**Jēdziena „uzņēmuma pāreja” interpretācija pievienotās vērtības nodokļa kontekstā**

Lai atzītu uzņēmuma pārejas faktu un secinātu, ka ir notikusi uzņēmuma vai uzņēmuma patstāvīgas daļas nodošana, ir būtiski konstatēt, ka ieguvējam ir pārgājis tāds uzņēmuma elementu kopums, kas ir pietiekams patstāvīgas, neatkarīgas saimnieciskās darbības veikšanai. Līdz ar to faktisko apstākļu izvērtējums šajā kontekstā veicams, apsverot, vai ieguvējam ir nodots viss, kas ir nepieciešams pastāvīgai saimnieciskās darbības turpināšanai. Savukārt tas, kāds elementu kopums ir pietiekams, ir atkarīgs no konkrētā saimnieciskās darbības veida.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 21.maija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420289415, SKA-631/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0521.A420289415.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0521.A420289415.5.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Valters Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Investko” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 7.jūlija lēmuma Nr. 22.7/L-27815 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar SIA „Investko” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 15.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Investko” pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2014.gada maiju un jūniju. Audita rezultātā pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda. Dienests secināja, ka pieteicēja nepamatoti atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar SIA ,,Kantoris LV” noformētajiem faktūrrēķiniem par kustamas mantas iegādi, jo darījumi pēc to ekonomiskās un juridiskās būtības ir vērtējami kā uzņēmuma pāreja, kas nav apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 7.jūlija lēmumu Nr. 22.7/L-27815.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 15.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedumā, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Lietā ir jāvērtē, vai darījumi starp pieteicēju un SIA „Kantoris LV” ir atzīstami par preču piegādēm par atlīdzību (aktīvu pārdošana), kas ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi, vai uzņēmuma pāreju cita saimnieciskās darbības veicēja īpašumā vai lietošanā, kas nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi.

[2.2] SIA „Kantoris LV” 2014.gada 10., 12., 14., 15., 30.maijā un 13.jūnijā izrakstījusi faktūrrēķinus par preču piegādi pieteicējai. Vērtējot šos darījumus, nevar piekrist pieteicējas apgalvojumam, ka notikušais darījums būtu atzīstams par komercdarījumu nolūkā veikt preču atsavināšanu par atlīdzību.

Pieteicējas, tāpat kā SIA „Kantoris LV”, uzņēmējdarbības veids ir jaunu preču mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos. Pieteicēja no SIA „Kantoris LV” iegādājās veikalos un noliktavās esošās preces, kases aparātus, veikalu un noliktavu aprīkojumu. Tātad notikusi lietu, kuras nepieciešamas, lai nodrošinātu veikalu un noliktavu darbību, atsavināšana. Preces to atsavināšanas brīdī nav tikušas pārvietotas. Vērtējot preču pieņemšanas un nodošanas apstākļus, konstatējams, ka tie vairāk norāda uz to, ka notikusi formāla preču nodošana, parakstot tikai faktūrrēķinus un nepārliecinoties par preču faktisko esību. Pieteicēja turpina saimniecisko darbību SIA „Kantoris LV” bijušajās struktūrvienībās (noliktavās un veikalos), noslēdzot jaunus telpu nomas vai pārjaunojuma līgumus, pārņemot SIA „Kantoris LV” saistības. Tas liecina par pieteicējas mērķtiecīgu nodomu turpināt saimniecisko darbību veikalos un noliktavās, kur to veica SIA „Kantoris LV”, un norāda, ka strīdus darījumiem nepiemīt vienkārša aktīvu pirkuma darījuma raksturs. Strīdus faktūrrēķinos norādītās SIA „Kantoris LV” struktūrvienības 2014.gada 19. un 26.maijā, 4., 10., 12. un 20.jūnijā dienestā reģistrētas kā pieteicējas struktūrvienības. SIA „Kantoris LV” preču piegādātājs *UAB „Viskas už viena eura”* turpina piegādāt preces arī pieteicējai. Pieteicēja darba attiecības nodibināja ar lielāko daļu no bijušajiem SIA „Kantoris LV” darbiniekiem (50 darbiniekiem no 67), lielāko daļu no darbiniekiem pieteicēja pieņēma darbā nākamajā dienā, darbinieki turpināja veikt tos pašus darba pienākumus tajā pašā darbavietā.

2013.gada 29.janvārī un 2013.gada 30.jūlijā [pers. A], *UAB „Viskas už viena eura”* un SIA „Kantoris LV” sastādījušas savstarpējo norēķinu ieskaita aktus. No tiem izriet, ka SIA „Kantoris LV” samazinājušās parāda saistības pret *UAB „Viskas už viena eura”*, bet vienlaikus radušās jaunas parādsaistības tādā pašā apmērā pret [pers. A]. 2014.gada 25.aprīlī noslēgti divi cesijas līgumi. No minētajiem līgumiem izriet, ka pieteicēja faktiski pārņēma SIA „Kantoris LV” saistības, ko veido pamatparāds, līgumsods un likumiskie procenti pret Lietuvas pilsoni [pers. A] un *UAB „Viskas už viena eura”*. Secināms, ka, pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem, notikusi SIA „Kantoris LV” pasīvu nodošana pieteicējai.

