ECLI:LV:AT:2020:0930.A420295414.3.S
Lieta Nr. A420295414, SKA-58/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 30.septembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatores Anita Kovaļevska, Līvija Slica, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Anzāģe" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.aprīļa lēmuma Nr. 22.8/L-12038 atcelšanu, sakarā ar SIA „Anzāģe" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 16.maija spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Anzāģe" auditu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 29.aprīļa lēmumu Nr. 22.8/L-12038, ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis, šo nodokļu soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis.

Dienests konstatēja, ka pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās nepamatoti atskaitījusi priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan". Tāpat pieteicēja deklarējusi pakalpojumu sniegšanu SIA „Joker LTD", SIA „Lattelecom", SIA „Valdemārs 23", SIA „New Rosme", SIA „PT4", SIA „Glorija G" un AS „Citadele banka", saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.[6]panta otro daļu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.panta otro daļu šiem darījumiem piemērojot īpašo pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību. Taču atbilstoši rēķiniem pieteicēja sniedza šīm sabiedrībām vispārēja rakstura remonta pakalpojumus, kā arī nav iesniegusi pierādījumus, ka tās veiktie būvdarbi ir saistīti ar minēto būvju (ēku) būvēšanu, esošās būves vai tās daļas renovāciju, vienkāršoto renovāciju, rekonstrukciju, vienkāršoto rekonstrukciju, restaurāciju, konservāciju vai nojaukšanu.

[2] Uzskatīdama dienesta lēmumu par nepamatotu, pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par tā atcelšanu. Ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 16.maija spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, atceļot dienesta 2014.gada 29.aprīļa lēmumu daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 1447,23 *euro* un soda nauda 289,45 *euro* par darījumu ar SIA „Joker LTD" un pievienotās vērtības nodoklis 3178,07 *euro* un soda nauda 762,74 *euro* par darījumu ar AS „Citadele banka". Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Spriedums daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, pamatots ar to, ka SIA „Geartrans" nevarēja pieteicējai sniegt rēķinos norādītos beramo kravu pārvadāšanas pakalpojumus un ka pierādījumi liecina par pieteicējas informētību par tās iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Laisan" par klienta piesaisti apgabaltiesa konstatēja, ka nav iespējams identificēt pakalpojumu, ko SIA „Laisan" būtu sniegusi pieteicējai, proti, apstākļi liecina par darījumu faktisko neesību. Savukārt par pakalpojumiem, ko pieteicēja sniedza SIA „Joker LTD" (pieteikuma noraidītajā daļā), SIA „New Rosme", SIA „Glorija G", SIA „Valdemārs 23", SIA „PT4" un SIA „Lattelecom", apgabaltiesa norādīja, ka tie atzīstami par vienkāršiem telpu remontdarbiem (kosmētisko remontu) un interjera maiņu, kas nav atzīstami par būvniecības pakalpojumiem, kuriem būtu piemērojama reversā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtība.

[3] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, un norāda turpmāk minētos iebildumus.

[3.1] Nevar piekrist tiesas secinājumam, ka, lai veiktu būvdarbus, personai ir pienākums izstrādāt būvprojektu, saņemt tā akceptu vai būvatļauju vai izstrādāt vienkāršotās renovācijas vai rekonstrukcijas ieceres dokumentāciju, kas iesniedzama būvvaldē ieceres akceptēšanai. Būvniecības dokumentācijas esība vai neesība nevar tikt uzskatīta par pamatu tam, vai pieteicējas sniegtie pakalpojumi atzīstami par būvniecības pakalpojumiem.

[3.2] Būvniecības dokumentācijas kārtošana, tostarp apliecinājuma kartes saņemšana, ir pasūtītāja, nevis darbuzņēmēja (būvniecības pakalpojuma sniedzēja) atbildība, līdz ar to tiesa nepamatoti piemērojusi tiesību normas, kas neattiecas uz darbuzņēmēju.

[3.3] Nosakot reverso pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību būvniecības pakalpojumiem, likuma grozījumu mērķis bija samazināt iespējas izkrāpt nodokli no valsts budžeta. Tādēļ nav mazsvarīgi, ka pieteicējas darījumu partneri (būvniecības pakalpojumu saņēmēji) ir samaksājuši pievienotās vērtības nodokli, par ko nepastāv strīds. Savukārt tādu jēdzienu kā „vispārēja rakstura remonta pakalpojumi" nedz Pievienotās vērtības nodokļa likums, nedz Būvniecības likums neparedz.

[3.4] Tiesa nav sniegusi vērtējumu tam, ka dienesta lēmumā nav pamatojuma būvniecības pakalpojumu neatzīšanai par tādiem, kuriem piemērojama reversā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtība. Pieteicējas sniegtie pakalpojumi lēmumā nav analizēti pēc būtības, un nav norādīts, kāpēc šiem pakalpojumiem minētā kārtība nav piemērojama. Līdz ar to tiesa patvaļīgi pārkāpusi kompetences robežas, nelabvēlīgu spriedumu pamatojot ar jauniem apstākļiem, uz kuriem nav norādīts administratīvajā aktā.

