ECLI:LV:AT:2019:0806.A420309614.2.S
Lieta Nr. A420309614, SKA-133/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 6.augustā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Anita Kovaļevska, Valters Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „INFO SERVISS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 21.maija lēmuma Nr. 22.8/L-13743 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „INFO SERVISS" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 17.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 21.maija lēmuma Nr. 22.8/L-13743 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) pieteicējai SIA „INFO SERVISS" audita rezultātā samaksai budžetā papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, uzņēmumu ienākuma nodoklis un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtība nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda. Ar lēmumu arī nolemts neslēgt vienošanos ar pieteicēju. Papildu maksājumu aprēķins veikts, pamatojoties uz to, ka:

1) pieteicēja nepamatoti veikusi pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA „RB CONTRACTORS" (palīgēku demontāžas un būvgružu utilizācijas pakalpojumi, dzelzceļa labošanas pakalpojumi) un SIA „PALTEX" (ģenerāltīrīšanas pakalpojumi) un nepamatoti iekļāvusi šos darījumus uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā saimnieciskās darbības izmaksās, jo pieteicēja zināja, ka piedalās ar pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa krāpšanu saistītās darbībās par šiem darījumiem;

2) daļa izdevumu, kas radušies, maksājot procentus par aizņēmumu, nav saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību, jo pieteicēja izsniegusi bezprocentu aizdevumus.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot minēto lēmumu atcelt daļā, ar kuru noteikti maksājumi budžetā un samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtība nodoklis.

[2] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 17.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem, kuri ietver arī Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivāciju, kurai apgabaltiesa pievienojusies.

[2.1] Darījums starp pieteicēju un SIA „RB CONTRACTORS" nav noticis, bet notikusi tikai dokumentu noformēšana, pieteicējai iesaistoties fiskālo priekšrocību gūšanā.

Ar līgumu, pieņemšanas–nodošanas aktiem un rēķiniem noformētais darījums ar šo sabiedrību nav faktiski noticis, kas secināms no tā, ka:

1) SIA „RB CONTRACTORS" bijusī amatpersona /pers. A/ paskaidrojumos nenorāda uz patiesu iesaisti saimnieciskās darbības veikšanā, bet ka kļuvis par amatpersonu pēc citas personas /pers. B/ (darījumu laikā pārstāvēja SIA „RB CONTRACTORS" uz pilnvaras pamata, vēlāk amatpersona) līguma;

2) SIA „RB CONTRACTORS" ir bijis tikai viens augšupējais darījumu partneris, kam arī ir tikai viens augšupējais darījumu partneris, un arī tālāk tikai viens augšupējais darījumu partneris. SIA „RB CONTRACTORS" trīs augšupējos darījumu partnerus (SIA „BUILDING LTD", SIA „SRB" un SIA „OPTIMEDIA") raksturo tas, ka 2011.gadā tie katrs deklarēja vienu darba ņēmēju, juridiskajās adresēs neatrodas un 2011.gadā Ceļu satiksmes drošības direkcijā nav reģistrēto transportlīdzekļu; SIA „BUILDING LTD" amatpersona atstāja bez ievērības iestādes lūgumu apliecināt konkrētos darījumus, savukārt SIA „SRB" un SIA „OPTIMEDIA" amatpersonas ir Baltkrievijas pilsoņi, kuriem 2011.gadā nav izsniegtas ieceļošanas vīzas un darba atļaujas, kā arī tās nav šķērsojušas Latvijas Republikas robežu, tātad nevarēja veikt darījumus šo sabiedrību vārdā;

3) konstatējamas pretrunas SIA „RB CONTRACTORS" tobrīd pilnvarotā pārstāvja /pers. B/ paskaidrojumos attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu un sadarbību ar SIA „BUILDING LTD", apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecības ir vispārīgas; nav racionāla izskaidrojuma, kādēļ /pers. B/, atzīstot, ka viņš pats piesaistīja nelegālus darbiniekus, bija vēl papildus jāpiesaista divas komercsabiedrības kā starpnieki;

4) SIA „RB CONTRACTORS" deklarētais darbības veids ir augļu un dārzeņu mazumtirdzniecība specializētajos veikalos, un neilgi pēc pakalpojumu sniegšanas tā tika izslēgta no ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra;

5) SIA „RB CONTRACTORS" vārdā noformētajos darbu pieņemšanas–nodošanas aktos un tāmē darāmo darbu apjoms norādīts vispārīgi, no pieteicējas amatpersonas liecībām tiesai neradās skaidrs priekšstats, kā puses vienojās par tāmē iekļautajām pozīcijām; darbu pieņemšanas–nodošanas aktos un rēķinos nav norādīta informācija par remontdarbos iesaistīto celtņa, ekskavatora identifikācijas datiem un to vadītājiem;

6) spriežot pēc dokumentos norādītajām ziņām, pieteicēja ir nodevusi pakalpojumu gala pasūtītājam ātrāk, nekā tas tika saņemts no SIA „RB CONTRACTORS" kā apakšuzņēmēja.

Turklāt nav šaubu par to, ka pieteicēja apzinājās, ka ir iesaistījusies ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu saistītā shēmā. Jāpiekrīt, ka uzņēmējam ir ierobežotas iespējas pilnībā pārbaudīt darījuma partnerus. Taču jāņem vērā, ka pieteicējas pārstāvis /pers. B/ pazina sen, vēl pirms tika slēgts līgums ar pieteicēju. Tas liek kritiski vērtēt faktu, ka pieteicēja nezināja, ka SIA „RB CONTRACTORS", ievērojot arī tās neskaidro pārstāvību un deklarēto darbības veidu, ir nodibināta fiskālu priekšrocību iegūšanai, kā arī SIA „RB CONTRACTORS" tika nodibināta tikai 2010.gada septembrī,

