Lietas Nr. A420761310
Lietas arhīva Nr. AA43-0757-14/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

R ī g ā

2014. gada 3. jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,

tiesnesis M. Birzgalis un tiesnese M. Osmane,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Rabuško" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010. gada 16. augusta lēmuma Nr. 22.4/42172 atcelšanu, sakarā ar SIA „Rabuško" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012. gada 14. decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) ģenerāldirektora 2010. gada 16. augusta lēmumu Nr. 22.4/42172 (turpmāk – Lēmums) nolemts atstāt negrozītu VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktores 2010. gada 10. jūnija lēmumu Nr. 23.20.3/30184 (turpmāk – Sākotnējais lēmums). Ar Sākotnējo lēmumu nolemts SIA „Rabuško" (turpmāk – pieteicējs) papildu nomaksai budžetā par 2010. gada martu un aprīli aprēķināt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) Ls 13 575,68 un nokavējuma naudu Ls 2804,45, kā arī samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 13 608,49.

Lēmums pamatots ar to, ka VID nav atzinis pieteicēja PVN deklarācijās par 2009. gada martu un aprīli norādītos priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff".

[2] 2010. gada 20. septembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteicējs pieteikumu pamato ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[2.1] Veicot komercsabiedrības reģistrāciju Uzņēmumu reģistrā, tiek pārbaudīta valdes locekļa identitāte (SIA „El.SI.Collection" un SIA „Stuff") un notariāli apliecināti paraksta paraugi. Papildus abu uzņēmumu amatpersonas ir parakstījušas virkni dokumentu, kas liecina par darījuma īstumu. VID darījumus apšaubījis, pamatojoties tikai uz abu uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumiem Finanšu policijai, kas, pieteicēja ieskatā, nav pietiekami. Savukārt nevienu no pieteicēja iesniegtajiem rakstveida pierādījumiem VID nav apstrīdējis Administratīvā procesa likuma 235. panta kārtībā. VID savus secinājumus, kas tā ieskatā liecina par to, ka uzņēmumu amatpersonām nav bijis zināms par darījumiem, nav pamatojis ar Administratīvā procesa likuma 153. panta pirmajā, otrajā un trešajā daļā minētiem faktiem, tāpēc nevar uzskatīt, ka VID objektīvi vērtējis lietā esošos pierādījumus. Papildus minētajam VID bija jāpārbauda uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumu sniegšanas pamats, proti, iespējams, viņu nodoms bijis izvairīties gan no krimināltatbildības, gan administratīvās atbildības. Tādējādi pieteicējs uzskata, ka VID nav pierādījis tos apstākļus, ar kuriem pamatojis savus secinājumus.

[2.2] VID nav vērtējis pieteicēja darījumu, ar kuru SIA „El.SI.Collection" pārdotā zivju produkcija tika pārdota tālāk. Tas pats attiecas uz darījumu ar SIA „Stuff", proti, pērkot dzinēju un reversu, iekārta uzstādīta uz kuģa „Sēme". Iestāde nav veikusi minētā kuģa darbinieku aptauju, nav pārbaudījusi iekārtu dabā, kas liecina par to, ka VID objektīvi nav veicis lietā esošo pierādījumu novērtēšanu un Lēmumu pamatojis ar secinājumiem, kas nav apstiprināti lietas izskatīšanas gaitā, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 9. pantu. Pretēji patvaļas aizlieguma principam VID noraidījis pieteicēja pierādījumus, neievērojot Administratīvā procesa

likuma 14. panta prasības. Savukārt Lēmums neatbilst Administratīvā procesa likuma 67. pantam, jo tajā nav norādīti visi pieteicēja argumenti, kas pamatoti ar pierādījumiem lietā.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā tiesai pieteikumu neatzīst, uzskata to par nepamatotu un noraidāmu, paskaidrojot, ka SIA „EL.SI.Collection" amatpersona /pers. F/ un SIA „Stuff" amatpersona /pers. G/ VID Finanšu policijas pārvaldē sniegtajos paskaidrojumos nolieguši attiecīgo uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšanu. Līdz ar to VID pamatoti secinājis, ka pieteicējs nav ievērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta nosacījumus un tam nebija tiesības 2009. gada marta un aprīļa PVN deklarācijā atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff".