Lietas izskatīšanas laikā tiesā pieteicēja iesniedza 2012.gada 2.maija preču pirkšanas un pārdošanas līgumu, ar kuru *UAB „Viskas už viena eura”* kā pārdevējs un SIA „Kantoris LV” kā pircējs vienojās, ka pārdevējs apņemas piegādāt plaša patēriņa preces un pircējs apņemas pieņemt un samaksāt par tām. Iesniegtajam līgumam pievienots arī 2014.gada 25.aprīļa pārjaunojuma līgums, ar kuru puses vienojās, ka pieteicēja iestājas *UAB „Viskas už viena eura”* vietā 2012.gada 2.maija līgumā un pārņem visas ar to noteiktās pārdevēja tiesības, pienākumus un no līgumattiecībām izrietošās saistības. Pieteicēja norāda, ka, noslēdzot pārjaunojuma līgumu, SIA „Kantoris LV” atgrieza pieteicējai laikus neapmaksāto preci. Tomēr šāda juridiskā konstrukcija, kas izveidota, noslēdzot pārjaunojuma līgumu, ir neloģiska, absurda, pretēja loģiskiem tiesību un komercdarbības principiem. Nav saprotams, kā SIA „Kantoris LV” vienīgā preču piegādātāja vietā var iestāties pieteicēja – komercsabiedrība, kas līguma slēgšanas brīdī plānoja un vēlāk nodarbojās ar šo preču mazumtirdzniecību. *UAB „Viskas už viena eura”* turpināja preču piegādes, kļūstot arī par pieteicējas lielāko piegādātāju. Šāda pārjaunojuma līguma noslēgšana vairāk liecina par to, ka pieteicēja apzināti vēlas slēpt uzņēmuma pārejas faktu. Tā kā pārjaunojuma līgums iesniegts tikai lietas izskatīšanas laikā un, ņemot vērā tā pretrunīgo dabu, kā pierādījumam tam nav piešķirama ticamība.

[2.3] Strīdus darījumi nav noformēti kā uzņēmuma vai tā patstāvīgo daļu pāreja. Tomēr, izvērtējot darījumus pēc to ekonomiskās un juridiskās būtības, tie ir vērtējami kā uzņēmuma pāreja. No lietas apstākļiem izriet, ka konkrētajā gadījumā 2014.gada aprīlī – jūnijā notika uzņēmuma pāreja Komerclikuma 20.panta izpratnē, kā rezultātā ievērojami samazinājās SIA  „Kantoris LV” manta, faktiski tika izbeigta tās saimnieciskā darbība un pasludināts maksātnespējas process, bet pieteicēja pārņemto uzņēmumu varēja izmantot saimnieciskajā darbībā (preču mazumtirdzniecībai nespecializētos veikalos) bez būtiskām izmaiņām. Pieteicēja ir ieguvusi visus nepieciešamos resursus pārņemtā uzņēmuma integrētai darbības turpināšanai iegūstošajā sabiedrībā. To nepārprotami raksturo arī apstrīdēto darījumu struktūra, pierādot, ka pieteicējai bija nodoms turpināt komercdarbību tai pašā tirgus segmentā, to pilnībā pārņemot no SIA „Kantoris LV”. Secināms, ka pieteicēja ir pārņēmusi SIA „Kantoris LV” ar visu tās identitāti – aktīvu un pasīvu kopumu.

Ņemot vērā minēto, dienests pamatoti konstatēja, ka pieteicēja no SIA „Kantoris LV” ir iegādājusies nevis atsevišķas preces, bet gan pārņēmusi visu uzņēmumu. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajai daļai uzņēmuma pārejai pievienotās vērtības nodokli nepiemēro. Līdz ar to dienests pamatoti pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 15.marta spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Apgabaltiesa nepārbaudīja faktus un nevērtēja pierādījumus, bet tikai izteica attieksmi par pirmās instances tiesas izdarīto vērtējumu, kā arī pārkāpa objektīvās izmeklēšanas principu.

[3.2] Tiesas secinājums, ka SIA „Kantoris LV” bija preču un iekārtu īpašniece un notika uzņēmumu pāreja, rezultātā ievērojami samazinot SIA „Kantoris LV” mantu, ir izdarīts uz pieņēmuma, nevis pierādījumu pamata. Pieteicēja ir preču īpašniece, notika preču atgriešanas darījums, kam piemērojami Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas noteikumi. Preču atgriešana īpašniekam nevarēja samazināt SIA „Kantoris LV” mantu vai mainīt tā aktīvu apmēru. Pieteicēja saņemto preču vērtību ieskaitīja parāda dzēšanai.

