**Apstrīdēšanas procesā no jauna aprēķinātam nodoklim soda naudu vairs nedrīkst aprēķināt**

Apstrīdēšanas procesā iestāde nedrīkst pasliktināt sūdzības iesniedzēja stāvokli saistībā ar aprēķināto soda naudu. Iestāde, labojot kļūdas zemākas iestādes lēmumā par pienākumu samaksāt papildu nodokli, nedrīkst palielināt soda naudu. Proti, ja kopumā vai kādā daļā nodoklis tiek aprēķināts no jauna, tad soda naudu, kas noteikta ar sākotnējo lēmumu, nepārrēķina.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 15.februāra**

**RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420194019, SKA-556/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0215.A420194019.29.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0215.A420194019.29.L)

[1]  Valsts ieņēmumu dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību un pieteicēja SIA „HimBalt” ir iesniegusi pretsūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 2.novembra spriedumu, ar kuru daļēji apmierināts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 12.aprīļa lēmuma Nr. 30.2-22.8/1841 atcelšanu. Ar minēto lēmumu pieteicējai aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda.

Tiesa atzina, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar Apvienotajā Karalistē (Skotijā) reģistrētajām komandītsabiedrībām *Plexford* un *Ringomark* par preču iegādi un piegādi, kā arī darījumi par komisijas pakalpojumu sniegšanu *Plexford* ir fiktīvi un ka pieteicēja par to zināja, līdz ar to nodoklis un ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda aprēķināta pamatoti. Vienlaikus tiesa konstatēja, ka dienests, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, nepamatoti papildus aprēķinājis soda naudu 22 836,60 *euro*, tādējādi palielinot pieteicējai sākotnēji noteikto soda naudu par taksācijas periodu no 2015.gada 1.jūlija līdz 2016.gada 30.jūnijam.

[2] Pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības un pieteicējas pretsūdzības argumentus kopsakarā ar apgabaltiesas spriedumu, senatoru kolēģija atzīst, ka sūdzībās norādītie argumenti nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu un izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā.

[3] Valsts ieņēmumu dienests argumentē, ka apgabaltiesa izdarījusi kļūdainu secinājumu, ka apstrīdēšanas rezultātā nepamatoti palielināta pieteicējai sākotnēji noteiktā soda nauda par taksācijas periodu no 2015.gada 1.jūlija līdz 2016.gada 30.jūnijam, pārkāpjot *reformatio in peius* aizliegumu, jo kopumā soda nauda samazinājās, proti, soda nauda par periodu no 2016.gada 1.jūlija līdz 2017.gada 30.jūnijam tika samazināta, bet par periodu no 2015.gada 1.jūlija līdz 2016.gada 30.jūnijam – palielināta, kopsummā soda naudu nepalielinot.

Senatoru kolēģija norāda, ka apstāklim, ka ar pārsūdzēto lēmumu kopumā soda nauda nav palielinājusies, bet pat samazinājusies, nav nozīmes. Būtiski ir, ka apstrīdēšanas procesa ietvaros iestāde nedrīkst pasliktināt sūdzības iesniedzēja stāvokli, kas nozīmē, ka iestāde, labojot kļūdas zemākas iestādes lēmumā, nedrīkst no jauna aprēķināt soda naudu (sal. *Senāta 2013.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-39/2013 (A42982709) 22.punkts*). Tātad, ja kopumā vai kādā daļā no jauna tiek aprēķināts nodoklis, tad soda naudu vairs nedrīkst aprēķināt. Vienlaikus zemākas iestādes pieļautas kļūdas labošana neliedz samazināt soda naudu.

Konkrētajā gadījumā dienests, labojot kļūdu zemākas iestādes lēmumā (Peļņas vai zaudējumu aprēķina neto apgrozījumā nepamatoti iekļaujot summas par darījumiem ar *Plexford* un *Ringomark*, bet vienlaikus neņemot vērā pieteicējas no *Plexford* un *Ringomark* saņemtos naudas līdzekļus un neiekļaujot šos ar saimniecisko darbību nesaistītos ieņēmumus pārējos saimnieciskās darbības ieņēmumos), daļā par vienu taksācijas periodu ir samazinājis aprēķināto nodokli un līdz ar to arī soda naudu, bet daļā par otru taksācijas periodu – aprēķinājis papildu nodokli un secīgi no jauna aprēķinājis arī soda naudu.