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012. gada 14. decembra spriedumu noraidīts pieteicēja pieteikums. Tiesas spriedums motivēts šādi.

[4.1] Lietā ir strīds par pieteicēja darījumiem ar SIA ,,EL.SI.Collection" un SIA „Stuff", proti, vai darījumos ar minētajiem uzņēmumiem pieteicējam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, kā to noteic likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkts.

[4.2] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 9. punktu un 10. panta pirmās daļas 1. punktu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka galvenais priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai papildu jau minētajiem ir tas, ka prece vai pakalpojums faktiski saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci faktiski piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču pavadzīmē – rēķinā norādītā persona, lai saņemto preci izmantotu savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Ja darījums faktiski nav noticis (nav noticis ar nodokļa rēķinā norādīto ar PVN apliekamo personu), tad nepastāv visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi un priekšnodokli līdz ar to nevar atskaitīt.

Ievērojot minēto, tiesa pārbaudīja, vai konkrētajā gadījumā ir izpildīti visi priekšnoteikumi, lai pieteicējam rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff".

[4.3] Attiecībā uz pieteicēja darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" tiesa konstatēja, ka pieteicējs saistībā ar SIA „EL.SI.Collection" vārdā izrakstītajām pavadzīmēm 2009. gada martā priekšnodoklī atskaitījis PVN Ls 10 027,17 apmērā.

Pieteicējs darījumu esamību ar SIA „EL.SI.Collection" pamatoja ar tā vārdā noformētajām pavadzīmēm – 2009. gada 13. marta pavadzīmi Nr. AEO 432342, 14. marta pavadzīmi Nr. AEO 432343, 22. marta pavadzīmi Nr. AEO 432344, 23. marta pavadzīmēm Nr. AEO 432345, Nr. AEO 432346 un Nr. AEO 432347, 25. marta pavadzīmi Nr. AEO 432348, kā arī 26. marta pavadzīmi Nr. AEO 432349 *(lietas 32.-35. lapa)*.

SIA „EL.SI.Collection" vārdā noformētajās pavadzīmēs kā atbildīgā persona par preču izsniegšanu norādīts /pers. F/, savukārt kā preču saņēmējs norādīts /pers. I/, preču izsniegšanas adrese norādīta Enkuru 12 piestātne 36, Ventspils.

2009. gada 1. martā starp SIA „EL.SI.Collection" (pārdevējs) un SIA „Rabuško" (pircējs) noslēgts līgums, saskaņā ar kuru pārdevējs apņemas pārdot svaigas un saldētas zivis. Līgumu SIA „EL.SI.Collection" vārdā parakstījis valde loceklis /pers. F/ *(lietas 31. lapa)*.

/pers. F/ VID Finanšu policijas pārvaldei 2009. gada 8. decembrī sniegtajā paskaidrojumā norādījis, ka par sabiedrības amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūguma, nav parakstījis nekādus SIA „EL.SI.Collection" dokumentus un nevienu nav pilnvarojis rīkoties savā vārdā, nezina, kur atrodas sabiedrības grāmatvedības dokumenti, kā arī neko nezina par sabiedrības saimniecisko darbību *(lietas 39.-40. lapa)*.

[4.4] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus attiecībā uz darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection", tiesa atzina, ka VID ir pamatoti secinājis, ka darījumu faktiskā esamība nav pierādīta. Šādu secinājumu tiesa pamatoja ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[4.4.1] Lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, jākonstatē, ka pavadzīmēs (*lietas 32.-35. lapa*) norādītā prece reāli saņemta no pavadzīmēs norādītās personas, proti, SIA „EL.SI.Collection".

