**Novērtējamie apstākļi, izskatot jautājumu par krāpniecību, ko soda ar administratīvā rakstura sankcijām**

**Nodokļu maksātāja ļaunprātīgas rīcības pierādīšana**

Ļaunprātīgas rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan regulējumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no regulējuma izrietošu priekšrocību, mākslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norāžu esība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 27.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420314616, SKA-36/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0127.A420314616.8.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0127.A420314616.8.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Veronika Krūmiņa, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „ESKOM” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 6.septembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/5891 atcelšanu, sakarā ar SIA „ESKOM” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 28.marta spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja SIA „ESKOM” deklarēja darījumus ar SIA „AVIKTOM” par zelta sakausējuma lietņu iegādi. Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas auditu un secināja, ka preces faktiski netika saņemtas no minētā uzņēmuma un pieteicēja nevarēja nezināt par darījumu fiktīvo raksturu. Tāpēc ar dienesta 2016.gada 6.septembra lēmumu pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, papildus samaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma un soda nauda.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 28.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Atbilstoši lietā esošajiem līgumiem, pieņemšanas un nodošanas aktiem un rēķiniem SIA „AVIKTOM” pieteicējai piegādāja zelta sakausējuma lietņus. Salīdzinot minētos dokumentus, ir konstatējama virkne matemātisko aprēķinu kļūdu zelta lietņu cenas aprēķinā. Nav saprotams, kāpēc pieteicēja nepievērsa uzmanību šim apstāklim, jo šo kļūdu rezultātā pieteicēja darījumu partnerim atbilstoši rēķiniem apņēmās samaksāt krietni vairāk, nekā paredzēts līgumā. Darījumu dokumentos ir norādītas arī neatbilstošas preču izsniegšanas un saņemšanas adreses. Nodokļa rēķinos norādītais darījumu partneris nav reģistrējis saimniecisko darbību vietā, kurā zelta lietņi tika nodoti glabāšanai valsts SIA „Latvijas Proves birojs” (turpmāk – proves birojs). Tas ir pretēji normatīvajiem aktiem, kas reglamentē darījumus ar dārgmetāliem, un pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc tā nepievērsa uzmanību šim apstāklim. No darījumu dokumentiem nav konstatējami arī ar preču transportēšanu saistītie apstākļi.

Šādu apstākļu kopumā no darījumu dokumentiem nav konstatējams darījumu sākums un to norise. Tas nav konstatējams arī no darījumu dalībnieku paskaidrojumiem, jo tie ir savstarpēji pretrunīgi, kā arī pretrunā ar darījumu dokumentiem un proves biroja sniegto informāciju.

[2.2] Atbilstoši pieteicējas un tās deklarētā darījumu partnera sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām proves birojam glabāšanā nodoto strīdus preču saņemšanai darījumu partneris pieteicējai izsniedza pilnvaru. Šādam apstāklim nav atrodams loģisks izskaidrojums. Ja reiz pieteicēja iegādājās strīdus preces uz līgumu un rēķinu pamata un tādējādi kļuva par strīdus preču īpašnieci, nav saprotams, kāpēc pieteicējai preču saņemšanai bija nepieciešama pilnvara, saskaņā ar kuru pieteicēja darbojās darījumu partnera vārdā. Minētais apstāklis, jo īpaši, nav izprotams tāpēc, ka proves birojā preču saņemšanai un tālākai nodošanai bija ieradies arī pilnvaras izsniedzējs – pieteicējas darījumu partneris, kuru pieteicēja it kā pārstāvēja uz pilnvaras pamata. Pieteicēja šo apstākli nav izskaidrojusi.

[2.3] Lietā esošās pilnvaras neatbilst Komerclikuma prasībām, līdz ar to tās nav atzīstamas par noliktavas zīmēm. Pilnvaru esība kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem liecina, ka darījumi nav norisinājušies tā, kā tas ir atspoguļots darījumu dokumentos. Turklāt, atsaucoties uz Civillikuma normām, pirmās instances tiesa ir vērtējusi pilnvaru izsniegšanas nepieciešamību izskatāmajā gadījumā, taču nav atzinusi, ka pieteicējas un tās deklarētā darījumu partnera starpā noslēgtie līgumi būtu uzskatāmi par pilnvarojuma, nevis pirkuma līgumiem.

