ECLI:LV:AT:2022:0510.A420222617.8.S
Lieta Nr. A420222617, SKA-74/2022
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2022.gada 10.maijā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Dyki" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 18.aprīļa lēmuma Nr. 30.2-22.8/2218 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar SIA „Dyki" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 11.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „Dyki" veica pievienotās vērtības nodokļa auditu. Dienests konstatēja, ka pieteicēja automašīnu *Land Rover Range Rover* nav iegādājusies no SIA „SLV Ronte", par ko pieteicēja zināja. Līdz ar to dienests atzina, ka pieteicēja kā priekšnodokli nebija tiesīga atskaitīt šā uzņēmuma vārdā izrakstītajā rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli. Tāpat dienests konstatēja, ka pieteicēja 2016.gada janvārī – martā strīdus automašīnu nav izmantojusi saimnieciskajā darbībā, tāpēc pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli par SIA „Statoil Fuel&Retail Latvia", SIA „Buba Motors", SIA „State 77", SIA „Neste Latvija" un SIA „Inchcape BM Auto" izrakstītajos rēķinos norādītajām precēm un pakalpojumiem.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 18.aprīļa lēmumu Nr. 30.2-22.8/2218, ar kuru pieteicējai atteikts atmaksāt deklarēto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda.

[2] Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicēja un SIA „SLV Ronte" 2016.gada 6.janvārī noslēdza līgumu par strīdus automašīnas piegādi, un šajā pašā datumā SIA „SLV Ronte" pieteicējai izrakstīja avansa rēķinu, savukārt 26.janvārī – nodokļa rēķinu. Abos rēķinos ir atsauce uz minēto līgumu. Līgumā ir norādīts strīdus automašīnai Latvijas Republikā piešķirtais reģistrācijas numurs, taču 2016.gada 6.janvārī automašīna vēl atradās Vācijā cita uzņēmuma īpašumā. Latvijā automašīna reģistrēta tikai 21.janvārī. Tas nozīmē, ka 6.janvārī, noslēdzot līgumu, darījuma dalībniekiem nevarēja būt zināms automašīnai Latvijas Republikā piešķirtais reģistrācijas numurs. Pieteicējas un SIA „SLV Ronte" pārstāvju sniegtais minētā apstākļa izskaidrojums nav ticams un liecina, ka līgums tika noslēgts tikai izskata pēc. Līgumā ir norādīti arī vairāki citi noteikumi, kas neatbilst faktiskajiem apstākļiem. Arī tos darījuma dalībnieki nav spējuši izskaidrot.

[3.2] SIA „SLV Ronte" vienīgā amatpersona strīdus darījuma laikā bija Baltkrievijas pilsonis, kurš Latvijas Republikā nav bijis. Šā uzņēmuma prokūrista sniegtie paskaidrojumi un liecības neatklāj, kā tika organizēta uzņēmuma saimnieciskā darbība. Pretrunīgi ir darījuma dalībnieku paskaidrojumi par to, kā tika nodibināti savstarpējie kontakti un kurš tieši pārstāvēja SIA „SLV Ronte" darījumā ar pieteicēju. Turklāt pieteicēja atsaucas tikai uz fiziskajām personām un no pieteicējas skaidrotā izriet, ka pieteicēja vispār nav pārliecinājusies, vai darījums notiek ar juridisko personu, kas norādīta darījuma dokumentos. No lietas apstākļiem izriet, ka pieteicējai pirms strīdus darījuma noslēgšanas un darījuma laikā vispār nebija nekādas informācijas par SIA „SLV Ronte" spējām izpildīt konkrēto darījumu. Arī pieteicēja nespēja izskaidrot, kā pārliecinājās, ka izvēlētais darījuma partneris piegādās strīdus automašīnu. Tāpat no pieteicējas paskaidrojumiem nav iespējams noskaidrot, kā pieteicēja nodrošinājās pret riskiem, ja tai tiks piegādāta automašīna ar defektiem vai pieteicējas prasībām neatbilstoša automašīna. Minētajam ir būtiska nozīme, ņemot vērā ievērojamo automašīnas vērtību un norēķinu kārtību.

[3.3] Novērtējot darījuma dalībnieku paskaidrojumus kopsakarā ar darījuma dokumentiem, nav iespējams izsekot darījuma norisei un noskaidrot, kura persona un kādā vietā strīdus automašīnu nodeva pieteicējai.

