ECLI:LV:AT:2020:0710.A420174115.2.S
Lieta Nr. A420174115, SKA-23/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 10.jūlijā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Ribetons ceļi" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 30.janvāra lēmuma Nr. 22.8./L-3755 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 7.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „Ribetons ceļi" veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2012.gada martu–2013.gada novembri, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu auditu par 2013.gada janvāri–novembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2012.gadu. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 30.janvāra lēmumu Nr. 22.8./L-3755 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā, turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atstāts negrozīts zemākas iestādes lēmums, ar kuru pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un attiecīgi aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda, aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

Pārsūdzētais lēmums attiecībā uz papildus aprēķināto pievienotās vērtības un uzņēmumu ienākuma nodokli ir balstīts uz audita rezultātā secināto, ka pieteicēja 2012.gada septembrī, novembrī un decembrī savā grāmatvedībā ir reģistrējusi preču (grants, smilts, šķembas, melnzeme, turpmāk – strīdus preces) iegādes darījumus, kuri faktiski nav notikuši ar SIA „ADSM Logistics" un 2013.gada maijā un jūnijā – preču (smilts, šķembas, grants, melnzeme, turpmāk – strīdus preces) iegādes un pakalpojumu (grunts izvešana) darījumus, kuri faktiski nav notikuši ar SIA „TC Agency". Dienests uzskatīja, ka tā rīcībā esošo pierādījumu kopums liecina, ka pieteicēja zinājusi par šo darījumu mākslīgo raksturu, un konstatētie apstākļi liecina par pieteicējas un SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" saskaņotu darbību veikšanu, lai samazinātu nodokļus.

Attiecībā uz papildus aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām pārsūdzētais lēmums ir balstīts uz audita rezultātā konstatēto pieteicējas darbu izpildei 2013.gada aprīlī, jūlijā, augustā, oktobrī un novembrī vajadzīgā cilvēkstundu apjoma neatbilstību grāmatvedības attaisnojuma dokumentos un dienestam iesniegtajos ziņojumos norādītajai informācijai.

[2] Uzskatot pārsūdzēto lēmumu par nepamatotu, pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par tā atcelšanu.

[3] Izskatījusi lietu sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 7.marta spriedumu apmierināja pieteicējas pieteikumu. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā arī rajona tiesas sprieduma motivāciju, kurai apgabaltiesa pievienojusies, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Ņemot vērā SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" fiktīvo raksturu, atzīstams, ka minētie darījumu partneri nevarēja piegādāt strīdus preces. Tomēr izskatāmajā lietā nav pierādīts, ka pieteicēja bija par to informēta.

[3.2] Pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi par sazināšanos ar SIA „TC Agency" amatpersonu un precīza minētās amatpersonas tālruņa numura norādīšana liecina, ka šī sazināšanās patiešām ir notikusi. Ticama šķiet pieteicējas paļaušanās uz sava pasūtītāja ieteikumu sadarbības uzsākšanai ar SIA „TC Agency" un tas, ka pieteicēja nevarēja zināt, ka minētā sabiedrība pati nepiegādā strīdus preces, bet vienīgi noformē dokumentus. Ņemot vērā strīdus preču piegādi nepieciešamajā apjomā un to izmantošanu būvdarbos, pieteicējai varēja nerasties saprātīgas šaubas par darījumu partneru fiktīvo raksturu. Turklāt pieteicējai nav jāveic tiesību normās neparedzētas darījumu partneru padziļinātas pārbaudes.

[3.3] Izskatāmajā lietā Valsts ieņēmumu dienests nedz ar tiešiem, nedz netiešiem pierādījumiem nav pietiekami pierādījis pieteicējas informētību par iesaistīšanos ļaunprātīgā priekšnodokļa sistēmas izmantošanā. Tādi apstākļi kā trūkumi pavadzīmēs, līgumu neesība un piegādāto materiālu apjoms nav izšķirošie, lai norādītu tieši uz pieteicējas ļaunprātību un informētību. Nenoliedzot lielākas vērības nepieciešamību pieteicējas darījumu partneru izvēlē, tomēr katra pieļauta neuzmanība nevar būt pamats papildu nodokļu maksājumu un ar tiem saistītās soda naudas un nokavējuma naudas noteikšanai. Līdz ar to ir noraidāmi apelācijas sūdzībā paustie argumenti par pieteicējas informētību par darījumu ar SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" fiktīvo raksturu.

[3.4] Valsts ieņēmumu dienests savus aprēķinus saistībā ar valsts sociālajām apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli ir balstījis uz to, ka pieteicēja, piedaloties iepirkumos, savā piedāvājumā potenciālajiem pasūtītājiem ietvēra ar darbu izmaksām un izpildes termiņiem saistāmu vienību – cilvēkstundas, taču faktiski nostrādātās darba stundas, kas norādītas pieteicējas darbiniekiem, nav pietiekamas, lai sasniegtu cilvēkstundu apjomu nolīgto darbu izpildei.

Aprēķini veikti, par pamatu ņemot pieteicējas darbalaika uzskaites tabelēs norādīto stundu un tāmēs norādīto cilvēkstundu starpību, reizinot to ar minimālo stundas tarifa likmi.

Šāda aprēķinu kārtība nav pamatota, jo cilvēkstunda ir ekonomisks jēdziens un nav tieši saistāms ar astronomisko stundu, kas tiek izmantota kā mērvienība darbalaika uzskaites tabelēs. Dienests arī nepareizi uztvēris tāmi attiecībā uz tehnikas izmaksām. Tāpat pieteicēja ir saistīta ar iepirkumu procedūras prasībām. Lai arī pieteicējai, piedaloties iepirkumos, savā piedāvājumā būtu jānorāda iespējami precīzi un pareizi aprēķini, jo no tiem ir

atkarīga līgumcena, konstatējot neatbilstības, nav pamata pārnest atbildību par nepamatotiem aprēķiniem iepirkumos un aprēķiniem nodokļu maksājumos.

Pat tajā gadījumā, ja pieteicēja ir nepamatoti paaugstinājusi līgumcenu, norādot vairāk cilvēkstundu, nekā tas ir nepieciešams darbu izpildei, kā arī aizpildītajos dokumentos nav norādījusi cilvēkstundu aizstāšanu ar tehnikas vienībām, tas nav pietiekams arguments pieteicējai nelabvēlīga administratīvā akta izdošanai, jo dienestam ir jāpierāda administratīvā akta pamatojuma esība ar konkrētiem faktiem un pierādījumiem.

Lietā nav tiešu pierādījumu tam, ka pieteicēja nebūtu uzskaitījusi un apmaksājusi darbiniekiem visas nostrādātās darba stundas. Lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu, ka pieteicējas objektos darbinieki ir strādājuši ilgāk, vairāk vai bijusi nelegālā nodarbinātība, kas piesaistīta darbu izpildē. Tāpat nav identificētas un uzklausītas personas, kurām šī darbu uzskaite pienācīgi nav veikta. Tomēr darbi ir pabeigti noteiktajos termiņos un apjomos.