proti, bez iepriekšējas pieredzes, kas var likt vairāk painteresēties par minēto komercsabiedrību kā darījuma partneri, un kas pats par sevi liecina par pieteicējas vieglprātību darījumu partnera izvēlē. Jāņem vērā arī pretrunas, kurās ir tieši iesaistīta arī pieteicēja – gan pretrunas darbu nodošanas datumos starp SIA „RB CONTRACTORS" un pasūtītāju SIA „Schenker", gan valdes locekļa vispārīgi sniegtie paskaidrojumi par tāmes sastādīšanu un lietā esošo darījumu dokumentu vispārīgums. No pašas pieteicējas norādītā secināms, ka tai nebija nekādu šķēršļu pārbaudīt, vai darbus tiešām veic otra līgumslēdzēja puse, ja ne, tad kāpēc. Šo apstākļu nepārbaudīšana ir vērtējama vismaz kā bezatbildīga un nolaidīga attieksme pret saviem darba pienākumiem, kas rezultātā liedz identificēt faktiskos darbu veicējus un tehnikas piederību. Kontekstā ar pieteicējas amatpersonas paskaidroto, ka arī pati pieteicēja veikusi darbus objektā, kurus uzraudzījis izpilddirektors, kā arī pati amatpersona uzraudzīja darbus objektā, ir apšaubāms, ka pieteicējas amatpersona nav zinājusi, kas objektā strādā, un nav interesējusies par darbu veicējiem.

[2.2] Arī darījums starp pieteicēju un SIA „PALTEX" nav noticis, bet notikusi tikai dokumentu noformēšana, pieteicējai iesaistoties fiskālo priekšrocību gūšanā.

Ar līgumu, pieņemšanas–nodošanas aktu un rēķinu noformētais darījums ar šo sabiedrību nav faktiski noticis, kas secināms no tā, ka:

1) lai veiktu darbus (logu un profilu mazgāšana, arī no ārpuses ar pacēlāju, bez pacēlāja un no iekšpuses, grīdu ģenerāltīrīšana, arī linoleja vaskošana, parketa grīdas vaska atjaunošana, kā arī transporta pakalpojumi), SIA „PALTEX" rīcībā bija jābūt specializētajai tehnikai (pacēlājam), taču SIA „PALTEX" gada pārskatā nav norādījusi, ka tās rīcībā 2011. un 2012.gadā būtu bijuši pamatlīdzekļi rēķinā norādīto pakalpojumu sniegšanai;

2) tematiskās pārbaudes laikā SIA „PALTEX" amatpersona /pers. C/ bija paskaidrojis, ka sabiedrība nodarbojas ar reklāmas, IT pakalpojumu un preču tirdzniecības starpniecību, ka galvenie preču un pakalpojumu saņēmēji ir divas citas sabiedrības, bet nav minējis ne faktu, ka ir sniedzis ģenerāltīrīšanas pakalpojumus, ne arī minējis pieteicēju kā sadarbības partneri, kaut arī paskaidrojumi ir sniegti tikai dažus mēnešus pēc sniegtā pakalpojuma;

3) SIA „PALTEX" deklarācijās attiecīgajā laikposmā norādījusi tikai vienu darījumu partneri augšupējā darījumu ķēdē, tas savukārt – arī tikai vienu darījumu partneri, kurš savukārt ir uzrādījis tikai darījumus ar kopējo summu zem 1000 Ls; SIA „PALTEX" darījumu augšupējās ķēdes divu tālāko sabiedrību amatpersonas, kuras ir pierakstītas Lietuvā, atstāja bez ievērības iestādes lūgumu apliecināt konkrētos darījumus; saskaņā ar komercreģistra datiem viena no sabiedrībām ir likvidēta, bet otra atrodas likvidācijas procesā; tātad gan SIA „PALTEX", gan tās tālākie darījumu partneri ir ar fiktīvu komercsabiedrību pazīmēm;

4) SIA „PALTEX" un tās darījumu partnere augšupējā darījumu ķēdē SIA „Tais Invest" 2012.gada aprīlī Valsts ieņēmumu dienestā deklarēja vienu darba ņēmēju, savukārt SIA „Tais Invest" darījumu partnere augšupējā darījumu ķēdē SIA „Monty" deklarēja divus darba ņēmējus, no kuriem viens noliedz darba attiecības un saistību ar šo sabiedrību, savukārt otrs atstājis bez ievērības iestādes lūgumu sniegt paskaidrojumus;

5) SIA „Monty" juridiskajā adresē neatrodas, kā arī tās īpašumā nav Ceļu satiksmes drošības direkcijas vai Valsts tehniskās uzraudzības aģentūrā reģistrēto transportlīdzekļu, lai sniegtu pakalpojumus;

6) tiesas sēdē SIA „PALTEX" amatpersona /pers. C/ apliecināja un aprakstīja pakalpojumu sniegšanu, tostarp norādot uz tehnikas nomāšanu caur *ss.lv*, kā arī pieteicējas amatpersona sniedza paskaidrojumus par pakalpojumu sniegšanu, tomēr liecībās un paskaidrojumos ir pretrunas attiecībā uz kontaktu nodibināšanu, vienošanās un rakstveida dokumentu sastādīšanas norisi; maz ticams, ka amatpersona tomēr nevarēja atcerēties virkni apstākļu par darbu veicējiem, darbu norisi, materiālu sagādi;

7) pretrunas attiecībā uz kontaktu nodibināšanu un līguma slēgšanu ir konstatējamas arī pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos, kas sniegti Valsts ieņēmumu dienestā un tiesā.

Pieteicēja ir iesaistījusies fiskālo priekšrocību gūšanā sadarbībā ar SIA „PALTEX". Nav ticams, ka pieteicēja kā krietns un rūpīgs saimnieks ir noslēgusi līgumus par piecu objektu tīrīšanu aptuveni 11 000 Ls apmērā ar komercsabiedrību, kuras valdes locekli nepazīst un kuras darbības veids neatbilst sniedzamajiem pakalpojumiem, kā arī tāda veida pakalpojumi vispār iepriekš nav sniegti. Arī logu mazgāšanai ar pacēlāju un grīdu vaskošanai un vaska atjaunošanai ir nepieciešami darbinieki, kuri šos darbus ir veikuši, un maz ticams ir apstāklis, ka pieteicēja būtu vēlējusies riskēt ar savu reputāciju attiecībās ar saviem pastāvīgiem klientiem, uzticot darbus personām, kas tos nekad nav veikušas. Par pieteicējas iesaisti liecina arī minētās pretrunas pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos.