[2.4] Pieteicējas deklarētais darījumu partneris norādījis, ka strīdus preci iegādājies no SIA „STIPRAIS”. Novērtējot darījumu ķēdes dalībniekus, secināms, ka neviens no tiem nav bijis faktiskais preču piegādātājs, ir notikusi tikai dokumentu noformēšana. No pierādījumiem izriet, ka proves birojam glabāšanā tika nodoti zelta sakausējuma lietņi, taču pierādījumi neapstiprina, ka tos zelta sakausējuma lietņus, par ko pieteicēja atskaitījusi priekšnodokli, pieteicēja saņēmusi tieši no deklarētā darījumu partnera. Strīdus darījumiem ir mākslīgs raksturs.

[2.5] Trūkumi darījumu dokumentos, pretrunas darījumu dalībnieku paskaidrojumos, pieteicējas nespēja izskaidrot objektīvu nepieciešamību pilnvaru izsniegšanai, kā arī saskanīgu paskaidrojumu nesniegšana par darījumu norisi liecina par to, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka savos grāmatvedības reģistros iegrāmato tādus darījumu dokumentus, no kuriem nav iespējams ne noskaidrot darījumu sākumu, ne izsekot to norisei. Pierādījumu kopums apstiprina pieteicējas informētību par iesaisti nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[3] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Apgabaltiesa nepareizi ir piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu. Atzīstot, ka strīdus preču iegādes darījumi nav notikuši, bet vienlaikus neapšaubot pieteicējas strīdus preču realizācijas darījumus, apgabaltiesa nav noskaidrojusi, kādā veidā pieteicēja ir ieguvusi strīdus preces.

[3.2] Atzīstot pieteicējas informētību par iesaistīšanos krāpnieciskajos darījumos, apgabaltiesa nav norādījusi ne to, kā tieši ir izpaudusies krāpniecība, ne arī to, kurš ir īstenojis šo krāpniecību. Norādot uz pieteicējas vainu, apgabaltiesa ir pārkāpusi nevainīguma prezumpcijas principu.

[3.3] Secinot, ka lietā esošās pilnvaras atbilstoši Komerclikuma normām nav atzīstamas par noliktavas zīmēm, apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja nekad nav apgalvojusi, ka pilnvaras, uz kuru pamata pieteicēja saņēmusi strīdus preces, ir noliktavas zīmes.

[3.4] Apgabaltiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību, kā arī nav vispusīgi, pilnīgi un objektīvi novērtējusi lietā iegūtos pierādījumus.

[3.5] Apgabaltiesas spriedums ir pretrunā ar judikatūras atziņām, kas priekšnodokļa atskaitīšanas lietās jau vairākus gadus ir nemainīgas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību lūdz pārsūdzēto spriedumu atstāt negrozītu, bet pieteicējas kasācijas sūdzību noraidīt.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedības ietvaros ir noskaidrojams, vai apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem, ir pareizi identificējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktos priekšnoteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai un vai, noskaidrojot lietas faktiskos apstākļus un novērtējot pierādījumus, ir ievērojusi Administratīvā procesa likuma prasības.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši minētajai tiesību normai vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka prece netika saņemta, tad nodokļu maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem ir liedzamas bez detalizētas pārējo priekšnodokļa atskaitīšanas formālo prasību izvērtēšanas, jo šo tiesību izmantošanas pamatā ir tikai faktiski noticis darījums. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preces, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. (sal. *Senāta 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-140/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0829.A420226015.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0829.A420226015.2.S)*) 6.punkts, Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0516.A420462813.2.S)*) 5.punkts*).