[3.5] Tiesa nonāk pretrunā, sprieduma 13.2.1.apakšpunktā norādot, ka būvniecības dokumentācijas neesība ir pietiekams pamats, lai pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem nepiemērotu reverso nodokļa maksāšanas kārtību, bet sprieduma 13.2.7.apakšpunktā atzīstot, ka bez būvatļaujas veikti darbi joprojām ir būvdarbi.

[3.6] Atteikums izskatīt lietu mutvārdu procesā ir ietekmējis lietas iznākumu, jo tiesa nav vērtējusi eksperta – būvniecības speciālista – atzinumu, kurā pieteicējas veiktie darbi kvalificēti atbilstoši būvniecību reglamentējošo normatīvo aktu prasībām, un nav apmierinājusi pieteicējas lūgumu par eksperta pieaicināšanu. Tiesa nav uzklausījusi tiesas sēdē darījumu partneru amatpersonas, lai pārliecinātos, ka nodoklis valsts budžetā ir samaksāts.

[3.7] Tāpat tiesa nav vērtējusi argumentus un dokumentus, kas apliecina pušu vienošanos par nodokļa nomaksas kārtību un kas apliecina nodokļa samaksu budžetā. Faktiski dienests vienus un tos pašus darījumus ar nodokli ir aplicis divreiz.

[3.8] Tiesa nav norādījusi, kādēļ tā vienam pierādījumam (darījumu partneru atbildēm uz tiesas pieprasījumiem) devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu (eksperta atzinumu, līgumiem ar darījumu partneriem, kuros ietverta vienošanās par reverso nodokļa maksāšanas kārtību, un to, ka pieteicējas darbība ir saistīta tikai ar būvniecību).

[3.9] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan" lietā nav norādīti pierādījumi, ka tieši pieteicēja ir guvusi fiskālas priekšrocības.

[3.10] Pieteicēja jau audita laikā norādīja, ka bija nepieciešama ļoti daudzu lielgabarīta un smagu kravu (galvenokārt grunts) pārvadāšana, ko pieteicēja ar tai piederošo kravas autobusu nevarēja veikt. SIA „Geartrans" ir deklarējusi darījumus ar pieteicēju. Tas neliecina, ka ir notikusi nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšana un pieteicējas iesaistīšanās tajā. Tiesa ir atsaukusies uz neprecizitātēm un kļūdām dokumentos, taču tās ir izskaidrotas paskaidrojumos un liecībās un nav tādas, kas liegtu pārliecināties par darījumu norisi. Tiesa nav ņēmusi vērā to, ka pieteicējas amatpersona ir sniegusi paskaidrojumus par to, kādi tieši pakalpojumi saņemti, kādas kravas pārvadātas, kādos maršrutos, kāpēc piesaistīts konkrētais darījumu partneris, un to, ka par darījumiem noformēti atbilstoši rēķini, veikti norēķini un darījumi deklarēti.

[3.12] Tiesas konstatētās neatbilstības darījumā ar SIA „Laisan" ir izskaidrojamas ar to, ka jau 2011.gada 28.oktobrī starp pieteicēju un /pers. A/ kā fizisku personu noslēgts nodomu protokols par konkrēta projekta īstenošanu. /pers. A/ ir apņēmies mērķa īstenošanas gadījumā reģistrēt komercsabiedrību un tās vārdā izrakstīt rēķinus.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā nepiekrīt kasācijas sūdzības argumentiem un lūdz to noraidīt.

Motīvu daļa

I

[5] Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti liedzis pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan".

Pieteicēja apgalvo, ka lietā nav norādīti pierādījumi tam, ka attiecībā uz darījumiem ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan" tieši pieteicēja ir guvusi fiskālas priekšrocības.

Šajā ziņā Senāts norāda, ka, iekļaujot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos pakalpojumu saņemšanas darījumus savā nodokļa deklarācijā, nodokļa maksātājs līdz ar to ir ieguvis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Ja deklarācijā tiktu iekļauti darījumi, kuri pēc būtības nav notikuši vai kuros faktiskais pakalpojumu sniedzējs nav identificējams, minētās tiesības tiktu izmantotas nepamatoti, nodokļa maksātājam gūstot fiskālas priekšrocības.

Dienests savā lēmumā tieši norāda, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan" ir noformēti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Tādēļ, lai atbildētu uz jautājumu, vai pieteicēja ir pamatoti iekļāvusi pakalpojumu saņemšanas darījumus savās nodokļa deklarācijās vai arī, tieši otrādi, šādā veidā guvusi nepamatotas fiskālas priekšrocības, tiesai citstarp ir jānoskaidro, vai pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Geartrans" un SIA „Laisan" ir notikuši atbilstoši to ekonomiskajai būtībai.

