

## **Virsraksts: Tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli ierobežošana**

**Tēze:** Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem.

Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst pievienotās vērtības nodokļa vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli.

Nodokļa maksātāja, kas veic darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. Turpretim nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, pie tam neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma.

**Tēze:** Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izmantotas krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpjoties.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta  
2011.gada 3.februāra  
SPRIEDUMS  
Lieta Nr. A42516306  
SKA – 7/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Krūmiņa  
senators A.Guļāns  
senatore V.Kakste  
senatore D.Mita  
senators J.Neimanis  
senators N.Saleniņš  
senatore I.Skultāne  
senatore R.Vīduša

piedaloties pieteicējas Rīgas pilsētas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Grand” pārstāvei S.B. un

atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Marisam Martinsonam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Rīgas pilsētas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Grand” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 25.septembra lēmumu atcelšanu, sakarā ar Rīgas

pilsētas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Grand” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 23.decembra spriedumu.

### **Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja Rīgas pilsētas sabiedrība ar ierobežotu atbildību „Grand” 2005.gada janvārī noslēdza būvniecības līgumu ar SIA „Melnozols AE” par noliktavas renovācijas būvdarbiem. SIA „Melnozols AE” piesaistīja darbu izpildei apakšuzņēmējus, savukārt apakšuzņēmēji vēl citus apakšuzņēmējus.

[2] No 2005.gada aprīļa līdz novembrim pieteicēja par SIA „Melnozols AE” iesniegtajiem rēķiniem par būvdarbiem atskaitīja priekšnodokli.

[3] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu un konstatēja, ka pieteicēja nepamatoti veikusi priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA „Melnozols AE”. Dienests pārbaudē konstatējis, ka reāli paveikto darbu samērs nesaskan ar uzrādītajām izmaksām. Pieaicinātais eksperts norādījis, ka tāmes izmaksu summa ir tikai 8,3 procenti no tāmē norādīto darbu summas. Dienests konstatējis, ka SIA „Melnozols AE” apakšuzņēmējiem nav materiālo, tehnisko un cilvēkresursu rēķinos norādīto darbu izpildei. Tādēļ dienests secināja, ka nav gūti pierādījumi tam, ka SIA „Melnozols AE” un tās apakšuzņēmumi ir faktiski veikuši pieteicējas noliktavas renovācijas darbus dokumentos norādītajos apmēros. Dienests samazināja pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās priekšnodoklī iekļautās summas par darījumiem ar SIA „Melnozols AE” par 91,62 procentiem.

Dienests papildus aprēķināja pieteicējai pievienotās vērtības nodokli un soda naudu, kā arī apķīlāja pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu.

[4] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu. Pieteicēja norādīja, ka dienesta pieaicinātais eksperts ir sniedzis kļūdainu atzinumu par būvniecības darbu izmaksām, turklāt ekspertam ir bijušas līgumsaistības ar pieteicējas valdes priekšsēdētāju, kuru izpildes laikā radies civiltiesisks strīds, tādēļ eksperts nav bijis objektīvs.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 12.maija spriedumu pieteikums apmierināts.

[6] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 23.decembra spriedumu pieteikums par pienākuma atcelšanu maksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokli un soda naudu noraidīts, bet daļā par apķīlājuma atcelšanu apelācijas tiesvedība izbeigta. Tiesa atzina par pierādītu, ka SIA „Melnozols AE” apakšuzņēmējiem nav materiālo, tehnisko un cilvēkresursu rēķinos norādīto darbu izpildei, tādēļ pieteicēja nav pierādījusi, ka SIA „Melnozols AE” un tās apakšuzņēmumi ir faktiski veikuši pieteicējas noliktavas renovācijas darbus dokumentos norādītajos apmēros. Tāpat tiesa atzina par pierādītu, ka reāli paveikto darbu izmaksas saskan ar uzrādītajām izmaksām tikai par 8,3 procentiem no tāmē uzrādītajām. Šādos apstākļos tiesa atzina piemēroto soda naudu par samērīgu. Tiesa izbeidza apelācijas tiesvedību daļā par prasības nodrošinājumu, jo šāds lēmums pārsūdzams vienā tiesu instancē.