Turklāt, ja tiek apšaubīts tikai tas, ka preci ir piegādājusi nodokļa rēķinā norādītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona, bet netiek apšaubīts preces piegādes fakts, ir būtiski, ka no sprieduma var skaidri izsecināt šādu notikumu gaitu, jo pretējā gadījumā no secinājuma, ka darījums ar dokumentos norādīto personu nav reāli noticis (tā nevarēja piegādāt preces) un ka ir sastādīti tikai dokumenti, noteiktos apstākļos ir iespējams izdarīt divus secinājumus: ka 1) prece vai pakalpojums nav piegādāts vispār vai ka 2) preci vai pakalpojumu nav piegādājusi darījuma dokumentos norādītā persona (*Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma lietā Nr. SKA-44/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0516.A420462813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0516.A420462813.2.S)*) 5.punkts, 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-39/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0608.A420489411.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0608.A420489411.2.S)*) 5.punkts*). Līdz ar to, lietojot tādus formulējumus kā „darījums ar darījuma dokumentos norādīto personu nav noticis”, „darījuma dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt rēķinos norādīto preci” u.tml., tiesai, tāpat kā Valsts ieņēmumu dienestam, ir jānorāda arī skaidrs secinājums par to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis preci, par ko atskaitīts priekšnodoklis. Šeit atgādināms, ka secinājumu par preču esību vai neesību nodokļu maksātāja rīcībā ir nepieciešams skaidri norādīt tā iemesla dēļ, ka no šī secinājuma ir atkarīgs tālāko apstākļu izvērtējums un pamatojums. Proti, kā tika norādīts jau iepriekš, ja nodokļu maksātājs strīdus preci vispār nav saņēmis, tad nav nepieciešams detalizēti pamatot tā ļaunprātīgo rīcību, jo faktiski neesošu darījumu iegrāmatošana grāmatvedības reģistros labticīgos nolūkos nav iedomājama. Savukārt gadījumos, kad preču esība nodokļu maksātāja rīcībā tiek konstatēta, bet tiek apšaubīts, ka to ir piegādājusi rēķinos norādītā persona, tad ar objektīviem elementiem ir jāpamato priekšnodokļa tiesību izmantotāja ļaunprātīgā rīcība.

Tāpat ir jāatgādina: ja preces neesības fakts ir grūti konstatējams, tad ir izdarāms pieņēmums, ka prece ir piegādāta, un tas nozīmē, ka tālāk ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījuma dokumentos norādītā persona (*Senāta 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-39/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0608.A420489411.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0608.A420489411.2.S)*) 5.punkts*).

[7] Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka lietā nav pierādījumu strīdus darījumu faktiskajai esībai un apstākļu kopums norāda uz dokumentu noformēšanu par neesošiem darījumiem. Tāpat apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka lietā nav pierādījumu, kas apstiprinātu strīdus preču esību pieteicējas deklarētā darījumu partnera rīcībā. Taču apgabaltiesas spriedumā nav norādīts skaidrs secinājums par to, vai pieteicējas rīcībā bija prece, par ko tā atskaitījusi priekšnodokli. Līdz ar to, no vienas puses, var piekrist pieteicējas viedoklim, ka apgabaltiesas spriedums ir neviennozīmīgs. Taču, no otras puses, lasot apgabaltiesas spriedumu kopumā, kā arī kopsakarā ar pirmās instances tiesas spriedumu, kura argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, ir skaidrs, ka apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējas rīcībā strīdus prece vispār ir bijusi. Par to liecina vairāki apgabaltiesas secinājumi, piemēram: tas vien, ka darījums nav noticis ar rēķinā norādīto personu, neizslēdz iespēju, ka pieteicēja strīdus preci varēja iegūt citā ceļā; apstāklis, ka pieteicēja strīdus preces ir pārdevusi Beļģijas uzņēmumam, pats par sevi nenozīmē, ka šīs preces pieteicēja ir saņēmusi tieši no rēķinos norādītā darījumu partnera.

Tālāk, konstatējot, ka rēķinos norādītās personas rīcībā strīdus preces nebija, tiesa atzinusi, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no deklarētā darījumu partnera, kā rezultātā tiesa ir vērtējusi pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā, atzīstot, ka pieteicēja zināja par strīdus darījumu ļaunprātīgo raksturu.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka tiesa ir pārbaudījusi apstākļus, kas ir noskaidrojami, lai, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas, konstatētu nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanu sakarā ar darījuma saistību ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu. Līdz ar to Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta pārkāpums apgabaltiesas rīcībā nav konstatējams.

