**Pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana nav iespējama par fiktīvi veiktiem darījumiem**

Pievienotās vērtības nodokļa mehānismam ir raksturīgi, ka fiktīvs darījums nevar radīt tiesības uz jebkādu šī nodokļa atskaitīšanu. Proti, nodokļa maksātājs var atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, nozīmē, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Kad preces vai pakalpojuma iegādes darījums ir fiktīvs, tam nevar būt nekādas saiknes ar nodokļu maksātāja darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Līdz ar to, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nekādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Vienlaikus nodokļa rēķina izsniedzējam ir jāmaksā rēķinā norādītais pievienotās vērtības nodoklis pat tad, ja faktiska ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav, lai novērstu nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, ko var izraisīt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu un kas principā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā pievienotās vērtības nodoklis ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai minēto nodokli atskaitītu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 7.septembra**

**RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS**

Lieta Nr. A420289818, SKA-1085/2021

[ECLI:LV:AT:2021:0907.A420289818.14.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0907.A420289818.14.L)

[1] Pieteicēja SIA „Grantex” ir iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 7.maija spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 25.septembra lēmuma Nr. 30.2-22.8/4293 atcelšanu. Ar minēto lēmumu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda.

Atbilstoši apgabaltiesas spriedumā konstatētajam pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „VG Technology”, SIA „VK TEHSERVISS”, kā arī ar Igaunijas uzņēmumiem *OU Vasaracom* un *OU Nordic Technology* ir fiktīvi, pieteicēja nebija saņēmusi ne preces, ne arī pakalpojumus, līdz ar to par tiem pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli.

[2] Izvērtējot kasācijas sūdzības argumentus kopsakarā ar pārsūdzēto spriedumu, senatoru kolēģija atzīst, ka tajā norādītie argumenti nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu un izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā.

[3] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav vērtējusi pieteicējas argumentus saistībā ar to, ka pieteicējas rīcības rezultātā nav nodarīti zaudējumi valsts budžetam, kā arī strīdus darījumu rezultātā nav gūtas fiskālās priekšrocības, pieteicēja par strīdus darījumiem budžetā iemaksājusi pievienotās vērtības nodokli.

Apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, ir konstatējusi, ka pieteicējas darījumi ar tās Latvijas un Igaunijas darījumu partneriem bijuši fiktīvi, pieteicēja ne preces, ne arī pakalpojumus nav saņēmusi.

Senatoru kolēģija norāda, ka pievienotās vērtības nodokļa mehānismam ir raksturīgi, ka fiktīvs darījums nevar radīt tiesības uz jebkādu šī nodokļa atskaitīšanu. Proti, nodokļa maksātājs var atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Citiem vārdiem, tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, nozīmē, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Kad preces vai pakalpojuma iegādes darījums ir fiktīvs, tam nevar būt nekādas saiknes ar nodokļu maksātāja darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Līdz ar to, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nekādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Vienlaikus nodokļa rēķina izsniedzējam ir jāmaksā rēķinā norādītais pievienotās vērtības nodoklis pat tad, ja faktiska ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav, lai novērstu nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, ko var izraisīt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu. Proti, nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks principā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā pievienotās vērtības nodoklis ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai minēto nodokli atskaitītu (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 8.maija sprieduma lietā EN.SA, C-712/17, ECLI:EU:C:2019:374, 22.–26. un 31.–32.punkts*).

Tātad par fiktīvu darījumu nevar atskaitīt priekšnodokli, vienlaikus fiktīvs darījums neatbrīvo nodokļa maksātāju no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas budžetā, jo rēķinā norādītais nodoklis rada tiesības rēķina saņēmējam jeb darījumu ķēdes dalībniekam atskaitīt priekšnodokli. Ievērojot minēto, pieteicējas argumenti nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu.

[4] Pieteicēja argumentē, ka apgabaltiesa bez pienācīgas motivācijas noraidījusi pieteicējas lūgumu par liecinieku [pers. A], [pers. B], [pers. C] un [pers. E] nopratināšanu.

Šādam apgalvojumam nevar piekrist. Apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka [pers. A], [pers. C] un [pers. E] nav nepieciešams nopratināt, jo šīs personas jau ir sniegušas paskaidrojumus Valsts ieņēmumu dienestam. Pieteicēja uzskata, ka lieciniekus bija nepieciešams nopratināt vēlreiz, jo Valsts ieņēmumu dienests un pirmās instances tiesa paskaidrojumus iztulkojusi pretēji to saturam. Minētais pieteicējas apsvērums liecina par to, ka pieteicēja nepiekrīt pierādījumu novērtējumam, bet nenorāda uz tiesas pieļautu procesuālu pārkāpumu. Senatoru kolēģija norāda, ka tas, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas pierādījumu novērtējumam, nenozīmē, ka tiesa pierādījumus ir novērtējusi nepareizi vai ka būtu pamats personas uzklausīt atkārtoti. Tāpat Senāts jau iepriekš atzinis, ka tas, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu pietiekamību, piemēram, ka tiesai vajadzēja vēlreiz uzklausīt personas, kas jau sniegušas paskaidrojumus Valsts ieņēmumu dienestam, nevar būt pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai (*Senāta 2017.gada 4.septembra lēmuma lietā Nr. SKA‑610/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:0904.A420344714.2.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2017:0904.A420344714.2.L)*) 8.punkts*).

