ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S

Lieta Nr. A420411412
SKA-278/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 21.novembrī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Rudīte Vīduša,
tiesnese Anita Kovaļevska,
tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Andris Būvniecība" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 21.marta lēmuma Nr. 22.4.6/23977 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 19.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „Andris Būvniecība" nodokļu auditu. Audita rezultātā pieteicējai citstarp papildus samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda), samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis (un saistībā ar to aprēķināta soda nauda), kā arī samazināti deklarētie zaudējumi par 2009. un 2010.gadu. Vienlaikus arī samazināts aprēķinātais budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 2011.gada februāri un maiju un palielināts no budžeta maksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 2011.gada martu un aprīli.
Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 21.marta lēmumu Nr. 22.4.6/23977.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt minēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 14.marta spriedumu pieteikums daļēji apmierināts.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicējas un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām, arī Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 19.janvāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļā: atcēla Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu daļā par papildus samaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli un saistībā ar to aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī 2009.gada zaudējumu samazināšanu saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Lenex" un SIA „Hi Builds", bet atstāja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu negrozītu pārējā daļā. Tiesas spriedums daļā, ar kuru pieteikums apmierināts, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem (daļēji pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai).
[3.1] Lai izmantotu tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts), nodokļu rēķiniem jāatbilst faktiski notikušiem darījumiem. Vienlaikus jāievēro, ka Valsts ieņēmumu dienests nevar liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot ar to, ka attiecīgajiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no tā piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bijis saistīts ar šā rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu.
Tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem. Taču, ja nodokļu maksātājam ir norādes, kas pamato saprātīgas aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību attiecībā uz rēķina izsniedzēju, tad var liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.
Tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību gūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Tiesa var ņemt vērā darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā.
Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām pievienotās vērtības nodokļa sistēmai ir pretrunā situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja rēķinā iekļauto pievienotās vērtības nodokli, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, ar diviem nosacījumiem, ka šādiem faktiem ir jāveido krāpnieciska darbība un ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītam, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamatā, ir bijis iesaistīts minētajā krāpnieciskajā darbībā.
Izvērtējot darījumus atbilstoši minētajām atziņām, secināms, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir atceļams daļā par pieteicējas darījumiem par SIA „Lenex" un SIA „Hi Builds".
[3.2] Pieteicējai bija noslēgts līgums ar SIA „Lenex" par remontdarbu veikšanu objektā Valmierā. Pieteicēja iesniegusi vairākus rēķinus un darbu pieņemšanas aktus. SIA „Lenex" pārstāvis tiesas sēdē apstiprināja sadarbību ar pieteicēju būvniecības jomā, apstiprināja, ka SIA „Lenex", darbojoties būvniecības un remontu jomā, slēdza līgumus, piesaistījis darbu izpildē citus būvniecības uzņēmumus.
Lietā esošie materiāli apstiprina un Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis, ka SIA „Lenex" ir sniegusi pieteicējai būvniecības pakalpojumus 2009.gada aprīlī, maijā, jūnijā, augustā un novembrī. Valsts ieņēmumu dienests nav paskaidrojis, kādēļ no vairākiem līdzīgiem darījumiem tikai viens tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu. Šādos apstākļos nav pamata apšaubīt darījumu tieši 2009.gada jūlijā. Nav saskatāmi apstākļi, kas liktu apšaubīt darījuma ekonomisko pamatojumu un raksturu, nav saskatāms arī pamats aizdomām, ka darījums ir fiktīvs vai krāpniecisks. Valsts ieņēmumu dienests turklāt neapstrīd, ka pakalpojumi vispār ir tikuši sniegti un ka būvobjekts nodots pasūtītājam. Valsts ieņēmumu dienests norādījis, ka SIA „Lenex"

tālākais darījumu partneris SIA „Robinson Enterprises" reāli nevarēja veikt būvniecības darbus, taču nav objektīvi pamatojis, kā pieteicēja varēja zināt, vai kādi apstākļi liecina par to, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tās darījumu partnera tālākais darījumu partneris, iespējams, veic fiktīvus darījumus.

[3.3] Pieteicēja no SIA „Hi Builds" iegādājās līmjavu, par ko izrakstīta pavadzīme. Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka SIA „Hi Builds" amatpersona un vienīgā nodarbinātā darījuma laikā bija Kazahstānas pilsone. Darījuma brīdī viņa nav atradusies Latvijas teritorijā. Neilgi pēc darījuma SIA „Hi Builds" izslēgta no ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra. Pieteicējas pārstāvis iestādē un tiesā paskaidroja darījuma slēgšanas un izpildes apstākļus.