[8] Pieteicēja, iebilstot pret tiesas secinājumu par pieteicējas informētību par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, kasācijas sūdzībā, atsaucoties uz krimināltiesību principiem, norāda virkni argumentu par krāpšanas fakta konstatēšanas nepieciešamību pieteicējas rīcībā. Pieteicēja uzskata, ka tikai tad, ja tiek pierādīta pieteicējas vaina nodokļu krāpniecībā, ir pamats ierobežot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Taču pieteicējas vainu pamatojošie pierādījumi pieteicējas ieskatā izskatāmajā lietā nav iegūti.

Vērtējot šādus pieteicējas argumentus, nepieciešams norādīt, ka ir divu veidu nodokļu krāpniecība, proti, krāpniecība, ko soda ar administratīvā rakstura *ad valorem* (procentuāli) sankcijām, un krāpniecība, ko soda ar īpašām no pārkāpuma izrietošām krimināltiesiskām sankcijām. Pirmās nodokļu krāpniecības apkarošanai tiek izmantoti administratīvie pasākumi, ko īsteno ar nodokļu normatīvo aktu, tostarp ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma, starpniecību, un atbildība par nodokļu pārkāpumiem izpaužas uzrēķinātās soda naudas veidā. Savukārt otrajā gadījumā, kad tiek piemērota krimināltiesiskā pieeja, atbildību nosaka Krimināllikumā, un tiesiskās attiecības tiek risinātas Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā. Tas nozīmē, ka administratīvi tiesiskajā kārtībā nodokļu administrācijai un secīgi administratīvajai tiesai, skaidrojot, vai nodokļu maksātājs ir pareizi aprēķinājis un samaksājis valsts budžetā nodokļu maksājumus, jāpiemēro nodokļu normatīvie akti. Ja pārbaudes rezultātā tiek noskaidrots, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis normatīvajos aktos paredzētos nodokļu maksātāja publiski tiesiskos pienākumus un nodokļu aprēķināšanas nosacījumus, tad nodokļu maksātāja atbildība tiek noteikta saskaņā ar nodokļu normatīvajiem aktiem. Šādā gadījumā, kad tiek īstenoti administratīvie pasākumi, nodokļu administrācijai, kā arī administratīvajai tiesai nav jāpārbauda un jāpierāda pārkāpuma krimināltiesiskās pazīmes. Priekšnosacījums ierobežot nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem, kas nav notikuši atbilstoši darījumu dokumentos norādītajam, nav noziedzīga nodarījuma konstatēšana. Ja administratīvajā kārtībā tiek noskaidrots, ka nodokļu maksātājs preci, par ko ir atskaitīts priekšnodoklis, nav saņēmis no nodokļa rēķinā norādītās personas un nodokļu maksātājs par to nevarēja nezināt, ar to ir pietiekami, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, piemērojot atbilstošās administratīvās sankcijas. Turklāt šādā gadījumā ne nodokļu administrācijai, ne secīgi administratīvajai tiesai nav jāpamato un jāpierāda tas, kurš tieši un ar kādām darbībām ir plānojis, organizējis un īstenojis darījumus, kuru patiesais mērķis ir bijis nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanai.

Ievērojot minēto, kasācijas sūdzības argumenti, kas vērsti uz krāpšanas krimināltiesisko elementu konstatēšanu un pierādīšanu pieteicējas rīcībā, nevar ietekmēt izskatāmo lietu, un tie neapliecina pārsūdzētā apgabaltiesas sprieduma nepamatotību.