[3.3] Lietā ir vairāki dokumenti, kas pierāda, ka prece un veikalu aprīkojums patiesībā bija pieteicējas īpašums, bet šie dokumenti netika vērtēti (2012.gada 2.maija pirkuma līgums, 2016.gada 22.augusta izziņa, 2014.gada 25.aprīļa pārjaunojuma līgums, faktūrrēķini, ieskaita akti). Tā kā tiesa nav vērtējusi šos dokumentus kopsakarā ar pārējiem, kā arī nav vērtējusi pieteicējas paskaidrojumus, pierādījumu novērtējums neatbilst Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām. Fakts, ka preces atradās SIA „Kantoris LV” rīcībā, nenozīmē, ka SIA „Kantoris LV” bija to īpašniece. Nepareizi interpretēts Civillikuma 2034.pants.

[3.4] SIA „Kantoris LV” biznesa koncepcija bija gūt peļņu, pārdodot svešu preci, izmantojot svešas iekārtas un nomājot svešas telpas. Ņemot vērā, ka SIA „Kantoris LV” vispār nebija nekā sava, tiesas secinājums, ka pieteicēja no SIA „Kantoris LV” pārņēma darboties spējīgu uzņēmuma daļu, ir veikts, nepareizi interpretējot materiālo tiesību normas un pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu.

[3.5] Spriedums neatbilst Administratīvā procesa likuma 250.pantam. Valsts ieņēmumu dienests bija pieļāvis būtisku pārkāpumu, jo dienestam bija jāpārbauda, uz kāda darījuma pamata SIA „Kantoris LV” rīcībā nonāca preces un kādas civiltiesiskās attiecības pastāvēja starp pieteicēju un SIA „Kantoris LV”. Šī pārbaude varēja mainīt administratīvā akta saturu.

[3.6] Tiesas norādītais, ka pieteicēja un SIA „Kantoris LV” ir noslēgušas vienošanos, kas atklātībai nav darīta zināma, ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības, neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrās daļas jēgai, līdz ar to neatbilst administratīvā akta pamatojumam. Izdarot šādus secinājumus, tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 105.panta otro daļu.

[3.7] Tiesa, izskatot lietu, pārsniedza savas kompetences robežas, vērtējot 2013.gada 29.janvāra savstarpējo norēķinu ieskaita aktu, 2014.gada 25.aprīļa pārjaunojuma līgumu un 2014.gada 25.aprīļa cesijas līgumu. Tie ir civiltiesiski darījumi, bet administratīvās tiesas kompetencē neietilpst civiltiesisko darījumu vērtēšana. Tāpat aktu parakstīja personas, kas nav šī administratīvā procesa dalībnieki.

[3.8] Tiesas secinājums par saistību pārņemšanu neatbilst Administratīvā procesa likuma 150.panta otrajai daļai un 250.panta otrajai daļai. Spriedumā nav norādīti kreditori vai saistību apmērs, ko ir pārņēmusi pieteicēja. Secinājums, ka SIA „Kantoris LV” pasīvi tika nodoti ar cesijas līgumiem, izdarīts, nepareizi interpretējot Civillikuma 1798.pantu. Nav ņemts vērā, ka SIA „Kantoris LV” ir pasludināts maksātnespējas process, kas liecina, ka tai bija nepārņemtas parādsaistības. Tā kā spriedumā nav norādīta neviena saistība, ko pieteicēja ir pārņēmusi, jāsecina, ka ar spriedumu atzīts, ka pieteicēja nepārņēma nevienu SIA „Kantoris LV” saistību.

Ņemot vērā, ka lietā nav pierādījumu, ka SIA „Kantoris LV” piederēja nemateriālas vērtības kā uzņēmuma sastāvdaļa, tiesas secinājums, ka pieteicēja pārņēma SIA „Kantoris LV” nemateriālās vērtības, ir izdarīts, nepareizi interpretējot Civillikuma 994., 2034.pantu un Komerclikuma 18.pantu.

Tā kā pieteicēja nav pārņēmusi SIA „Kantoris LV” saistības (pasīvus) un faktiskās attiecības, bet uzņēmums ir aktīvu, pasīvu un faktisko attiecību kopums, tiesas secinājums, ka ir notikusi uzņēmuma pāreja, ir izdarīts, nepareizi interpretējot Komerclikuma 18. un 20.pantu.

[3.9] Tiesa nav vērtējusi pierādījumus, ka SIA „Kantoris LV” tirgoja pieteicējas preci, rezultātā nepamatoti secinot, ka pieteicēja pārņēma SIA „Kantoris LV” preču piegādātājus. Tiesa, nepareizi piemērojot materiālo tiesību normas, nepamatoti secināja, ka pieteicēja pārņēma SIA „Kantoris LV” telpas un ka par uzņēmuma pāreju liecina bijušo SIA „Kantoris LV” darbinieku pieņemšana darbā pie pieteicējas. SIA „Kantoris LV” darbinieku atbrīvošana nav saistīta ar uzņēmumu pāreju.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par to, vai starp pieteicēju un SIA „Kantoris LV” notikušie darījumi 2014.gada maijā un jūnijā ir vai nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, un attiecīgi – par pieteicējas tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Apgabaltiesa atzina, ka ir notikusi uzņēmuma pāreja, kas atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajai daļai nav uzskatāma par preču piegādi, tādēļ darījumi nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Savukārt pieteicēja uzskata, ka ir noticis ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums – preču atgriešana, tāpēc pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Ievērojot minēto, ir nepieciešams noskaidrot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajā daļā ietvertā regulējuma par uzņēmuma pāreju būtību.