Lēmumu dienests ir pamatojis ar netiešiem pierādījumiem, proti, aprēķiniem, kas veikti, izmantojot pieteicējas iepirkuma un darījumu dokumentos ietvertās ziņas un tās interpretējot.

Pārbaudot pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku paskaidrojumiem, atzīstams, ka dienests nav pierādījis, ka pieteicēja nav pareizi aprēķinājusi nodokļus. Dienestam bija pienākums izvērtēt visus pieteicējas 23 argumentus un pierādījumus, kas attiecināmi uz darbu izpildi pieteicējas objektos, neaprobežojoties ar iepirkuma dokumentācijā norādīto cilvēkstundu salīdzinājumu ar darbalaika uzskaites tabelēs fiksētajām nostrādātajām stundām, kā arī novērtējot ne tikai līguma summas, bet arī darbu apjomus, iesaistītās tehnikas vienības un tamlīdzīgi. Atšķirībā no citām lietām, kur darbu izpildē nav norādīti ne darbinieki, ne tehnikas vienības, šajā lietā pierādījumu kopums liecina gan par faktisku darbu izpildi, gan arī par ticamu iespējamību tos izpildīt norādītajā veidā.

Pieteicēja un tās darbinieki ir snieguši informāciju attiecībā uz padarīto darbu uzskaiti un tehnikas izmantošanu, aizstājot darbaspēku ar tehniku, tāpat iesniegti pierādījumi, kas apliecina, ka pieteicējai attiecīgajā periodā bijusi tehnika.

Analizējot apstākļus par darbiem konkrētos būvobjektos, liecinieka liecības un pieteicējas paskaidrojumus kontekstā ar Valsts ieņēmumu dienesta vērtējumu pieteicējas argumentiem un pierādījumiem, atzīstams, ka dienesta vērtējums nav bijis pietiekami vispusīgs un objektīvs, un tas ir novedis pie kļūdaina lēmuma pieņemšanas.

Novērtējot apstākļus un pierādījumus par darbiem konkrētos būvobjektos, secināms, ka kopumā pieteicēja detalizēti un secīgi ir izskaidrojusi darbus objektos un faktisko cilvēkstundu patēriņu, kas netiešo pierādījumu vērtējumā dod pamatu atzīt, ka priekšroka dodama pieteicējas argumentācijai, jo, kā norādīts iepriekš, dienesta iegūtie pierādījumi nav pietiekami, kā arī dienests nav vērtējis tos vispusīgi, bet pamatā balstījies uz matemātiskiem aprēķiniem, lai izteiktu vērtības cilvēkstundās, un nav vērtējis visu pierādījumu kopumu, kas vispirms atspoguļotu faktisko darbu izpildi.

[3.5] Valsts ieņēmumu dienests, veicot nodokļu aprēķinus saistībā ar darba ņēmēju darba ienākumiem, ir izmantojis netiešo nodokļu aprēķināšanas metodi. Proti, dienests konstatēja, ka pieteicējas līgumiem ar pasūtītājiem pievienotajās tāmēs norādītās cilvēkstundas pārsniedz pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs norādītās darba stundas, un veica atbilstošu nodokļu aprēķinu. Lai gan tiesību normas dienestam atļauj maksājamo nodokļu apmēra noteikšanā balstīties uz tā rīcībā esošo informāciju, netiešo nodokļu aprēķināšanas metodes izmantošanai dienestam ir jāpierāda, ka pieteicēja ir izvairījusies no nodokļu samaksas par darba samaksu. Tomēr dienests nav ieguvis nevienu pierādījumu tam, ka pieteicēja būtu izvairījusies no nodokļu samaksas. Visi dienesta aprēķini ir veikti uz pieņēmumu pamata, pieļaujot pieteicējas izdarītu pārkāpumu darbaspēka nodokļu aprēķinā. Taču konkrētajā lietā tieši dienestam primāri bija jāiegūst pierādījumi par pieteicējas pieļautu pārkāpumu nodokļu aprēķinā, nevis pieteicējai jāpierāda apstākļi, kas norāda uz tās veikto aprēķinu pareizību, iesniedzot pierādījumus par objektos izmantoto tehniku un piesaistītajiem apakšuzņēmējiem, kas samazina tāmēs ietverto darbu veikšanai nepieciešamo darba laiku.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzības pamatojumam dienests ir izvirzījis turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Apgabaltiesas secinājums par nepietiekami pierādītu pieteicējas informētību nav balstīts uz loģisku un objektīvu pierādījumu un lietas apstākļu novērtējumu un neatbilst Senāta judikatūrai. Tādēļ attiecībā uz pieteicēju nepamatoti piemērots likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts.

[4.2] Tā apgabaltiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā saprātīgu skaidrojumu neesību par strīdus darījumu partneru atrašanas, līgumu slēgšanas un pasūtījumu izpildes apstākļiem.

[4.3] Apgabaltiesa nav novērsusi šaubas attiecībā uz pieteicējas attiecību ar strīdus darījumu partneriem nodibināšanas apstākļiem. Tā apgabaltiesa nepamatoti nav apšaubījusi pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē sniegto informāciju par attiecību nodibināšanu ar SIA „TC Agency", jo lietā nav apstiprinājuma faktam, ka pieteicēja būtu to sameklējusi, balstoties uz savas darījumu partneres SIA „Ota un partneri" ieteikumu. Līdz ar to šādam pieteicējas paskaidrojumam nav piešķirama nozīme. Šāds ieteikums nav izskaidrojams arī tāpēc, ka SIA „TC Agency" ir reģistrēta Uzņēmumu reģistrā un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā attiecīgi 2013.gada 18. un 31.janvārī, proti, trīs mēnešus pirms strīdus darījumu veikšanas 2013.gada maijā un jūnijā. Ir apšaubāms, ka šajā laikā SIA „TC Agency", kurai piemīt fiktīvas komercsabiedrības pazīmes, ir ieguvusi tādu pazīstamību, lai kāds to ieteiktu kā darījumu partneri. Turklāt šāds ieteikums pats par sevi nenozīmē, ka pieteicējai būtu jāpaļaujas uz konkrētā ieteiktā darījumu partnera uzticamību.

[4.4] Apgabaltiesa nav vērtējusi pieteicējas rūpības trūkumu, nepārliecinoties par darījumu veikšanu ar faktiskajiem darījumu partneru pārstāvjiem. Tā tikšanās ar SIA „ADSM Logistics" pārstāvi nav notikusi klātienē. Savukārt tikšanās laikā ar SIA „TC Agency" amatpersonu /pers. A/ pieteicējas amatpersona zināja tikai viņa vārdu, bet uzvārdu uzzināja pēc tam. Lai arī pastāv iespēja, ka pieteicēja patiešām ir sazinājusies ar /pers. A/, komunikācija ar fiktīva uzņēmuma šķietamu amatpersonu nenozīmē ļaunprātības neesību pieteicējas darbībās. Vērā ņemami ir arī tādi apstākļi kā /pers. A/ telefoniski dienestam paskaidrotais, ka viņš neatceras, vai ir bijis SIA „TC Agency" valdes loceklis un vai ir bijuši darījumi ar pieteicēju. Turklāt darījumu veikšanas laikā /pers. A/ nebija deklarētās dzīvesvietas, kas kopsakarā ar strīdus darījumu apjomu (33 682,16 Ls) nerada ticamību šādas personas reāli veiktai iesaistei apjomīgu darījumu veikšanā.