Attiecībā uz liecinieku [pers. B] apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pirmās instances tiesa šo personu jau ir nopratinājusi, kā arī procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja uzdot lieciniekam jautājumus, līdz ar to apgabaltiesa nesaskata nepieciešamību [pers. B] nopratināt atkārtoti.

Senatoru kolēģija norāda, ka to, vai iegūtie pierādījumi ir pietiekami lietas izlemšanai, tiesa ir kompetenta izlemt pati (*Senāta 2019.gada 31.jūlija lēmuma lietā Nr. SKA-1080/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0731.A420264416.20.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0731.A420264416.20.L)*) 5.punkts*). Līdz ar to, ja tiesa uzskata, ka liecinieku atkārtoti nopratināt nav nepieciešams, tā ir tiesīga lūgumu noraidīt.

Nav pamatots pieteicējas iebildums, ka šāda apgabaltiesas rīcība, atsakoties atkārtoti nopratināt lieciniekus, ir nepieļaujama Administratīvā procesa likuma izpratnē, jo rajona tiesa ir rīkojusies pretēji, proti, apmierinājusi pieteicējas lūgumu par liecinieku, kuri arī jau snieguši paskaidrojumus Valsts ieņēmumu dienestam, nopratināšanu.

Kā jau iepriekš skaidrots, tiesa pati var izlemt, vai lietā iegūtie pierādījumi ir pietiekami, līdz ar to apgabaltiesai pašai ir tiesības izvērtēt, vai lietā ir nepieciešami papildu pierādījumi, tai skaitā, vai ir nepieciešams nopratināt lieciniekus. Tiesai nav saistoša zemākas instances tiesas rīcība šajā jautājumā, t. i., tas, ka pirmās instances tiesa atzina par nepieciešamu nopratināt personas, kas jau bija sniegušas paskaidrojumus Valsts ieņēmumu dienestam, nenozīmē, ka tieši tāpat jārīkojas arī apgabaltiesai.

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā lūgusi Senātu, izlasot pieteicējas apelācijas sūdzību, pārliecināties par to, cik daudz pieteicējas iebildumu par lietā esošo pierādījumu novērtēšanu apgabaltiesa ir atstājusi bez ievērības.

Senatoru kolēģija norāda, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam Senāta kompetencē ir pārbaudīt, vai zemākas instances tiesa lietas izskatīšanā ievērojusi procesuālo un materiālo tiesību normas. Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punkts noteic, ka kasācijas sūdzībā jānorāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi, un pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums.

Senāta kompetencē nav izvērtēt pieteicējas apelācijas sūdzību, bet gan konkrētus pieteicējas iebildumus par apgabaltiesas spriedumu, kas norādīti kasācijas sūdzībā. Ja sekotu pieteicējas argumentam, tas nozīmētu, ka Senāts faktiski iestājas pieteicējas vietā, Senātam pašam atrodot pieteicējas argumentus un to, vai uz tiem ir atbildēts, tādējādi patstāvīgi veidojot kasācijas sūdzības motivāciju. Tas acīmredzami nav Senāta uzdevums. Tā kā pieteicēja nav norādījusi, kādus tieši pieteicējas iebildumus apgabaltiesa nav ņēmusi vērā un kā tas ietekmējis vai varējis ietekmēt lietas rezultātu, šāds vispārīgs iebildums nav pārbaudāms kasācijas tiesvedības kārtībā.

[6] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa bez ievērības atstājusi pieteicējas lūgumu par ekspertīzes noteikšanu lietā. Pieteicēja argumentē, ka pierādījumu pareizai novērtēšanai bija nepieciešamas specifiskas zināšanas informācijas tehnoloģiju un elektronikas jomā, kā piemēru minot liecinieku [pers. C] un [pers. E] liecību novērtējumu.

Lai arī apgabaltiesa spriedumā nav tieši izlēmusi lūgumu par ekspertīzes noteikšanu, tā sprieduma 21.punktā ir atzinusi, ka Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata pieaicināt attiecīgās jomas speciālistus, jo audita laikā sniegtie paskaidrojumi bijuši vispārīgi. Tiesa arī vērsusi uzmanību uz pieteicējas bezdarbību audita laikā, pašai neskaidrojot dienestam jomas specifiku, pienākumu sadali starp apakšuzņēmumiem, ne arī par stāvvietu automāta uzbūvi, tādējādi neakcentējot nepieciešamību aicināt attiecīgās jomas speciālistus. Tā kā arī [pers. C] un [pers. E] paskaidrojumi tika sniegti Valsts ieņēmumu dienestam, secināms, ka apgabaltiesa ir norādījusi, ka to novērtēšanai nebija nepieciešama speciālistu piesaistīšana, proti, apgabaltiesa nav atstājusi bez ievērības pieteicējas lūgumu.