[6] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajai daļai par preču piegādi par atlīdzību neuzskata uzņēmuma pāreju (mantas kopības vai tās daļas pāreju, kas izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana) cita saimnieciskās darbības veicēja īpašumā vai lietošanā, ja, nododot aktīvus un saistības par atlīdzību vai bez tās vai ieguldot kapitālsabiedrības pamatkapitālā vai personālsabiedrības ieguldījumā (kapitālā), uzņēmuma ieguvējs kļūst par atdevēja tiesību un saistību pārņēmēju Komerclikuma izpratnē un tiek turpināta saimnieciskā darbība, kas nav saistīta ar uzņēmuma izpārdošanu vai komercsabiedrības likvidēšanu. Atbilstoši minētā panta trešajai daļai, ja šā panta otrajā daļā minētās uzņēmuma pārejas rezultātā uzņēmuma ieguvējs nekļūst par atdevēja tiesību un saistību pārņēmēju Komerclikuma izpratnē un saimnieciskā darbība netiek turpināta, aktīvu un saistību nodošana uzskatāma par atsevišķu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (iegūtās tiesības un citi nemateriālie aktīvi), kas apliekami ar nodokli šajā likumā noteiktajā kārtībā.

Analizējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajā daļā ietverto jēdzienu „uzņēmuma pāreja”, konstatējams, ka normā ir sniegts tā skaidrojums, proti, uzņēmuma pāreja kā mantas kopības vai tās daļas pāreja, kas izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana.

[7] Vienlaikus šā jēdziena satura noskaidrošanai ir būtiski ņemt vērā arī Eiropas Savienības tiesību normas, kas ieviestas ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas sniegto normu interpretāciju.

Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 19.panta pirmā daļa paredz: ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās vai kā ieguldījumu uzņēmējsabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi. Pēc būtības identisks regulējums bija ietverts arī Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995.gada 10.aprīļa Direktīvu 95/7/EK (turpmāk – Sestā direktīva) 5.panta 8.punktā.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka, ja dalībvalstis izmanto normā paredzēto iespēju, visu aktīvu vai to daļas nodošana netiek uzskatīta par preču piegādi Sestās direktīvas mērķiem. Saskaņā ar tās 2.pantu šādam darījumam pievienotās vērtības nodokli nepiemēro (*2001.gada 22.februāra sprieduma lietā Abbey National C-408/98, EU:C:2001:110, 30.punkts, 2003.gada 27.novembra sprieduma lietā Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 29.punkts*). Jēdziens „visu aktīvu vai to daļu nodošana par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījums uzņēmējsabiedrībā”, kas paredzēts Sestās direktīvas 5.panta 8.punkta pirmajā teikumā, ir autonoms Savienības tiesību jēdziens, kurš visā Savienībā ir interpretējams vienveidīgi. Tā kā Sestajā direktīvā nav šā jēdziena definīcijas vai nav skaidras atsauces uz dalībvalstu tiesībām, tā nozīme un piemērojamība ir jāmeklē, ņemot vērā tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (*2003.gada 27.novembra sprieduma lietā Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 32.–35.punkts*). Normas mērķis ir atvieglot uzņēmumu vai to daļu īpašnieku maiņu, vienkāršojot to un izvairoties no saņēmēja naudas līdzekļu apgrūtināšanas ar nesamērīgu nodokļa maksājumu, kurš katrā ziņā tiks atmaksāts vēlāk, atskaitot priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli (*2003.gada 27.novembra sprieduma lietā Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 39.punkts, 2011.gada 10.novembra sprieduma lietā Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 23.punkts*).

Ņemot vērā normas mērķi, Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka jēdzienā „visu aktīvu vai to daļas nodošana” ietilpst komercdarbības nodošana vai autonomas uzņēmuma daļas nodošana, kas ietver materiālas un attiecīgā gadījumā nemateriālas vērtības, kuras kopā veido uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, kas var veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, bet tajā neietilpst tāda lietu vienkārša nodošana kā preču krājumu pārdošana (*2003.gada 27.novembra sprieduma lietā Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 40.punkts*). Lai konstatētu komercdarbības vai autonomas uzņēmuma daļas nodošanu šīs normas izpratnē, visām nodotajām daļām ir jābūt pietiekamām, lai būtu iespējama neatkarīga saimnieciska darbība. Tas, vai šim kopumam ir jāietver gan kustamas, gan nekustamas lietas, ir jāvērtē, ņemot vērā atbilstošās saimnieciskās darbības veidu (*2011.gada 10.novembra sprieduma lietā Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 25., 26.punkts*). Ir jāveic attiecīgā darījuma faktisko apstākļu vispārējs novērtējums, lai noteiktu, vai uz tiem attiecas visu aktīvu nodošanas jēdziens Sestās direktīvas izpratnē. Šajā ziņā īpaša nozīme ir jāpiešķir saimnieciskās darbības, kuru ir paredzēts turpināt, veidam (*turpat, 32.punkts*).