[4.5] Apgabaltiesa nepamatoti secinājusi, ka pieteicēja varēja nezināt par tās deklarēto darījumu ar SIA „ADSM Logistics" raksturu. Pretēji apgabaltiesas vērtējumam nešķiet ticami, ka pieteicējai būtu grūti atcerēties strīdus darījumu detaļas, ņemot vērā, ka audits uzsākts nedaudz vairāk kā gadu pēc darījumu deklarēšanas. Pirmkārt, šis laikposms nav tāds, kurā var aizmirst visas detaļas par konkrētajiem strīdus darījumiem. Otrkārt, šo darījumu apstrīdēšanas fakts liek saprātīgi sagaidīt, ka pieteicēja nekavējoties centīsies iegūt maksimāli daudz informācijas un pierādījumus par šo darījumu norisi, taču izskatāmajā lietā tas nav noticis. Treškārt, pieteicējas nespēju atcerēties konkrēto darījumu apstākļus liek apšaubīt arī strīdus preču lielais apjoms (kopējā vērtība 51 109,28 Ls).

Tāpat apgabaltiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas darījumu partneru amatpersonu izvairīšanos no Valsts ieņēmumu dienesta un tiesas. Izvairīšanās papildus apliecina to, ka darījumi faktiski nav notikuši, jo pretējā gadījumā šīm personām nebūtu jāizvairās no paskaidrojumu sniegšanas.

[4.6] Apgabaltiesa nav sniegusi savu vērtējumu par apelācijas sūdzībā norādīto, ka praktiski nav iespējama deklarētā strīdus preču daudzuma saņemšana bez pieteicējas tiešas sadarbības ar faktiskajiem kravu pārvadātājiem un to koordinācijas. Piemēram, daudzas liela apjoma preču piegādes (67 braucieni 25 tonnu šķembu piegādei) un pakalpojumi (grunts izvešana) prasa saskaņotu darījumu organizēšanu ar tiešu darījuma pušu iesaisti. Tā kā

konkrētu strīdus darījumos iesaistīto personu un apstākļu nezināšana tik liela apjoma darījumos nav iespējama, pieteicēja faktiski izvairās no konkrētu apstākļu un personu norādīšanas, kas pildīja konkrētos pasūtījumus.

[4.7] Apgabaltiesa nepamatoti nav vērtējusi pieteicējas grāmatvedības attaisnojuma dokumentu saistībā ar strīdus darījumiem atbilstību likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta nosacījumiem. Tā SIA „ADSM Logistics" noformētajās pavadzīmēs nav informācijas par transportlīdzekli, savukārt SIA „TC Agency" pavadzīmēs un rēķinā par grunts izvešanu nav informācijas par transportlīdzekli un vadītāju. Tas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas.

[4.8] Apgabaltiesa nepamatoti ir secinājusi, ka dienests nav pierādījis pieteicējas izvairīšanos no nodokļu nomaksas par darba samaksu. Šāds secinājums ir pamats nepareizai likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta 5.[1]daļas 2.punkta interpretācijai, kā rezultātā minētā norma nav piemērota. Šo materiālo tiesību normu pārkāpumu izraisīja apgabaltiesas nepamatotais secinājums, ka pieteicējai nav jāpierāda tās veikto aprēķinu pareizība. Taču minētās normas 2.punkts paredz, ka pieteicējai jānodrošina pierādījumi par deklarēto darba ienākumu pamatotību, ko tā nav izdarījusi.

Tā, pieteicējas tāmēs norādītā informācija par izmantotajām cilvēkstundām ir pretrunā darba laika uzskaites tabelēm, kas norāda uz darba samaksas veikšanu lielākā apmērā nekā deklarētais. Uz to netieši norāda arī pieteicējas darba ņēmēju atalgojuma atšķirības salīdzinājumā ar minimālo darba algu un statistikas datiem. Nenorādot šādas atšķirības iemeslus, pieteicēja nav nodrošinājusi pierādījumus par deklarētā atalgojuma pamatotību. Pieteicēja nav pierādījusi iemeslus, kāpēc tās darbiniekiem bija tik zems atalgojums, kāpēc tie strādāja nepilnu darba dienu un kā tie izpildījuši darbus, neizmantojot tāmēs norādītās cilvēkstundas. Pieteicējas ceļazīmes nesniedz iespēju konstatēt tehnikas izmantošanu konkrētos objektos, un tajās kļūdaini norādīts nevis nobraukto kilometru, bet stundu skaits. Turklāt dienesta netiešajos aprēķinos nav iekļauti tie pieteicējas objekti, kuros nebija iespējams konstatēt pasūtītāju līgumos norādīto cilvēkstundu un pieteicējas norādīto darba stundu atšķirības. Ievērojot minēto, apgabaltiesa nepamatoti secināja, ka pieteicēja nodrošinājusi pierādījumus darba ienākumu pamatotības aprēķinam.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību pauž viedokli, ka apgabaltiesa vispusīgi un kopsakarā ar citiem pierādījumiem ir izvērtējusi gan apstākļus, kādos pieteicējas amatpersona uzsāka sadarbību ar darījumu partneriem un sazinājās ar to amatpersonām, gan pašu darījumu raksturu, to norisi un izpildes apstākļus. Nepamatots ir pārmetums apgabaltiesai par strīdus preču piegādei vajadzīgo braucienu skaita nevērtēšanu, jo, pirmkārt, tas pirmoreiz pausts tikai apelācijas sūdzībā, un, otrkārt, strīdus kravas tika piegādātas ar darījumu partneru transportu, tātad neatkarīgi no pieteicējas. Nepamatots ir arī pārmetums apgabaltiesai par /pers. A/ dienestam telefoniski sniegto paskaidrojumu neņemšanu vērā, jo, pirmkārt, apgabaltiesa šajā ziņā ir pievienojusies pirmās instances tiesas vērtējumam un, otrkārt, saskaņā ar judikatūrā atzīto kādas personas atreferētie paskaidrojumi, ja tie nav apstiprināti ar šīs personas sniegtiem un ar parakstu apliecinātiem paskaidrojumiem, atzīstami par nepieļaujamu pierādīšanas līdzekli. Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā izsaka neapmierinātību ar pierādījumu novērtējumu un no tā izdarītajiem secinājumiem, faktiski aicinot Senātu vēlreiz pārvērtēt lietā esošos pierādījumus, bet tas neietilpst Senāta kompetencē.

Apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta 5.[1]daļas 2.punktu atbilstoši tā jēgai un Senāta judikatūrai, kā arī kopsakarā ar vispusīgi pārbaudītiem un novērtētiem pierādījumiem. Argumenti, ar kuriem tiek apšaubīta pieteicējas maksātās darba algas atbilstība minimālajai darba algai, ir noraidāmi tādēļ, ka tie, pirmkārt, nav norādīti kā pārsūdzētā lēmuma pamatojums un, otrkārt, pieteicēja ir paskaidrojusi šo apstākli savā pieteikumā tiesai. Arī pirmās instances tiesa, kuras vērtējumam pievienojusies apgabaltiesa, ir atzinusi, ka pieteicēja kopumā detalizēti un secīgi ir izskaidrojusi faktisko cilvēkstundu patēriņu, kas netiešo pierādīju vērtējumā ļāva dot priekšroku pieteicējas argumentācijai.

Motīvu daļa

[6] Izvērtējot kasācijas sūdzību attiecībā uz pieteicējas strīdus darījumiem ar SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency", Senāts konstatē, ka kasācijas sūdzība šajā daļā būtībā ir vērsta uz lietas apstākļu un pierādījumu pārbaudes rezultātā izdarīto secinājumu pārvērtēšanu. Valsts ieņēmumu dienests apšauba iespēju izskatāmajā lietā izdarīt secinājumu par to, ka nav pietiekami pierādīta pieteicējas informētība par iesaistīšanos strīdus darījumos, kas ir vērsti uz priekšnodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, un līdz ar to attiecībā uz pieteicēju piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Senāts norāda, ka kasācijas instances tiesas kompetencē nav, pārbaudot pierādījumus, pārliecināties, ka izslēgta jebkura iespējamība, ka pierādījumu pārbaudes rezultātā varētu izdarīt kasatoram labvēlīgāku secinājumu. Tā būtu atkārtota pierādījumu novērtēšana pēc būtības, ko veic pirmās un apelācijas instances tiesa.

Pārbaudot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību, kasācijas instances tiesa varētu šo normu atzīt par pārkāptu, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (*Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) 8.punkts*).

Ievērojot minēto, kasācijas sūdzības pārbaude šajā daļā ietver vērtējumu par to, vai apgabaltiesas izdarītie secinājumi saskanīgi izriet no izskatāmās lietas apstākļu un pierādījumu novērtējuma un vai šajā novērtējumā ir ievērotas Administratīvā procesa likumā ietvertās pierādījumu novērtēšanas prasības un judikatūrā iedibinātā metodoloģija.

[7] Pierādījumu novērtēšana šajā lietā attiecas uz pieteicējas tiesībām atskaitīt kā priekšnodokli no strīdus darījumu partneriem SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās pievienotā vērtības nodokļa summas par strīdus precēm un pakalpojumiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē.

Izskatāmajā lietā netiek apstrīdēts tas, ka minētās tiesību normas materiālie un formālie nosacījumi attiecībā uz pieteicēju ir izpildīti tiktāl, ciktāl tā faktiski ir saņēmusi strīdus darījumu attaisnojuma dokumentos norādītās preces un pakalpojumus un izmantojusi tos savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, veicot ceļu būves darbus. Turpretim nav izpildītas minētās normas prasības attiecībā uz strīdus darījumu veikšanu ar darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajām personām, jo ir konstatēts, ka pieteicējas darījumu partneri sava fiktīvā rakstura dēļ nevarēja veikt strīdus darījumus. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai šādos apstākļos priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atkarīga no konstatējuma, vai nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka piedalās ar krāpšanu pievienotās vērtības jomā saistītā darījumā (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma lietā Kittel un Recolta Recycling, C?439/04 un C?440/04, ECLI:EU:C:2006:446, 55.punkts un tajā minētā judikatūra; 2012.gada 18.jūlija sprieduma lietā Evita-K, C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486, 40.punkts un tajā minētā judikatūra; Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr. SKA?12/2013 (A42676407) 12.punkts*). Turpretim priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšana nodokļa maksātājam, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka piegādātājs attiecīgo darījumu bija iecerējis kā krāpšanu, nav saderīga ar šo tiesību sistēmu (*iepriekš minētā sprieduma lietā Kittel un Recolta Recycling 45., 46. un 60.punkts*), jo šīs tiesības tiek raksturotas kā neatņemama pievienotās

vērtības nodokļa mehānisma sastāvdaļa un tāpēc principā nevar tikt ierobežotas (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Tóth, C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, 24.punkts un tajā minētā judikatūra*).

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai pierādīšanas pienākums šādā gadījumā ir pašai nodokļu iestādei, kurai juridiski pietiekami jākonstatē objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka attiecīgais darījums bija saistīts ar krāpšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma lietā Mahagében un D?vid, C?80/11 un C?142/11, ECLI:EU:C:2012:373, 49.punkts*). Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi kompetento iestāžu atbildību par šādu pārbaužu veikšanu un norādījusi uz nepieļaujamību pārnest šo pienākumu uz nodokļu maksātāju, prasot tam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Stroy trans, C?642/11, ECLI:EU:C:2013:54, 50.punkts un 2015.gada 22.oktobra sprieduma lietā PPUH Stehcemp, C?277/14, ECLI:EU:C:2015:719, 50.punkts*).

[8] Pārbaudot apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu saistībā ar pieteicējas strīdus darījumiem ar SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" iepriekš minēto apsvērumu kontekstā, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa, citstarp pievienojoties pirmās instances tiesas lietas apstākļu un procesa dalībnieku argumentu vērtējumam un sprieduma motivācijai, ir izdarījusi saskanīgus un pamatotus secinājumus.

Vispirms ir jānorāda, ka tiesa ir veikusi pārsūdzētā lēmuma tiesiskuma vērtējumu, pamatoti ņemot vērā iepriekš 7.punktā aprakstīto nodokļu iestādes pierādīšanas pienākumu. Savukārt Valsts ieņēmumu dienesta iegūtie pierādījumi un pārsūdzētā lēmuma pamatojums ir izvērtēts kopsakarā ar pieteicējas pārstāvju paskaidrojumiem, liecinieka liecībām un iesniegtajiem pierādījumiem, tātad atbilstoši vispusīgas, pilnīgas un objektīvas pierādījumu novērtēšanas prasībām.

No pārsūdzētā lēmuma un lietas materiāliem izriet, ka dienesta konstatējums par pieteicējas informētību ir balstīts, pirmkārt, uz SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" komercdarbību un amatpersonas raksturojošiem apstākļiem, kuri Valsts ieņēmumu dienestam radījuši šaubas par šo sabiedrību spēju veikt strīdus darījumus, otrkārt, uz trūkumiem strīdus darījumu attaisnojuma dokumentos, kuri, dienesta ieskatā, ietekmē to juridisko spēku un neļauj identificēt strīdus darījuma apstākļus.