Apgabaltiesa lietā pēc būtības ir konstatējusi, ka pieteicējas darījums ar SIA „Laisan" nav noticis vispār, jo nav identificējams saņemtais pakalpojums, savukārt darījumi ar SIA „Geartrans" nav notikuši ar rēķinos norādīto partneri, bet pieteicēja zināja (tai bija jāzina), ka faktiski pakalpojumus sniedz cita persona, nevis tā, kas norādīta nodokļa rēķinos. Apgabaltiesa šajā ziņā ir atsaukusies uz virkni lietā esošu pierādījumu, tādēļ pieteicējas vispārīgais iebildums, ka lietā nav norādīti attiecīgie pierādījumi, nav pamatots un pats par sevi nerada šaubas par apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu.

[6] Pieteicējas arguments, ka ar savu transportu tā nespēja pārvadāt daudzās lielgabarīta kravas, pats par sevi nerada pamatu apšaubīt tiesas secinājumu, ka darījums ar SIA „Geartrans" bijis fiktīvs. Tāpat to nerada apstāklis, ka SIA „Geartrans" formāli ir deklarējusi darījumus ar pieteicēju un ka pieteicējas amatpersona paskaidrojumos ir apstiprinājusi darījumu norisi.

Šie argumenti norāda tikai uz to, ka pieteicēja vēlas, lai tiesa minētajiem pierādījumiem piešķirtu citu nozīmi, taču tie nepamato, kā tieši apgabaltiesas veiktais pierādījumu novērtējums ir bijis kļūdains un novedis pie nepareiza lietas iznākuma.

[7] Savukārt attiecībā uz darījumu ar SIA „Laisan" pieteicēja uzskata, ka tiesa neesot ņēmusi vērā, ka tiesas konstatētās neatbilstības esot izskaidrojamas ar to, ka jau 2011.gada 28.oktobrī starp pieteicēju un /pers. A/ noslēgts nodomu protokols un ka /pers. A/ ir apņēmies mērķa īstenošanas gadījumā reģistrēt komercsabiedrību un tās vārdā izrakstīt rēķinus.

Senāts pirmām kārtām norāda, ka, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, apgabaltiesa vērtējusi arī 2011.gada 28.oktobrī starp pieteicēju un /pers. A/ noslēgto nodomu protokolu. Tādējādi, nepastāvot plašākai kasācijas sūdzības argumentācijai par to, kādā veidā apgabaltiesas vērtējums šim apstāklim ir kļūdains vai nepietiekams, pieteicējas arguments, ka tiesa šo apstākli neesot vērtējusi, ir acīmredzami nepamatots.

Otrkārt, Senāts norāda, ka to, ka 2012.gada 20.janvāra sadarbības līgumu pieteicēja ar SIA „Laisan" noslēgusi tikai pēc iespējamās pakalpojuma sniegšanas, savukārt SIA „Laisan" komercreģistrā reģistrēta vēl vēlāk (2012.gada 24.janvārī), liekot secināt, ka dokumenti sastādīti ar atpakaļejošu datumu, apgabaltiesa minējusi tikai kā papildu argumentu. Tiesas galvenā motivācija balstās uz to, ka nav identificējams pakalpojums, kuru SIA „Laisan" būtu sniegusi pieteicējai, jo abu darījumu partneru pārstāvju liecības un paskaidrojumi ir vispārīgi un netiek piepildīti ar konkrētu saturu. Konkrētus iebildumus pret šo secinājumu pieteicēja nav norādījusi, vien vispārīgi apgalvojusi, ka /pers. A/ rīcība, sniegtā informācija, dokumenti un padomi ļāvuši pieteicējai iegūt objekta īstenošanas tiesības un ka tiesa neesot vērtējusi pierādījumus kopumā. Tādējādi kasācijas sūdzība pēc būtības nesatur pamatojumu tam, kādā veidā apgabaltiesa attiecībā uz šo darījumu nonākusi pie nepareiza lietas iznākuma.

II

[8] Lietā ir strīds arī par to, vai pieteicēja pamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa reverso maksāšanas kārtību remontdarbu sniegšanas pakalpojumu darījumiem ar SIA „Joker LTD" (pieteikuma noraidītajā daļā), SIA „New Rosme", SIA „Glorija G", SIA „Valdemārs 23", SIA „PT4" un SIA „Lattelecom".

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā no 2012.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim) 13.^{6}panta otrā daļa paredzēja, ka nodokli par šā panta ceturtajā daļā minētajiem būvniecības pakalpojumiem, kas sniegti iekšzemē, valsts budžetā maksā būvniecības pakalpojumu saņēmējs, ja būvniecības pakalpojumu sniedzējs un būvniecības pakalpojumu saņēmējs ir apliekamās personas.

Šā panta pirmā daļa paredzēja, ka panta izpratnē būvniecības pakalpojumi ir būvdarbu veikšana jaunas būves (ēkas, inženierbūves) būvēšanai vai esošās būves vai tās daļas renovācijai, rekonstrukcijai, restaurācijai, konservācijai vai nojaukšanai.