[3.4] Šie un pārējie lietā noskaidrotie apstākļi kopsakarā apstiprina, ka SIA „SLV Ronte" nav patiesais strīdus automašīnas piegādātājs. Pieteicēja apzināti strīdus darījumu noformēja tā, lai šķietami radītu priekšstatu, ka automašīna tiek iegādāta no ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, lai tādējādi pieteicējai radītu iespēju nepamatoti atskaitīt priekšnodokli un pieprasīt nodokļa pārmaksas atmaksu. Jo īpaši to apstiprina pašas pieteicējas paskaidrojumi, no kuriem secināms, ka pieteicēja vispār nav pārliecinājusies par to, kas ir automašīnas piegādātājs. Minēto apstiprina arī fakts, ka pieteicējai nebija brīvu naudas līdzekļu strīdus automašīnas iegādei, kā arī pieteicējas paskaidrojumi par to, kādā veidā tika piesaistīti naudas līdzekļi šim pirkumam. Šie apstākļi kopsakarā ar naudas līdzekļu kustību norēķinu kontos un kopsakarā ar faktu, ka strīdus automašīna netika izmantota pieteicējas saimnieciskajā darbībā, apstiprina, ka strīdus automašīna tika iegādāta un izmantota pieteicējas valdes locekles un viņas ģimenes personīgajām vajadzībām.

[3.5] Ņemot vērā minēto apstākļu kopumu, pareizs ir dienesta secinājums, ka pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „SLV Ronte" izrakstīto rēķinu, jo tas atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam nav atzīstams par darījuma attaisnojuma dokumentu un neizpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai.

[3.6] Pieteicēja priekšnodokli ir atskaitījusi, pamatojoties arī uz SIA „Statoil Fuel&Retail Latvia", SIA „Buba Motors", SIA „State 77", SIA „Neste Latvija" un SIA „Inchcape BM Auto" izrakstītajiem rēķiniem par dažādu ar strīdus automašīnas lietošanu saistītu preču un pakalpojumu

iegādi. Dienests atzina, ka pieteicējai šādu tiesību nav, jo strīdus automašīna 2016.gada janvārī – martā netika izmantota pieteicējas saimnieciskajā darbībā.

Šāds secinājums ir pamatots, jo, lai arī pieteicēja ir iesniegusi dokumentus par strīdus automašīnas iznomāšanu SIA „Moskīts", novērtējot šos dokumentus kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem, kā arī ņemot vērā, ka pieteicējai un SIA „Moskīts" ir viena un tā pati amatpersona, nav piešķirama ticamība tam, ka strīdus automašīna tika iznomāta minētajam uzņēmumam divas reizes pārbaudāmajā periodā, kā tas norādīts dokumentos. Ar automašīnas iznomāšanu saistītie dokumenti ir noformēti pārāk vispārīgi, un arī pati pieteicēja detalizētāku izskaidrojumu nespēja sniegt. Arī iesniegtās ceļazīmes ir pārāk vispārīgas un nekonkrētas, jo tajās ir norādīts, ka strīdus automašīna izmantota darba braucieniem Latvijā, taču precīzāka informācija ceļazīmēs nav norādīta, un arī pieteicējas paskaidrojumi neatklāj šādu braucienu saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību. Līdz ar to lietā esošie pierādījumi apstiprina, ka strīdus automašīna vispār netika izmantota pieteicējas saimnieciskajā darbībā, tāpēc pieteicējas argumentiem par atskaitāmā priekšnodokļa proporciju un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrās un ceturtās daļas piemērošanu nav nozīmes.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu. Tiesa nav apšaubījusi, ka pieteicējas rīcībā bija strīdus automašīna, taču nav norādījusi, kādi pierādījumi apstiprina pieteicējas informētību par iesaisti nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Tiesai būtu tiesības prezumēt pieteicējas rīcības ļaunprātīgos nolūkus tikai tad, ja pieteicēja vispār nebūtu saņēmusi strīdus automašīnu.

[4.2] Tiesa ir vērtējusi tikai dienesta norādītos pierādījumus, taču pieteicējas iesniegtos pierādījumus, tāpat kā pieteicējas izvirzītos argumentus, tiesa ir atstājusi bez ievērības. Tādējādi tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103., 107., 150., 154. un 250.pantu.