Ievērojot minētos apstākļus kontekstā ar iepriekš izklāstīto principu, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta sestajā daļā noteikto, ka soda naudu uzliek par katru pārbaudīto taksācijas periodu, uz ko ir atsaukusies arī apgabaltiesa, dienesta arguments nerada šaubas par apgabaltiesas spriedumu.

Savukārt dienesta atsauce uz 2011.gada 13.oktobra likuma „Par nodokļiem un nodevām” grozījumu anotāciju (*pieejama:* [*http://titania.saeima.lv/LIVS10/SaeimaLIVS10.nsf/0/10B0D5E7F2E4B0B8C22578A90048ECE5?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS10/SaeimaLIVS10.nsf/0/10B0D5E7F2E4B0B8C22578A90048ECE5?OpenDocument)) ir nevietā. Dienests norāda uz anotācijas izvilkumu, kurā minēts: „Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantu nodokļu administrācijai, konstatējot, ka ir samazināta budžetā iemaksājamā nodokļu summa vai palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa, ir jāizdod obligāts administratīvais akts, papildus aprēķinot nodokļu pamatparādu, nokavējuma naudu un soda naudu. Nodokļu administrācijai nav vienotas prakses šajā jautājumā, jo, nosakot soda naudu, ne visos gadījumos tiek konstatēta vaina, taču soda nauda ir uzlikta”. Tā rezultātā dienests konstatē, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta sestās daļas mērķis ir obligātas soda naudas piemērošana katram taksācijas periodam.

Senatoru kolēģija norāda, ka, pirmkārt, apgabaltiesa nav iebildusi, ka soda nauda ir piemērojama par katru taksācijas periodu. Otrkārt, no anotācijas ir secināms, ka minētais izvilkums attiecas uz likumprojektā iestrādāto, ka soda naudu nepiemēro, ja nav konstatējama personas vaina, nevis uz to, vai pārsūdzības rezultātā pieļaujams noteikt lielāku soda naudu.

Arī dienesta atsauce uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo daļu, kas reglamentē nodokļu administrācijas rīcību nodokļu apmēra precizēšanā, ir nepamatota. Apgabaltiesa nav apšaubījusi šajā normā paredzētās nodokļu administrācijas tiesības, bet norādījusi, ka nav pieļaujams *reformatio in peius* aizlieguma pārkāpums, pieņemot lēmumu apstrīdēšanas procesā.

[4] Pieteicēja uzskata, ka ir noticis tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpums, apgabaltiesai nosakot lietas izskatīšanu rakstveida procesā. Pieteicēja iebilst, ka šāds tiesas lēmums ir pamatots ar Covid-19 infekcijas izplatību, kas nevar būt apstāklis, lai pamatotu lietas izskatīšanu rakstveida procesā. Turklāt no tiesas lēmuma, ar kuru noteikta lietas izskatīšana rakstveida procesā, nav konstatējams, ka tiesas sākotnēji konstatētie apstākļi, kuri nepieļāva lietas izskatīšanu rakstveida procesā, būtu beiguši pastāvēt, tāpēc lietas izskatīšana bija jāorganizē attālināti.

Vispirms senatoru kolēģija atgādina, ka mutvārdu procesa noteikšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmajai daļai ir apelācijas instances tiesas tiesība, nevis pienākums (*Senāta 2020.gada 18.maija lēmuma lietā Nr. SKA-1138/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0518.A420313718.8.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0518.A420313718.8.L)*) 2.punkts*). Līdz ar to pats par sevi fakts, ka apgabaltiesa ir noteikusi lietas izskatīšanu rakstveida procesā, nav procesuāls pārkāpums. Lai konstatētu tiesas pieļautu procesuālu pārkāpumu, pieteicējai būtu jāargumentē, vai un kādi šķēršļi ir radušies pieteicējas tiesību uz taisnīgu tiesu īstenošanā, tiesai nenosakot mutvārdu procesu. Citiem vārdiem, tiesības uz mutvārdu procesu apelācijas instances tiesā nav pašmērķīgas, to pamatā ir jābūt racionāliem apsvērumiem, kāpēc pieteicējas ieskatā tas ir nepieciešams, it īpaši, ja pirmās instances tiesā lieta izskatīta mutvārdu procesā vairākās tiesas sēdēs. Taču pretsūdzībā nav šādu argumentu.