Savukārt Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība"

293.[5]punktā (redakcijā, kas bija spēkā pakalpojumu sniegšanas laikā 2012.gadā) bija noteikts, ka, piemērojot likuma 13.[6]panta pirmo daļu, par būvniecības pakalpojumu uzskata arī būvdarbus, kas tiek veikti būves vienkāršotai renovācijai un vienkāršotai rekonstrukcijai.

Būtībā identisks regulējums ietverts arī Pievienotās vērtības nodokļa likumā (redakcijā, kas bija spēkā no 2013.gada 1.janvāra). Šā likuma 142.panta otrajā daļā noteikts, ka nodokli par šā panta ceturtajā daļā minētajiem būvniecības pakalpojumiem, kas sniegti iekšzemē, valsts budžetā maksā būvniecības pakalpojumu saņēmējs, ja būvniecības pakalpojumu sniedzējs un būvniecības pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēts nodokļa maksātājs. Savukārt panta pirmajā daļā bija paredzēts, ka panta izpratnē būvniecības pakalpojumi ir būvdarbu veikšana jaunas būves (ēkas, inženierbūves) būvēšanai vai esošās būves vai tās daļas renovācijai, vienkāršotai renovācijai, rekonstrukcijai, vienkāršotai rekonstrukcijai, restaurācijai, konservācijai vai nojaukšanai, kā arī būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertā visu veidu projektēšana.

Abu minēto likumu pantu ceturtajā daļā dots to būvniecības pakalpojumu uzskaitījums, kuriem piemēro šo pantu otrajā daļā minēto nodokļa maksāšanas kārtību.

Vērtējot tiesību normas savstarpējā sakarā, apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.[6]panta otrajā daļā un attiecīgi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.panta otrajā daļā paredzētā nodokļa maksāšanas kārtība piemērojama sniegtajiem pakalpojumiem un šie pakalpojumi uzskatāmi par būvniecības pakalpojumiem attiecīgo likumu izpratnē tikai tad, ja tie ir saistīti ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.[6]panta pirmajā daļā vai attiecīgi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.panta pirmajā daļā minētajiem būvdarbu veidiem.

Citiem vārdiem, tāds pakalpojums kā, piemēram, telpu iekšējā apdare atzīstams par būvniecības pakalpojumu attiecīgo likuma normu izpratnē tikai tad, ja tā veikta jaunas būves būvēšanas, esošas būves renovācijas, rekonstrukcijas vai restaurācijas ietvaros. Savukārt, ja tiek veikts tikai kādas būves daļas vai telpas kosmētiskais remonts, tad šādiem pakalpojumiem nav piemērojama īpašā nodokļa maksāšanas kārtība, jo tie neietilpst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.[6]panta pirmās daļas un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.panta pirmās daļas tvērumā.

To, ka tieši šādi bija interpretējamas strīdus periodā spēkā esošās tiesību normas, apstiprina arī 2017.gada 27.jūlijā pieņemtie grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā, kuri stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī. Ar šiem grozījumiem likuma 142.pants izteikts jaunā redakcijā, panta pirmajā daļā nosakot, ka šā panta izpratnē būvniecības pakalpojumi ir jebkura būvdarbu veikšana, kā arī būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertā visu veidu projektēšana. Šo grozījumu anotācijā skaidrots, ka būvniecības nozarē nepieciešams paplašināt pievienotās vērtības nodokļa apgriezto jeb reverso maksāšanas kārtību uz visa veida nekustamā īpašuma būvniecību un remonta pakalpojumiem, piemērojot to arī tādiem būvniecības pakalpojumiem, kuri sniegti kā atsevišķi būvniecības pakalpojumi (piemēram, atsevišķi sniegti remonta darbi) (*http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/4EF7A06243CC0284C225815A0053F59D?OpenDocument*). Tātad atsevišķi sniegtiem remontdarbu pakalpojumiem likumdevējs tikai no 2018.gada paredzējis piemērot īpašo nodokļa maksāšanas kārtību.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējas sniegtie pakalpojumi SIA „Joker LTD" (pieteikuma noraidītajā daļā), SIA „New Rosme", SIA „Glorija G", SIA „Valdemārs 23", SIA „PT4" un SIA „Lattelecom" bija tikai tādi telpu remontdarbi un interjera maiņa, kas nav būvniecības pakalpojumi.

[9] Pieteicēja par tiesas spriedumu šajā daļā izteikusi iebildumus, tostarp izvirzot vairākus apsvērumus saistībā ar būvniecības dokumentāciju un pretrunām spriedumā.