[9] Papildus norādāms, ka atbilstoši Senāta praksē atzītajam administratīvais process un kriminālprocess ir tiesiski patstāvīgi procesi ar atšķirīgu mērķi (pat ja abos procesos tiek pārbaudīti vieni un tie paši faktiskie apstākļi) un tādēļ nav atkarīgi viens no otra, tostarp attiecībā uz iegūtajiem pierādījumiem un to novērtējumu (*Senāta 2018.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-51/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0710.A420599211.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0710.A420599211.2.S)*) 7.punkts, 2015.gada 27.augusta lēmuma lietā Nr. SKA-579/2015 (A420593712) 10.punkts, 2011.gada 16.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-144/2011 (A42486207) 15.punkts*). Administratīvajā procesā un kriminālprocesā noskaidrojamie apstākļi un priekšmets atšķiras (*Senāta 2018.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-51/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0710.A420599211.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0710.A420599211.2.S)*) 7.punkts*).

Administratīvā tiesa, pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma, ar kuru nodokļu maksātājam liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesiskumu, patstāvīgi novērtē lietā esošos pierādījumus un, pamatojoties uz tiem, izdara secinājumus par to ietekmi uz lietā esošajiem būtiskajiem apstākļiem. Šādā vērtējumā tiesai neizbēgami jāsaskaras ar vajadzību novērtēt lēmumā apšaubīto darījumu faktu patiesumu. Tomēr, novērtējot nodokļu maksātāja darbības kā tādas, kas ir vērstas uz dalību ļaunprātīgas nodokļu sistēmas izmantošanas shēmās, tiesa neatzīst nodokļu maksātāja vainu noziedzīgā nodarījumā – tas ir krimināllietas mērķis (*Senāta 2019.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-288/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:1115.A420269314.5.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1115.A420269314.5.S)*) 16.punkts)*.

Līdz ar to nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa, norādot uz pieteicējas informētību par krāpnieciskiem darījumiem, nav ievērojusi Latvijas Republikas Satversmes 92.pantā nostiprināto nevainīguma prezumpciju.

[10] Tāpat nav pamatoti kasācijas sūdzības argumenti, ka apgabaltiesa pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā ir pamatojusi vienīgi ar šaubām un aizdomām, nevis ar pierādījumiem.

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, ļaunprātīgas rīcības pierādīšanai ir nepieciešams, pirmkārt, objektīvu apstākļu kopums, no kuriem izriet, ka, lai gan Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, šā regulējuma mērķis nav sasniegts, un, otrkārt, subjektīvs elements, ko veido vēlme iegūt no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošu priekšrocību, mākslīgi radot tās iegūšanai vajadzīgos nosacījumus. Virknes norāžu esība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 26.februāra sprieduma apvienotajās lietās Nr. C-116/16 un C-117/16 (*[*ECLI:EU:C:2019:135*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2019%3A135)*) 97.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Lai noskaidrotu, vai darījuma pamatmērķis nav nepamatotu priekšrocību iegūšana, ikviena darījuma novērtēšanā ir ņemams vērā ne tikai juridiskais saturs un forma, bet arī tā ekonomiskais pamatojums un būtība. Ir būtiski, lai nodokļu tiesību normas, tāpat kā jebkuras citas tiesību normas, netiktu izmantotas ļaunprātīgi. Ja darījuma patiesā ekonomiskā būtība liecina, ka tas ir noslēgts nevis ierastas komercdarbības ietvaros saimnieciskās darbības nodrošināšanas un peļņas gūšanas nolūkos, bet gan veidots mākslīgi ar mērķi radīt fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana ir pretēja pievienotās vērtības nodokli reglamentējošiem noteikumiem, un nodokļu maksātājs to zināja, tad ir atzīstama nodokļu maksātāja ļaunprātīgā rīcība, un nodokļu maksātājam nav piešķiramas tiesības samazināt budžetā maksājamos nodokļus, jo to nepieļauj ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr. C‑425/06 (*[*EU:C:2008:108*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2008%3A108)*) 45. punktu, 2017.gada 22.novembra sprieduma lietā Nr. C‑251/16 (*[*EU:C:2017:881*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2017%3A881)*) 53.punktu*).