Vienlaikus senatoru kolēģija konstatē: lai arī sākotnēji apgabaltiesas tiesnesis nolika lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, tomēr, nosakot lietas izskatīšanu rakstveida procesā, apgabaltiesa ir rēķinājusies ne tikai ar pandēmijas apstākļiem, bet arī ar pieteicējas tiesībām uz taisnīgu tiesu (pārliecinoties arī, vai pieteicējai bijusi iespēja izmantot visas procesuālās tiesības) un apsvērusi arī mutvārdu procesa nepieciešamību. Proti, apgabaltiesas tiesnesis sākotnēji, ierosinot apelācijas tiesvedību, ir noteicis lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, taču ar tiesneša 2020.gada 9.novembra lēmumu procesa veids mainīts no mutvārdu procesa uz rakstveida, to pamatojot ar pandēmijas apstākļiem. Vienlaikus no šā lēmuma ir redzams, ka tiesnesis ir pieļāvis iespēju nepieciešamības gadījumā noteikt tiesas sēdi lietas izskatīšanai mutvārdu procesā vai atsevišķu procesuālo darbību veikšanai pēc ārkārtējās situācijas izbeigšanās. Arī apgabaltiesas 2021.gada 29.aprīļa lēmumā, ar kuru citstarp izlemts pieteicējas lūgums par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, apgabaltiesa ir apsvērusi šāda procesa nepieciešamību, kā arī pārliecinājusies par to, vai mutvārdu procesa nenoteikšana nepārkāps pieteicējas tiesības uz taisnīgu tiesu.

No pretsūdzības izriet pieteicējas uzskats: ja reiz tiesnesis sākotnēji ir noteicis mutvārdu procesu, tad šāda lēmuma pamatā ir bijuši racionāli apsvērumi, kas to attaisno. Līdz ar to tiesai, mainot šo lēmumu, bija jāpamato, kā mainījušies apstākļi, kas sākotnēji likuši noteikt mutvārdu procesu. Saistībā ar šo, pirmkārt, ir jānorāda, ka kontekstā ar pieteicējas tiesībām uz taisnīgu tiesu būtiski ir nevis tas, kā tiesnesis vai tiesa pamato procesa maiņu, bet gan tas, vai lietu ir iespējams izskatīt rakstveida procesā un vai šāds process neradīs tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpumu. Taču, kā jau minēts, pretsūdzībā šādu apsvērumu nav. Otrkārt, tiesnesis, sākotnēji ierosinot apelācijas tiesvedību un pieņemot lēmumu par procesa veida izvēli, var vadīties no dažādiem apsvērumiem. Ne vienmēr tas, ka tiesnesis vai tiesa sākotnēji ir lēmusi lietu skatīt mutvārdu procesā, nozīmē, ka lietu sekmīgi nav iespējams izskatīt arī rakstveida procesā. Līdz ar to pieteicēja nevar paļauties uz tiesneša sākotnēji noteikto procesa veidu, lai pamatotu tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpumu.

Šādos apstākļos ir jāsecina, ka šis pieteicējas arguments pēc būtības ir vispārīgs un formāls, pieteicēja atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam pretsūdzībā nav pamatojusi, kā lietas noteikšana izskatīšanai rakstveida procesā ir ietekmējusi spriedumu vai kādas procesuālās tiesības pieteicējai tā rezultātā ierobežotas, kas varēja novest pie tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpuma. Līdz ar to šāds arguments nevar būt par pamatu kasācijas tiesvedības ierosināšanai.

[5] Pretsūdzībā norādīts, ka tiesa nepamatoti noraidījusi pieteicējas lūgumu pievienot lietai pierādījumus – 2015.–2017. finanšu gadu preču saņemšanas un realizācijas dokumentus. Senatoru kolēģija šādu argumentu turpmāk minēto apsvērumu dēļ uzskata par nepamatotu.