2009. gada 1. marta līgumu par svaigu un saldētu zivju produkcijas piegādi SIA „EL.SI.Collection" vārdā parakstījis SIA valdes loceklis /pers. F/. Minētais valdes loceklis parakstījis arī visas pavadzīmes. Savukārt /pers. F/ VID Finanšu policijas pārvaldei ir sniedzis paskaidrojumu, ka par SIA „EL.SI.Collection" valdes locekli kļuvis pēc paziņas lūguma, bet par pašu SIA veikto saimniecisko darbību neko nezina un nevienu dokumentu nav parakstījis, un nav arī pilnvarojis citu personu parakstīties savā vārdā. Minētais paskaidrojums konkrētajā lietā vērtējams kā rakstveida pierādījums. Ja valdes loceklis, kurš it kā parakstījis pirkuma – pārdevuma līgumu un pavadzīmes, norāda, ka reāli nav veicis nekādu saimniecisko darbību un dokumentus minētās SIA vārdā nav parakstījis, tad nav iespējams atzīt, ka SIA „EL.SI.Collection" vārdā noformētie un valdes locekļa parakstītie dokumenti būtu atzīstami par tiesiskiem. Prettiesisks attaisnojuma dokuments nevar būt par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai.

[4.4.2] Tā kā tiek konstatēts, ka preci nav piegādājusi preču pavadzīmē – rēķinā norādītā ar PVN apliekamā persona, VID nebija pamata pārbaudīt pārējo priekšnoteikumu esamību, piemēram, vai iegādātā zivju produkcija tika pārdota tālāk. Konkrētajā gadījumā zivju produkcijas tālākpārdošanas fakts nevar pierādīt to, ka zivju produkcija iegādāta no SIA „EL.SI.Collection". Līdz ar to pieteicēja arguments, ka VID bija jāpārbauda pieteicēja turpmāk veiktie darījumi, nav pamatots.

[4.4.3] Tiesai neradās šaubas par /pers. F/ VID Finanšu policijas pārvaldei sniegto paskaidrojumu ticamību. Pieteicējs nav iesniedzis tiesā citus pierādījumus, kas būtu par iemeslu, lai sniegtos paskaidrojumus atzītu par nepatiesiem. Pieteicēja pieteikumā norādītā varbūtība, ka šāda satura paskaidrojumi sniegti, lai izvairītos no kriminālatbildības un administratīvās atbildības,

neapstiprinās ne ar vienu citu lietā esošu pierādījumu. Turklāt pirms paskaidrojumu sniegšanas /pers. F/ ir parakstījies par to, ka ir brīdināts par krimināLatbildību par nepatiesu ziņu sniegšanu.

[4.4.4] Likumdevējs ir devis tiesības VID, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, darījuma partnerim ir izsniegts nodokļa rēķins un nodokļi ir samaksāti. Konkrētajā gadījumā VID to, ka darījums nav noticis ar SIA „EL.SI.Collection", pamato ar valdes locekļa /pers. F/ sniegto paskaidrojumu. Ja pieteicējs uzskatīja, ka VID pamatojums ir nepietiekams vai apšaubāms, pieteicējam atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantam pašam bija jāiesniedz papildu pierādījumi. Saskaņā ar minēto normu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Konkrētās lietas ietvaros pieteicējs ne VID, ne tiesai nav iesniedzis papildu dokumentus. Lai arī /pers. F/ neieradās uz tiesas sēdēm kā liecinieks pēc tiesas izsaukuma, pieteicējam bija dota iespēja pašam savākt papildu pierādījumus vai sazināties ar /pers. F/, ko pieteicējs nav darījis. Līdz ar to tiesai nebija pamata atzīt, ka pieteicējs ir mēģinājis izpildīt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantā noteikto nodokļu maksātāja pienākumu. Tiesa pēc savas iniciatīvas nevarēja iegūt tādus pierādījumus, kuri var būt tikai un vienīgi paša pieteicēja rīcībā.