[4.3] Ja tiesa uzskatīja, ka pieteicēja strīdus automašīnu nav izmantojusi ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tiesai bija jāpiemēro Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrā daļa un jāļauj par automašīnas iegādi priekšnodokli atskaitīt 50 procentu apmērā no nodokļa rēķinā norādītās pievienotās vērtības nodokļa summas.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, kā arī balstīts lietā esošajos pierādījumos, ko tiesa ir novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma prasībām. Līdz ar to dienesta ieskatā kasācijas sūdzība ir nepamatota un noraidāma.

Motīvu daļa

[6] Lietā izšķirams jautājums, vai Pievienotās vērtības nodokļa likuma normām atbilstošs ir apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja nav tiesīga atskaitīt priekšnodokli par strīdus automašīnas un tās lietošanai paredzēto preču un pakalpojumu iegādi. Tāpat lietā noskaidrojams, vai apgabaltiesa, novērtējot lietas apstākļus un pierādījumus, ir ievērojusi Administratīvā procesa likuma prasības.

I

Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta un procesuālo tiesību normu piemērošanu

[7] Atbilstoši apgabaltiesas noskaidrotajam pieteicēja, pamatojoties uz SIA „SLV Ronte" vārdā izrakstīto rēķinu, ir atskaitījusi priekšnodokli par automašīnas iegādi.

[8] Vispārīgie noteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai ir paredzēti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā. Saskaņā ar šā panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Atbilstoši minētajai tiesību normai un konsekventām judikatūras atziņām vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka prece netika saņemta, tad nodokļa maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem ir liedzamas bez detalizētas pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas prasību izvērtēšanas, jo šo tiesību izmantošanas pamatā ir tikai faktiski noticis darījums. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preci, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, *Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi).*

Tiesa, ievērojot gan Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētos noteikumus, gan arī Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas, ir pārbaudījusi apstākļus, lai noskaidrotu, vai pieteicēja priekšnodokli atskaitījusi pamatoti un vai strīdus darījums nav saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu. Pretēji pieteicējas apgalvotajam tiesa ir nodalījusi tos gadījumus, kad nodokļa maksātājs vispār nav saņēmis preci, par ko atskaitīts priekšnodoklis, un kad izvērsta nodokļa maksātāja ļaunprātīgās rīcības pamatošana nav nepieciešama, no tiem gadījumiem, kad nodokļa maksātāja rīcībā konkrētā prece bija, taču tā netika saņemta no nodokļa rēķinā norādītā piegādātāja, un kad ir nepieciešams pamatot nodokļa maksātāja informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļa samazināšanas plānā. Lietas apstākļu un pierādījumu novērtēšanas rezultātā tiesa konstatējusi, ka pieteicējas rīcībā strīdus automašīna bija, taču tā netika saņemta no nodokļa rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un pieteicēja apzināti ir iesaistījusies darījumā, kura patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu

[9] No kasācijas sūdzības argumentācijas izriet pieteicējas viedoklis, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta pārkāpums tiesas rīcībā izpaudies tādējādi, ka tiesa nav norādījusi, kādi apstākļi un pierādījumi pamato, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Pieteicēja uzskata, ka tādējādi tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103., 107., 150., 154. un 250.pantu.

Senāts šādus apgalvojumus atzīst par nepamatotiem.

[10] Vispirms jāatgādina, ka „zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļu izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums (sal. *Senāta 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-974/2016*

(A420457512) 8.punkts).

