**Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanā noskaidrojamie apstākļi**

Vērtējot, vai var tikt liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tiesai vispirms ir jānoskaidro, vai prece vai pakalpojums vispār ir piegādāts. Ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts, tad tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams, jo acīmredzams, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Ja tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts vai preces vai pakalpojuma neesības fakts ir grūti konstatējams un tādēļ ir izdarāms pieņēmums, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts, tiesai ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījumu dokumentos norādītā persona. Ja noskaidrojas, ka darījumu dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt preci vai pakalpojumu, tad ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 1.marta**

**RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420375414, SKA-350/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0301.A420375414.2.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0301.A420375414.2.L)

[1] Pieteicēja SIA „Fornex” iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 31.jūlija spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 27.augusta lēmuma Nr. 22.8/L-21618 atcelšanu.

Ar šo dienesta lēmumu pieteicējai nomaksai budžetā papildus noteikts pievienotās vērtības nodoklis un ar to saistītā nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā priekšnodokļa summa un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

[2] Pārbaudījusi kasācijas sūdzības argumentus, senatoru kolēģijai nerodas šaubas par apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu.

[3] Kasācijas sūdzībā ir norādīts, ka tiesa nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu. Interpretējot šo normu, būtu izšķiramas divas atšķirīgas situācijas, kad priekšnodoklis ir atskaitīts par vispār nenotikušu darījumu un kad preces ir reāli piegādātas, bet tās ir piegādājis fiktīvs uzņēmums. Pirmajā situācijā pieteicējas ļaunprātība nemaz nav jāpierāda, jo priekšnodokļa atskaitīšanas pamats ir tikai faktiski noticis darījums. Savukārt otrajā situācijā ir jāvērtē pieteicējas subjektīvā attieksme saistībā ar iesaistīšanos ļaunprātīgā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā, veicot darījumu ar fiktīvu uzņēmumu. Spriedumā šīs divas atšķirīgās situācijas nav nodalītas, izdarot pretrunīgus secinājumus, ka pieteicējas darījumi ar SIA „ES Deals” vispār nav notikuši, tomēr ir vērtēts, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa nepamatotas samazināšanas shēmā.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Kā jau to savā spriedumā pareizi norādījusi apgabaltiesa, no minētās normas izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei vai pakalpojumam jābūt reāli piegādātai.

Senāts savā praksē ir atzinis, ka, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-12/2013 (A42676407) 12.punkts*).

Tādējādi tiesai ir jānoskaidro, vai prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār ir piegādāts. Minētais ir būtiski, jo atkarībā no tā, vai prece vai pakalpojums ir vai nav piegādāts, mainās to apstākļu apjoms, kas tiesai ir jānoskaidro un jānovērtē. Proti, ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona), tad atbilde uz to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir acīmredzama, līdz ar to tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams.

Ja tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts vai preces vai pakalpojuma neesības fakts ir grūti konstatējams un tādēļ ir izdarāms pieņēmums, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts, tiesai ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījumu dokumentos norādītā persona.

Ja noskaidrojas, ka darījumu dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt preci vai pakalpojumu, tad ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu. Ievērojot to, ka preces vai pakalpojuma esības gadījumā to piegādes notikumu gaita var būt visdažādākā (piemēram: preci vai pakalpojumu sarūpējis pats priekšnodokļa tiesību izmantotājs; preci vai pakalpojumu reāli ir piegādājusi persona, kas sev vien zināmu apsvērumu dēļ darbojas fiktīvā uzņēmuma aizsegā; preci piegādājusi cita persona, ar kuru priekšnodokļa tiesību izmantotājs ir vienojies patiesībā, bet prece tiek piegādāta fiktīvā uzņēmuma aizsegā u.c.), kas var nozīmēt gan to, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs zina, kur iesaistās, gan arī tieši pretējo, novērtējumam par to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos nelikumīgā darījumā, ir izšķiroša nozīme lietā.

Novērtējot apgabaltiesas spriedumu kontekstā ar iepriekš minēto, senatoru kolēģija nesaskata pieteicējas kasācijas sūdzībā norādīto nekonsekvenci spriedumā. Proti, apgabaltiesa ir vērtējusi tā darījuma, kas noslēgts starp SIA „ES Deals” un pieteicēju, esību, atzīstot, ka tieši SIA „ES Deals” nevarēja piegādāt preci, tajā pašā laikā spriedumā nav norādes par to, ka prece nav piegādāta vispār, bet tieši pretēji – spriedumā norādīts, ka SIA „ES Deals” rēķinos norādītās preces ir izmantotas pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Tādējādi tiesai bija pamats pārbaudīt un novērtēt, vai pieteicēja zināja, ka preci tai nepiegādā SIA „ES Deals”. Līdz ar to nav konstatējama tiesas nepareiza Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta interpretācija.