[7] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 23.decembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums par pienākuma atcelšanu maksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokli un soda naudu noraidīts. Tā pamatota ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[7.1] Pieteicēja norāda, ka tiesa nepareizi piemērojusi Administratīvā procesa likuma 150.pantu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu par pierādīšanas pienākumu un pierādījumu nodrošināšanu. Pieteicēja norāda, ka tā ir pierādījusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītos apstākļus darījumos ar būvuzņēmēju, kura rēķini apmaksāti. Pieteicējai nav nekādas saistības ar būvuzņēmēja apakšuzņēmējiem, kuri bija reģistrēti komercreģistrā un veica komercdarbību.

[7.2] Tiesa nav ievērojusi, ka dienests sākotnēji pieņēmis lēmumus atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli, bet vēlāk tos faktiski atcēlis.

[7.3] Tiesa nav argumentējusi, kādēļ dienesta pieaicinātais eksperts ir profesionāls un neatkarīgs. Ekspertam nebija attiecīgā sertifikāta, un ekspertizē viņš izmantojis novecojušus būvniecības tāmju normatīvus. Tiesas atziņa, ka pieteicēja ir ieinteresēta diskreditēt ekspertu, nav pamatota, jo Latvijas Būvinženieru savienības būvinženieris atzinis, ka eksperts veicis darbu neprofesionāli, un ierosināta viņa profesionālo iemaņu pārbaude. Arī tiesa ir apmierinājusi pieteicējas valdes locekļa civilprasību pret ekspertu. Tiesa nav ievērojusi, ka eksperts pirms darba veikšanas nav brīdināts par kriminālatbildību. Tiesa viņu nopratinājusi lietā kā liecinieku, nevis ekspertu. Tiesa nepamatoti atteikusies vērtēt pieteicējas pieaicinātās ekspertes atzinumu.

[8] Dienests sniedzis paskaidrojumu par kasācijas sūdzību, kurā norāda, ka tā ir nepieļaujama, bet, ja kasācijas tiesvedība tiktu ierosināta, tad nav pamatota.

### **Motīvu daļa**

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredz, ka Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai ar pievienotās vērtības nodokli 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.

Nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem atskaitāmas pēc preču vai pakalpojuma un nodokļa rēķina saņemšanas vai pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas avansā.

[10] Eiropas Savienības tiesa ir atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 Axel Kittel 42.punktū*). Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst pievienotās vērtības nodokļa vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (*turpat, 51.punkts*). Nodokļa maksātāja, kas veic darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. Turpretim nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, pie tam neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu

vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*turpat, 59.punkts*).

[11] Izskatāmajā lietā tiesa ir pārbaudījusi pieteicējas darījuma partnera uzņēmuma darījumus ar apakšuzņēmējiem, secinot, ka tie faktiski nav varējuši notikt. Vienlaikus tiesa ir secinājusi, ka pieteicējas un tās darījuma partnera līguma summas ir neatbilstošas ekonomiskajai realitātei. Taču tiesa nav argumentējusi, vai pieteicēja zināja un varēja zināt, ka būvniecības pakalpojumu sniegšanas darījums ietilpst SIA „Melnozols AE” veiktā krāpšanā, un arī vai pieteicēja pati ir iesaistījies krāpšanās darbībās ar pievienotās vērtības nodokli.

[12] Tiesa ir vērtējusi pieteicējas argumentu, ka dienests laika periodā no 2005.gada maija līdz novembrim ir atmaksājis pieteicējai pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli par būvdarbiem objektā, tādējādi pieņēmis pieteicējai labvēlīgus administratīvos aktus, bet savukārt ar audita rezultātā pieņemtajiem lēmumiem minētie pieteicējai labvēlīgie lēmumi ir tikuši atcelti.