Tiesas spriedumā ir norādīti vairāki fakti, pamatojoties uz kuriem tiesa secinājusi, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos darījumā, kura patiesais mērķis ir nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana. Turklāt pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam minēto secinājumu tiesa nav pamatojusi vienīgi ar pieteicējas darījuma partneri raksturojošo informāciju. Tiesa ir konstatējusi vairākas norādes, kas raksturo pašu pieteicēju un tās rīcību, izvēloties darījuma partneri un slēdzot darījumu. Tāpat tiesa ir norādījusi vairākus dokumentu noformēšanu raksturojošos apstākļus, secinot, ka šie apstākļi visu pierādījumu kopumā apstiprina darījuma neatbilstību faktiskajiem apstākļiem. Piemēram, tiesa ir konstatējusi, un pieteicēja nav apstrīdējusi, ka pirkuma līgumā tika norādīts strīdus automašīnai Latvijas Republikā piešķirtais reģistrācijas numurs, taču šāds numurs līguma slēgšanas brīdī automašīnai vēl nebija piešķirts, jo tā vēl nebija reģistrēta Latvijas valsts reģistros un atradās citā valstī. Tātad līguma noslēgšanas brīdī darījuma dalībniekiem nevarēja būt zināms automašīnai Latvijā piešķirtais reģistrācijas numurs. Tāpat tiesa konstatējusi pieteicējas paskaidrojumu savstarpējo pretrunīgumu, kā arī neatbilstību darījuma dokumentos norādītajai informācijai un liecinieku liecinātajam.

Senāts kļūdas apstākļu un pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā nekonstatē un tiesas secinājumus atzīst par loģiskiem, saskanīgiem un pierādījumos balstītiem. Apstāklis, ka tiesas spriedumā nav norādīts neviens tiešs pierādījums, kas pamato pieteicējas informētību par iesaistīšanos nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, nenozīmē, ka tiesas secinājumi ir patvaļīgi, jo atbilstoši konsekventām judikatūras atziņām nodokļa maksātāja ļaunprātīgās rīcības pierādīšanai ir pieļaujami izmantot arī netiešus pierādījumus, kuri atbilst visām pierādījumu pazīmēm, ir nopietni un atbilstošas pārbaudes un novērtēšanas rezultātā savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par konkrētā fakta pastāvēšanu (piemēram, *Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S) 17.punkts*).

[11] Pieteicēja, iebilstot pret tiesas secinājumiem, kasācijas sūdzībā sniedz savu lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu novērtējumu un norāda secinājumus, kādi pieteicējas ieskatā tiesai bija jāizdara. Šajā sakarā Senāts atgādina, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 325.pantu apelācijas instances tiesas spriedumu var pārsūdzēt kasācijas kārtībā, ja tiesa pārkāpusi materiālo vai procesuālo tiesību normas vai, izskatot lietu, pārsniegusi savas kompetences robežas un šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas. Tas nozīmē, ka kasācijas instances tiesas kompetencē ir tiesību jautājumu risināšana, nevis lietas izskatīšana pēc būtības. Tātad kasācijas instances tiesa neskaidro lietas apstākļus, nepārbauda un nevērtē pierādījumus. Līdz ar to kasācijas sūdzībā norādītie vienīgi uz pierādījumu pārvērtēšanu vērstie argumenti kasācijas instancē nav pieļaujami, un kasatora atšķirīgais viedoklis pats par sevi neapliecina tiesas pieļautus tiesību normu pārkāpumus.

[12] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda vairākus apstākļus un pierādījumus, apgalvojot, ka tiesa tos nav ņēmusi vērā un vērtējusi.

Pārbaudot tiesas spriedumu, Senāts negūst apstiprinājumu šādam pieteicējas apgalvojumam, jo apgabaltiesa, tostarp pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, ir novērtējusi būtiskos lietas apstākļus un pierādījumus, tostarp kasācijas sūdzībā pieminētos pierādījumus. Pieteicējas nepiekrišana apstākļu un pierādījumu novērtējumam un atšķirīgs viedoklis nenozīmē, ka attiecīgie apstākļi un pierādījumi nav vērtēti. Savukārt, apgalvojot, ka tiesa nav novērtējusi visus pieteicējas argumentus, pieteicēja kasācijas sūdzībā nekonkretizē, kādus tieši lietas izspriešanai būtiskos argumentus tiesa nav ņēmusi vērā, līdz ar to šādu apgalvojumu nav iespējams pārbaudīt.