Tāpat attiecībā uz Valsts ieņēmumu dienesta uzdoto jautājumu un liecinieku [pers. C] un [pers. E] sniegto atbilžu novērtējumu apgabaltiesa sprieduma 21.punktā ir norādījusi, ka apstāklis, kā Valsts ieņēmumu dienests ir noformulējis konkrētus jautājumus, neliedz personai paskaidrojumus izvērst plašāk nekā vienā teikumā. Kasācijas sūdzībā pieteicēja norāda, ka uzdotais jautājums bijis pārāk vispārīgs, bet tam nevar piekrist. Pati pieteicēja norādījusi, ka jautājums ietvēra arī lūgumu norādīt, kādus tieši darbus personas veica, līdz ar to lieciniekiem bija iespēja izvērsti un konkrēti to norādīt.

Nevar uzskatīt, ka bija nepieciešams pieaicināt ekspertus, lai konkretizētu uzdotos jautājumus, tāpat nevar piekrist pieteicējas iebildumiem, ka liecinieku paskaidrojumus varētu izprast un novērtēt tikai eksperti ar speciālām zināšanām. Pašiem lieciniekiem ir jācenšas iespējami precīzi paskaidrot darījumu norisi. Ne iestādei, ne vēlāk tiesai nav pienākuma personas vedināt uz kādu konkrētu atbilžu sniegšanu, jo tādā veidā var būt apgrūtināta objektīvās patiesības noskaidrošana. Ir būtiski, lai liecinieki paši pietiekami konkrēti spētu norādīt uz darījuma detaļām.

Tāpat ne katru reizi, kad lietas ietvaros tiesai ir jānovērtē pierādījumi, kas saistīti ar kādu specifisku jomu, ir nepieciešama ekspertīze. Vērtējot šādus pierādījumus, tiesa tos vērtē no tiesību viedokļa, lai nonāktu pie secinājuma, vai darījumi ir patiesi notikuši tā, kā tas atspoguļots dokumentos.

Līdzīgi pieteicēja norādījusi, ka lietā bija nepieciešama grāmatvedības ekspertīze, lai novērtētu iesniegto rēķinu atbilstību likuma prasībām, kā arī, lai izvērtētu pieteicējas argumentus par to, ka darījumu rezultātā nav konstatējams valsts budžetam nodarīts zaudējums pievienotās vērtības nodokļa kontekstā. Lai arī tiesa spriedumā tieši nav izlēmusi lūgumu par ekspertīzes noteikšanu, no sprieduma kopsakarā konstatējams, ka tiesa ekspertīzi nav noteikusi, jo nav bijusi tāda nepieciešamība.

Senatoru kolēģija norāda, ka atsevišķos gadījumos rēķinu atbilstībai likuma prasībām var būt nozīme, vērtējot darījuma apstākļus kopsakarā, ko apgabaltiesa arī ir vērtējusi, piemēram, sprieduma 19.punktā, tomēr ir būtiski ņemt vērā, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu (*Senāta 2019.gada 30.maija sprieduma lietā Nr. SKA-57/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0530.A420459312.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0530.A420459312.3.S)*) 5.punkts*). Tas nozīmē, ka tiesai, lai konstatētu, vai personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāvērtē tas, vai darījumi faktiski notika tā, kā tas ir norādīts rēķinos. Līdz ar to vien rēķinu atbilstība likuma prasībām nenozīmē, ka tie nevar liecināt par faktiski nenotikušiem darījumiem un pārkāpumiem nodokļu jomā, ja citu apstākļu kopums liek apšaubīt rēķinos norādīto. Tiesa pamatoti ir vērtējusi gan rēķinu atbilstību likumam, gan to saistību ar darījumu faktisko norisi.

Tāpat, kā jau šā lēmuma 3.punktā norādīts, nav pamatots pieteicējas arguments, ka tiesa nav ņēmusi vērā vai nav sapratusi pieteicējas iebildumus par fiskālo priekšrocību un zaudējumu valsts budžetā neesību.

[7] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa bez ievērības atstājusi lūgumu par papildu pierādījumu iegūšanu no SIA „Rīgas satiksme”, SIA „RĪGAS KARTE” un SIA „BMS TEHNOLOĢIJA”.

Administratīvā procesa likuma 325.pants noteic, ka tiesas spriedumu var pārsūdzēt kasācijas kārtībā, ja tiesa pārkāpusi tiesību normas un šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas. Līdz ar to pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai ir tāds tiesību normas pārkāpums, kas ietekmēja vai varēja ietekmēt lietas rezultātu. Tā kā pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi ne to, kādus pierādījumus tā vēlējās, lai tiesa papildus iegūst, ne arī to, kā šie pierādījumi būtu varējuši novest pie citāda lietas rezultāta, šāds iebildums ir pārāk vispārīgs, lai to pārbaudītu kasācijas kārtībā.

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 „Grantex” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 7.maija spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz. Amerika Senatore A. Kovaļevska Senatore D. Makarova