Minētos apstākļus, kuri saistāmi ar pieteicējas rūpību, pirmkārt, strīdus darījumu partneru izvēlē un darījumu izpildes kontrolē un, otrkārt, darījumu attaisnojuma dokumentu noformēšanā, apgabaltiesa ir vērtējusi pieteicējas ierastās darījumu prakses kontekstā. Šim mērķim vispirms ir noskaidrota pieteicējas ierastā darījumu veikšanas prakse un strīdus darījumu apstākļi, un pēc tam šajā kontekstā veikts pieteicējas rūpības līmeņa vērtējums. Senāts norāda, ka šāds vērtējums atbilst Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā atzītajam, ka nodokļu maksātāja rūpības līmenis ir atkarīgs no konkrētā konteksta. Proti, pasākumi, kuru veikšanu var saprātīgi pieprasīt no nodokļu maksātāja, ir atkarīgi no konkrētā gadījuma apstākļiem (*iepriekš minētā sprieduma lietā Mahagében un D?vid 59.punkts*). Turklāt nodokļu maksātāja rūpības līmenis ir vērtēts, ņemot vērā minētajā judikatūrā uzsvērto nepieļaujamību likt tam veikt tā pienākumos neietilpstošas pārbaudes. Pat ja ir pierādījumi par pārkāpumu, nodokļu iestādes nevar vispārīgi prasīt nodokļu maksātājiem nodrošināt, ka rēķina izsniedzējiem ir attiecīgās preces vai ka tie var tās piegādāt, un ka tie ir izpildījuši paši savus pievienotās vērtības nodokļa pienākumus, un, otrām kārtām, ka tiem ir attiecīgie dokumenti (*iepriekš minētā sprieduma lietā PPUH Stehcemp 52.punkts*).

[9] Attiecībā uz strīdus darījumu vērtējumam nepieciešamo apstākļu noskaidrošanu secināms, ka tie ir noskaidroti pietiekami vispusīgi un detalizēti, lai ļautu saprast pieteicējas ierasto darījumu praksi un izvērtēt, vai tajā iekļaujas strīdus darījumi.

No tiesas sprieduma izriet, ka, uzklausot pieteicējas pārstāvju un liecinieka paskaidrojumus un liecības, ir noskaidroti tādi izskatāmās lietas faktiskā konteksta elementi kā pieteicējas komercdarbības raksturs (būvdarbu veikšana publisko iepirkumu ietvaros) un specifika (būvniecības objektu atrašanās dažādās Latvijas teritorijas vietās, katrā no kurām ir patstāvīgi un individuāli noteikts darbu apjoms, darbu veikšanai piesaistītās personas un sadarbības partneri). Ir secināts, ka no minētās specifikas izrietošā preču piegādes vajadzība vairākos objektos un tūlītēja piegādāto preču izmantošana būvobjektos atbilst strīdus darījumu apstākļiem. Strīdus darījumu vērtējumam ir ņemti vērā tādi elementi kā strīdus preču vienkāršais raksturs (smilts, šķembas, grants), to iegāde ar pēcapmaksu un iespēja nepieņemt pieteicējas prasībām neatbilstošas preces, kuriem atbilst darījumu vienkāršais dokumentārais noformējums (piegāde bez līgumu noslēgšanas, norēķiniem izmantojot pavadzīmes un rēķinus). Tāpat ir ņemta vērā starpnieku izmantošana šķembu un smilts iegādei, lielāku vērību pievēršot to piedāvātās cenas izdevīgumam nekā iepriekšējas sadarbības pieredzei. Ir ņemta vērā arī preču piegādes specifika tieši būvobjektos, kuros to rakstura dēļ (atklāta teritorija, klajš lauks vai stāvlaukums) to parasti pieņem pieteicējas darbinieki, nevis amatpersonas (*lietas 5.sējuma 57.–58.lapa*). No pieteicējas amatpersonu paskaidrojumiem ir noskaidrota piegādāto preču iekšējās uzskaites kārtība, no kuras izriet, ka piegādāto preču apjoms tika fiksēts tieši būvobjektos un to parasti veica pieteicējas darbinieki.

Pieteicējas pārstāvju paskaidrojumu un liecinieka liecības pirmās instances tiesa ir vērtējusi kopsakarā ar lietas materiālos esošo informāciju, piemēram, pieteicējas pārstāvju paskaidrojumus par preču iekšējo uzskaiti kopsakarā ar materiālu kustības uzskaites lapu (*lietas 5.sējuma 59.lapa*) un liecinieka paskaidrojumus attiecībā uz būvdarbu vadītāju kopsakarā ar pieteicējas rīkojumu (*lietas 5.sējuma 60.lapa*). Paskaidrojumu detalizētības vērtējumā ir ņemts vērā to saturs, savukārt liecinieka liecību ticamības vērtējumā viņa atbildes uz uzdotajiem jautājumiem un neverbālā komunikācija.

[10] Senāts konstatē, ka noskaidroto pierādījumu apjoms ir bijis pietiekams, lai vispusīgi izvērtētu pieteicējas rūpības līmeni strīdus darījumos. Pieteicējas subjektīvo zināšanu vērtējumā apgabaltiesa ir ņēmusi vērā apstākli, ka strīdus preču piegāde tika veikta vajadzīgajā apjomā un tās patiešām izmantotas būvdarbos, kas varēja neradīt saprātīgas šaubas par strīdus darījumu partneriem. Saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru tas vien, ka izskatāmajā lietā ir atzīts pieteicējas darījumu partneru SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" fiktīvais raksturs, to nespēja piegādāt strīdus preces un pieteicējas lielākas vērības nepieciešamība darījumu partneru izvēlē, neļauj atteikt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Vēl ir nepieciešams, lai dienests juridiski pietiekami un uz objektīvu elementu pamata būtu pierādījis pieteicējas subjektīvās zināšanas par savas rīcības ļaunprātīgo raksturu. Tāpēc, secinot, ka dienesta iesniegtie tiešie un netiešie pierādījumi šajā ziņā ir nepietiekami, apgabaltiesa pamatoti atzina pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Līdz ar to apgabaltiesas secinājums par dienesta iesniegto pierādījumu nepietiekamību nav pretrunā nedz konstatējumam par pieteicējas darījumu partneru fiktīvo raksturu, nedz pieteicējas rūpības vērtējumam.