Senāts jau atzina par pamatotu apgabaltiesas nostāju, saskaņā ar kuru vienkāršai telpu apdarei nav piemērojama īpašā nodokļa maksāšanas kārtība, ja šis pakalpojums neietilpst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.[6]panta pirmās daļas un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.panta pirmās daļas tvērumā (proti, ja netiek veikta jaunas būves būvēšana, esošas būves renovācija, rekonstrukcija vai restaurācija). Pieteicējas argumenti par to, ka atsevišķos gadījumos būvniecībai neesot nepieciešama dokumentācija un ka šīs dokumentācijas kārtošana neesot būvniecības pakalpojuma sniedzēja atbildība, nevar ietekmēt šo secinājumu. Apzinoties savus pienākumus nodokļu samaksas jomā, pakalpojumu sniedzējam, jo sevišķi savā uzņēmējdarbības nozarē pieredzējušam būvkomersantam, nevar būt šķēršļu saprast un noskaidrot, vai pakalpojums, par kuru tiek izrakstīts rēķins, tiek sniegts jaunas būves būvēšanas, esošas būves renovācijas, rekonstrukcijas un restaurācijas ietvaros.

Senāts arī nepiekrīt, ka tiesas spriedumā ir pretruna. Visos gadījumos apgabaltiesa izvēlējusies konsekventu pieeju, vērtējot pieteicējas sniegtos pakalpojumus pēc to juridiskās būtības, nevis tikai pēc tā, vai ir izstrādāta nepieciešamā dokumentācija būvdarbu veikšanai (saņemta būvatļauja vai apliecinājuma karte). Piemēram, tiesa atzina par pamatotu pieteicējas prasījumu darījumā ar AS „Citadele banka", kad apliecinājuma karte vienkāršotai renovācijai bija izsniegta pēc pašu būvdarbu veikšanas. Savukārt pieteikuma noraidītajā daļā tiesa visos gadījumos pārbaudīja un konstatēja ne vien to, ka nav pieprasīta un saņemta būvatļauja vai apliecinājuma karte, bet arī to, ka paši veiktie darbi nav uzskatāmi par būvniecības pakalpojumiem īpašās nodokļa maksāšanas kārtības izpratnē.

[10] Pieteicēja izvirza argumentu par dienesta lēmuma pamatojuma trūkumu.

Dienesta lēmums daļā par darījumiem, kuriem pieteicēja piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa reverso maksāšanas kārtību, pamatots ar to, ka pieteicēja sniegusi vispārēja rakstura remonta pakalpojumus un nav iesniegusi pierādījumus, ka attiecīgajos nekustamajos īpašumos veiktie būvdarbi saistīti ar minēto būvju (ēku) būvēšanu, esošās būves vai tās daļas renovāciju, vienkāršoto renovāciju, rekonstrukciju, vienkāršoto rekonstrukciju, restaurāciju, konservāciju vai nojaukšanu. Dienests atzina, ka tādējādi pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus (pamatojumu) pievienotās vērtības nodokļa īpašās maksāšanas kārtības piemērošanai.

Kaut arī dienests pieteicējas sniegtos pakalpojumus nav vērtējis pēc to būtības tik detalizēti, kā to darījusi apgabaltiesa, Senāts tomēr nepiekrīt pieteicējai, ka dienesta lēmums nesatur pamatojumu un ka tiesa līdz ar to būtu pārkāpusi kompetences robežas, pamatojot spriedumu ar jauniem apstākļiem, uz kuriem nav norādīts administratīvajā aktā.

Dienesta apsvērumi, uz kuru pamata tas norādījis, kāpēc šiem pakalpojumiem nodokļa reversā maksāšanas kārtība nav piemērojama, ir skaidri saprotami, un apgabaltiesa šo dienesta sniegto administratīvā akta pamatojumu nav mainījusi, bet ir tikai rūpīgāk noskaidrojusi lietas faktiskos apstākļus. Papildu pierādījumu iegūšana nav uzskatāma par pamatojuma maiņu.

[11] Pieteicēja norāda arī, ka tiesa nav uzklausījusi tiesas sēdē ekspertu un pieteicējas darījumu partneru amatpersonas.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 178.panta pirmo daļu ekspertīzi lietā tiesa nosaka gadījumos, kad lietā nozīmīgu faktu noskaidrošanai nepieciešamas speciālas zināšanas zinātnē, tehnikā, mākslā vai citā nozarē. Senāts norāda, ka tas, vai konkrēti pakalpojumi ir uzskatāmi par būvniecības pakalpojumiem nodokļa reversās maksāšanas kārtības izpratnē, ir tiesību piemērošanas jautājums, kuru tiesa ir pilnībā kompetenta izšķirt pati. Pieteicēja kasācijas sūdzībā nepamato, kādā veidā šā jautājuma izlemšanai būtu nepieciešamas speciālas tehniskas zināšanas, kuru tiesai nav, lai tai vajadzētu pieaicināt ekspertu – būvniecības speciālistu.

Savukārt nepieciešamību uzaicināt liecību sniegšanai darījumu partneru amatpersonas pieteicēja pamato ar to, ka šīs personas varot apstiprināt, ka pieteicējas darījumu partneri ir samaksājuši budžetā pievienotās vērtības nodokli par saņemtajiem pakalpojumiem. Pieteicēja norāda, ka tiesa neesot

vērtējusi arī vairākus citus argumentus un dokumentus, kas apliecinot pušu vienošanos par nodokļa nomaksas kārtību un nodokļa samaksu budžetā.