Pieteicēja norāda, ka starp dokumentiem, ko tiesa atteicās pievienot lietai, bijuši arī rēķini, preču izcelsmes un kvalitātes sertifikāti un preču transportēšanas dokumenti, kuri papildina rēķinos trūkstošās ziņas par preču transportēšanu. Tāpat pieteicēja iebilst, ka tiesa spriedumā norādījusi uz preču transportēšanas dokumentu un preču izcelsmes un kvalitātes dokumentu neesību, kas nozīmē, ka tiesa nav iepazinusies ar pieteicējas iesniegtajiem 2015.–2017. finanšu gadu preču saņemšanas un realizācijas dokumentiem. Tomēr senatoru kolēģija konstatē, ka pieteicēja nevienā no reizēm, kad lūgusi minētos pierādījumus pievienot lietai, lūgumos tiesai (*lietas 13.sējuma 213.–214.lp. un 14.sējuma 72.lp.*) nav norādījusi, ka starp iesniegtajiem dokumentiem ir arī tādi dokumenti, kas papildina tieši strīdus darījumu dokumentus. Tieši pretēji, no šiem lūgumiem izriet pieteicējas vēlme pierādīt, ka pieteicējai strīdus periodā ir bijuši pēc sava rakstura līdzīgi vai identiski darījumi un ka pieteicēja no *Plexford* un *Ringomark* iegādāto preci ir realizējusi tālāk. Proti, iesniegtie dokumenti neatspoguļo strīdus darījumus, bet gan līdzīgus darījumus vai arī tālākos pieteicējas darījumus par preču realizāciju. Senatoru kolēģija norāda, ka pieteicēja nevar pretsūdzībā papildināt apgabaltiesai adresētos lūgumus, un šādi papildinājumi nevar būt iemesls kasācijas tiesvedības ierosināšanai tā vienkāršā iemesla dēļ, ka apgabaltiesai nevarēja būt zināms tas lūgumu pamatojums, kas tiek izvirzīts kasācijas instances tiesā. Līdz ar to tiesa arī nevarēja pieļaut tos pārkāpumus, uz kuriem pieteicēja norāda pretsūdzībā. Šeit arī būtu vietā norādīt, ka pieteicēja iesniedza dokumentus uz vairāk nekā 17 tūkstošiem lapām (aptuveni 50 sējumus), kas nozīmē, ka pieteicējai bija jābūt īpaši precīzai savos lūgumos par pierādījumu pievienošanu.

Pieteicēja argumentē, ka lietai nepievienotie dokumenti pierāda darījumu faktisko esību, jo nav iespējams pārdot preci tālāk citiem uzņēmumiem, ja pieteicēja šo preci nav iegādājusies, un tas norāda uz kompāniju *Plexford* un *Ringomark* kā starpnieku lomu pieteicējas preču iegādes un pārdošanas darījumos.

Uz šo argumentu apgabaltiesa spriedumā jau ir atbildējusi, norādot, ka citu darījumu esība tikai apstiprina to, ka pieteicēja no citiem uzņēmumiem ir pirkusi līdzīgas preces un ka pieteicējas rīcībā bija preces, ko pārdot citiem uzņēmumiem, taču no tā automātiski neizriet secinājums, ka citiem uzņēmumiem pārdotās preces pieteicēja ir nopirkusi tieši no *Plexford* un *Ringomark* vai ka no citiem uzņēmumiem nopirktās preces pieteicēja ir pārdevusi *Plexford* un *Ringomark*. Lai arī pieteicēja pretsūdzībā norāda, kas šis arguments nav pamatots ar pierādījumiem lietā, senatoru kolēģija tam nepiekrīt, jo spriedumā ir virkne pierādījumu, kurus tiesa ir izvērtējusi un secinājusi, ka strīdus darījumi ir fiktīvi. Arī pieteicējas iebildums, ka šis tiesas arguments iepriekš nebija izvirzīts un ka tiesa nebija devusi iespēju pieteicējai izteikties par konkrēto aspektu, nav pamatots, jo minētais tiesas arguments ir atbilde uz pieteicējas 2021.gada 11.oktobra paskaidrojumā norādīto, nevis apstāklis, par ko tiesai bija jādod iespēja pieteicējai izteikties.