[11] Pierādījumu pietiekamības vērtējumā attiecībā uz pieteicējas informētību apgabaltiesa ir ņēmusi vērā arī iepriekš 7.punktā minētajā judikatūrā atzītās nodokļu maksātāja pārbaudes robežas. Lai gan nodokļu maksātāja rūpības līmenis atkarībā no konkrētā gadījuma apstākļiem var būt atšķirīgs, tomēr nodokļu maksātājam nevar noteikt pienākumu veikt pārbaudes, par kurām tas nav atbildīgs. Apgabaltiesa, pieļaujot iespēju, ka piegādātāju izvēlē nav pievērsta pietiekami liela vērība to uzticamības pārbaudei, pamatoti atzina, ka pieteicējai nebija jāveic padziļinātas darījumu partneru pārbaudes, kas nav paredzētas tiesību normās. Ievērojot to, ka pieteicējai tiesību normās nav noteikts pienākums pārbaudīt darījumu partneru amatpersonu deklarēto dzīvesvietu, kā nepamatots noraidāms Valsts ieņēmumu dienesta arguments, saskaņā ar kuru SIA „TC Agency" amatpersonas /pers. A/ deklarētās adreses neesība strīdus darījumu laikā kopsakarā ar strīdus darījumu apjomu ļauj apšaubīt šīs amatpersonas iesaistīšanos apjomīgu darījumu veikšanā. Senāts neizslēdz, ka gadījumā, ja nodokļu maksātāja rīcībā tomēr būtu nonākusi informācija par tā darījuma partnera amatpersonas nenoteikto dzīvesvietu, tas liktu citādāk raudzīties uz nodokļu maksātāja rūpības pienākumu darījumu partneru izvēlē. Tomēr gadījumā, ja nodokļu maksātājam šāda

informācija nebija zināma vai nevarēja būt zināma, un darījumu raksturs ir tāds, kura ietvaros to nav nepieciešams noskaidrot, tad no nodokļu maksātāja nevar prasīt veikt šādu pārbaudi un vēl jo vairāk – pārmest nodokļu maksātājam rūpības trūkumu.

[12] Pārbaudot iebildumus attiecībā uz to, ka apgabaltiesa nepamatoti nav apšaubījusi pieteicējas amatpersonu sniegto informāciju par attiecību nodibināšanu ar strīdus darījumu partneriem, konstatējams, ka apgabaltiesa šo informāciju ir izvērtējusi kopsakarā ar pieteicējas darījumu veikšanas praksi, pierādīšanas līdzekļu pieļaujamību, pierādījumu formu un saturu. Tādējādi šo paskaidrojumu vērtējums ir vispusīgs, objektīvs un atbilstošs Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā izvirzītajām pierādījumu novērtēšanas prasībām.

Tā, vērtējot pieteicējas pārstāvja paskaidrojumus par sadarbības uzsākšanu ar minētajiem sadarbības partneriem, apgabaltiesa ir ņēmusi vērā tādus apstākļus kā starpnieku izmantošana strīdus preču piegādei, strīdus preču nespecifiskais raksturs, to plašais piedāvājums tirgū un preču pēcapmaksas iespēja. Savukārt pieteicējas pārstāvja paskaidrojumu ticamības vērtējumā apgabaltiesa ir ņēmusi vērā minētā pārstāvja dienestam sniegtos rakstveida paskaidrojumus attiecībā uz sazināšanos ar SIA „TC Agency" amatpersonu /pers. A/ un to, ka pieteicējas pārstāvis šajos paskaidrojumos ir spējis norādīt /pers. A/ tālruņa numuru, izmantojot kuru ar viņu bija iespējams sazināties tiesvedības laikā (*lietas 2.sējuma 157.lapa*). Tāpat arī pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu ar SIA „ADSM Logistics" pirmās instances tiesas spriedumā ir novērtēti kopsakarā ar dienestam sniegtajiem rakstveida paskaidrojumiem un konstatēts, ka tie nav pretrunā (*lietas 5.sējuma 58.lapa*). Šādi pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi, ko apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi, atbilst pierādīšanas līdzekļiem izvirzītajām prasībām Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmās daļas izpratnē, tāpēc atzīstams, ka apgabaltiesa pamatoti tos ņēmusi vērā. Turklāt jānorāda, ka pirmās instances tiesas spriedumā pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu ar SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" ir atzīti par kopumā ticamiem, ņemot vērā arī tādus elementus kā pieteicējas pārstāvja spēju raksturot darījumu apstākļus un komunikāciju ar SIA „TC Agency" valdes locekli /pers. A/, secīgi un loģiski pamatot savas darbības, salīdzināt ar citiem gadījumiem savā pieredzē un brīvi ilustrēt stāstījumu ar piemēriem.

Kā nepamatoti noraidāmi pārmetumi apgabaltiesai par SIA „TC Agency" amatpersonas /pers. A/ telefonisko paskaidrojumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei neņemšanu vērā, jo pirmās instances tiesas spriedumā šie paskaidrojumi ir novērtēti (*lietas 5.sējuma 58.lapa*).

Ievērojot visu iepriekš minēto, Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojumi par apgabaltiesas pieļautām kļūdām pierādījumu vērtējumā attiecībā uz pieteicējas zināšanām par iesaistīšanos ļaunprātīgos darījumos atzīstami par nepamatotiem, bet argumenti par šī vērtējuma rezultātā izdarītajiem secinājumiem ir vērsti uz šo secinājumu pārskatīšanu, kas neietilpst kasācijas instances tiesas kompetencē.

[13] Senāts konstatē, ka pretēji kasācijas sūdzībā apgalvotajam apgabaltiesa ir sniegusi vērtējumu strīdus darījumu attaisnojuma dokumentos ietvertajai informācijai. Apgabaltiesas sniegtais vērtējums šajā ziņā saskanīgi izriet no pirmās instances tiesas spriedumā atspoguļotā pierādījumu novērtējuma kopsakarā ar izskatāmās lietas apstākļiem. Pirmās instances tiesas spriedumā ir analizēta SIA „ADSM Logistics" un SIA „TC Agency" saistība ar strīdus darījumu pavadzīmēm norādītajām adresēm un secināts, ka nedz komersanta neatrašanās savā juridiskajā adresē, nedz tas, ka preču piegāde nav notikusi no šīm juridiskajām adresēm, nav pamats secinājumam par pieteicējas ļaunprātību. Tiesas ieskatā, pieteicējas rūpības līmenis attiecībā uz pavadzīmēs norādītajām preču saņemšanas adresēm skaidrojams ar tās darba organizāciju (preču nepārtraukta pieņemšana būvobjektos, kurā ne vienmēr piedalās pieteicējas amatpersonas) un pieteicējas pārbaudes iespējām (publiskajos reģistros pieejamā darījumu partneru juridiskā adrese). Savukārt apgabaltiesa, balstoties uz visu lietas apstākļu vērtējumu, atzina, ka trūkumi pavadzīmēs, līgumu neesība un piegādāto materiālu apjoms nav izšķirošie apstākļi, kas norādītu tieši uz pieteicējas ļaunprātību un informētību. Turklāt darījumu partneru saimnieciskās darbības neveikšana juridiskajā adresē neizslēdz to, ka šāda darbība varēja notikt citur, nevis juridiskajā adresē (*iepriekš minētā sprieduma PPUH Stehcemp 35.punkts*).

[14] Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nav vērtējusi apstākļus, kas saistās ar piegādājamām precēm. Dienests norāda, ka piegādājamo preču lielais apjoms, kā arī nepieciešamība preci piegādāt noteiktā apjomā, vietā un laikā prasa pieteicējas tiešu sadarbību ar faktiskajiem kravu pārvadātājiem un to koordināciju, līdz ar to pieteicējai bija jāzina personas, kas pildīja konkrētos darījumus.