Senāts uz to norāda, ka no sprieduma neizriet, ka tiesa būtu apšaubījusi to, ka pieteicējas darījumu partneri ir samaksājuši budžetā pievienotās vērtības nodokli par saņemtajiem pakalpojumiem. Otrkārt, ciktāl lietā ir jāizšķir, vai atbilstoši likumam pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa reversā maksāšanas kārtība, nav izšķirošas nozīmes apstākļiem, kas attiecas uz nodokļa faktisko samaksu budžetā, jo pieteicējas un tās darījumu partneru savstarpējā vienošanās un rīcība nodokļu samaksas jautājumā nemaina to, kā pareizi piemērojamas tiesību normas, kuras regulē pienākumu samaksāt nodokli budžetā. Tādēļ pieteicējai uzliktā nodokļa samaksas pienākuma pamatotības pārbaudes kontekstā nav saskatāma vajadzība uzaicināt mutvārdu liecību sniegšanai darījumu partneru amatpersonas, lai tās apstiprinātu iespējamo nodokļa samaksas faktu.

[12] Vienlaikus arguments par pakalpojumu saņēmēju veikto nodokļa faktisko samaksu jāaplūko saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas neitralitātes un efektivitātes principa ievērošanu un iespēju koriģēt kļūdainus rēķinus.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka principā tāda sistēma, kuras ietvaros, no vienas puses, pakalpojumu sniedzējs, kas nodokļu iestādēm ir kļūdas pēc samaksājis pievienotās vērtības nodokli, var pieprasīt tā atmaksāšanu un, no otras puses, pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu, atbilst neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Farkas, C?564/15, ECLI:EU:C:2017:302, 51.punkts; 2019. gada 11. aprīļa sprieduma lietā PORR, C?691/17, ECLI:EU:C:2019:327, 40.punkts*).

Izņēmuma gadījumā, ja pievienotās vērtības nodokļa atmaksa pakalpojumu saņēmējam izrādās neiespējama vai pārmērīgi grūta, īpaši tad, ja pakalpojumu sniedzējs ir maksātnespējīgs, tad no efektivitātes principa var izrietēt prasība, ka pakalpojumu saņēmējam jābūt iespējai vērst savu atmaksāšanas prasījumu tieši pret nodokļu iestādēm. Šādā gadījumā dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, lai ievērotu efektivitātes principu (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Farkas, C?564/15, ECLI:EU:C:2017:302, 53.punkts; 2019. gada 11. aprīļa sprieduma lietā PORR, C?691/17, ECLI:EU:C:2019:327, 42.punkts*).

Minētie apsvērumi izteikti lietās, kurās pievienotās vērtības nodokļa rēķina izsniedzējs nepamatoti piemērojis vispārējo nodokļa maksāšanas kārtību, kaut arī bijusi jāpiemēro reversā maksāšanas kārtība. Tajās ir bijis strīds par rēķina saņēmēja tiesībām atgūt vai atskaitīt rēķina izsniedzējam samaksāto priekšnodokli. Tātad minēto lietu apstākļi atšķiras no izskatāmās lietas. Tomēr Eiropas Savienības Tiesa ir vispārīgi norādījusi, ka šiem pašiem apsvērumiem ir jābūt noteicošiem arī tad, kad ar neiespējamību vai pārmērīgām grūtībām iegūt nepamatoti samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu saskaras nevis pakalpojumu saņēmējs, bet to piegādātājs (*Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 15.decembra sprieduma lietā Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, ECLI:EU:C:2011:844, 29.punkts*).

Tādēļ Senāts atzīst, ka līdzīgs mehānisms var tikt attiecināts arī uz apgrieztu situāciju, kāda ir izskatāmajā lietā, kurā rēķina izsniedzējs nepamatoti piemērojis nodokļa reverso maksāšanas kārtību, kaut arī bija jāpiemēro vispārējā maksāšanas kārtība.

Turklāt, lai arī tas neskar izskatāmo lietu, bet pieteicējas darījumu partneru iespējamos prasījumus pret valsti, Senāts papildus atzīmē, ka minētajā spriedumā Eiropas Savienības Tiesa aplūkojusi arī jautājumu par to, vai efektivitātes principam atbilst situācija, kurā noilguma termiņš civilprasības celšanai pārsniedz to termiņu, kurā otrs nodokļu maksātājs var pieteikt savu prasījumu nodokļu administrācijai, un norādījusi, ka valsts iestāde nevar atsaukties uz saprātīga noilguma termiņa izbeigšanos, ja valsts iestāžu rīcība apvienojumā ar noilguma termiņa pastāvēšanu izraisa to, ka personai pilnībā tiek atņemta iespēja izmantot savas tiesības valsts tiesās (*turpat, 31.punkts*).