Turklāt nav iespējama tāda sakritība, ka abu auditā apstrīdēto darījumu partneru izvēle būtu sagadīšanās

[2.3] No audita pārskata secināms, ka pieteicēja 2011.gadā izsniegusi aizdevumus SIA „Prime Service" un OU „Solaran Trade", par aizdevumiem nav aprēķināti procentu ieņēmumi. Saskaņā ar pieteicējas grāmatvedības reģistriem 2011.gadā ir iegrāmatoti arī pieteicējas procentu maksājumi par saņemtajiem aizņēmumiem banku un nebanku iestādēm.

Tā kā Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka par pieteicējas izsniegtajiem aizdevumiem procentu ieņēmumi nav aprēķināti, tad secināja, ka šie aizdevumi kā bezatlīdzības darījumi nav saistāmi ar pieteicējas saimniecisko darbību un ka attiecīgi arī pieteicējas veiktie procentu maksājumi par tās saņemtajiem aizņēmumiem nebija iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos, bet proporcionāli bija palielināmi ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi.

Likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību.

Pieteicēja arī pati sasaista savu izsniegto aizdevumu OU „Solaran Trade" ar pieteicējas saņemtajiem aizņēmumiem banku un nebanku iestādēs, līdz ar to lietā ir izšķirams jautājums, vai pieteicējai bija pienākums, sastādot un iesniedzot uzņēmumu ienākuma deklarāciju par 2011.gadu, uzrādīt procentu ieņēmumus par izsniegto aizdevumu OU „Solaran Trade", ja, kā norāda pieteicēja, minētie procentu ieņēmumi minētajā periodā faktiski netika saņemti.

Pieteicēja pieteikumā atzīst, ka aizdevums ir izsniegts 2011.gadā un saskaņā ar aizdevuma līguma nosacījumiem par aizdevumu OU „Solaran Trade" procenti Ls 7500 apmērā ir aprēķināti līguma darbības beigās, tas ir 2012.gada 17.oktobrī par visu iepriekšējo periodu, tostarp par 2011.gadu. Tātad aizdevuma procenti ir samaksāti līguma darbības beigās par visu līguma darbības periodu.

No Ministru kabineta 2011.gada 21.jūnija noteikumu Nr. 488 „Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" *(redakcijā, kas bija spēkā 2012.gadā gada pārskata par 2011.gadu sastādīšanas brīdī)* (turpmāk – noteikumi Nr. 488) 35.punkta un 37.1.apakšpunkta ir secināms, ka ieņēmumus no sabiedrības aktīvu nodošanas lietošanā citām personām, gūstot procentus, uzskaita, pamatojoties uz proporcionālu laika sadalījumu, ņemot vērā aktīvu faktisko ienesīgumu, ja sabiedrība spēj ticami novērtēt ieņēmumu summu un ir sagaidāms, ka procentu maksājums tiks saņemts. Proti, no normatīvā regulējuma izriet, ka noslēdzot līgumu par aizdevumu, kurā paredzēta aizdevumu procentu atmaksa, pieteicējai prognozējamā procentu atmaksas summa arī pirms faktiskās samaksas bija proporcionāli līguma darbības periodam jāsadala un jāuzskaita gada pārskatā un attiecīgi uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā par 2011.gadu. Pieteicēja nav norādījusi, ka ieņēmumu summa nav bijusi ticami novērtējama vai darījuma partneris OU „Solaran Trade" būtu uzskatāms par šaubīgu partneri savu saistību izpildē. Līdz ar to pieteicējai finanšu dokumentos un attiecīgi deklarācijā bija jāuzrāda sagaidāmā procentu samaksa līguma darbības periodā arī pirms to faktiskās samaksas.

Pieteicēja atzīst, ka aizdevuma procenti tika samaksāti 2012.gada 17.oktobrī. Attiecīgi pieteicējai bija iespēja minētos aizdevuma procentus uzrādīt, veicot korekcijas deklarācijā par 2011.gadu arī pirms audita uzsākšanas.

[2.4] Samazinot pieteicējas 2011.gada janvāra un 2012.gada aprīļa pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās uzrādīto priekšnodokli, kā arī ņemot vērā to, ka pieteicēja 2011.gada janvāra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādīja no budžeta atmaksājamo nodokli, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro, piekto daļu un 32.^{4}panta pirmo daļu papildu nomaksai budžetā aprēķināja gan nodokļa, gan soda naudas, gan nokavējuma naudas summas, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli.

[2.5] Pieteicējas pienākumu nomaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, taksācijas gada ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanu nosaka likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta pirmā daļa, kas noteic, ka ar nodokli apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums.

Gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem, turklāt abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Tā kā SIA „RB CONTRACTORS" un SIA „PALTEX" vārdā noformētajos rēķinos norādītie pakalpojumi nav sniegti, tad Valsts ieņēmumu dienests pamatoti samazināja pieteicējas 2011.gada peļņas vai zaudējuma aprēķinā uzrādītās izmaksas šo darījumu apmērā un pamatoti atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas nosacījumiem palielināja pieteicējas 2011.gada koriģēto apliekamo ienākumu.

Ievērojot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu, 4.panta pirmo daļu un 26.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, piekto daļu un 32.^{4}panta pirmo daļu, pieteicējai pamatoti papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda.

[3] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos iebildumus.

[3.1] Pierādīšanas nasta administratīvajā procesā gulstas uz iestādes pleciem, iestādei ir jāpierāda objektīvie elementi, no kuriem konstatējams, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot preces vai pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa krāpšanā. Auditu nevar uzskatīt par kvalitatīvu, ja tiek salīdzināta reģistros pieejamā informācija ar pieteicējas datiem un uz tā pamata apstrīdēti darījumi, kā arī izdarīts secinājums par ļaunprātību. Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties, ka darījums ir likumīgs. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties par to, vai darījumu partneris atrodas juridiskajā adresē, vai tam pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu, vai izpildījis savu nodokļu samaksas pienākumu.

Pieteicēja nevar pierādīt negatīvu faktu (ka nezināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas shēmās).