Vērtējot šo argumentu, Senāts atzīst, ka dienests faktiski ir norādījis uz savu viedokli, kā, dienesta ieskatā, būtu jākoordinē preču iegāde. Tajā pašā laikā dienests nav šo argumentu apsvēris to pierādījumu gaismā, kas varētu ietekmēt šo dienesta viedokli. Senāts norāda, ka tas, vai pieteicējai bija jābūt ciešākam kontaktam ar tās darījumu partneriem un jāzina personas, ar kurām tā sazinās, pasūtot preci un dodot norādījumus par preces apjomu, izkraušanas vietu utt., ir atkarīgs no darījuma un preces rakstura, kā arī darījuma izpildes kārtības, ko tiesa ir vērtējusi, atzīstot, ka lietā esošie pierādījumi tiesai snieguši skaidru priekšstatu par darījumu norisi starp pieteicēju un tās darījumu partneriem. Tiesa, vērtējot pieteicējas pārstāvju paskaidrojumus un pieteicējas darbinieka liecību, ir ņēmusi vērā arī pieteicējas valdes locekļa /pers. B/ paskaidroto par to, kā notika piegāžu organizēšana (telefoniski informējot, cik kravas vajadzīgas un kādas automašīnas objektā var iebraukt). Līdz ar to dienestam, iepazīstoties ar paskaidrojumu un liecību saturu kopumā, būtu jānorāda, kas tieši pieteicējas amatpersonu un darbinieka paskaidrotajā norāda uz to, ka preču telefoniska pasūtīšana bez dziļāku kontaktu nodibināšanas ar personām, kuras faktiski nodrošināja preču piegādi, nebija iespējama un vai tas varēja traucēt efektīvu preču iegādes koordināciju, kas attiecīgi liktu apsvērt, vai tiesas izdarītais pierādījumu vērtējums ir loģisks un atbilstošs darījuma būtībai. Līdz ar to dienests pēc būtības nenorāda uz tiesas pieļautu procesuālu pārkāpumu pierādījumu novērtējumā, attiecīgi Senāts nevar to pārbaudīt.

[15] Pārbaudot kasācijas sūdzības argumentus saistībā ar spriedumu daļā par pieteicējai papildus aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu, Senāts konstatē turpmāk minēto.

[16] Valsts ieņēmumu dienests iebilst pret tiesas secinājumu, ka dienests nav pierādījis pieteicējas izvairīšanos no nodokļu nomaksas par darba samaksu.

No pārsūdzētā lēmuma pamatojuma izriet, ka pieteicēja ir veikusi nepilnīgu darba laika uzskaiti un līdz ar to nav atbilstošā apmērā aprēķinājusi un samaksājusi valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šādu secinājumu Valsts ieņēmumu dienests izdarījis, konstatējot, ka pieteicējas tāmēs norādītais cilvēkstundu skaits pārsniedz darba laika tabelēs norādīto darba stundu skaitu. Uzskatot, ka tāmēs norādītie darbi ir izpildīti un par tiem ir saņemta samaksa, dienests secināja, ka pieteicējai bija naudas līdzekļi, lai apmaksātu darbiniekiem visas nostrādātās stundas un maksātu lielāku algu nekā faktiski aprēķinātā. Balstoties uz šo secinājumu, dienests aprēķināja starpību starp tāmēs norādīto stundu daudzumu un darbalaika uzskaitēs tabelēs norādīto stundu daudzumu un piemēroja šai starpībai minimālo stundas tarifa likmi. Pamatojot papildus valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un soda naudas trīskāršā apmērā aprēķinu, dienests citstarp atsaucās uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" $16.^{1}$panta $5.^{1}$daļu.

No iepriekš minētā ir secināms, ka pārsūdzētais lēmums ir balstīts uz matemātisku aprēķinu, no tāmēs norādītā stundu daudzuma atņemot darbalaika uzskaitēs tabelēs norādīto stundu daudzumu. Lēmuma pamatojums liecina arī par dienesta uzskatu, ka tāmēs norādītais cilvēkstundu skaits ir vērtējams kā darbu izpildei faktiski nepieciešamais laiks.

No apgabaltiesas sprieduma motīviem, kas balstīti arī uz rajona tiesas spriedumu, secināms, ka tiesa šādu pieeju ir kritizējusi, vispirms novērtējot

tāmes kā pierādījuma nozīmi, kā arī norādot uz dienesta pienākumu pierādīt administratīvā akta pamatojuma esību ar konkrētiem faktiem un pierādījumiem, kas liecinātu, ka pieteicēja faktiski (nevis aprēķinu līmenī) ir patērējusi vairāk laika darbu izpildei un tādējādi vai nu nodarbinājusi esošos darbiniekus vairāk, nekā uzrādīts darbalaika uzskaites tabelēs, vai arī piesaistījusi nelegālu darbaspēku. Tiesa norādījusi uz dienesta pienākumu vērtēt pieteicējas argumentus, kā arī vērtēt darbu apjomus, iesaistītās tehnikas vienības u.c., tādējādi faktiski norādot uz to, ka dienestam būtu pēc būtības jānovērtē, vai tos darba apjomus, kas pieteicējai ir jāizpilda, ir iespējams izpildīt ar tiem darbaspēka resursiem un tehniku, kas ir tās rīcībā, laikā, kas ir uzskaitīts darbalaika uzskaites tabelēs. Ievērojot visus šos trūkumus pārsūdzētajā lēmumā, kā arī patstāvīgi novērtējot pierādījumus, kas saistās ar darbu izpildei nepieciešamo darbalaiku, rajona tiesa atzina, ka dienests nav pierādījis pieteicējas pieļautu pārkāpumu, bet apgabaltiesa norādīja, ka dienesta lēmuma pamatojums balstās uz pieņēmumiem.

Senāts tiesas pieeju atzīst par pareizu.

Lai atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta 5.[1]daļai precizētu darba ņēmēja darba ienākumus, dienesta rīcībā ir jābūt informācijai, kas pierāda, ka nodokļu maksātājs grāmatvedības reģistros ir uzrādījis mazākus darba ienākumus, nekā tiem būtu jābūt. Tātad pierādīšanas priekšmets lietā ir tas, kādiem patiesībā bija jābūt darbinieku ienākumiem. To, kas tieši katrā konkrētajā lietā ir jāpierāda, nosaka šīs lietas apstākļi un tas, par ko ir strīds (piemēram, darba algas apmērs, nostrādātās stundas, veikto darbu apjoms utt.).