Pastāv šaubas gan par preču piegādes faktisko esību, gan par to, vai preču piegādātāja bija tieši SIA „Hi Builds". Tomēr Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis ar objektīviem apstākļiem, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka, iesaistoties darījumā, tā iesaistās nodokļu krāpšanas darbībās. Apstākļos, kad pieteicējai uz noliktavu tika piegādāta prece ar pavadzīmi, kuru otra darījuma puse jau bija parakstījusi, pieteicējai, saņemot preces, nevarēja rasties pamatotas aizdomas, ka darījuma partnera amatpersona, ar kuru personisku kontaktu nav bijis, nav publiskajos reģistros reģistrētā uzņēmuma amatpersona. Preču piegādes darījums, kad prece ir piegādāta ar vienu pavaddokumentu, atšķiras no darījuma, kad notiek ikdienas sadarbība būvniecības jomā.

[3.4] Secinājumi par darījumiem ir attiecināmi ne tikai uz priekšnodokļa atskaitīšanu, bet arī uz pieteicējas tiesībām izmantot attiecīgos grāmatvedības attaisnojuma dokumentus uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kura pamatota ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] Tiesa izvēlējusies pierādījumus, kas nesatur ziņas par apstākļiem, uz kuriem dienests atsaucies pārsūdzētā lēmuma pamatojumā. Tiesa nav sniegusi savu juridiski pamatotu apstrīdēto darījumu faktisko apstākļu novērtējumu, bet ir pieņēmusi, ka tie notikuši; nav vērtējusi pieteicējas paskaidrojumus; ir atreferējusi SIA „Lenex" pārstāvja liecību, bet nav tai devusi novērtējumu.

[4.2] Ievērojot Augstākās tiesas judikatūras atziņas, tiesai bija jānoskaidro, vai darījums ir faktiski noticis, proti, vai nodokļu maksātājs ir saņēmis preces un pakalpojumus no rēķinā norādītā darījumu partnera. Ja nē, tad bija jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs zināja (viņam vajadzēja zināt) par krāpnieciskiem (ļaunprātīgiem) darījumiem.

Valsts ieņēmumu dienests nav mainījis savu pozīciju, ka pierādījumi neapstiprina būvniecības pakalpojumu saņemšanu no SIA „Lenex". Nedz tas, ka nav apstrīdēti citi darījumi, nedz tas, ka pieteicēja realizējusi pasūtījumu, nenozīmē, ka apstrīdētie darījumi būtu notikuši. Pie šādi izvēlētas pierādījumu bāzes tiesai bija jānorāda argumenti, ka darījumi paši par sevi vērtējami kā faktiski notikuši. Pieteicējs nav sniedzis skaidru darījumu raksturojumu, paskaidrojumi neuzrāda, ka būti ievērots rūpīgas saimniekošanas princips. Arī pieteicējas darījumu partnera pārstāvis, sniedzot liecību, neliecināja par darījuma faktiskajiem apstākļiem. Pieteicējas darījumu partnera tālākā darījumu partnera pārstāvis neapstiprināja darījumus. Pierādījumi uzrāda pazīmes, ka līgumi noformēti neatbilstoši faktiski notikušam darījumam. Ievērojot minēto, tiesas secinājums, ka darījums ir noticis, ir tiesas kļūda pierādījumu novērtējumā.

[4.3] Pieteicējas amatpersona nespēja izskaidrot arī darījuma ar SIA „Hi Builds" faktiskos apstākļus. Paskaidrojumi satur tikai varbūtības. Pieteicēja nav rīkojusies kā rūpīgs saimnieks. Tiesa nepamatoti atstājusi bez ievērības apstākli, ka preču pavadzīmi parakstījusi SIA „Hi Builds" amatpersona, kas darījuma brīdī nebija Latvijā.

Ievērojot lietā konstatētos apstākļus, pieteicējas uzrādītā pavadzīme par darījumu neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmajā daļā un 7.panta pirmajā daļā noteiktajām prasībām; neņemot to vērā, tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā noteiktos pierādījumu vērtēšanas noteikumus. Tā rezultātā nepamatoti atzītas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Likumdevējs ir paredzējis, ka nodokļu regulējošās tiesību normas ir vērstas uz nodokļu maksātāja pienākumu rūpēties par pienācīgu nodokļu maksāšanu un atbildēt par nepilnībām, tostarp tam jārūpējas par pienācīgu darījumu partneru izvērtējumu. Tātad, ja Valsts ieņēmumu dienesta iesniegtie pierādījumi rada pamatotas šaubas par preču pavadzīmē–rēķinā norādīto ziņu patiesumu, nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību to neatzīst. Norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nav savus secinājumus balstījis uz pienācīgiem pierādījumiem. Norāda, ka kasācijas sūdzības noformēšanā pieļauts būtisks trūkums, nenorādot juridiskās personas reģistrācijas numuru.