Pieteicējas iesaisti fiskālo darījumu gūšanā pierādot ar netiešiem pierādījumiem, šie pierādījumi ir skatāmi kopsakarā, jo katram individuālam pierādījumam nav atbilstīga pierādoša spēka. Lietā nav iegūti un līdz ar to vispusīgi pārbaudīti pietiekami pierādījumi, kas ir procesuāls pārkāpums.

[3.2] Spriedumā nav vērtējuma, kas apgabaltiesai licis secināt, ka strīdus darījumu apstākļi ir netipiski un neatbilst pieteicējas komercdarbībai vai ka pieteicējas rīcība ir netipiska. Savukārt apstāklis, ka pieteicējas darījumu partneri nav identificējuši personas, kuras veica darbus, kā arī tehnikas piederība, nav attiecināms uz pieteicēju.

Jāņem vērā, ka apakšuzņēmēju iesaiste ir ierasta komercprakse. Lietā nav salīdzināti sadarbības un darījumu apstākļi ar citiem apakšuzņēmējiem, kas varētu liecināt, ka konkrētie darījumi ir netipiski. Nav iegūta informācija no pieteicējas klientiem un administratoriem, kas ļautu pilnīgāk izvērtēt darījumu specifiku.

Pieteicēja kontrolē līgumu izpildi, taču tas nenozīmē veikt nepārtrauktu apakšuzņēmēja piesaistīto darbinieku un tehnikas uzskaiti. Tiesas viedoklis ir nekompetents un neloģisks, jo neatbilst reālajai situācijai komercdarbībā.

Tiesa vērtējusi nevis pieteicējas darbību, bet pieteicējas darījumu partnerus un to tālāko darījumu partnerus raksturojošas pazīmes.

Slēdzot līgumus citos gadījumos, pieteicēja rīkojusies analoģiski, piesaistot apakšuzņēmējus, tomēr citos gadījumos tas, kā arī viena darījumu partnera izslēgšana no ar pievienotās vērtības apliekamo personu reģistra nebija pamats izdarīt secinājumu, ka pakalpojumi nav sniegti. Šis arguments netika vērtēts.

Administratīvā apgabaltiesa nav pamatojusi, kādi fakti apstiprina tiesas pieņēmumu, ka darbi /adrese/, faktiski netika pabeigti 2011.gada janvārī. Darbi tika nodoti SIA „Schenker", vienojoties par pagarinājumu laika apstākļu dēļ (darbu ievilkšanos apstiprināja arī /pers. B/), bet apgabaltiesa balstījusies tikai uz pieteicējas dokumentiem. Tiesa norādīja, ka nav apstiprinājuma, ka darbi iekavējās, bet nepārbaudīja pieteicējas sniegto informāciju, piemēram, pieprasot informāciju no SIA „Schenker".

Tas, ka SIA „RB CONTRACTORS" pilnvarotā persona /pers. B/ nesniedza informāciju par nelegālu darbinieku piesaistīšanu, nav attiecināms uz pieteicēju. /pers. B/ norādīja, kāda tehnika tika izmantota darbu veikšanai un no kurienes tā tika dabūta.

Apstāklis, ka pieteicējas pārstāvis bija pazīstams ar /pers. B/, neapstiprina ļaunprātību. Pieteicēja slēdza darījumu ar uzņēmumu, kura pārstāvim bija zināšanas pieteicējas darbības jomā.

[3.3] Apgabaltiesa nav vērtēju to, ka ne Valsts ieņēmumu dienests, ne rajona tiesa nav pamatojuši, kura tiesību norma nosaka pienākumu līguma darbības laikā par katru pārskata gadu aprēķināt un iekļaut ieņēmumos procentus gadījumā, ja aizdevums izsniegts uz vairākiem gadiem un līguma nosacījumi paredz procentu samaksu līguma darbības beigās. Atbilstoši Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 3.punktam gada pārskata posteņu novērtēšana jāveic ar pienācīgu piesardzību. Ievērojot arī Ministru kabineta 2011.gada 21.jūnija noteikumus Nr. 488 „Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" 35.punktu, ieņēmumos procenti atzīstami tajā pārskata gadā, kad izpildās divi nosacījumi – sabiedrība spēj ticami novērtēt ieņēmumu summu un sagaidāms, ka procentu maksājums tiks saņemts. Tas secināms arī no Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 15.aprīļa uzziņas

[3.4] Nav izvērtēts, ka ne Valsts ieņēmumu dienests, ne tiesa nav pamatojuši, kura norma paredz palielināt ar ienākuma gūšanu saistītus izdevumus par samaksātajiem aizņēmuma procentiem, piemērojot koeficientu 1,5.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, kuros sūdzību neatzīst. Dienests pauž viedokli, ka apgabaltiesa ir izvērtējusi visus apstākļus, kuri ir būtiski, vērtējot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī nav pamatots iebildums, ka apliekamā ienākuma palielināšana nav pamatota ar tiesību normām.

[5] Pieteicēja iesniegusi Senātā iesniegumu, kurā norāda uz jaunatklātiem apstākļiem – proti, lietā Nr. A420337912 ir stājies spēkā Administratīvās apgabaltiesas spriedums, ar kuru apmierināts pieteicējas pieteikums par tā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu, kurā konstatēts pieteicējas pārkāpums, kurš ņemts vērā, nosakot sodu izskatāmajā lietā. Atkrītot šim pārkāpuma, nav pamata piemērot soda naudu par atkārotu pārkāpumu. Pieteicēja arī norāda papildu argumentus par trūkumiem apgabaltiesas vērtējumā par pieteicējas iesaisti fiskālo priekšrocību gūšanā darījumos ar SIA „RB CONTRACTORS" un SIA „PALTEX".

Motīvu daļa

I

[6] Ievērojot, ka pieteicējas norādītais jaunatklātais apstāklis iestājies, vēl pirms ir stājies spēkā spriedums izskatāmajā lietā, procesuālās ekonomijas dēļ ir pamats šo apstākli vērtēt, izskatot pieteicējas kasācijas sūdzību. Ja reiz jaunatklāts apstāklis var būt pamats atcelt pat spēkā stājušos tiesas spriedumu, tad vēl jo vairāk šis apstāklis būtu ņemams vērā, izskatot lietu kasācijas instancē. Līdz ar to Senāts līdz ar citiem pieteicējas iebildumiem vērtē pieteicējas iesniegumā par jaunatklātiem apstākļiem ietverto norādi par atkārtota pārkāpuma neesību līdz ar spriedumā lietā Nr. A420337912 spēkā stāšanos.