[4.5] Attiecībā uz pieteicēja darījumiem ar SIA „Stuff" tiesa konstatēja, ka pieteicējs 2009. gada aprīlī priekšnodoklī atskaitījis PVN Ls 17 157 apmērā, pamatojoties uz SIA „Stuff" vārdā noformētu pavadzīmi un rēķinu.

Pieteicējs darījumu esamību ar SIA „Stuff" pamatoja ar tā vārdā noformētu 2009. gada 12. aprīļa pavadzīmi Nr. AEO 215901 (darījuma vērtība Ls 66 000, tai skaitā PVN Ls 13 860) *(lietas 49. lapa)* un 2009. gada 17. aprīļa rēķinu Nr. 17-04/09 (darījuma vērtība Ls 15 700, tai skaitā PVN Ls 3297) *(lietas 54. lapa)*.

SIA „Stuff" vārdā noformētajā pavadzīmē kā atbildīgā persona par preču izsniegšanu un rēķinā kā izpildītājs norādīts /pers. L/. Pavadzīmē kā preču izsniegšanas adrese norādīta Liepājas osta, piestātne 74.

/pers. L/ VID Finanšu policijas pārvaldei 2009. gada 4. augustā sniegtajā paskaidrojumā norādījis, ka saimniecisko darbību SIA „Stuff" nav veicis un nevienu nav pilnvarojis to darīt, nav informēts par SIA „Stuff" saimniecisko darbību un tās veidu, nezina, kur ir sabiedrības juridiskā adrese, kāds darbinieku skaits un darba organizācija, neko nezina par preču piegādātājiem un pircējiem *(lietas 41.-43. lapa, tulkojums no krievu valodas lietas 47. lapā)*.

[4.6] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus attiecībā uz darījumiem ar SIA „Stuff", tiesa atzina, ka VID ir pamatoti secinājis, ka darījumu faktiskā esība nav pierādīta. Šādu secinājumu tiesa pamatoja ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[4.6.1] /pers. L/ savos paskaidrojumos VID Finanšu policijas pārvaldei noliedz, ka ir SIA „Stuff" valdes loceklis un ka būtu parakstījis kādus dokumentus minētās SIA vārdā. Paskaidrojumos norāda, ka savu pasi aptuveni 2009. gadā atdevis kādai personai.

[4.6.2] Ja attaisnojuma dokumentos, ko pieteicējs izmantojis priekšnodokļa atskaitīšanai, ir norādīts amatpersonas paraksts, vārds un uzvārds, kas reāli tos nav parakstījusi, šādi attaisnojuma dokumenti nevar tikt atzīti par tiesiskiem un tikt izmantoti priekšnodokļa atskaitīšanai. Turklāt, vizuāli apskatot SIA „Stuff" vārdā izdarītos parakstus pavadzīmē Nr. AEO215901 *(lietas 49. lapa)*, darbuzņēmuma līgumā *(lietas 52. lapa)*, nodošanas pieņemšanas aktā *(lietas 53. lapa)* un rēķinā *(lietas 54. lapa),* secināms, ka tie ir tik identiski vienādi, ka ir apšaubāms, ka ir iespējams tik vienādi parakstīties, ka pat atstarpes burtu līniju starpā ir identiskas. Ir pamats pieļaut, ka minētie paraksti izdarīti ar tehniskiem līdzekļiem. Tai pašā laikā it kā tās pašas amatpersonas izdarītie paraksti uz kases ieņēmumu orderiem *(lietas 55. lapa)* ir krasi atšķirīgi.

Lai novērstu šaubas par veiktajiem parakstiem, tiesa lūdza pieteicēju uzrādīt tiesai dokumentu oriģinālus, taču arī pēc lietas izskatīšanas atlikšanas pieteicējs nevarēja uzrādīt attiecīgo dokumentu oriģinālus. Minētais pastiprina šaubas par to, vai dokumentu oriģināli ir tiesiski.