Motīvu daļa

[6] Pārbaudot kasācijas sūdzības saturu, secināms, ka, ciktāl tajā ir argumenti par tiesību normu piemērošanu (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts, likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmā daļa un 7.panta pirmā daļa), Valsts ieņēmumu dienesta argumenti pilnībā sakrīt ar Administratīvās apgabaltiesas izklāstītajiem apsvērumiem par to, kādā gadījumā nodokļu maksātājam ir vai nav tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tostarp, Valsts ieņēmumu dienests būtībā atkārto apgabaltiesas izklāstīto uzstādījumu, ka priekšnodokli nav pieļaujams atskaitīt, ja darījums bijis pilnībā fiktīvs vai ja tas faktiski nav noticis ar rēķinā norādīto personu (pat ja preces un pakalpojumi faktiski no kādas personas saņemti). Šādos gadījumos izšķiroša nozīme ir tam, vai nodokļu maksātājs apzināti iesaistījies krāpšanā un nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā finansiālu priekšrocību gūšanā.

Augstākā tiesa atzīst par pareizu Administratīvās apgabaltiesas spriedumā ietverto argumentāciju attiecībā uz tiesību normu interpretāciju un tai pievienojas, vēlreiz to neatkārtojot.

[7] Kasācijas sūdzības lielākajā daļā skaidrots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, kādēļ no lietā esošajiem pierādījumiem būtu izdarāms secinājums, ka pieteicēja nav ieguvusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Jāatgādina, ka šāda veida argumenti kasācijas sūdzībā nav pieļaujami. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasācijas sūdzībā norāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi, kā arī pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums. Kasācijas instances tiesa neveic pierādījumu pārbaudi un nepārskata zemākas instances tiesas secinājumus par lietas faktiskajiem apstākļiem, bet pārbauda, vai tiesa nav pārkāpusi konkrētas tiesību normas vai pārsniegusi savas kompetences robežas (Administratīvā procesa likuma 325.pants). Lietas izskatīšana pēc būtības, pārbaudot pierādījumus, notiek tikai pirmās un apelācijas instances tiesā.

[8] Nereti procesa dalībnieki, atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu, kas ietver pierādījumu vērtēšanas noteikumus, norāda uz it kā šīs normas pārkāpumu, taču būtībā uzstāj uz to, ka tiesa pierādījumu pārbaudes rezultātā izdarījusi nepareizu secinājumu.

Tā arī šajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests, lai arī norāda, ka tiesa vienu vai otru pierādījumu atstājusi bez ievērības vai ka trūkst pierādījumu tiesas izdarītajiem secinājumiem, būtībā nepiekrīt tam, ka apgabaltiesa, pierādījumus vērtējot, ir nonākusi pie, dienesta ieskatā, nepareiziem secinājumiem par to, vai darījumi faktiski notikuši ar dokumentos norādītajām komercsabiedrībām un vai pieteicēja zināja (tai bija jāzina) par iesaistīšanos

krāpnieciskās darbībās.

Šāda izpratne par kasācijas instances tiesas kompetenci ir nepareiza. 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.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību pārbaudot, 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). Taču uz šāda veida pārkāpumiem kasācijas sūdzībā nav norādīts.

[9] Jāatgādina, ka tiesa ir brīva pierādījumu novērtēšanā, ievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas noteikumus, proti, tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem; tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu — par nepierādītu.

Augstākā tiesa nekonstatē, ka apgabaltiesa būtu kādu lietā iespējami būtisku pierādījumu vispār atstājusi bez ievērības. Spriedumā ir atspoguļoti apsvērumi, kādā ceļā tiesa, skatot kopā, no vienas puses, darījumus apliecinošus pierādījumus un, no otras puses, pierādījumus, kas liek par darījumu šaubīties, ir nonākusi pie secinājuma, ka nav pierādīta pieteicējas apzināta iesaistīšanās ar krāpniecību saistītos darījumos. Tiesa ir veikusi daudz dziļāku darījumu norises izpēti, nekā to savā lēmumā atspoguļoja Valsts ieņēmumu dienests.

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

Izskatot šādu strīdu, tiesai ir pierādījumu pārbaudes rezultātā jāizšķiras, kura procesa dalībnieka apgalvotie fakti ir nodibināti. Šajā gadījumā tā kā, tiesas ieskatā, lietā iegūtie pierādījumi neapstiprināja, ka Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis par pieteicējas iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos būtu pietiekami pamatots, tad darījumus apliecinošie dokumenti turpina pildīt savu funkciju un kalpot par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai un atbilstošam uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinam.

[10] Ievērojot minētos apsvērumus, nav konstatējams pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 19.janvāra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese R. Vīduša

Tiesnese A. Kovaļevska

Tiesnese V. Krūmiņa