Senāts piekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo daļu nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) noteikt vai precizēt nodokļu summas un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Par to, ka pārskaitītā (novirzītā) summa nodokļu audita rezultātā var tikt koriģēta, pieteicēja tika informēta, tādēļ pieteicējai nav tiesiskās palāvības, ka nodokļu audita rezultātā nodokļu summas paliks nemainīgas vai netiks aprēķināti papildu nodokļi vai soda nauda. Arī Eiropas Savienības tiesa ir atzinusi, ka gadījumā, ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izmantotas krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpjoties (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 Axel Kittel 55.punktu*).

[13] Jautājumā par dienesta piesaistītā eksperta atzinuma nozīmi šajā lietā Senāts norāda sekojošo. Administratīvā procesa likuma 59.panta otrā daļa pieļauj iestādei administratīvajā procesā noskaidrot lietas faktiskos apstākļus ar jebkurām tiesiskām metodēm. Iestāde faktisko apstākļu vērtējumam var izmantot arī lietpratējus (speciālistus). Izskatāmajā gadījumā dienests būvdarbu tāmju novērtējumam, vai tāmēs norādītās ziņas ir ticamas un pareizas, pieaicinājis speciālistu, Latvijas Būvinženieru savienības sertificētu būvinženieri. Pieteicēja nepamatoti norāda, ka jāpiemēro Administratīvā procesa likuma 179.panta sestā daļa un 180.pants. Šīs normas attiecas uz tiesas pieaicinātiem ekspertiem. Tādēļ tiesa nav pārkāpusi likumu, nopratinot speciālistu kā liecinieku, jo šo personu tiesa nebija pieaicinājusi tiesas procesa laikā kā ekspertu.

Pieteicēja norāda, ka iestādes pieaicinātais speciālists nav bijis objektīvs un profesionāls, izmantojis nepareizu metodiku slēdziena sastādīšanā. Tā kā speciālistu pieaicinājusi iestāde, tad tā atzinuma secinājumi ir viens no administratīvā procesa laikā iestādē iegūtajiem pierādījumiem. Pierādījuma novērtējumu tiesā noteic Administratīvā procesa likuma 154.pants. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta trešo daļu tiesa pati ir tiesīga noteikt, vai pierādījumam, tostarp, speciālista atzinuma secinājumiem ir dodama priekšroka salīdzinājumā ar citiem pierādījumiem, tostarp, pieteicējas pieaicinātās speciālistes atzinuma secinājumiem. Svarīgi, lai tiesa spriedumā par to norādītu pamatojumu. Izskatāmajā gadījumā tiesa ir argumentējusi par to, kādēļ tā noraida pieteicējas argumentus par dienesta savākto pierādījumu

nepietiekamību, nepietiekamo ticamību, un ir norādījusi, kādēļ nedod priekšroku pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem, tostarp, pieteicējas pieaicinātās speciālistes slēdzienam. Savukārt Senāts apstākļus par speciālista profesionalitāti, savstarpējiem strīdiem starp speciālistiem, tās vai citas metodikas izmantošanu speciālista slēdzienam u.tml. nepārbauda, jo tas ir strīds par iestādes savākto pierādījumu ticamību, kuru apelācijas instances tiesa ir vērtējusi.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

### **n o s p r i e d a**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 23.decembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 25.septembra lēmuma atcelšanu noraidīts, un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	<i>(paraksts)</i>	V.Krūmiņa
Senators	<i>(paraksts)</i>	A.Guļāns
Senatore	<i>(paraksts)</i>	V.Kakste
Senatore	<i>(paraksts)</i>	D.Mita
Senators	<i>(paraksts)</i>	J.Neimanis
Senators	<i>(paraksts)</i>	N.Salienieks
Senatore	<i>(paraksts)</i>	I.Skultāne
Senatore	<i>(paraksts)</i>	R.Vīduša