Lietā *Schriever* tiesa atzina, ka Sestās direktīvas 5.panta 8.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka īpašumtiesību uz preču krājumu un mazumtirdzniecības veikala iekārtas nodošana vienlaikus ar minētā veikala telpu iznomāšanu īpašumtiesību saņēmējam uz nenoteiktu laiku, kaut gan līgumu īsā laika posmā var uzteikt abas puses, ir visu aktīvu vai to daļas nodošana šīs tiesību normas izpratnē ar nosacījumu, ka nodotais īpašums ir pietiekams, lai minētais īpašumtiesību saņēmējs varētu turpināt neatkarīgu saimniecisku darbību ilgtermiņā. Lietas ietvaros, tiesa konstatēja, ka preču krājumu un sporta preču veikala iekārtas nodošana vienlaikus ar komerctelpu iznomāšanu ļāva pircējam turpināt atsavinātāja iepriekšējo neatkarīgo saimniecisko darbību un nav apstrīdams, ka šo nodošanu nevar uzskatīt vienīgi par preču krājumu pārdošanu. Apstāklis, ka komerctelpas pircējam bija tikai iznomātas, nevis pārdotas, šim pircējam nav šķērslis darbības turpināšanai (*sprieduma 39., 40.punkts*).

Minētās Eiropas Savienības Tiesas atziņas liecina, ka, lai atzītu uzņēmuma pārejas faktu un secinātu, ka ir notikusi uzņēmuma vai uzņēmuma patstāvīgas daļas nodošana, ir būtiski konstatēt, ka ieguvējam ir pārgājis tāds uzņēmuma elementu kopums, kas ir pietiekams patstāvīgas, neatkarīgas saimnieciskās darbības veikšanai. Līdz ar to faktisko apstākļu izvērtējums šajā kontekstā veicams, apsverot, vai ieguvējam ir nodots viss, kas ir nepieciešams pastāvīgai saimnieciskās darbības turpināšanai. Savukārt tas, kāds elementu kopums ir pietiekams, ir atkarīgs no konkrētā saimnieciskās darbības veida.

[8] Analizējot Komerclikumā ietverto regulējumu attiecībā uz tiesību un saistību pārņemšanu uzņēmuma pārejas gadījumā, konstatējams, ka Komerclikuma 20.panta pirmā daļa noteic: ja uzņēmums vai tā patstāvīga daļa pāriet citas personas īpašumā vai lietošanā, uzņēmuma ieguvējs atbild par visām uzņēmuma vai tā patstāvīgās daļas saistībām. Tomēr par tām saistībām, kuras radušās pirms uzņēmuma vai tā patstāvīgās daļas pārejas citas personas īpašumā vai lietošanā un kuru izpildes termiņš vai nosacījums iestājies piecu gadu laikā pēc uzņēmuma pārejas, uzņēmuma nodevējs un uzņēmuma ieguvējs atbild solidāri. Atbilstoši šā panta otrajai daļai uzņēmuma vai tā daļā ietilpstošie prasījumi un citas tiesības pāriet uz uzņēmuma ieguvēju.

Senāts ir atzinis, ka minētās normas noteikumu par uzņēmuma pāreju mērķis ir novērst tās situācijas, kurās komercsabiedrība tiek „iztīrīta” no aktīviem, neatstājot tās kreditoriem cerības saņemt tiem pienākošos samaksu. Tas nozīmē, ka līdz ar uzņēmuma aktīviem – materiālām un nemateriālām vērtībām – uzņēmuma ieguvējam pāriet atbildība par saistībām, lai tādā veidā pasargātu gan kreditorus, gan darbaspēku (darbiniekus) no uzņēmuma pārejas izraisītām negatīvām sekām (*2017.gada 9.novembra spriedums lietā Nr. SKC-340/2017 (LV:AT:2017:1109.C33355814.2.S)*). Arī tiesību doktrīnā ir norādīts, ka panta mērķis ir trešo personu aizsardzība, nosakot uzņēmumā ietilpstošo saistību nedalāmību no tiesībām. Pārejot uzņēmumam vai tā patstāvīgai daļai, likums uzliek uzņēmuma ieguvējam pilnu atbildību par uzņēmuma sastāvā ietilpstošajām saistībām (*Strupišs A. Komerclikuma komentāri. A daļa. Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.-73.pants). Rīga: SIA „A. Strupiša Juridiskais birojs”, 2003, 113., 144.lpp*.).