Tiesas sēdē tika uzrādīts tikai 2009. gada 12. aprīļa pavadzīmes Nr. AEO 215901 oriģināls. Taču, tā kā /pers. L/, kurš it kā dokumentus parakstījis, nav deklarēta dzīvesvieta, tiesai nebija iespēju personu uzaicināt, lai pārliecinātos, ka tas ir konkrētās personas paraksts. Tā kā lietā ir VID iesniegts /pers. L/ paskaidrojums, ka viņš nav nevienu dokumentu parakstījis, savukārt pieteicējs nav iesniedzis pretējus pierādījumus, tiesai nebija pamata apšaubīt, ka sniegtie paskaidrojumi ir patiesi. Konkrētajā gadījumā nebija iespējama arī paraksta ekspertīzes veikšana, jo nav pašas personas, lai varētu pārliecināties par tās īsto parakstu.

[4.6.3] Pieteicēja norādītais, ka no SIA „Stuff" nopirktās iekārtas reāli uzstādītas uz kuģa „Sēme", neapliecina faktu, ka iekārtas nopirktas tieši no SIA „Stuff" vai ka SIA „Stuff" tās uzstādījusi. Fakts, ka pieteicējs kaut kādā ceļā ieguvis preces vai izejmateriālus tālākai realizācijai, neapstiprina to iegādi tieši no konkrētā darījumu partnera (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2007. gada 26. aprīļa sprieduma SKA-154/2007 16. punktu*).

[4.7] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta $5.^1$ daļu un 29. panta otro daļu.

Pārbaudot aprēķinātās nokavējuma naudas apmēru, tiesa atzina, ka tā ir aprēķināta par atbilstošu periodu – nokavējuma naudas aprēķins ir rēķināts no dienas, kad pieteicējam radās pienākums iemaksāt attiecīgo nodokli valsts budžetā līdz 2010. gada 10. jūnijam, kas ir diena, kad VID pieņēmis Sākotnējo lēmumu.

[4.8] Pieteicējs pieteikumā norāda, ka VID nevienu no pieteicēja iesniegtajiem rakstiskajiem pierādījumiem nav apstrīdējis Administratīvā procesa likuma 235. panta kārtībā. Minētā likuma panta piektā daļa paredz, ka zemesgrāmatu, notariālo un citu likumā noteiktajā kārtā apliecināto aktu patiesīgumu nevar apšaubīt. Tos var apstrīdēt, ceļot atsevišķu prasību.

Tiesa norādīja, ka minētā panta daļa nav attiecināma uz lietā esošajiem dokumentiem, kurus VID nav atzinis kā attaisnojuma dokumentus, jo tie nav notariālā vai citā likumā noteiktā kārtībā apliecināti akti, kuriem būtu pamats piešķirt publisku ticamību.

Tiesa arī nepievienojās pieteicēja uzskatam, ka VID nav objektīvi vērtējis lietā esošos pierādījumus. Savukārt Administratīvā procesa likuma 150. pants, uz ko atsaucas pieteicējs, attiecināms uz tiesas procesu, proti, ka VID tiesā var atsaukties tikai uz tiem pamatojumiem, kuri minēti administratīvajā aktā, proti, Lēmumā.

Tiesa nekonstatēja arī citu pieteicēja norādīto Administratīvā procesa likuma pantu pārkāpumus Lēmumā.

Ņemot vērā ekonomijas principu, tiesa spriedumā izvērtēja tikai tos argumentus, kuriem ir nozīme lietas izlemšanā pēc būtības, pārējos pieteicēja argumentus tiesa detalizēti nevērtēja.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2012. gada 14. decembra spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

Tiesa, veicot darījumu atbilstības pārbaudi likuma normām, nonākusi pie pretrunīga secinājuma. Secinājumos, ka darījumi ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff" nav notikuši, tiesa piekrita VID secinājumam uz tā pamata, ka uzņēmumu amatpersonas noliegušas darījumus ar pieteicēju. Pieteicējs veicis darījumu partneru pārbaudi publiskajos reģistros (Uzņēmumu reģistrā, Komercreģistrā, VID datu bāzē nevarēja savākt papildus pierādījumus). Pieteicēja pienākumos neietilpst pārbaudīt paraksta identitāti katrā pavadzīmē.