Pieteicēja iebilst tiesas secinājumam, ka pieteicēja nav norādījusi uz konkrētiem pierādījumiem, ko pieteicēja var iesniegt attiecībā uz lietā vērtētajiem darījumiem, jo pieteicēja iesniedza 2015.–2017. finanšu gadu preču saņemšanas un realizācijas dokumentus, pamatojot, kādus apstākļus tie pierāda. Taču, ievērojot iepriekš minētos apsvērumus saistībā ar pieteicējas iesniegtajiem, bet lietai nepievienotajiem dokumentiem, šim argumentam vairs nav nozīmes.

[6] Pieteicēja argumentē, ka tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļu, jo audita termiņa pagarināšanu saistījusi ar apstākli, ka ir nepieciešams pieprasīt informāciju no ārvalstīm. Taču pamats audita pagarināšanai par 60 dienām ir gadījums, kad no ārvalstīm saņemtās informācijas izpētei ir vajadzīgs papildu laiks, nevis pats par sevi informācijas pieprasīšanas fakts, jo laikposms no informācijas pieprasīšanas līdz saņemšanai atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļas 1.punktam jebkurā gadījumā netiek iekļauts audita termiņā. Pieteicēja norāda, ka konkrētajā gadījumā audita termiņa pagarināšana līdz 60 dienām notika sakarā ar 2018.gada 20.aprīļa informācijas pieprasījuma nosūtīšanu Lielbritānijas nodokļu administrācijai par kompāniju *Plexford*, nevis pēc informācijas saņemšanas un konstatējuma, ka saņemtā informācija satur jaunus riskus un pārkāpumus.

Senatoru kolēģija atzīst, ka pieteicējas apsvērumi atbilst Senāta 2019.gada 29.novembra spriedumā lietā Nr. SKA-29/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1129.A420384213.2.S) sniegtajai tiesību normas interpretācijai (*sprieduma 8.–11.punkts*). Vienlaikus jāvērš uzmanība uz minētā Senāta sprieduma 12.punktu, kur atzīts, ka, vērtējot to, vai audita termiņš pagarināts pamatoti, ir jāņem vērā objektīvi apstākļi, nevadoties tikai no formālā apsvēruma, ka lēmums par termiņa pagarinājumu ir pieņemts reizē ar informācijas pieprasījumu, jo nevar izslēgt, ka lietas apstākļi tomēr liecina, ka šāds termiņa pagarinājums galu galā bija objektīvi nepieciešams.

Tātad pats par sevi apstāklis, ka lēmums par audita termiņa pagarināšanu ir pieņemts, pirms ir radusies iespēja novērtēt šādu nepieciešamību, vēl nav pietiekams pamats, lai atzītu, ka audita termiņa pagarinājums ir nepamatots. Tādējādi tas, ka tiesa ir nepareizi piemērojusi minēto tiesību normu, vēl nevar novest pie secinājuma, ka šāda tiesas kļūda novedusi vai varēja novest pie nepareizas lietas izspriešanas. Līdz ar to pieteicējas arguments, kas balstīts vienīgi uz formālu kļūdu audita termiņa pagarināšanas procesā, nav pietiekams, lai šaubītos par sprieduma pareizību.