Aplūkojot uzņēmuma pāreju civiltiesiskā izpratnē, konstatējams, ka atbilstoši tiesību doktrīnā paustajām atziņām uzņēmuma pāreja ir jāklasificē pēc pārejas fakta un rezultāta, nevis pēc pārejas formas. Gadījumā, kad pāriet tikai daļa uzņēmuma, bet ne viss uzņēmums, jāskatās, vai ir pārgājuši būtiskie uzņēmuma elementi, respektīvi, vai ieguvējs var izmantot šo uzņēmumu tā līdzšinējā veidā un profilā bez būtiskām izmaiņām. Ja ieguvējs var pēc būtības turpināt attiecīgo darbību ar uzņēmumu, tad uzskatāms, ka uzņēmums pārgājis, pat ja tā nenozīmīgas daļas palikušas atsavinātājam (*A. Strupišs. Komerclikuma komentāri. A daļa. Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.-73.pants). Rīga: SIA „A. Strupiša Juridiskais birojs”, 2003, 115.lpp.*).

Senāts lietā Nr. SKC‑340/2017 ir atzinis, ka par uzņēmuma pāreju var liecināt ļoti dažādu apstākļu kopums, tostarp darbinieku pāriešana darbā pie ieguvēja, pamatlīdzekļu un krājumu nodošana, saglabāta uzņēmuma atrašanās vieta un juridiskā adrese, saistību pret banku pārņemšana, atsavinātājas sabiedrības valdes locekļa pāriešana pie ieguvēja. Minētajā lietā tiesa atzina, ka situācijā, kad darījuma rezultātā ir ievērojami samazināta komersanta manta un faktiski tiek izbeigta tā saimnieciskā darbība, bet jaundibināmais komersants pārņemto uzņēmumu var izmantot līdzšinējā veidā un profilā bez būtiskām izmaiņām, ir pamats konstatēt uzņēmuma pārejas faktu Komerclikuma 20.panta izpratnē un attiecīgi – jaunā uzņēmuma ieguvēja atbildību par saistībām. Lietas ietvaros Senāts norādīja, ka uzņēmuma pārejas kritēriji ir noteikti Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, vērtējot, vai uzņēmums saglabā tā identitāti. Kritēriji ir piemērojami lietas faktisko apstākļu izvērtēšanai un uzņēmuma pārejas gadījuma identificēšanai, tomēr jāņem vērā arī katras situācijas individuālie kritēriji. Eiropas Savienības Tiesa ir izstrādājusi šādus vispārīgos kritērijus: 1) uzņēmuma veida vai rakstura izvērtēšana; 2) ķermenisku (nekustamais īpašums, kustamas lietas) un bezķermenisku lietu, kā arī labumu (zinātība, izgudrojumi) pāreja; 3) vai lielākā daļa darbinieku ir pārņemti; 4) vai klienti ir pārņemti; 5) uzņēmējdarbības funkciju līdzība pirms un pēc pārejas. Savukārt tiesību doktrīnā izšķir šādu vispārējo kritēriju iedalījumu: 1) darbtiesiskie kritēriji – balstīti uz uzņēmuma funkciju līdzības vērtējumu pirms un pēc uzņēmuma pārejas; 2) komerctiesiskie kritēriji – ekonomiskās vienības pastāvēšanas un stabilitātes konstatēšanai (*2017.gada 9.novembra spriedums lietā Nr. SKC-340/2017 (LV:AT:2017:1109.C33355814.2.S)*).

Ievērojot minēto, secināms, ka, arī analizējot, vai ir notikusi uzņēmuma vai tā patstāvīgās daļas pāreja atbilstoši Komerclikumam, ir būtiski noskaidrot, vai pārejas rezultātā jaunajam ieguvējam ir nodots tāds uzņēmumā ietilpstošo elementu kopums, kas nepieciešams konkrētās saimnieciskās darbības turpināšanai. Par uzņēmuma pāreju var liecināt ļoti dažādi apstākļi un, balstoties uz to kopumu, ir nepieciešams izvērtēt veiktos darījumus un to norises apstākļus pēc to būtības, nevis formas. Tā kā Komerclikums nepieļauj situāciju, kad, sadalot uzņēmuma mantu, visi aktīvi tiek nodoti vienam subjektam, bet pasīvi – otram, nav piešķirama izšķiroša nozīme tam, vai starp pusēm pastāv formāla vienošanās par saistību pāreju.

[9] Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motīviem, ir izvērtējusi darījumus pēc to ekonomiskās un juridiskās būtības un konstatējusi, ka pieteicēja ir ieguvusi visus nepieciešamos resursus pārņemtā uzņēmuma integrētai darbības turpināšanai iegūstošajā sabiedrībā. Minētos secinājumus tiesa ir balstījusi uz vairāku apstākļu kopumu, tostarp to, ka pieteicēja no SIA „Kantoris LV” iegādājusies veikalos un noliktavās esošās preces, kases aparātus, veikalu un noliktavu aprīkojumu, preces nav tikušas pārvietotas, pieteicēja turpina saimniecisko darbību SIA „Kantoris LV” bijušajās struktūrvienībās – noliktavās un veikalos, noslēdzot jaunus telpu nomas vai pārjaunojuma līgumus, strīdus faktūrrēķinos norādītās  „Kantoris LV” struktūrvienības 2014.gada 19. un 26.maijā, 4., 10., 12. un 20.jūnijā dienestā reģistrētas kā pieteicējas struktūrvienības, SIA „Kantoris LV” preču piegādātājs *UAB „Viskas už viena eura”* turpina piegādāt preces arī pieteicējai, pieteicēja darba attiecības nodibinājusi ar lielāko daļu no bijušajiem SIA „Kantoris LV” darbiniekiem, pieteicējai un SIA „Kantoris LV” ir viens un tas pats uzņēmējdarbības veids. Tiesa atzina, ka 2014.gada aprīlī – jūnijā notika uzņēmuma pāreja Komerclikuma 20.panta izpratnē, kā rezultātā ievērojami samazinājās SIA „Kantoris LV” manta, faktiski tika izbeigta tās saimnieciskā darbība un pasludināts maksātnespējas process, bet pieteicēja pārņemto uzņēmumu varēja izmantot saimnieciskajā darbībā (preču mazumtirdzniecībai nespecializētos veikalos) bez būtiskām izmaiņām.