Jāpiezīmē, ka visi priekšnoteikumi, kas noteikti likumā „Par pievienotās vērtības nodokli", šajā lietā pastāv. Taču gan VID, gan tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 153. pantu, kas nosaka pamatus atbrīvošanai no pierādīšanas.

[6] Uz tiesas sēdi pieteicēja pārstāvis neieradās, Administratīvajā apgabaltiesā saņemts pieteicēja pārstāvja iesniegums *(lietas 93. lapa)*, kurā lūgts lietu izskatīt bez pieteicēja pārstāvja piedalīšanās.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[7] Noklausījusies atbildētāja pārstāves paskaidrojumu tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai un Administratīvā procesa likuma 251. panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Papildus un par apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[9] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējam, ka VID un tiesa būtu pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 153. pantu, kas nosaka pamatus atbrīvošanai no pierādīšanas.

Atbilstoši minētajam pantam, ja tiesa atzīst faktu par vispārzināmu, tas nav jāpierāda (pirmā daļa). Fakts, kurš nodibināts ar spēkā stājušos tiesas spriedumu tā rezolutīvajā daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu (otrā daļa). Fakts, kurš nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu, kurā piedalās tie paši procesa dalībnieki (trešā daļa). Fakts, kuru likums uzskata par nodibinātu, nav jāpierāda, izskatot lietu (ceturtā daļa).

Tas vien, ka pieteicējs ir veicis darījumu partneru pārbaudi publiskajos reģistros (Uzņēmumu reģistrā, Komercreģistrā, VID datu bāzē), nepierāda darījuma faktisko norisi. Līdz ar to nav saprotams pieteicēja norādītais, ka tas nevarēja savākt papildu pierādījumus.

No dzīvē gūtajiem novērojumiem apgabaltiesa secina, ka gadījumos, kad darījums ir patiesi noticis ar dokumentos norādīto personu, darījuma dalībnieki var sniegt detalizētus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi.

[10] Nav pamatots pieteicēja norādītais, ka VID un tiesa pieteicēja darījumus apšaubījusi tikai uz tā pamata, ka uzņēmumu amatpersonas noliegušas jebkādu saimniecisko darbību, tai skaitā darījumus ar pieteicēju.

Ar pieteicēja darījuma partneru norādīto amatpersonu paskaidrojumiem tiek apšaubīts fakts, ka pieteicējs preces un pakalpojumus saņēmis tieši no šīm juridiskajām personām. Apgabaltiesas ieskatā šādi apstākļi pamatoti var radīt šaubas, vai darījums ar šiem

partneriem ir noticis, šādi apstākļi liecina par dokumentu noformēšanu, nevis par reālu saimniecisku darbību.

Papildus pierādījumi par to, ka minētie uzņēmumi varēja piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus, kā arī par to, ka tie ir piegādājuši preces vai snieguši pakalpojumus, jāpierāda pieteicējam.

Vispārējais tiesību princips noteic, ka jāpierāda tam, kas apgalvo jeb *negativae non probantus* (negatīvais nav jāpierāda). No minētā izriet, ka VID nevar pierādīt negatīvu faktu (ka darījums nav noticis), bet tieši pieteicējam jāpierāda pozitīvais fakts, proti, ka darījums noticis ar konkrēto darījumu partneri.

Ņemot vērā minēto, pirmās instances tiesa pamatoti secinājusi, ka VID apšaubītie darījumi liecina par dokumentu noformēšanu, nevis par reālu saimniecisku darbību.