Tas nozīmē, ka nodokli, kuru pieteicēja kļūdaini nav iekasējusi no tās izsniegto rēķinu saņēmējiem, tā var pieprasīt no šiem darījumu partneriem civiltiesiskā kārtībā, savukārt tie pēc tam (ja saskaņā ar kļūdaini izsniegtajiem rēķiniem aprēķinātais nodoklis ir iemaksāts budžetā) var vērsties ar attiecīgu prasījumu pret nodokļu administrāciju.

Līdz ar to pieteicējai noteiktais pienākums samaksāt nodokli budžetā nevar tikt atcelts ar aizbildinājumu, ka tās darījumu partneri jau esot samaksājuši nodokli, jo šis pienākums pilnībā atbilst pieteicējas saistībām pret valsti, proti, tas izriet no nodokļu tiesību normu pareizas un precīzas piemērošanas, kuras mērķis savukārt ir nodrošināt budžeta ieņēmumus.

III

[13] Pieteicējas argumenti par pievienotās vērtības nodokļa reversās maksāšanas kārtības ieviešanas mērķi un par nodokļa faktisko samaksu ir apsverami arī pieteicējai piemērotās soda naudas samērīguma kontekstā.

No audita lēmuma izriet, ka dienesta veikto korekciju rezultātā saistībā ar darījumiem, kuros pieteicēja nepamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa reverso maksāšanas kārtību un tādējādi samazinājusi budžetā maksājamo nodokli vai palielinājusi no budžeta atmaksājamo nodokļa summu, dienests aprēķinājis soda naudu 20 procentu apmērā no auditā papildus aprēķinātās vai no samazinātās no budžeta atmaksājamās nodokļa summas (izņemot 2012.gada aprīļa darījumus, saistībā ar kuriem soda nauda piemērota 30 procentu apmērā).

[14] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka, tā kā nav veikta Eiropas Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kuri paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu. Tādējādi šiem sodiem nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu. Lai izvērtētu, vai sankcija atbilst samērīguma principam, tostarp ir jāņem vērā pārkāpuma, kuru iecerēts sodīt ar šo sankciju, raksturs un smagums, kā arī tās apmēra noteikšanas nosacījumi (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Farkas, C?564/15, ECLI:EU:C:2017:302, 59.–60.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa arī norādīja, ka vispārīgi šāds sods veicina nodokļu maksātājus pēc iespējas ātrāk novērst nepietiekamo nodokļu samaksu un tādējādi sasniegt mērķi nodrošināt tā precīzu iekasēšanu (*turpat, 62.punkts*). Tomēr apstākļos, kuros pārkāpumu rada kļūda saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa mehānisma piemērošanu, kas atbilst administratīva rakstura pārkāpumam un kas nav radījusi nodokļu administrācijai nekādus ienākumu zaudējumus, un kuros nepastāv norādes par krāpšanu, nesamērīga ir tāda soda piemērošana, kas sasniedz 50 procentus no aplūkotajam darījumam piemērojamā nodokļa apmēra (*turpat, 65.–66.punkts*).

Tāpat Eiropas Savienības Tiesa ir skaidrojusi, ka valsts likumdevējam ir iespēja nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu nodokļa sistēmas pienācīgu darbību, un tādējādi administratīvs naudas sods varētu tikt piemērots nodokļa maksātājam, kura pieteikuma par nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksāšanu pamatā ir bijusi tā paša neuzmanība (*Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 2.jūlija sprieduma lietā Terracult, C?835/18, ECLI:EU:C:2020:520, 36.punkts*).

Attiecībā uz sankcijām, ko veido nodokļa palielināšana saskaņā ar vienotu likmi procentos, Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka šāds sankcijas apmēra noteikšanas veids, nepastāvot iespējai to samērīgi variēt, var pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairītos no krāpšanas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 17.jūlija sprieduma lietā Equoland, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091, 44.punkts*).

No sniegtajiem Eiropas Savienības Tiesas prakses piemēriem izriet, ka likumdevējs var noteikt sankcijas par nodokļa maksātāja pārkāpumiem pat tad, ja tas pieļāvis tikai neuzmanību un nav norādes uz krāpšanu. Tomēr šīm sankcijām nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Vērtējot sankcijas samērīgumu, jāņem vērā pārkāpuma raksturs un smagums, kā arī tās apmēra noteikšanas nosacījumi. Ja sankcija tiek noteikta saskaņā ar vienotu likmi procentos, jāpastāv iespējai to samērīgi variēt.

[15] Šajā lietā pieteicējai soda nauda piemērota saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta ceturto un piekto daļu. Atbilstoši šīm normām, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas vai attiecīgi no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Savukārt, ja minētais nodokļa samazinājums vai attiecīgi palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas vai attiecīgi no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Senāts atzīst, ka likme procentos, pēc kuras tiek noteikta sankcija, ir salīdzinoši neliela un pati par sevi neliecina par nesamērīgumu. Tomēr no piemērotajām tiesību normām izriet, ka soda naudas piemērošana ir atkarīga tikai no budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājuma vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājuma procentos. Lai arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa paredz iespēju noteiktos gadījumos uz pusi samazināt soda naudu, šajā normā nav paredzēts ņemt vērā tādus apstākļus, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi pret pārkāpumu. Tādējādi vienāda sankcija tiek piemērota gan tādam nodokļu maksātājam, kurš apzināti slēpis ar nodokli apliekamo objektu, gan tādam nodokļu maksātājam, kurš pārkāpumu pieļāvis neuzmanības dēļ. Tas neatbilst Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstītajai samērīguma principa izpratnei.