Faktiski pieteicēja neapstrīd minēto apstākļu pastāvēšanu, tomēr iebilst pret to veikto novērtējumu (kā šie apstākļi būtu interpretējami) un uzskata, ka tie nav būtiski uzņēmuma pārejas fakta identificēšanai. Šāds pieteicējas viedoklis nav pamatots, jo, kā tas konstatēts jau iepriekš, uzņēmuma parejas gadījumā ir būtiski analizēt darījuma norises apstākļus kopumā, secinot, vai ieguvējam nodotie elementi ir pietiekami patstāvīgas, neatkarīgas saimnieciskās darbības veikšanai. Izvērtējumā var tikt ņemti vērā ļoti daudzveidīgi faktiskie apstākļi.

[10] Pieteicēja kasācijas sūdzībā paudusi vairākus iebildumus pret apgabaltiesas secinājumiem par SIA „Kantoris LV” saistību pāreju pieteicējai, uzskatot, ka tiesa nav pierādījusi konkrētu saistību pārņemšanu. Tomēr tas, vai pieteicēja ir vai nav apzināti pārņēmusi visas SIA „Kantoris LV” saistības, nav izšķiroši uzņēmuma pārejas fakta konstatēšanai, jo ne Eiropas Savienības tiesību normas, ne Komerclikums neparedz, ka saistību pilnīga pārņemšana būtu uzņēmuma pārejas priekšnoteikums. Tieši pretēji, ievērojot Komerclikuma regulējumu, citu personu tiesību aizsardzības nolūkā saistību pāreja jaunajam uzņēmuma īpašniekam ir uzņēmuma pārejas sekas, nevis priekšnoteikums. Līdz ar to tiesas secinājumi par saistību pārņemšanu nav izšķiroši lietas iznākumam, tādēļ konkrētie kasācijas sūdzības argumenti nevar būt pamats sprieduma atcelšanai.

Konstatējams, ka apgabaltiesa ir rūpīgi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopumā, tiesas secinājumi ir loģiski un balstīti pierādījumos. Pat ja tiesa tiešā veidā nav vadījusies no Eiropas Savienības Tiesas sniegtās interpretācijas uzņēmuma pārejas fakta konstatēšanai, tiesas veiktie secinājumi ir saskanīgi ar šīm atziņām. Tiesa ir atzinusi, ka, tā kā ir notikusi SIA „Kantoris LV” visu saimnieciskās darbības veikšanai būtisko elementu pāreja pieteicējai, kas ļāva pieteicējai turpināt SIA „Kantoris LV” saimniecisko darbību, darījumu patiesais mērķis ir nevis atsevišķu preču piegāde, bet gan uzņēmuma pāreja. Tāpat lietā nav strīda, ka pieteicēja ir vēlējusies turpināt saimniecisko darbību. Tiesas konstatēto apstākļu kopums ir pietiekams Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrās daļas piemērošanai, tādējādi pamatoti atzīts, ka strīdus darījumi nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli.

[11] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa ir pārkāpusi savu kompetenci, analizējot civiltiesiskus darījumus.

Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību jomā, un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu jomā (piemēram, *Eiropas Kopienu Tiesas 1998.gada 2.aprīļa sprieduma lietā Nr. C-296/95 31.punkts, Senāta 2014.gada 30.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-968/2014 (A420756310) 9.punkts*). Apstāklis, ka tiesa vērtējusi privāttiesiska darījuma saturu kopsakarā ar citiem pierādījumiem, nenozīmē, ka tā iejaukusies pušu privāttiesiskajās attiecībās. Gadījumā, kad personas privāttiesisks darījums ir saistīts ar nodokļa maksāšanas pienākumu, iestādei un tiesai ir tiesības pārbaudīt šā darījuma faktisku esību, ekonomisko un juridisko būtību. Administratīvā tiesa privāttiesiskajās attiecībās neiejaucas, jo ar savu darījuma novērtējumu nenoteic un negroza civiltiesiskā darījuma dalībnieku tiesības un pienākumus. Tiesa noteic pieteicēja kā nodokļa maksātāja tiesības un pienākumus publisko tiesību jomā, tas ir, attiecībā pret valsti (*Senāta 2018.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-166/2018 (ECLI:LV:AT:2018:1221.A420382413.3.S) 5.punkts*).