[11] Apgabaltiesa paskaidro, ka šajā gadījumā ir jānošķir privātās (civiltiesiskās) darījuma dalībnieku attiecības no publiskajām, proti, pieteicēja pienākumiem pret valsti. Šajā gadījumā iestādei un tiesai nav jāvērtē noslēgtie darījumi no privāttiesību viedokļa, tā kā šādu darījumu pamatā ir privātpersonu savstarpēja vienošanās, un valsts nevar iejaukties to kontrolē no tāda aspekta, vai šie privāttiesiska darījuma dalībnieki savstarpēji ir apmierināti ar līguma noteikumu izpildi. Tomēr tajā brīdī, kad privātpersona šādu darījumu piedāvā iestādei (valstij) kā pamatu publisku tiesību iegūšanai (labvēlīgu priekšrocību iegūšanai nodokļu samaksā), iestādei ir tiesības (un pienākums) pārbaudīt, vai publisko tiesību jomā noteiktajā tiesiskajā regulējumā (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkts) noteiktie nosacījumi ir izpildīti.

Apgabaltiesa arī norāda, ka VID šaubas par darījumu norisi ar konkrēto rēķinos norādīto personu nav saprotamas tādējādi, ka VID ir apstrīdējis darījumu civiltiesiskā aspektā. VID secinājums par darījumiem attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību sfērā, un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu sfērā *(sal: Eiropas Kopienu Tiesas 1998. gada 2. aprīļa sprieduma lietā Nr. C-296/95 31. punktu)*. Tādēļ, lai apšaubītu darījumu no nodokļu tiesību aspekta (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta izpratnē), VID nav jāvērtē darījumi atbilstoši Civillikuma normām, bet jāvērtē tie, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu.

Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējs nav atspēkojis strīdus darījumus tādā pakāpē, lai šaubas par darījumu faktisko esību būtu novērstas. Norādāms, ka šajā gadījumā tieši pieteicējam ir pienākums pierādīt apstrīdēto darījumu faktiskos apstākļos. Ne tiesai, ne iestādei nav pieteicēja vietā jāvāc pierādījumi par darījumu faktisko norisi.

[12] Apgabaltiesa piekrīt, ka VID ir pienākums kontrolēt, lai nodokļu maksātāju reģistros netiktu reģistrēti fiktīvi uzņēmumi. Tomēr arī nodokļa maksātājam tiesību normas uzliek pienākumu raudzīties, lai tiktu ievērotas nodokļu samaksu reglamentējošās tiesību normas. Turklāt juridiska persona (ar to pārstāvju – fizisku personu starpniecību), kas veic saimniecisko darbību, ir atzīstama par pietiekami saprātīgu personu, kurai pietiekami precīzi ir jāapzinās nodokļu tiesiskais regulējums un sekas tā neievērošanas gadījumā.

Kā jau to uzsvēra pirmās instances tiesa, nodokļu lietās pieteicējam pašam aktīvi ir jāpiedalās pierādījumu savākšanā, neaprobežojoties ar norādēm, ka VID lēmumos norādītie argumenti neatbilst patiesībai, minētais tieši izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. panta.

[13] Jaunākajā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā izvērstāk skaidrota pievienotās vērtības nodokļa administrācijas un tiesu tālākā rīcība, ja konstatēts, ka darījums faktiski ar nodokļu rēķinā norādīto personu nav noticis. Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka „tomēr, ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļauto nelikumību esības izsecina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu atskaitīšanas tiesības, faktiski nav noticis, šai administrācijai, lai varētu tikt atteiktas atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai" (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 28. februāra rīkojuma lietā Nr. C-563/11 Forvards V 35. punktu*). Tātad tas nozīmē, ka pievienotās vērtības nodokļa administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ. Arī tiesa savā argumentācijā nevar ar to aprobežoties.

Eiropas Savienības Tiesa apstiprinājusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas vienīgi tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr. C-80/11 un C-142/11 Mahageben 39. – 50. punktu*).

No minētā apgabaltiesa secina, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu var tikt liegtas tad, ja, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar PVN apliekamā darbībā, veicot preču vai pakalpojumu pirkšanu.