[13] Senāts piekrīt kasācijas sūdzībā norādītajam, ka, novērtējot citu darījuma ķēdē iesaistīto uzņēmumu raksturojošo informāciju, tiesa norādījusi uz darījuma ķēdes dalībnieku savstarpējo saistību un pazīšanos ārpus strīdus darījuma. Taču pretēji pieteicējas apgalvotajam tiesa secinājumu, ka pieteicēja strīdus automašīnu nav saņēmusi no rēķinā norādītā piegādātāja un zināja par to, nav pamatojusi vienīgi ar uzņēmumu savstarpējo saistību. No sprieduma skaidri izriet, ka tiesa šo apstākli ir vērtējusi kopsakarā ar pārējiem apstākļiem un pierādījumiem, secinot, ka darījuma partneru savstarpējā saistība izskatāmajā lietā ir ļāvusi darījumu noformēt neatbilstoši faktiskajiem apstākļiem. Turklāt, kā pareizi norādījusi tiesa, arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka, vērtējot darījuma patieso ekonomisko būtību un nodokļa maksātāja informētību par to, ir ņemama vērā arī personiskā saistība starp darījuma dalībniekiem (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Halifax plc u. c., C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, 81.punkts*). Tādējādi tiesai bija pamats pievērsties arī šā apstākļa izvērtējumam pārējo apstākļu un pierādījumu kontekstā.

[14] Ņemot vērā minēto, Senāts apgabaltiesas rīcībā nekonstatē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta un kasācijas sūdzībā norādīto procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

II

Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta piemērošanu

[15] Tiesa konstatējusi, ka pieteicēja, pamatojoties uz SIA „Statoil Fuel&Retail Latvia", SIA „Buba Motors", SIA „State 77", SIA „Neste Latvija" un SIA „Inchcape BM Auto" izrakstītajiem rēķiniem, ir atskaitījusi priekšnodokli par degvielas iegādi, automašīnas virsbūves mazgāšanu, savērsuma – sagāzējuma regulēšanu un pneimatiskās piekares diagnostiku. Tiesa atzinusi, ka pieteicējai šādu tiesību nav, jo strīdus automašīna vispār netika izmantota pieteicējas saimnieciskajā darbībā un tādējādi neiestājas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta priekšnoteikumi.

[16] Pieteicēja norāda, ka šāds tiesas secinājums ir neizprotams, jo lietā ir vairāki maksājuma dokumenti, kas apstiprina ar strīdus automašīnas lietošanu saistītu preču un pakalpojumu iegādi.

Šajā sakarā Senāts vērš pieteicējas uzmanību uz to, ka tiesa nav apšaubījusi automašīnas izmantošanu kā tādu, bet gan automašīnas izmantošanu tieši pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Apstāklis, ka pieteicēja ir iegādājusies degvielu u. c. preces un pakalpojumus automašīnas lietošanai, pats par sevi nenozīmē, ka automašīna tika izmantota tieši pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tiesas spriedumā ir norādīti vairāki pierādījumu izvērtējumā balstīti argumenti, ka strīdus automašīnas saistība ar pieteicējas saimniecisko darbību nav konstatējama un ka patiesībā strīdus automašīna tika iegādāta un lietota pieteicējas valdes locekles privātām vajadzībām. Jebkādi pretargumenti šajā sakarā kasācijas sūdzībā nav norādīti.

[17] Vienlaikus kasācijas sūdzības argumentācija atklāj pieteicējas pārliecību, ka arī tajos gadījumos, kad automašīna netiek izmantota nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā, bet tiek izmantota nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām, nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par šīs automašīnas un tās uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi, tikai samazinātā apmērā – 50 procentu apmērā no samaksātās nodokļa summas. Šādu viedokli pieteicēja pamato ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta normām, kas paredz īpašus noteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai par automašīnu un to uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi.

[18] Pirms interpretēt minētā panta normas, Senāts atzīst par nepieciešamu atgādināt pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību.

Pievienotās vērtības nodokļa sistēma ir veidota tādējādi, ka nodokļa maksātājs, piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, iekasē nodokļa summu no gala patērētājiem un to samaksā valsts budžetā, savukārt par šo preču un pakalpojumu iegādi samaksāto pievienotās vērtības nodokli atskaita kā priekšnodokli. Priekšnodokļa atskaitīšana ir nodokļa sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un priekšnodokļa atskaitīšanas rezultātā tiek nodrošināts, ka nodoklis faktiski tiek piemērots starpībai jeb „pievienotajai vērtībai", kas rodas katrā pārdošanas (ražošanas) posmā.