Turklāt „zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļu izkrāpšanā” ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums (*Senāta 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-974/2016 (A420457512)* *8.punkts*), un šo faktu pierādīšanai ir izmantojami arī netieši pierādījumi. Tiesību normas neparedz noteiktu pierādījumu (piemēram, tiešu) iegūšanu, lai ierobežotu nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šādās lietās pārkāpumi parasti tiek konstatēti no netiešu pierādījumu kopuma (*Senāta 2018.gada 16.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-25/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0216.A420398712.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0216.A420398712.2.S)*) 17.punkts*), jo nodokļu izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem.

Pārsūdzētajā spriedumā tiesa ir vērtējusi virkni objektīvu apstākļu, atzīstot, ka to kopums liecina par strīdus darījumu mākslīgo raksturu, to mērķis ir fiskālu priekšrocību radīšana, kas pieteicējai netiktu piešķirtas, ja netiktu noformēti faktiski nenotikuši darījumi ar nodokļa rēķinos norādīto personu. Proti, spriedumā ir vērtētas būtiskas kļūdas nodokļa rēķinos un pieņemšanas un nodošanas aktos, šo dokumentu neatbilstība līgumiem un darījumu dalībnieku paskaidrojumiem un liecībām, kā arī proves biroja sniegtajai informācijai. Tāpat ir skaidrots, kāpēc darījumu partnerim bija nepieciešams izsniegt pieteicējai pilnvaru saņemt preces proves birojā, ja reiz pieteicēja atbilstoši darījumu dokumentiem bija šo preču īpašniece. Šā apstākļa kontekstā vērtēts arī tas, ka preču izsniegšanas brīdī proves birojā piedalījās arī pats darījumu partneris, kurš izrakstījis pieteicējai pilnvaru, kas vēl jo vairāk padara nesaprotamu pilnvaras izrakstīšanas nepieciešamību. Apgabaltiesa norādījusi arī to, ka pieteicēja apelācijas instances tiesā nav izskaidrojusi nedz minēto apstākli, nedz arī pārējās pirmās instances tiesas konstatētās nepilnības, trūkumus un pretrunas pašas pieteicējas grāmatvedības reģistros iegrāmatotajos darījumu dokumentos un pašas pieteicējas sniegtajos paskaidrojumos.

Minētais apliecina, ka tiesas secinājumi ir pamatoti nevis ar aizdomām un šaubām, bet gan ar saskanīgu netiešu pierādījumu kopumu. Tas, ka tiesa spriedumā nav norādījusi nevienu tiešu pierādījumu, kas pamato pieteicējas informētību par iesaisti ļaunprātīgajos darījumos, pretēji pieteicējas viedoklim nenozīmē, ka lietā nav atbilstošu pierādījumu. Arī pieteicējas nepiekrišana tiesas secinājumiem neapliecina šo secinājumu nepamatotību un nenorāda uz to neatbilstību Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūras atziņām. Turklāt pieteicēja kasācijas sūdzībā ir norādījusi vienīgi vispārīgas frāzes par to, ka tiesas secinājumi ir nepamatoti un balstīti šaubās, taču pēc būtības pieteicēja nav iebildusi ne pret vienu tiesas sniegto pierādījumu novērtējumu, kā arī nav centusies izskaidrot spriedumā akcentētos apstākļus, kas noveduši tiesu pie konkrētiem secinājumiem.

Tāpat norādāms, ka secinājumu par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā tiesa ir pamatojusi ar pašas pieteicējas rīcības izvērtējumu, tostarp ar pieteicējas iegrāmatoto darījumu dokumentu būtiskiem trūkumiem un pieteicējas vispārīgajiem un pretrunīgajiem paskaidrojumiem par darījumu norisi. Līdz ar to nevietā ir pieteicējas pārmetums tiesai, ka tā ir aprobežojusies vienīgi ar darījumu ķēdes dalībnieku, nevis ar pieteicējas rīcības izvērtējumu.

[11] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda vairākas Komerclikuma un Civillikuma normas un atbilstoši tām analizē strīdus darījumus, norādot, kāda bija strīdus darījumu būtība un izpildes veids. Tā rezultātā pieteicēja secina, ka apgabaltiesa nepareizi ir piemērojusi Komerclikuma normas, līdz ar to ir nonākusi pie nepamatotiem secinājumiem par strīdus darījumu spēkā neesību.

Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību jomā, tāpēc nodokļu administrēšanā darījuma spēka esība netiek vērtēta no civiltiesiskā aspekta. Nodokļu lietā pārbaudes priekšmets ir tas, vai attiecīgais līgums ir tiesisks pamats priekšnodokļa atskaitījuma tiesību iegūšanai. Tāpēc apgabaltiesa primāri ir vērtējusi strīdus darījumu atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta prasībām, skaidrojot, vai strīdus darījumi rada pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Kasācijas sūdzībā norādītās Komerclikuma normas apgabaltiesa ir piemērojusi, lai izvērtētu apelācijas sūdzības argumentus, ka Komerclikums paredz ordera vērtspapīrus un ka, pamatojoties uz Komerclikumā paredzēto noliktavas zīmi, nopirkto preci ir iespējams saņemt jebkurā tās glabāšanas vietā. Šo argumentu novērtēšanas rezultātā apgabaltiesa atzinusi, ka lietā esošās pieteicējas deklarētā darījumu partnera pieteicējai izsniegtās pilnvaras nav atzīstamas par noliktavas zīmēm, jo tās neatbilst Komerclikumā paredzētajām prasībām. Tāpat arī uz komerciālajām paražām apgabaltiesa ir atsaukusies, lai novērtētu pieteicējas apelācijas sūdzības argumentu, ka strīdus darījumi atbilst ierastajai komercpraksei. Apgabaltiesa atzinusi, ka apstākļos, kad pierādījumi neapstiprina strīdus darījumu faktisko esību, pieteicēja nav izskaidrojusi, kādi tieši dokumenti atbilstoši komerciālajām paražām dārgmetālu tirdzniecībā varētu apstiprināt darījumus.

Ievērojot minēto, nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nesaprotamu iemeslu dēļ ir piemērojusi Komerclikuma normas par noliktavas zīmēm un juridiskajā literatūrā paustās atziņas par komerciālajām paražām.

Turklāt pretēji kasācijas sūdzībā apgalvotajam apgabaltiesa nav secinājusi, ka strīdus darījumu faktiskās esības atzīšanai nepieciešams konstatēt, ka pieteicējai preces izsniedz tieši nodokļa rēķinā norādītā persona. Tāpat apgabaltiesa nav atzinusi, ka strīdus preču piegāde ir apšaubāma, jo preces pieteicējai izsniedza cita persona – proves birojs. Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas argumentācijai, ir atzinusi, ka valsts proves biroja glabāšanā atradās prece, kas izsniegta pieteicējai, taču apgabaltiesa nav konstatējusi, ka pieteicējai šīs preces piegādāja (pārdeva) tās deklarētais darījumu partneris. Šo iemeslu dēļ ir nevietā pieteicējas atsauces uz Senāta un Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem, kuros skaidrots, ka preču piegāde ir atzīstama arī tad, ja preču saņemšana nav notikusi tieši no darījuma partnera rokām. Apstākļos, kad apgabaltiesa atzinusi, ka rēķinos norādītās personas rīcībā nebija strīdus preces un tātad pieteicējas šo preci nav saņēmusi no deklarētā darījumu partnera, par ko pieteicēja zināja, apgabaltiesas spriedums nenonāk pretrunā ar kasācijas sūdzībā norādītajām judikatūras atziņām.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi likuma „Par tiesu varu” 17.pantu, kā arī virkni Administratīvā procesa likuma normu, jo nav noskaidrojusi objektīvo patiesību un tādējādi ir taisījusi nepamatotu un neargumentētu spriedumu.

Arī šādi argumenti nav pamatoti.