[7] Senāts vērš pieteicējas uzmanību, ka kasācijas instances tiesa neveic pierādījumu pārbaudi un nepārskata zemākas instances tiesas secinājumus par lietas faktiskajiem apstākļiem, bet pārbauda, vai tiesa nav pārkāpusi konkrētas tiesību normas vai pārsniegusi savas kompetences robežas (Administratīvā procesa likuma 325.pants). Tādēļ pārbaudāmi ir tikai tie argumenti, kuri varētu norādīt uz procesuālu pārkāpumu pierādīšanas un pierādījumu vērtēšanas procesā vai to, ka tiesa konkrētajos apstākļos nepareizi piemērojusi materiālo tiesību normas un judikatūru attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu vai uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu.

[8] Kasācijas sūdzības argumenti daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „RB CONTRACTORS" un SIA „PALTEX" lielā mērā liecina, ka pieteicējs nepiekrīt apgabaltiesas izdarītajiem secinājumiem par lietas faktiskajiem apstākļiem, jo īpaši secinājumam, ka pieteicēja zināja (tai vajadzēja zināt), ka tās darījumi ir iesaistīti nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Lai arī pieteicēja norāda uz materiālo tiesību normu pārkāpumu (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas), tās argumentācija par to, kā šīs normas lietā bija jāpiemēro, būtībā norāda, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumam, ka notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana (gan attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, gan attiecībā uz izmaksu iekļaušanu uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā).

Līdz ar to vispirms jāatgādina vispārīgie principi, kādi jāievēro attiecībā uz pierādīšanas priekšmetu un pierādīšanas nastas sadali lietās, kurās Valsts ieņēmumu dienests papildu nodokļu aprēķinu pamatojis ar to, ka nodokļu maksātājs iesaistījies nodokļu krāpšanā vai nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

[9] Eiropas Savienības Tiesa 2012.gada 21.jūnija spriedumā apvienotajās lietās *Mahagében* un *D?vid* (*C-80/12 un C-142/11, EU:C:2012:373*) atzina, ka Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167.pants, 168.panta „a" punkts, 178.panta „a" punkts, 220.panta 1.punkts un 226.pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts praksi, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde liedz nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt no pievienotās vērtības nodokļa summas, kas viņam jāmaksā, nodokļa summu, kas ir maksājama vai ir samaksāta par viņam sniegtiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka šiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, šai iestādei nepierādot, ņemot vērā *objektīvus pierādījums*, ka attiecīgais nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šī rēķina izrakstītāja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka pakalpojumu augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

No minētā, kā pareizi norāda pieteicēja, izriet nodokļu administrācijas pienākums pierādīt, ka nodokļa maksātājs zināja (vai viņam bija jāzina) par darījuma saistību ar krāpšanu. Turklāt šādu secinājumu – zināja vai bija jāzina – iestāde var pamatot tikai ar objektīviem pierādījumiem. Tas attiecas gan uz pievienotās vērtības nodokli, gan uz uzņēmumu ienākuma nodokli, jo balstās uz vispārēju principu, ka tiesiskajā sistēmā netiek atbalstīta tiesiskā regulējuma mērķim pretēja, ļaunprātīga tiesību izmantošana.

[10] Pieteicēja ir uzrādījusi primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (līgumi, rēķini, darbu pieņemšanas–nodošanas akti). Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību. Savukārt, ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants).

Pieteicēja argumentē, ka tai nav jāpierāda negatīvs fakts – ka tā nezināja par darījumu iesaisti nodokļu krāpšanā, taču šis arguments pēc būtības nav pareizs. Pieteicējas uzdevums, kā izriet no vispārējiem nodokļu maksātāja pienākumiem un jo īpaši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta, ir pierādīt pozitīvu faktu – ka darījums ir noticis atbilstoši dokumentos norādītajam un ka pieteicēja rīkojusies, kā saprātīgs komersants parastā gadījumā rīkotos komercdarbības ietvaros, jo tieši tas izslēdz šaubas par iesaisti nodokļu krāpšanā.

Tieši tāda arī bijusi pierādīšanas nastas sadale šajā lietā: Valsts ieņēmumu dienests ir savācis pierādījumus, kuri, tā ieskatā, objektīvi liecina par to, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par iesaisti nodokļu krāpšanā, un pieteicējai savukārt ir iespēja iebilst pret šiem secinājumiem, liekot pretī atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta apgalvotajām neatbilstībām attiecīgus detalizētākus pierādījumus par savu darījumu norisi (t.i., pierādījumus par pozitīviem faktiem).

Izskatot šādu strīdu, tiesai ir pierādījumu pārbaudes rezultātā jāizšķiras, kura procesa dalībnieka apgalvotie fakti ir nodibināti. Šajā gadījumā, tiesas ieskatā, virkne pierādījumu un konstatēto faktu deva pamatu tālākam secinājumam, ka pieteicēja zināja par darījumu iesaisti nodokļu krāpšanā (nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā).

[11] Jānorāda, ka nodokļu maksātāja iesaiste, respektīvi, vai nodokļu maksātājs zināja (viņam bija jāzina) par iesaisti krāpšanā (nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā), ir tāds secinājums, ko tiesa var izdarīt, kopsakarā vērtējot visus darījuma noslēgšanas apstākļus. Jebkurš atsevišķi skatīts pierādījums vai pierādīts atsevišķs fakts parasti nebūs pietiekams secinājuma izdarīšanai par nodokļu maksātāja iesaisti krāpšanā, bet par šādu iesaisti parasti liecina viss darījuma konteksts – kontaktu nodibināšana (esība) ar darījumu partneri, izpēte vai, tieši otrādi, tās neesība attiecībā uz darījumu partnera uzticamību un spējām izpildīt līgumu, darījuma noslēgšana, izpildes kārtība, kvalitātes kontrole, savstarpējo kontaktu uzturēšanas veids, ierastajai attiecīgās nozares komercpraksei netipiskas detaļas utt. Katrā konkrētā gadījumā šo apstākļu kopums var būt atšķirīgs, taču ir būtiski, kā jau norādīts, visus apstākļus skatīt kopsakarā un novērtēt kopējo ainu.