Konkrētajā lietā dienests ir apšaubījis to, ka pieteicējas darbinieki ir strādājuši tikai to stundu daudzumu, kas ir uzrādīts darbalaika uzskaitēs tabelēs. Ievērojot to, ka darba samaksa tiek noteikta par darbinieka darbu (Darba likuma 3.pants (darbinieks ir fiziskā persona, kas uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu darba devēja vadībā) un 59.pants (darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu)), tad gadījumā, ja tiek apšaubīts darbinieku nostrādāto stundu daudzums, ir ticami jāpierāda, cik tad faktiski darbinieki ir strādājuši. Citiem vārdiem, nostrādāto stundu aprēķins nevar būt teorētisks, bet tam ir jābūt pamatotam ar pierādījumiem, kas liecina, ka arī faktiski darbinieki ir strādājuši ilgāk nekā norādīts grāmatvedības attaisnojuma dokumentos un reģistros.

Dienests savus aprēķinus ir pamatojis ar pieteicējas tāmēs norādīto stundu daudzumu. Taču dienestam bija jāņem vērā tāmes būtība un līdz ar to, ko ar šo dokumentu var pierādīt. Atbilstoši vispārējai izpratnei, kāda ir tāmes nozīme, kas atspoguļojas arī šajā lietā un kam piemērus var atrast arī normatīvajos aktos (piemēram, atbilstoši Ministru kabineta 2017.gada 3.maija noteikumu Nr. 239 „Noteikumi par Latvijas būvnormatīvu LBN 501-17 „Būvizmaksu noteikšanas kārtība"" 3.5.apakšpunktam tāme ir būvspeciālista sastādīts būvprojekta īstenošanai paredzamo būvniecības izmaksu aprēķins), tāme ir dokuments, kas tikai provizoriski noteic izmaksas, tostarp darba laika patēriņu, kāds būs nepieciešams uzdoto darbu izpildei. Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka tāmēs norādītās cilvēkstundas nevar atspoguļot faktisko situāciju tā iemesla dēļ, ka tāmēs darba patēriņš tiek noteikts uz aprēķinu pamata, un brīdī, kad tiek sastādītas tāmes, nav iespējams paredzēt dažādus apstākļus, kas var ietekmēt darbu izpildei nepieciešamo darba patēriņu (*Senāta 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-15/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0130.A420599112.2.S) *9.punkts*). Tātad ar tāmi nevar pamatot faktiski patērēto stundu daudzumu konkrēto darbu izpildei. Senāts atzīst, ka tāme var radīt vispārīgas šaubas par nodokļu maksātāja uzrādīto datu pamatotību, tomēr, lai konstatētu nodokļu maksātāja pieļautu pārkāpumu un veiktu papildu nodokļu aprēķinu, dienestam ir jāatrod apstiprinājums šīm vispārīgajām šaubām, proti, šaubām ir jābūt pietiekami pamatotām. Pretējā gadījumā šīs vispārīgās šaubas tikai ļauj pieņemt, ka faktiski nostrādāto stundu skaits varētu būt citādāks, nekā uzrādīts grāmatvedības reģistros.

Ievērojot minēto, tiesa pamatoti ir atzinusi, ka dienests nav pierādījis, ka pieteicēja ir izvairījusies no nodokļu samaksas, un pamatoti norādījusi uz to, kādi pierādījumi šīs lietas kontekstā dienestam bija jāiegūst (piemēram, jāvērtē izpildāmo darbu apjoms, pieteicējas resursi u.c.), lai varētu izsecināt, vai noteiktais darba apjoms varēja tikt izpildīts ar pieteicējas rīcībā esošajiem darba resursiem darbalaika uzskaites tabelēs norādītajās darba stundās.

[17] Dienests kasācijas sūdzībā arī argumentē, ka pieteicēja nav norādījusi uz apstākļiem, kuri izskaidro pieteicējas darba ņēmējiem maksātā atalgojuma atšķirību no minimālās algas un statistikas datiem. Taču Senāts konstatē, ka šie dienesta apsvērumi nav norādīti pārsūdzētā lēmuma pamatojumā un pirmoreiz izvērsti tikai kasācijas sūdzībā. Līdz ar to šie dienesta argumenti kasācijas instances tiesā nav apsverami.

[18] Valsts ieņēmumu dienests ir norādījis uz to, ka apgabaltiesa, secinot, ka pieteicējai nav jāpierāda tās veikto aprēķinu pareizība, ir nepareizi interpretējusi likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta 5.[1]daļas 2.punktu.

Saistībā ar šo kasācijas sūdzības argumentu Senāts vispirms norāda, ka apgabaltiesa šo apsvērumu izteikusi kontekstā ar dienesta primāru pienākumu pierādīt pieteicējas pieļautu pārkāpumu, tādējādi pēc būtības norādot uz pierādījumu nastas sadali lietā. Proti, no apgabaltiesas sprieduma nevar izsecināt apgalvojumu, ka nodokļu maksātājam vispār nav jāpierāda tā veikto aprēķinu pareizība.

Pārbaudot apgabaltiesas apsvērumus pēc būtības, Senāts atzīst, ka tie ir pareizi.

[19] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta 5.[1]daļa paredz, ka Valsts ieņēmumu dienestam, veicot auditu, ir tiesības precizēt darba devēja aprēķinātos darba ņēmēja darba ienākumus un tos noteikt, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju, ja pastāv abi šādi nosacījumi: 1) dienesta rīcībā ir informācija par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē; 2) darba devējs nenodrošina pierādījumus minēto darba ienākumu pamatotības aprēķinam.

No tiesību normas teksta vispārīgi izriet, ka darba devējam ir jānodrošina pierādījumi darba ienākumu pamatotības aprēķinam. Taču šis nodokļu maksātāja pienākums iet roku rokā ar nodokļu administrācijas pierādīšanas pienākumu. Jau no pašas normas teksta izriet, ka vispirms nodokļu administrācijas rīcībā ir jābūt informācijai, kas dod pietiekamu pamatu uzskatīt, ka nodokļu maksātāja grāmatvedības dokumentos norādītie dati un aprēķini ir kļūdaini vai neatbilst patiesībai. Ja nodokļu administrācijas rīcībā šāda informācija ir, tad nodokļu maksātājam ir pamats to atspēkot.

Tas atbilst parastajai izpratnei par pierādījumu nastas sadali nodokļu lietās. Proti, ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis grāmatvedības dokumentus, t.i., attaisnojuma dokumentus un grāmatvedības reģistrus, tad nodokļu administrācijai ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šajos attaisnojuma dokumentos un grāmatvedības reģistros iegrāmatoto datu atbilstību patiesībai. 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) (sal. *Augstākās tiesas 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S) 8.punkts, 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (* ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) *9.punkts*).

Ievērojot to, ka tiesa konstatēja, ka dienests nav pietiekami pamatojis savas šaubas, proti, tā secinājumi ir balstīti uz pieņēmumiem, tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējai nebija jāpierāda savu aprēķinu pamatotība, jo pieteicējai faktiski nebija ko atspēkot.

[20] Ievērojot minēto, dienesta kasācijas sūdzības argumenti nerada pamatu sprieduma atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 7.marta spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt. Spriedums nav pārsūdzams.

Dz. Amerika A. Guļāns R. Vīduša