Vienlaikus pieteicēja, pretsūdzībā apgalvojot, ka Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 24.aprīlī pieņemtais lēmums par audita termiņa pagarināšanu līdz 60 dienām ir atceļams, jo nav konstatējams, ka pagarinājums būtu saistīts ar papildu laiku, kas nepieciešams no ārvalstīm saņemtās informācijas izpētei, nonāk acīmredzamā pretrunā ar lietas apstākļiem, saskaņā ar kuriem papildus pieprasītā un iegūtā informācija ir pamats nodokļu administrācijas tālākajām darbībām audita ietvaros, dienesta secinājumam, ka darījumi ir fiktīvi un secīgi – nodokļu uzrēķinam saistībā ar šo apstākli. Proti, kā redzams no dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes 2018.gada 23.aprīļa lūguma dienesta ģenerāldirektoram pagarināt audita termiņu pamatojuma (*lietas 1.sējuma 95.–96.lp.*), sākotnēji dienestam par *Plexford* bija izveidojies priekšstats, ka tas īsteno saimniecisko darbību Latvijā un ka tādējādi tam, iespējams, būtu jāreģistrē pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā. Šādā kontekstā arī tika pieprasīta informācija Lielbritānijas nodokļu administrācijai (sk. arī informācijas pieprasījumu, *lietas 9.sējuma 197.lp.*). Taču, saņemot informāciju, kas liecina, ka uzņēmums faktiski neveic saimniecisko darbību, tas liek pārvērtēt pieteicējas darījumu būtību un jau iegūto informāciju (piemēram, grāmatvedības uzskaites reģistrus un tos pamatojošos dokumentus), kā arī iegūt jaunu informāciju gan no pieteicējas, gan arī citām personām par darījumu norisi un citiem apstākļiem. Kā tas izriet no audita lēmuma un lietas materiāliem, dienests tā arī rīkojies, piemēram, pieprasot paskaidrojumus pieteicējai (*lietas 4.sējuma 69.–79.lp.*), SIA „OVI” un SIA „Trans Trades Logistics” par sadarbību ar *Plexford* (*lietas 4.sējuma 153.–154.lp. un 169.–172.lp.*). Tā kā pieteicējas arguments ir acīmredzamā pretrunā ar lietas apstākļiem, šāds arguments nevar kalpot par pamatu kasācijas tiesvedības ierosināšanai.

[7] Pieteicēja argumentē, ka tiesai bija jāpiemēro likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 2. un 3.punkts, šo argumentu pamatojot vien ar to, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumiem par strīdus darījumu fiktīvo dabu.

Senatoru kolēģija norāda, ka šīs tiesību normas ir piemērojamas attiecībā uz darījumiem ar saistītiem uzņēmumiem, lai novērstu nepamatotu uzņēmumu ienākuma nodokļa samazināšanu, saistītajiem uzņēmumiem savstarpējos darījumos atkāpjoties no tirgus cenas principa. Konkrētajā gadījumā tiek apšaubīta darījumu esība ar konkrētajiem uzņēmumiem vispār, nevis cena, un uz to ir norādījusi arī apgabaltiesa. Šādos apstākļos minētās tiesību normas nav piemērojamas. Minēto secinājumu nemaina arī pieteicējas apsvērums, ka pieteicēja un tās darījumu partneri ir atzīstami par saistītajiem uzņēmumiem, ja reiz dienests ir uzskatījis, ka pieteicējas amatpersona ir pārstāvējusi tās darījumu partnerus. Senatoru kolēģija norāda, ka ar šiem un ar virkni citiem apstākļiem pēc būtības ir apšaubīts tas, ka pieteicējas darījumu partneri nodarbojas ar reālu saimniecisko darbību, kas arī ir iemesls, kāpēc darījumi ir atzīti par fiktīviem. Līdz ar to nav nekāda pamata pieteicējas minētos apstākļus novērtēt kontekstā ar norādītajām tiesību normām.

Savukārt pieteicējas pamatojums, kāpēc šīs normas tomēr būtu piemērojamas, proti, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumiem par strīdus darījumu fiktīvo dabu, ir vērtējama vienīgi kā vispārīga un neargumentēta nepiekrišana tiesas secinājumam. Šāds iebildums nevar radīt šaubas par apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu.

[8] Pieteicēja norāda, ka nesaprot, kāpēc tieši pieteicējas darījumi ar darījuma partneriem *Plexford* un *Ringomark* netiek atzīti laikā, kad kompānijām *Plexford* un *Ringomark* ir bijuši darījumi ar citām kapitālsabiedrībām, kuri nav apstrīdēti.

Senatoru kolēģija norāda, ka lietā nav vērtēti kompāniju *Plexford* un *Ringomark* darījumi ar citām kapitālsabiedrībām, līdz ar to nav pamata *Plexford* un *Ringomark* darījumus ar citiem darījumu partneriem salīdzināt ar darījumiem ar pieteicēju, kā arī jebkurā gadījumā katrs darījums ir vērtējams individuāli.

[9] Pieteicēja iebilst, ka spriedumā nav dots novērtējums apstāklim, ka pieteicēja ir maksājusi par strīdus preču piegādēm.