Līdz ar to nav pamata nepiekrist pieteicējas kasācijas sūdzības argumentam, ka pierādījumi būtu vērtējami kopsakarā.

[12] Taču šāds skatījums uz lietas apstākļu noskaidrošanu arī liedz izdarīt striktus secinājumus par to, ka kāds atsevišķs apstāklis noteikti kaut ko apstiprina vai noteikti kaut ko izslēdz. Līdz ar to arī pieteicējas argumenti, kas uzsver, ka no kāda atsevišķa apstākļa nevar izdarīt secinājumu par iesaisti

nodokļu krāpšanā vai ka no kāda atsevišķa apstākļa (piemēram, darījumu apliecinošu dokumentu formālas esības, darbu faktiskas izpildes) būtu jāsecina, ka darījums bija bez jebkādas sasaistes ar krāpšanu, pats par sevi nevar būt pamats apšaubīt apgabaltiesas secinājumu par pieteicējas iesaisti.

Tā apgabaltiesa kā vienu no argumentiem ir vērtējusi, ka pieteicēja nav nekādā veidā pārbaudījusi, kas tieši veic nolīgtos darbus (darījums ar SIA „RB CONTRACTORS"). Pieteicēja argumentē, ka tai nebija jāveic apakšuzņēmēja piesaistīto darbinieku un izmantotās tehnikas uzskaite. Var piekrist, ka šāds pienākums tiesību normās tieši nav noteikts. Tomēr, kā redzams no apgabaltiesas sprieduma, tas ir bijis tikai viens no apstākļiem, kas kopsakarā ar citiem apstākļiem radījis iespaidu par neraksturīgu neieinteresētību jautājumā par darbu paveikšanu, kvalitāti un vispārīgu nodokļu samaksas risku. Jāņem vērā, ka Latvijā jo īpaši būvdarbu un tamlīdzīgu darbu izpildē nodokļu maksāšanas problēmas ir pietiekami vispārzināma problēma, un nozarē strādājošs uzņēmums par šādu risku, īpaši, ja tiek piesaistīti apakšuzņēmēji, nevar nezināt. Līdz ar to, ja lietā ir konstatēti apstākļi, no kuriem var secināt, ka nodokļu maksātājs saimnieciskajai darbībai neraksturīgi vieglprātīgi vai formāli ir izturējies pret darījuma noslēgšanas un izpildes riskiem un drīzāk izmantojis iespēju neredzēt šādus riskus, tiesa var nonākt pie secinājuma, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vismaz vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar nodokļu krāpšanu. Vēl jo vairāk tas tā ir tad, ja darījuma priekšmets ir tādi pakalpojumi, kurus nolīgtais darījumu partneris nemēdz sniegt. Tāpat jāatzīst, ka ir loģiska apgabaltiesas pieeja, uzsverot, ka persona, kura pārstāvēja darījumu partneri SIA „RB CONTRACTORS" (/pers. B/) bija pieteicējam labi zināma. Tas, skatoties no godprātīga nodokļu maksātāja pozīcijām, tieši pavērtu iespējas iegūt vairāk informācijas par pakalpojumu faktiskajiem sniedzējiem. Tā vietā izrādījās, ka komersanti, kas ir augšupējā darījumu ķēdē, uzrāda fiktīvu uzņēmumu pazīmes un darbojas tikai šīs ķēdes ietvaros.

Šāda nodokļu maksātāja iesaistes vērtēšana, t.i., vērtējot neraksturīgu neieinteresētību darījumu partneru darbībā, nav pretrunā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru. Jāņem vērā, ka arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi: prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (*Mahagében un D?vid, 54.punkts, 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48.punkts*).

Līdz ar to pieteicējas iebildumi pret konkrētiem apgabaltiesas secinājumiem par kādu pierādījumu vai apstākli nevar būt pamats, lai apšaubītu apgabaltiesas sprieduma atbilstību tiesību normām vai judikatūrai.

[13] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa nav pietiekami pārbaudījusi konkrētus faktus, līdz ar to esot pārkāpts objektīvās izmeklēšanas princips un tiesas secinājumi neesot balstīti uz objektīvi un vispusīgi pārbaudītiem pierādījumiem, tostarp vērtējot pašas pieteicējas, nevis tās darījumu partneru darbību.

Šādam vispārīgam iebildumam nevar piekrist. Kā redzams no apgabaltiesas sprieduma, tiesa ir vērtējusi ne tikai pieteicējas darījumu partneru darbību, bet arī pašas pieteicējas darbību. Tiesas secinājumi ir balstīti uz lietā pārbaudītiem pierādījumiem, kuru vērtējums atspoguļots spriedumā.

[14] Apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nav izvirzījis pretenzijas pret analoģiskiem pieteicējas darījumiem ar citiem darījumu partneriem, kas snieguši ģenerāltīrīšanas pakalpojumus, un ka apgabaltiesa šo pieteicējas argumentu nav izvērtējusi spriedumā, nevar būt pamats apgabaltiesas sprieduma tiesiskuma apšaubīšanai. Katrs darījums ir saistīts ar konkrētu apstākļu un konkrētu pieejamo pierādījumu vērtēšanu. Lai arī darījumi, iespējams, bijuši par to pašu priekšmetu, tas pats par sevi nekādā gadījumā neliek izdarīt vienādus secinājumus par konkrēto darījumu vienādu iesaisti nodokļu krāpšanā (nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā).

[15] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav pamatojusi, kādi fakti apstiprina tiesas pieņēmumu, ka darbi /adrese/, faktiski netika pabeigtu 2011.gada janvārī.

Atbilstoši darbu pieņemšanas–nodošanas aktam SIA „RB CONTRACTORS" nodeva darbus 2011.gada 19. un 24.janvārī.