Tiesības atskaitīt priekšnodokli ir tikai pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, kas atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmajai daļai ir persona, kura veic saimniecisko darbību jeb sistemātisku, patstāvīgu darbību par atlīdzību (4.panta pirmā daļa). Likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā, kas noteic, kas ir priekšnodoklis un kas paredz vispārīgos priekšnodokļa atskaitīšanas noteikumus, ir norādīts vienīgi uz preces izmantošanu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, taču nav tiešas norādes uz konkrētās preces saistību ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, kā tas bija likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" (*spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*). Proti, šā likuma 1.panta 9.punktā bija noteikts, ka priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajai personai izrakstītajā nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskas darbības nodrošināšanai. Taču, analizējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma XI nodaļas normas, kas regulē priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī ņemot vērā iepriekš norādīto pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtību, ir acīmredzami, ka pamats runāt par priekšnodokļa atskaitīšanu ir tikai tad, ja konkrētā prece principā ir nepieciešama nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, jo ar nodokli apliekamus darījumus (tāpat kā ar nodokli neapliekamus darījumus), kuru nodrošināšanai tiek izmantota konkrētā prece, nodokļa maksātājs var veikt tikai saimnieciskās darbības ietvaros, kas izriet arī no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta. Citiem vārdiem sakot, pamats priekšnodokļa atskaitīšanai ir tikai tad, ja attiecīgā prece pēc būtības ir paredzēta izmantošanai nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai jeb jaunas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās preces vai pakalpojuma radīšanā.

[19] Minētais izriet arī no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras, kurā ir skaidrota Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168.panta „a" apakšpunkta norma (ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, pievienotās vērtības nodokli, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veikts cits nodokļa maksātājs), kas ir transponēta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā.

Proti, kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, no direktīvas 168.panta „a" punkta izriet, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt maksājamo pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ciktāl tie tiek izmantoti saimnieciskās darbības vajadzībām (*Eiropas Savienības 2012.gada 16.februāra sprieduma lietā Eon Aset Menidjmunt OOD, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97, 42.punkts*). Šajā ziņā ir jāuzsver, ka ar šo direktīvu iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas uzņēmējdarbības laikā ar maksājamo vai samaksāto pievienotās vērtības nodokli uzlikto nastu. Pievienotās vērtības nodokļa sistēma cenšas nodrošināt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu uzņēmējdarbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā uzņēmējdarbība principā ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli (*43.punkts*). Atskaitīšanas tiesību esamība paredz, ka nodokļa maksātājs, kurš rīkojas kā tāds, iegādājas preci vai pakalpojumu un izmanto to savas ekonomiskās darbības vajadzībām (*69.punkts*). Tādējādi no atskaitīšanas tiesībām ir izslēdzamas preces un pakalpojumi, kas paredzēti citstarp ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību nesaistītām darbībām (*74.punkts*). Eiropas Savienības Tiesa arī norādījusi: ja prece netiek izmantota nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai direktīvas 9.panta 1.punkta otrās daļas nozīmē, bet nodokļa maksātājs izmanto šo preci privātam patēriņam, tad nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 22.marta sprieduma lietā Klub OOD, C-153/11, ECLI:EU:C:2012:163, 37.punkts*).

Līdz ar to arguments, ka priekšnodokli drīkst atskaitīt par tādu preci, kas iegādāta nodokļa maksātāja privātam patēriņam, pēc būtības nav pareizs un ir pretrunā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas jēgai.

[20] Vienlaikus jāpiekrīt pieteicējai, ka var būt tādi gadījumi, kad prece, ko nodokļa maksātājs iegādājas un ņem savā uzskaitē, tiek izmantota gan nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, gan arī privātam patēriņam. Arī likumdevējs to ir ņēmis vērā un ir noteicis, kādā kārtībā priekšnodoklis ir atskaitāms šādos gadījumos. Kārtību, kādā ir atskaitāms priekšnodoklis par automašīnu un to uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi, likumdevējs ir noteicis Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta normās.

[21] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta $1.^1$daļas 1.punktu no valsts budžeta maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis pilnībā nav atskaitāma nodokļa summa par tādas vieglās pasažieru automašīnas iegādi, nomu un importu, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas vietas un kuras vērtība pārsniedz uzņēmumu ienākuma nodokli regulējošajos normatīvajos aktos noteikto reprezentatīvā vieglā automobiļa vērtību. Atbilstoši 2.punktam priekšnodoklis pilnībā nav atskaitāms par izmaksām, kas saistītas ar šīs daļas 1.punktā minētās automašīnas uzturēšanu (tajā skaitā izmaksām par šādas automašīnas remontu un degvielas iegādi).