[14] Apgabaltiesas ieskatā par faktu, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās krāpšanā ar PVN saistītās darbībās, var liecināt apstāklis, ka nodokļu maksātājs patiesībā nav saņēmis ne pakalpojumus, ne preces, kaut gan tā grāmatvedībā ir noformēti atbilstoši dokumenti par it kā notikušu darījumu. Tostarp priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi neizpildās gadījumā, ja nodokļu maksātājs, lai slēptu faktisko darījuma norisi, ir noformējis darījumu dokumentus ar konkrētu PVN apliekamu personu, bet faktiski darījums ir noticis ar citu personu.

[14.1] Lietā ir strīds par pieteicēja darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff", proti, vai darījumos ar minētajiem uzņēmumiem pieteicējam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, kā to noteic likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkts, jo attiecībā uz šiem darījumiem VID konstatējis, ka minēto SIA valdes locekļi noliedz, ka būtu parakstījuši kādus dokumentus minēto SIA vārdā.

[14.2] Apgabaltiesa, izvērtējot pierādījumus attiecībā uz darījumiem ar SIA „EL.SI.Collection" un SIA „Stuff", atzīst, ka VID ir pamatoti secinājis, ka darījumu faktiskā esība nav pierādīta.

Apgabaltiesa norāda, ka lietā pieļaujami arī netieši pierādījumi, tādi, kuru novērtējums savā savstarpējā loģiskā kopsakarībā veido vienu noteiktu secinājumu. Pirmkārt, norādītie uzņēmumi ir pieteicēja tiešie darījumu partneri. Papildu pierādījumi, kas apliecinātu darījuma faktisko norisi, nav iesniegti. Otrkārt, pieteicējs pats ir uzņēmums, kas nodarbojas ar zvejniecību (zivju produkcijas piegādes), līdz ar to apšaubāms, ka tam zivju produkciju piegādājis tāds uzņēmums (SIA „EL.SI.Collection"), kura deklarētais darbības veids vispār nav saistīts ar zvejniecību vai zivju produkcijas ieguvi. Treškārt, pieteicējs nav spējīgs sniegt saprātīgus paskaidrojumus par to, kā atradis konkrētos darījuma partnerus, ar ko, kur un kādos apstākļos slēgti līgumi, kas un ar kādiem materiāli tehniskiem līdzekļiem izpildījis pasūtījumus vai piegādājis preces. Pieteicēja iebildumi aprobežojas ar to, ka prece (pakalpojums) ir saņemta un izmantota vai pārdota tālāk, bet ar minēto ir nepietiekami, lai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesas ieskatā VID savāktie pierādījumi to kopumā liecina par pieteicēja apzinātu darbību, lai iegūtu priekšrocības atskaitīt priekšnodokli.

[14.3] Tieši pieteicēja nespēja ticami izskaidrot un pamatot faktisko darījumu esību norāda uz pieteicēja darbībām, PVN deklarācijās un grāmatvedības dokumentos iekļaujot nepatiesas ziņas par nenotikušiem darījumiem, kas savukārt norāda uz pieteicēja ļaunprātību attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām. Šajā gadījumā ir nevis pieļauta kļūda dokumentu noformēšanā, bet dokumenti noformēti par darījumiem, kas starp konkrētajiem darījumu partneriem faktiski nav notikuši. Pieteicējs varēja saprast un apzināties, ka, noformējot faktiski neesošus darījumus, tas nepamatoti iegūst tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Turklāt šajā gadījumā nav runas par darījumu ķēdi, kurā pieteicējs varētu būt nonācis citu partneru krāpšanās rezultātā. Darījumus slēdzis (dokumentus noformējis) tieši pats pieteicējs. Pieteicējs nav bijis iesaistīts krāpnieciskā ķēdē, bet gan pats uzrādījis nenotikušus darījumus kā notikušus, acīmredzot tāpēc, lai radītu iespēju atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, tātad iegūt finansiālu labumu.

Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti konstatējis, ka šajā gadījumā nav iestājušies priekšnoteikumi, lai pieteicējs varētu atskaitīt priekšnodokli.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

noraidīt SIA „Rabuško" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010. gada 16. augusta lēmuma Nr. 22.4/42172 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere

Tiesnesis M. Birzgalis