Atbilstoši audita pārskatā norādītajam pieteicējas valdes loceklis uz lūgumu paskaidrot, kad darbi tika reāli pabeigti, atbildēja, ka darbus objektā nodeva 2011.gada 24.janvārī un ka līgumsodu par darbu kavēšanu nepieprasīja, jo uzņēmējam darbus apgrūtināja laika apstākļi. Arī /pers. B/ paskaidrojis, ka darbu nodošanas termiņš iekavējās bargo ziemas laika apstākļu dēļ.

Lietā ir iesniegti arī dokumenti, no kuriem redzams, ka SIA „Schenker" bija ar pieteicēju noslēgusi divus līgumus par tādiem pakalpojumiem, kuru veikšanai pieteicēja savukārt vēlāk noslēdza līgumus ar SIA „RB CONTRACTORS". Līgumos bija paredzēts, ka darbi tiks veikti līdz 2010.gada 31.decembrim. Par šo darbu pieņemšanu sastādīti pieņemšanas–nodošanas akti, kuros nav norādīts pieņemšanas datums. Lietā ir arī pieteicējas izrakstītie rēķini SIA „Schenker": 2010.gada 29.decembra rēķini, kuros aprēķināta samaksa par 2010.gada 29.decembrī sniegtajiem pakalpojumiem.

Tātad lietā esošie pierādījumi patiešām uzrāda nesakritības darbu nodošanas datumos.

Uz pretrunām norādīja Administratīvā rajona tiesa savā spriedumā. Apelācijas sūdzībā pieteicēja šādam tiesas vērtējumam iebildusi, norādot, ka pieteicējas pasūtītāja darbus pieņēma ar dažām nepilnībām, kuras nevarēja novērst slikto laikapstākļu dēļ, ka pieteicēja par šīm nepilnībām bija lietas kursā, tādēļ darbus nepieņēma, iekams trūkumi nebija novērsti.

Apgabaltiesa šo apelācijas sūdzības argumentu ir pārbaudījusi, bet noraidījusi. Apgabaltiesa norādīja, ka līgums paredzēja pasūtītājam iespēju darbus pieņemt vai rakstiski paziņot par pretenzijām, ja tādas būtu. Apgabaltiesa piešķīra nozīmi tam, ka darbi no SIA „Schenker" puses pieņemti bez pretenzijām, un secināja, ka pierādījumi neapstiprina pieteicējas paskaidrojumus (*sprieduma 12.3.punkts*).

Senāts atzīst, ka pieteicējas arguments tika izvērtēts pēc būtības, dodot priekšroku rakstveida pierādījumiem to savstarpējā kopsakarā. Tā kā procesa dalībnieka paskaidrojumi atzīstami par pierādījumiem tikai tad, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi (Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa), tiesas rīcībā, dodot priekšroku rakstveida pierādījumiem, pārkāpumi nav saskatāmi. Pieteicējas iebildums, ka apgabaltiesa balstījusi savu secinājumu tikai uz savu pieņēmumu, ir acīmredzami nepamatots.

Jāpiezīmē, ka tiesa, kas izskata lietu pēc būtības, var vislabāk novērtēt, vai lietā ir nepieciešams iegūt papildu pierādījumus vai pietiek ar esošajiem, t.i., tiesa lemj par pierādījumu pietiekamību. Šajā gadījumā pieteicēja nebija informējusi tiesu par to, ka būtu iespējams un nepieciešams iegūt kādus konkrētus pierādījumus šajā strīdus jautājumā, līdz ar to jāsecina, ka apgabaltiesai jau iegūtie pierādījumi bija pietiekami secinājumu izdarīšanai. Tieši pieteicēja kā persona, kura ir vislabāk informēta par darījuma norisi, bija vislabākajā situācijā lūgt tiesai iegūt papildu pierādījumus, kas varētu apstiprināt tās apgalvotos apstākļus.

[16] Arī pārējie konkrētie iebildumi neuzrāda nedz objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumus, nedz pierādījumu novērtēšanas noteikumu pārkāpumus (Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa). Līdz ar to kasācijas sūdzība par apgabaltiesa spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa papildu aprēķinu, ciktāl papildu aprēķins saistīts ar darījumu ar SIA „RB CONTRACTORS" un SIA „PALTEX", ir atstājams negrozīts.

[17] Pieteicēja pieteikumā par jaunatklātiem apstākļiem norāda, ka ir stājies spēkā Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 5.augusta spriedums lietā Nr. A420337912, ar kuru tika atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 8.decembra lēmums Nr. 22.4.6/85957 (administratīvais akts tā galīgajā

noformējumā). Kā uzskata pieteicēja, pie identiskiem apstākļiem par darījumu ar SIA „RB CONTRACTORS" tiesa izdarījusi pretējus secinājumus par to, vai pieteicēja zināja (tai bija jāzina) par iesaisti nodokļu krāpšanā.

Šis arguments nevar būt pamats sprieduma atcelšanai. Kā jau norādīts iepriekš, pat ja darījumi ir līdzīgi (šajā gadījumā – tas pats darījumu partneris, kā arī daļa pierādījumu par pieteicējas un SIA „RB CONTRACTORS" darbību), katrā lietā kopējais pierādījumu kopums par katrā lietā pārbaudāmajiem apstākļiem ir atšķirīgs. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka abās lietās tiesai noteikti būtu bijis jānonāk pie tādiem pašiem secinājumiem. Tāpat jāņem vērā, ka katrā lietā tiesa ir brīva pierādījumu novērtēšanā, ievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas noteikumus. Kasācijas instances tiesa var pārbaudīt, vai apelācijas instances tiesa nav pieļāvusi procesuālus pārkāpumus pierādījumu vērtēšanā, taču kasācijas instances tiesa nevar noteikt, ka apelācijas instances tiesai, izspriežot konkrētu lietu, noteikti jāatzīst par pierādītu kāds fakts vai jāizdara kāds noteikts secinājums par faktiem.

Kā analizēts iepriekš, pieteicējas kasācijas sūdzībā uzrādītie argumenti neuzrāda tādus procesuālus pārkāpumus lietas faktisko apstākļu noskaidrošanā šajā lietā, kas varētu būt pamats apgabaltiesas sprieduma tiesiskuma apšaubīšanai šajā daļā.

