts budžetā maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis par 2011.gadu.

Turklāt pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kādu faktisko apstākļu maiņas rezultātā ražotāja ieteiktā koncentrāta atšķaidīšanas ar ūdeni proporcija nav ņemama vērā. Kritiski vērtējams vispārīgais pieteicējas arguments, ka nepieciešams koncentrāts ar spēcīgāku iedarbību un noturību ilgākam laikam.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību, un kasācijas tiesvedība ierosināta par apgabaltiesas sprieduma minētajā daļā.

Kasācijas sūdzībā pieteicēja uzsver, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi būtisku procesuālo pārkāpumu, jo nav pēc būtības izvērtējusi jautājumu par pieteicējas darījumos ar SIA „Lycose", SIA „Ug Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare" iegādātā līdzekļa izlietojumu. Tāpat pieteicēja pēc būtības skaidro jautājumu par pretzilēšanas līdzekļa izlietošanas apjomu un norāda uz atšķirībām konkrētajā un iepriekš veiktajā nodokļu auditā.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis paskaidrojumus par pieteicējas kasācijas sūdzību, kuros norāda, ka apgabaltiesa ir vērsusi pieteicējas uzmanību, ka iepriekšējā pieteicējas nodokļu auditā ir konstatēts nepamatoti norādīts pretzilēšanas līdzekļa izlietojums, kas pamatoti ņemts vērā pārsūdzētajā lēmumā.

Motīvu daļa

[6] Pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu koriģēts maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis par 2011.gadu, norādot, ka pieteicējas 2011.gada jūnijā – oktobrī no SIA „Lycose", SIA „UG Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare" iegādātais pretzilēšanas līdzeklis netika izmantots pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Pieteicēja tam nepiekrīt, tomēr apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā nav pēc būtības vērtējusi pieteicējas iebildumus saistībā pieteicējas iegādātā pretzilēšanas līdzekļa izmantošanu, jo secinājusi, ka šie apstākļi, ar kuriem dienests pamatojis uzņēmumu ienākuma nodokļa uzrēķinu, jau konstatēti un novērtēti pieteicējai iepriekš veiktajā pievienotās vērtības nodokļa auditā un attiecīgā audita rezultātā pieņemtais lēmums ir kļuvis neapstrīdams. Līdz ar to apgabaltiesa uzskatījusi, ka ir pamats izskatāmajā lietā ņemt vērā iepriekšējā auditā konstatētos apstākļus un par tiem izdarītos secinājumus, tos nepārskatot.

Senāts norāda, ka šāda apgabaltiesas pozīcija ir nepareiza.

[7] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmajai daļai tiesa, pārbaudot administratīvā akta tiesiskumu, taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, akta atbilstību materiālo tiesību normām un to, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Likuma 247.panta otrā daļa noteic, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153.pantu nav nepieciešams pierādīt.

No minētajām normām izriet, ka tiesas kompetence, īstenojot kontroli pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu un pamatotību, ietver arī administratīvā akta pamatojumā norādīto apstākļu pārbaudi. Tas nozīmē, ka tiesas uzdevums, lietas izskatīšanā pārbaudot pierādījumus un novērtējot lietas faktiskos apstākļus, ir citstarp pārliecināties, vai iestāde pareizi konstatējusi un novērtējusi tos apstākļus, ar kuriem pamatots ar administratīvo aktu noteiktais pienākums. Pastāvot strīdam par to, vai iestāde pareizi konstatējusi vai novērtējusi lietas izšķiršanai būtisku apstākli, tiesa konkrēto apstākli bez pārbaudes var atzīt par pierādītu vienīgi Administratīvā procesa likuma 153.pantā noteiktajos gadījumos, proti, ja tiesa atzīst faktu par vispārzināmu, ja fakts nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu vai rezolutīvajā daļā vai strīds ir par faktu, kuru par nodibinātu uzskata likums.

[8] Ne no Administratīvā procesa likuma normām, ne no citām tiesību normām neizriet pamats uzskatīt, ka, administratīvajam aktam stājoties spēkā un kļūstot neapstrīdamam, tajā novērtētie apstākļi iegūst prejudiciālu nozīmi. Tas, ka pieteicējai iepriekš veiktā audita rezultātā pieņemtais lēmums par pievienotā vērtības nodokļa uzrēķinu ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams, nozīmē, ka ir respektējams ar šo administratīvo aktu noteiktais pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli un ne šajā administratīvajā procesā, kurā tiek vērtēts, vai pieteicējai pamatoti ar pārsūdzēto lēmumu noteikts pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, ne arī citos administratīvajos procesos vairs nav pārskatāms pieteicējai noteiktais pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli. Citiem vārdiem sakot, pēc tam, kad administratīvais akts stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams, administratīvā akta rezolutīvā daļa (noteiktais pienākums, piešķirtās tiesības) vairs nav pārskatāma.

Tomēr tas nenozīmē, ka tādu pašu nozīmi iegūst arī administratīvā akta pamatojumā ietvertais konstatēto apstākļu vai pierādījumu novērtējums.

Apgabaltiesa un Valsts ieņēmumu dienests pareizi norādījuši, ka dienestam bija tiesības, nosakot pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, atsaukties uz apstākļiem, kas konstatēti iepriekš veiktajā pievienotās vērtības nodokļa auditā un tā rezultātā pieņemtajā lēmumā. Tomēr, ja dienesta iepriekšējā audita rezultātā izdarītie secinājumi
(ka pieteicēja nav izlietojusi pretzilēšanas līdzekli saimnieciskās darbības nodrošināšanai tādā apjomā, kā pieteicēja to ir uzrādījusi) tiek izmantoti, lai pamatotu jaunā administratīvajā procesā noteiktu pienākumu maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, tiesas uzdevums, vērtējot lēmumu, ar kuru noteikts minētais pienākums, ir pēc būtības pārbaudīt šo secinājumu pamatotību. Tas, ka pieteicējs nav apstrīdējis iepriekšējā audita rezultātā pieņemto lēmumu, tiesu neatbrīvo no minētā pienākuma. Administratīvā akta adresāta izvēlei neapstrīdēt un nepārsūdzēt sev nelabvēlīgu administratīvo aktu var būt dažādi iemesli, un, izdarot šādu izvēli, adresātam jārespektē ar konkrēto administratīvo aktu nodibinātā attiecība. Tomēr minētais nenozīmē, ka neapstrīdētajā administratīvajā aktā izdarītais apstākļu novērtējums nav pārskatāms tad, ja tas tiek izmantots, lai pamatotu citu administratīvo aktu. Ja šis cits administratīvais akts tiek pārsūdzēts, tiesai pēc būtības jāpārbauda tā pamatojums.

Apkopojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nepamatoti atteicās novērtēt pēc būtības pieteicējas iebildumus saistībā ar dienesta secinājumiem par no SIA „Lycose", SIA „Ug Dins", SIA „Vulla V" un SIA „La Mare" iegādātā pretzilēšanas līdzekļa izlietojumu.

[9] Līdz ar to apgabaltiesas spriedums šajā daļā atceļams un lieta nododama atkārtotai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 19.jūnija spriedumu daļā, kurā atzīts par tiesisku Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 18.jūlija lēmums daļā par SIA „Kalna Babrāni" noteiktajām uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībām par darījumiem ar SIA „Lycose", SIA „UG Dins", SIA „Vulla" un SIA „La Mare", un nodot lietu atkārtotai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

Atmaksāt SIA „Kalna Babrāni" samaksāto drošības naudu – 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

I. Višķere V. Kakste V. Krūmiņa