Līdz ar to pieteicējas argumenti, ka tiesai nebija pamata analizēt starp pusēm noslēgto darījumu patieso būtību, nav pamatoti. Pretēji pieteicēja viedoklim nav konstatējams, ka tiesa būtu pārsniegusi savu kompetenci lietas izskatīšanā.

[12] Pieteicēja vairākkārt kasācijas sūdzībā uzsvērusi, ka tieši pieteicēja ir strīdus preču un iekārtu īpašniece, ka SIA „Kantoris LV” sedza savu parādu un atdeva pieteicējai tai piederošas preces, darījuma rezultātā samazinātas SIA ,,Kantoris LV” saistības pret pieteicēju, savukārt šie argumenti lietas ietvaros neesot pienācīgi analizēti un novērtēti.

Kasācijas sūdzības argumenti nav pamatoti.

Pat ja pieņemtu, ka pieteicējai tika atgrieztas tai piederošas preces, preču atgriešana to īpašniekam liecina nevis par jaunu darījumu, bet gan korekcijām jau notikušajos darījumos. Veicot korekcijas šādu darījumu atspoguļojumā grāmatvedības ierakstos un nodokļa deklarācijās, pievienotās vērtības nodokli ir iespējams koriģēt, tikai veicot iepriekš aprēķinātā un budžetā samaksātā pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu, bet ne atskaitāmā priekšnodokļa palielinājumu. Līdz ar to preču atgriešanas darījums varētu būt pamats, lai samazinātu budžetā maksājamo nodokli, nevis pamats palielināt no budžeta atmaksājamo priekšnodokli (*sal. Senāta 2017.gada 31.maija sprieduma lietā Nr. SKA-120/2017 (A420691910) 6.punkts*).

Tas, uz kāda pamata preces atradās uzņēmumā pirms tā atsavināšanas, nav izšķiroši (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 10.novembra sprieduma lietā Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 33.–36.punkts par īpašuma vai nomas tiesībām uz veikala telpām*). Pat ja, kā pieteicēja norāda, SIA „Kantoris LV” preču krājums tai nemaz nepiederēja, šie aktīvi tika nodoti pieteicējai kopumā tālākai rīcībai līdz ar citiem aktīviem un faktiski arī darbiniekiem, kas deva iespēju pieteicējai patstāvīgi turpināt tādu pašu uzņēmuma darbību. Ievērojot minēto, nav arī būtiskas nozīmes pierādījumiem, kas uzrāda preču sākotnējās nonākšanas SIA „Kantoris LV” rīcībā vai preču turpmākas atrašanās tās rīcībā tiesisko pamatu. Novērtējot preču nodošanas apstākļus kā uzņēmuma pārejas elementus, apgabaltiesa pamatoti ir apsvērusi arī citus darījuma apstākļus, vērtējot pierādījumus kopsakarā. Apgabaltiesas spriedumā turklāt kritiski vērtēta iespējamība, ka notikusi konkrētu preču nodošana, jo faktiski, ievērojot vienlaikus nododamo preču apjomu un atrašanos dažādās vietās, pretrunas liecībās un pieteicējas pārstāves paskaidrojumos, notikusi formāla preču nodošana ar faktūrrēķinu parakstīšanu (*apgabaltiesas sprieduma 4.4.4.punktā ietvertā rajona tiesas sprieduma motivācija, kam apgabaltiesa pievienojusies*).

Tāpat nav saprotams, kā pieteicēja savu argumentāciju par sevi kā nemainīgu preču īpašnieku vienlaikus ar savu argumentāciju par to, ka notikuši ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi, savieno ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktu, kas noteic, ka preču piegāde (tātad – ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums atbilstoši minētā likuma 5.panta pirmo daļu) ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu.

Ievērojot minēto, pieteicējas argumentiem, kā arī iebildumam par pierādījumu nevērtēšanu attiecībā uz pieteicējas un SIA „Kantoris LV” pirkuma līgumu (proti, tā punktu par īpašuma tiesību uz precēm pāreju) un citiem pierādījumiem, ar kuriem varētu pierādīt preču atpakaļnodošanu pieteicējai, nav būtiskas nozīmes priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izvērtējumā.

[13] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa nav vērtējusi faktus un pierādījumus, bet ir tikai izteikusi attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu.

Konstatējams, ka apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, atkārtoti to nenorādot. Šī norma ir vērsta uz to, lai tiesai nebūtu atkārtoti jānorāda argumenti, kas sakrīt ar zemākas instances tiesas sprieduma pamatojumā norādītajiem argumentiem, ja zemākas instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Tas, ka apgabaltiesa ir pievienojusies pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, nenozīmē, ka apgabaltiesa nav izskatījusi lietu pēc būtības, tostarp pārbaudījusi faktus un vērtējusi pierādījumus.

[14] Senāts atzīst, ka Administratīvās apgabaltiesas spriedums ir pareizs, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 15.marta spriedumu, bet SIA „Investko” kasācijas sūdzības noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.