100.panta otrā daļa noteic, ka no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 50 procenti no nodokļa par iegādātu, nomātu vai importētu vieglo pasažieru automašīnu, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas sēdvietas un kura nav šā panta $1.^1$daļas 1.punktā minētā automašīna (strīdus automašīna atbilst šādai automašīnai), kā arī ar šādas automašīnas uzturēšanu saistītās izmaksas, tai skaitā izmaksas par automašīnas remontu un degvielas iegādi.

100.panta trešās daļas 4.punkts noteic, ka šā panta $1.^1$ un otrā daļa nav attiecināma uz gadījumiem, kad vieglā pasažieru automašīna tiek izmantota ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Savukārt 100.panta ceturtā daļa noteic: lai pierādītu atbilstību šā panta trešās daļas 4.punktā minētajam nosacījumam, reģistrēts nodokļa maksātājs kārto ar saimnieciskās darbības veikšanu saistīto braucienu uzskaiti atbilstoši uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli regulējošajiem normatīvajiem aktiem un ir deklarējis atbilstoši uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli regulējošajiem normatīvajiem aktiem šo vieglo pasažieru automašīnu transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā.

Interpretējot minētās tiesību normas kopsakarā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un nodokļa sistēmas būtību, secināms, ka likumdevējs ir paredzējis šādu kārtību: ja nodokļa maksātājs automašīnu izmanto tikai apliekamiem darījumiem, kurus, kā jau minēts, nodokļa maksātājs var veikt vienīgi saimnieciskās darbības ietvaros, tad nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt pilnā apmērā no nodokļa, kas samaksāts par šīs automašīnas un tās uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi (100.panta trešās daļas 4.punkts). Savukārt, ja automašīna tiek izmantota gan saimnieciskās darbības ietvaros veiktu (paredzētu) ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, gan privātām vajadzībām, tad nodokļa maksātājam kā priekšnodokli ir tiesības atskaitīt tikai 50 procentus no samaksātā nodokļa (100.panta otrā daļa). Pretēji pieteicējas viedoklim Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta normās nav paredzētas nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli par saimnieciskajā darbībā neizmantotiem transportlīdzekļiem.

[22] Šādas nodokļa maksātāja tiesības neizriet arī no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta normu vēsturiskās redakcijas un šo normu grozījumu anotācijā sniegtā skaidrojuma, uz ko pieteicēja vērš uzmanību kasācijas sūdzībā.

Proti, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrā daļa redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013.gada 31.decembrim, noteica, ka no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 20 procenti no nodokļa par iegādātu, nomātu vai importētu vieglo pasažieru automašīnu, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas sēdvietas, kā arī ar šādas automašīnas uzturēšanu saistītās izmaksas, tai skaitā izmaksas par automašīnas remontu un degvielas iegādi. 2014.gada 1.janvārī stājās spēkā likums „Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā", kā rezultātā tika grozīts arī 100.pants. Tas tika izteikts tādā redakcijā, kas ir piemērojama izskatāmajā gadījumā un kas tika norādīta iepriekš. Proti, šo grozījumu rezultātā citstarp tika paredzēts, ka par iepriekš minētās automašīnas iegādi kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 50 procenti no nodokļa. Vienlaikus tika paredzēts, ka minētais ierobežojums neattiecas uz gadījumiem, kad automašīna tiek izmantota apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Šo grozījumu anotācijā norādīts, ka Padomes 2013.gada 22.aprīļa Īstenošanas lēmums 2013/191/ES, ar ko Latvijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 26.panta 1.punkta „a" apakšpunkta, 168.panta un 168.a panta Padomes Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ļauj Latvijai ieviest priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojumu 20 procentu apmērā par iegādātu, nomātu vai importēto vieglo pasažieru automašīnu, kā arī ar šādas automašīnas uzturēšanu saistītajām izmaksām. Minētais regulējums Latvijā jau ir ieviests no 2011.gada 1.janvāra. Līdz šim šāds ierobežojums bija attiecināms uz visām pievienotās vērtības nodokļa maksātāja automašīnām: gan tām, ko izmanto *arī* privātajām vajadzībām, gan arī tām, ko izmanto *tikai* saimnieciskās darbības vajadzībām. Tomēr saskaņā ar Padomes Īstenošanas lēmumu 2013/191/ES šāds priekšnodokļa tiesību atskaitīšanas ierobežojums var būt attiecināms tikai uz tādām automašīnām, ko izmanto *ne tikai* saimnieciskās darbības vajadzībām. Līdz ar to ir nepieciešams papildināt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.pantu, nosakot, ka minētais priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojums nav attiecināms uz vieglajām pasažieru automašīnām, ko izmanto *tikai un vienīgi* ar apliekamo darījumu nodrošināšanai, ko attiecīgi var pierādīt (*http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/E17F2FF8B3A16F1DC2257BF700473BD1?OpenDocument*).