II

[18] Saistībā ar pieteicējas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā ienākuma palielināšanu par saņemto aizņēmumu procentiem secināms turpmāk minētais.

[19] Kā izriet no Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītā pamatojuma, dienests uzskatīja, ka šie procentu maksājumi nav saistāmi ar pieteicējas saimniecisko darbību tādēļ, ka savukārt pieteicēja izsniegusi tādus aizdevumus, par kuriem netika aprēķināti procenti, t.i., minētie aizdevumi bija bezatlīdzības darījumi.

Pieteicēja norādīja uz apstākli, ka tās aizdevumi nebija bezatlīdzības, jo procenti tika aprēķināti, vienīgi tas notika nevis periodiski līguma darbības laikā, bet līguma darbības beigās par visu līguma darbības periodu.

Apgabaltiesa šo faktu nav noraidījusi, bet ņēmusi vērā, izšķirot tiesas iezīmēto strīdus jautājumu, vai pieteicējai bija pienākums, sastādot un iesniedzot uzņēmumu ienākuma deklarāciju par 2011.gadu, uzrādīt procentu ieņēmumus par izsniegto aizdevumu, ja procentu ieņēmumi minētajā periodā faktiski netika saņemti. Konstatējot, ka atbilstoši tiesību normām prognozējamā procentu atmaksas summa arī pirms faktiskās samaksas bija proporcionāli līguma darbības periodam jāsadala un jāuzskaita gada pārskatā un attiecīgi uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā par 2011.gadu, apgabaltiesa pieteicējas iebildumus noraidīja.

Senāts konstatē, ka apgabaltiesa ir atkāpusies no Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā ietvertā pamatojuma. Proti, dienests ņēma vērā tikai un vienīgi aizdevuma līguma bezatlīdzības raksturu, nevis iebilda pret procentu maksājumu uzskaiti konkrētās deklarācijās un konkrētā gada pārskatā. No apgabaltiesas sprieduma nav saprotams, kā tas, vai pieteicēja pareizi veikusi procentu ieņēmumu uzskaiti, ir saistāms ar Valsts ieņēmumu dienesta norādi uz aizdevuma līgumu bezatlīdzības raksturu un attiecīgi ar iespēju saimnieciskās darbības izdevumos ietvert tos procentu maksājumus, ko pieteicēja maksāja par pašas ņemtajiem aizņēmumiem.

[20] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.panta otrajai daļai tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā. Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums šajā daļā nav pareizs un ir atceļams.

Papildus norādāms, ka no apgabaltiesas sprieduma nav skaidri saprotams, vai tiesa ir vērtējusi vienu vai divus pieteicējas izsniegtus aizdevumus un tieši kurām personām, jo sīkāka analīze ir veikta tikai par vienu aizdevumu.

[21] Pieteicējas ieskatā, apgabaltiesa nav izvērtējusi, ka ne Valsts ieņēmumu dienests, ne tiesa nav pamatojuši, kura norma paredz palielināt ar ienākuma gūšanu saistītus izdevumus par samaksātajiem aizņēmuma procentiem, piemērojot koeficientu 1,5.

Tā kā šis arguments balstīts uz pieteicējas viedokli, ka izdevumi bija saistīti ar ienākumu gūšanu, bet apgabaltiesa to nav konstatējusi, arguments nav būtisks apgabaltiesas sprieduma izvērtēšanā. Savukārt, ja pieteicējas viedoklis ir tāds, ka vispār nav norādīta norma, kas paredz piemērot minēto koeficientu, tas acīmredzami neatbilst lietas materiālos esošajam Valsts ieņēmumu dienesta audita pārskatam (tā 25.lpp.), kurā norādīts uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, šī norma norādīta arī Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 11.aprīļa lēmumā par pieteicējas audita rezultātiem.

III

[22] Nosakot soda naudu, Valsts ieņēmumu dienests bija ņēmis vērā, ka pieteicēja triju gadu laikā ir izdarījusi atkārtotu nodokļu pārkāpumu. Tas bija pamats piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{4}panta pirmo daļu un divkāršot soda naudas apmēru. Kā norādīts Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā, kā pirmais nodokļu pārkāpums ticis ņemts vērā pārkāpums, kurš konstatēts Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 8.decembra lēmumā Nr. 22.4.6/85957 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā).

Atbilstoši Tiesu informācijas sistēmas ziņām ar Senāta 2017.gada 24.februāra spriedumu lietā Nr. A420337912 ir atstāts negrozīts Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 5.augusta spriedums, ar kuru minētais Valsts ieņēmumu dienesta lēmums daļā ir atcelts. No sprieduma nav viennozīmīgi saprotams, kādā daļā lēmums ir palicis spēkā un vai šī daļa var veidot nodokļu pārkāpumu.

Tā kā nav pieļaujams soda naudas aprēķins par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, ja lēmums par pirmo konstatēto pārkāpumu ir atcelts, apgabaltiesas spriedums šajā lietā ir atceļams daļā, ar kuru noteikta soda nauda par visiem šajā lietā konstatētajiem nodokļu pārkāpumiem.

[23] Pieteicēja nav izteikusi iebildumus par nokavējuma naudas aprēķinu, tādēļ apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts daļā, kas uz to attiecas, izņemot nokavējuma naudas aprēķinu par uzņēmumu ienākuma nodokļa summu, kas saistīta ar pieteicējas saņemto aizņēmumu procentu iekļaušanu apliekamajā ienākumā.

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 17.janvāra spriedumu

1) daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 21.maija lēmuma Nr. 22.8/L-13743 daļā, ar kuru SIA „INFO SERVISS" samaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, apliekamo ienākumu palielinot par procentiem par SIA „INFO SERVISS" saņemtajiem aizņēmumiem, kā arī aprēķināta attiecīga nokavējuma nauda;

2) daļā, ar kuru SIA „INFO SERVISS" aprēķināta soda nauda,

un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

pārējā daļā spriedumu atstāt negrozītu;

atmaksāt SIA „INFO SERVISS" drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

R. Vīduša A. Kovaļevska V. Poķis