Arī šajā lietā sastopamās norādes vedina domāt, ka pieteicējas pieļautā kļūda ir saistīta ar nepareizu pievienotās vērtības nodokļa mehānisma piemērošanu, kura nolūks nav bijis radīt valstij nodokļu ieņēmumu zaudējumus, un ka nav norāžu par krāpšanu vai apzinātu izvairīšanos no nodokļu samaksas. Tiesai šīs norādes ir jāpārbauda. Ja tās apstiprinās, nebūtu samērīgi pieteicējai piemērot tādu pašu soda naudu, kāda tiktu piemērota apzināta pārkāpuma gadījumā.

Senāts atzīmē, ka, ievērojot pienācīgu rūpību, pieteicēja varēja saprast savus tiesiskos pienākumus. Senāts šajā spriedumā jau norādīja, ka pieredzējušam būvkomersantam nevar būt šķēršļu noskaidrot, vai pakalpojums, par kuru tiek izrakstīts rēķins, tiek sniegts jaunas būves būvēšanas, esošas būves renovācijas, rekonstrukcijas un restaurācijas ietvaros. Tomēr pieteicējas rūpība vērtējama kontekstā ar paša tiesiskā regulējuma sarežģītību. Par spīti likuma vārdiskā formulējuma relatīvajai skaidrībai, nevar atstāt bez ievērības, ka pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas regulējums, kāds tas bija attiecībā uz būvniecības pakalpojumiem laikā no 2012.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim, saturēja skaidri neatrunātu atkāpi no Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas Nr. 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 199.panta 1.punkta „a" apakšpunkta regulējuma, kurā ir plašāks būvniecības pakalpojumu uzskaitījums. Proti, pieņemot 2011.gada 8.decembra grozījumus likumā „Par pievienotās vērtības nodokli", likumprojekta anotācijā runāts par būvniecības pakalpojumiem vispār, tikai dažviet sniedzot to būvniecības pakalpojumu uzskaitījumu, uz kuriem attieksies jaunā kārtība, bet skaidri nenorādot, ka šis uzskaitījums ir izsmeļošs un tādējādi neietver citus minētajā direktīvas normā minētos pakalpojumus. Līdz ar to jaunā regulējuma spēkā esības sākumposmā tā piemērošanas prakse komersantiem vēl varēja nebūt pietiekami skaidra.

Tāpat nevar atstāt bez ievērības pieteicējas argumentu, ka jaunā regulējuma mērķis bija samazināt iespējas izkrāpt nodokli no valsts budžeta. Kā ir atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, apgrieztās iekasēšanas sistēma ļauj cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 17.jūlija sprieduma lietā Equoland, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091, 42.punkts*), jo apgrieztās maksāšanas kārtības gadījumā nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks saistībā ar tiesībām uz atmaksu ir ierobežots. Proti, lai gan minēto piegāžu adresāts ir pievienotās vērtības priekšnodokļa maksātājs, tas principā var atskaitīt šo pašu nodokli tādā veidā, ka rezultātā tam nodokļu administrācijai nav nekas jāmaksā (*Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 2.jūlija sprieduma lietā Terracult, C?835/18, ECLI:EU:C:2020:520, 29.punkts*). Tādējādi var saprast pieteicējas rīcību, šaubu gadījumā nolemjot piemērot saviem darījumiem, no valsts viedokļa raugoties, šķietami drošāku nodokļa maksāšanas kārtību.

[16] Tā kā apgabaltiesa nav apsvērusi apstākļus, kas saistīti ar piemērotās soda naudas samērīgumu kontekstā ar pieteicējas pieļautā pārkāpuma raksturu un smagumu, pārsūdzētais spriedums attiecīgajā daļā atceļams, un lieta šajā daļā ir nosūtāma jaunai izskatīšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 17.maija spriedumu daļā, ar kuru noraidīts SIA „Anzāģe" pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.aprīļa lēmuma Nr. 22.8/L-12038 atcelšanu daļā, ar kuru SIA „Anzāģe" aprēķināta pievienotās vērtības nodokļa soda nauda par darījumiem ar SIA „Joker LTD", SIA „New Rosme", SIA „Glorija G", SIA „Valdemārs 23", SIA „PT4" un SIA „Lattelecom", un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Pārējā daļā Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 17.maija spriedumu atstāt negrozītu, bet SIA „Anzāģe" kasācijas sūdzību noraidīt.

Atmaksāt SIA „Anzāģe" drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

A. Kovaļevska L. Slica I. Višķere