Senatoru kolēģija norāda, ka attiecībā uz darījumu izvērtēšanu maksājumu veikšanas fakts pats par sevi neapliecina, ka strīdus darījumi ir notikuši. Ja citi pierādījumi liecina par pretējo, tad vienīgi formālu prasību izpildīšana nevar būt pamats darījuma atzīšanai (*Senāta 2019.gada 9.janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-308/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0109.A420382114.2.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0109.A420382114.2.L)*) 4.punkts*). Tiesa visus lietas apstākļus un pierādījumus ir izvērtējusi savstarpējā kopsakarā, savukārt pieteicēja pretsūdzībā nav norādījusi vērā ņemamus iebildumus par tiesas vērtējumu, kas apgabaltiesas ieskatā pierāda darījumu fiktīvo raksturu. Tādējādi šis pieteicējas arguments neatspēko spriedumā izdarītos secinājumus par darījumu fiktīvo dabu.

[10] Pretsūdzībā argumentēts, ka spriedumā nav norādīts, kāds normatīvais akts ir pārkāpts, ja rēķinā, piemēram, nav zīmoga vai nav ziņu par preču pārvadājumā iesaistīto transportu. Taču senatoru kolēģija vērš pieteicējas uzmanību uz apgabaltiesas sprieduma 10.punktu, kurā tiesa norādījusi, kāpēc ir vērtēta zīmoga un ziņu par preču pārvadājumā iesaistīto transportu neesība. Pieteicējai netiek pārmests kāda normatīvā akta pārkāpums, kas noteic, ka rēķinā būtu jābūt iekļautai šai informācijai, bet gan darījumu dokumenti tiek izvērtēti, lai noskaidrotu strīdus darījumu norisi un būtību.

Pieteicēja norāda, ka prasība par paraksta obligātu esību ārējā attaisnojuma dokumentā ir nepamatota. Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 229.pants noteic, ka dalībvalstis neprasa, lai rēķini būtu parakstīti. Taču arī uz šo argumentu apgabaltiesa ir sniegusi izvērstu atbildi, pamatojot, kāpēc un kādā kontekstā ir vērtēts jautājums par parakstiem uz attaisnojuma dokumentiem, savukārt pieteicēja vienīgi atkārto apgabaltiesai izvirzīto argumentu, bet nekādi neatspēko apgabaltiesas sniegtos apsvērumus. Līdz ar to šāds arguments nevar būt kasācijas tiesvedības pamatā.

Papildus senatoru kolēģija akcentē, ka pieteicēja, apšaubot tiesas spriedumu, koncentrējusies uz formāliem apsvērumiem, tādējādi novirzoties no galvenā un neņemot vērā, ka tiesas uzdevums ir noskaidrot, vai tiesisks ir dienesta secinājums, ka darījumi ir bijuši fiktīvi, un ka šā mērķa sasniegšanai tiesai lietas apstākļi un pierādījumi ir jāvērtē visaptveroši un savstarpējā kopsakarā, ko tiesa arī darījusi. Šādi – no konteksta atrauti un formāli – argumenti neatspēko tiesas visaptverošo pierādījumu vērtējumu un tā rezultātā izdarītos secinājumus par darījumu patieso būtību.

[11] Pieteicēja uzskata, ka ir pārkāpts samērīguma princips, jo ne lēmumā, ne spriedumā nav dots novērtējums sankcijas samērīgumam attiecībā pret pārkāpuma smagumu un raksturu.

Tā kā kasācijas instances tiesa neskata lietu pēc būtības, tad minētais pieteicējas iebildums, ciktāl tas ir saistāms ar iestādes, nevis apgabaltiesas pieļautajām kļūdām, nevar būt pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai, jo tā pārbaudīšana kasācijas kārtībā pārsniegtu kasācijas instances tiesas kompetenci. Vienlaikus senatoru kolēģija konstatē, ka argumentu par sankcijas samērīgumu pieteicēja nebija izteikusi ne pieteikumā, ne arī apelācijas sūdzībā, bet ir izvirzījusi tikai pretsūdzībā. Līdz ar to apgabaltiesai nebija pamata šādu apstākli vērtēt.

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 Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību un SIA „HimBalt” pretsūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 2.novembra spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Senatore Dz. Amerika | Senatore A. Kovaļevska | Senatore I. Višķere |