Tāpat anotācijā norādīts, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrās daļas regulējums tika pārņemts no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" un tās ieviešanas mērķis bija samazināt administratīvo slogu gan pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem, gan vienkāršot pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti gadījumos, kad nodokļa maksātājs vieglo pasažieru automašīnu izmanto *arī* privātajām vajadzībām. Pretējā gadījumā par vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu privātajām vajadzībām pievienotās vērtības nodokļa maksātājam būtu jāaprēķina un jānomaksā nodokli. Tāpat arī Padomes Īstenošanas lēmumā 2013/191/ES ir noteikts, ka pievienotās vērtības nodokļa maksātājam nav jāaprēķina nodoklis gadījumos, kad tas piemēro noteikto priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojumu. Līdz ar to Pievienotās vērtības nodokļa likumā būtu skaidri jānosaka, ka nodoklis nav aprēķināms gadījumos, kad reģistrēts nodokļa maksātājs piemēro priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojumu par vieglās pasažieru automašīnas iegādi un uzturēšanas izdevumiem (*turpat*).

Tātad grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā bija nepieciešami, lai nacionālās tiesību normas būtu saskanīgas ar Eiropas Savienības tiesībām. Proti, atbilstoši pārnacionālajām tiesībām, ja nodokļa maksātājs automašīnu izmanto tikai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tam ir jābūt tiesībām par šīs automašīnas un tās uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi samaksāto nodokli kā priekšnodokli atskaitīt pilnā apmērā. Savukārt, ja šī automašīna tiek izmantota arī privātajām vajadzībām, tad atskaitāmā priekšnodokļa apmērs ir ierobežojams. Taču ne pārnacionālajās tiesību normās, ne arī minētajā anotācijā pretēji pieteicējas viedoklim nav ielasāmas nodokļa maksātāja tiesības priekšnodokli atskaitīt par preci, kas iegādāta un izmantota vienīgi privātajām vajadzībām.

[23] Rezumējot minēto, kā arī ievērojot, ka atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam pieteicēja strīdus automašīnu vispār nav izmantojusi saimnieciskās darbības nodrošināšanai, Senāts atzīst par nepamatotu kasācijas sūdzības argumentu, ka tiesai bija jāpiemēro Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrā daļa un jāatzīst pieteicējas tiesības par automašīnas un tās uzturēšanai nepieciešamo preču iegādi kā priekšnodokli atskaitīt 50 procentus no samaksātā nodokļa. Lai arī jāpiekrīt pieteicējai, ka tiesas spriedumā nav atrodama izvērsta atbilde uz pieteicējas argumentu par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.panta otrās daļas un trešās daļas 4.punkta normu interpretāciju, ir kļūdains pieteicējas arguments, ka apgabaltiesa šīs tiesību normas ir nepareizi piemērojusi. Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, skaidri norādījusi, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.pantā paredzētajai kārtībai izskatāmajā gadījumā nav nozīmes, jo strīdus automašīna pieteicējas saimnieciskajā darbībā vispār netika izmantota.

[24] Tā kā iepriekš norādītie pieteicējas argumenti par priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm, kas nav paredzētas nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, ir nepamatoti, Senāts neatbildēs uz pārējiem šajā sakarā kasācijas sūdzībā paustajiem argumentiem, jo arī tie ir pretēji pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtībai.

[25] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir atzīstama par nepamatotu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 11.aprīļa spriedumu, bet SIA „Dyki" kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

D. Makarova V. Poķis L. Slica