[4] Kasācijas sūdzībā tāpat norādīts, ka tiesa savus secinājumus pamatojusi vien ar SIA „ES Deal” un tās darījumu partneru fiktīvo raksturu un nespēju veikt preču piegādes, bet tiesa nav izvērtējusi pieteicējas un SIA „ES Deal” darījumus pēc būtības. Šajā sakarā tiesa nav izvērtējusi vairākus lietā esošus pierādījumus, kas apliecina minēto darījumu esību: darījumus apliecinošus dokumentus (līgumus, preču pavadzīmes u.c.); pieteicējas amatpersonas [pers. A] un pilnvarotās personas [pers. B] paskaidrojumus; SIA „ES Deals” amatpersonas [pers. C] paskaidrojumus un darbinieka [pers. D] liecības; SIA „Gammaplasts” amatpersonas [pers. E] liecības un notariāla akta formā apstiprinātus pieteicējas un SIA „ES Deals” apliecinājumus darījumu norisei. Tāpat, pieteicējas ieskatā, tiesas spriedumā norādītie apstākļi neliecina par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Minētie kasācijas sūdzības argumenti ir pretrunīgi, jo, norādot, ka tiesa savu secinājumu balstījusi vienīgi uz pieteicējas darījuma partnera raksturojošo informāciju, pieteicēja vienlaikus iebilst par tiesas izvērtējumu attiecībā uz pieteicējas attieksmi un rīcību strīdus darījumu noslēgšanā, kas pats par sevi jau izslēdz pieteicējas pirmā argumenta patiesumu.

Senatoru kolēģija, izvērtējot apgabaltiesas spriedumu, secina, ka tiesa rūpīgi, izvērsti un savstarpējā kopsakarā ir novērtējusi lietā esošos tiešos un netiešos pierādījumus, atbilstoši tiesu praksei noskaidrojot to, vai darījumi varēja notikt tā, kā tas atspoguļots dokumentos, kā arī vērtējot darījumā iesaistīto personu paskaidrojumus par darījuma faktisko norisi. Tiesa ir izvērtējusi visus pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītos pierādījumus un savus secinājumus attiecībā uz tiem ir atspoguļojusi spriedumā. Tādējādi neatbilst patiesībai kasācijas sūdzības arguments par konkrētu pierādījumu neizvērtēšanu, kā arī, pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam, tiesas secinājumi nav balstīti vienīgi uz faktiem saistībā ar darījuma partneriem.

Tiesa spriedumā argumentējusi, kādēļ ir atzīstams, ka pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa nepamatotas samazināšanas shēmā, analizējot gan darījumu noslēgšanas apstākļus un iesniegtos dokumentus, gan pieteicējas un tās darījuma partnera amatpersonas paskaidrojumus, gan pašas pieteicējas rīcību un attieksmi pret darījumu noslēgšanu u.c. apstākļus, kas kopsakarā veidojuši apgabaltiesas pārliecību.

Lai arī tiesas spriedumā ir norādīts uz pietiekami konkrētiem iemesliem, kāpēc šajā gadījumā pieteicējai būtu bijis jāpievērš lielāka uzmanība darījumu partneru izvēlē, tomēr pieteicēja izvirza ļoti vispārīgus argumentus, proti, ka tiesas norādītie apstākļi to neapliecina. Tādējādi var secināt, ka kasācijas sūdzībā norādītie argumenti pauž vienīgi pieteicējas neapmierinātību ar to, kādus secinājumus apgabaltiesa ir izdarījusi, pamatojoties uz lietā esošajiem pierādījumiem. Taču tas vien, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu vērtējumu, nav pietiekami, lai apšaubītu tiesas sprieduma tiesiskumu.

[5] Ievērojot iepriekš minēto, kā arī to, ka izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā, senatoru kolēģija atzīst, ka kasācijas tiesvedības ierosināšanai nav pamata.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.1panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

**nolēma**

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „Fornex” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 31.jūlija spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.