Objektīvās patiesības jeb īstenības noskaidrošana nozīmē nevis lietas dalībnieku apgalvojumu bezierunu pieņemšanu un atzīšanu, turklāt tādā gaismā, kādā to pasniedz lietas dalībnieki, bet gan lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu vispusīgu, pilnīgu un objektīvu pārbaudi un vērtēšanu. Tikai tādā veidā ir iespējams noskaidrot, vai pierādīšanas līdzekļos ietvertās ziņas atspoguļo reālo īstenību. Vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē, ka tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Savukārt objektīva pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē, ka tiesas secinājumi nav patvaļīgi un aizspriedumaini. Turklāt atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tas nozīmē: ja nodokļu maksātājs, kas ir atskaitījis priekšnodokli, iesniedz darījuma dokumentus, apgalvojot, ka ir iegādājies konkrētās preces no dokumentos norādītā darījuma partnera, un darījuma dalībnieki apstiprina darījuma esību, tiesai šīs ziņas nav pasīvi jāpieņem kā patiesība, bet gan ir jāpārbauda šādu pierādījumu ticamība. Ja tiesa atzīst, ka nodokļa rēķinā norādītā persona strīdus preces nav piegādājusi, tad tiesai pretēji pieteicējas viedoklim nav jānoskaidro, kādā veidā nodokļu maksātājs, kas atskaitījis priekšnodokli, ir ieguvis strīdus preces. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību kontekstā tam nav nekādas nozīmes, jo, kā jau minēts, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts šādas tiesības piešķir vienīgi tad, ja preču piegādātājs ir tieši deklarētais darījumu partneris. Šeit arī jānorāda, ka kļūdains ir apgabaltiesas spriedumā minētais apgalvojums, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atzīšanai nepieciešams konstatēt, ka preču piegādātājs bija nodokļa rēķinā norādītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona vai cita apliekamā persona. Atgādināms, ka pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbības pareizai nodrošināšanai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atzīšanai nepieciešams konstatēt, ka preču piegādātājs ir nevis jebkura ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona, bet gan tieši nodokļa rēķinā norādītā apliekamā persona, kurai attiecīgi ir jādeklarē preču piegādes darījums un budžetā maksājamais nodoklis, ko tā parastajā nodokļa maksāšanas režīmā saņem no preču pircēja.

Ievērojot minēto, tas, ka tiesa, atzīstot, ka pieteicējas deklarētais darījumu partneris nav bijis faktiskais preču piegādātājs, nenoskaidroja, kādā veidā pieteicēja ir ieguvusi šīs preces, pretēji pieteicējas viedoklim nenozīmē, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību. Līdz ar to apgabaltiesa nav pārkāpusi kasācijas sūdzībā norādītās tiesību normas.

[13] Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi arī Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības, taču pretēji minētā likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasācijas sūdzībā nav norādīts neviens konkrēts arguments par to, kā tieši izaudies šis pārkāpums. Vispārīga norāde, ka tiesa nav pārbaudījusi un novērtējusi visus pierādījumus, ir nepietiekama minētās tiesību normas pārkāpuma pamatošanai.

[14] Pieteicējas ieskatā apgabaltiesas spriedums ir atceļams arī tamdēļ, ka apgabaltiesa ir mainījusi administratīvā akta pamatojumu, jo, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumam, pamatojusies uz tādiem apstākļiem un pierādījumiem, kas nav minēti pārsūdzētajā iestādes lēmumā.

Ir pareiza pieteicējas norāde, ka Administratīvā procesa likuma 250.panta otrā daļa ierobežo tiesu ar administratīvajā aktā ietverto pamatojumu, taču tiesa šo tiesību normu nav pārkāpusi. Pārsūdzētais administratīvais akts pamatots ar to, ka pieteicējas darījumi ar grāmatvedības dokumentos uzrādīto personu faktiski nav notikuši. Lai izvērtētu, vai šis pamatojums ir pareizs, tiesai bija jānovērtē lietā esošie pierādījumi un faktiskie apstākļi, ko tiesa ir darījusi. Tas, ka tiesa šā pamatojuma apstiprināšanai vai noraidīšanai vērtējusi vēl citus apstākļus un pierādījumus, kas nav atspoguļoti iestādes lēmumā, nenozīmē, ka tiesa ir vērtējusi pēc būtības citu pamatojumu (*Senāta 2019.gada 10.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1158/2019 (A420198017) 3.punkts*).

[15] Rezumējot minēto, apgabaltiesas rīcībā nav saskatāmi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumi, tāpēc apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 28.marta spriedumu, bet SIA „ESKOM” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.