

## **Sadaļa Nr. 1 – Spriedumi lietās par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumiem**

**Virsraksts:** Par privātpersonas pienākumiem, atbildību un viltota rēķina nozīmi priekšnodokļa atskaitīšanā, kā arī par tiesas pienākumiem, iztiesājot lietu par priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotību (likums „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punkts, 8. panta sestā daļa un 15. panta ceturtdaļa)

**Tēze:** Komersantam ir brīvas iespējas izvēlēties darījumu partneri un tāpēc tam ir jāizvērtē, kādus riska elementus ietver darījums, kurā tas iesaistās. Priekšnodokļa atskaitīšanas gadījumā komersantam ir pietiekoša iespēja samazināt šo risku, iegūstot informāciju par darījumu partneri un nodokļu rēķinu.

**Tēze:** Apstākļi, ka komersants, nepārliecinoties par nodokļu rēķinu īstumu, kaut arī tam bija iespēja to darīt, uzskatīja, ka tam nebija pamata apšaubīt darījumu partnera godprātīgumu, ir viņa neuzmanības rezultāts, par kuru viņam var iestāties atbildība.

**Tēze:** Ja dokuments ir viltots, to nevar uzskatīt par nodokļu rēķinu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sestās daļas izpratnē.

**Tēze:** Kaut arī no lietas apstākļiem izrietētu, ka attiecībā uz komersanta darījuma partneri būtu pamats piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturto daļu, komersantam nav subjektīvu tiesību prasīt, lai tiktu sodīts tās darījumu partneris. Tāpat citas personas sodīšana nevar būt par pamatu komersanta atbrīvošanai no atbildības par pārkāpumiem. Tādējādi arī tiesai nav jāpārbauda lieta par komersanta darījuma partnera sodīšanu vai pienākumu samaksāt nodokli, šim ziņām nav nozīme komersanta lietas izspriešanā un tiesai tos nevajag pieprasīt.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta  
2005. gada 3. maija  
SPRIEDUMS  
Lietā Nr. SKA-103**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore E. Vernuša,  
senatore J. Briede,  
senatore I. Skultāne,

piedaloties SIA „Gefest” pārstāvim S.K. un Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Jānim Boktam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja lietu, kas ierosināta pēc SIA „Gefest” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671 un Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļas 2002. gada 6. februāra lēmumu Nr. 9.2./3162, sakarā ar SIA „Gefest” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 22. novembra spriedumu.

### **Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļa laika posmā no 2001. gada 27. augusta līdz 2001. gada 17. decembrim SIA „Gefest” veica vienkāršu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika posmu no 2000. gada janvāra līdz 2001. gada jūlijam.

Audita pārskatā VID Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļa norādījusi, ka SIA „Gefest” pārbaudei iesniegtie seši preču pavadzīmes – rēķini par darījumiem ar SIA „Airites 9” nevar tikt uzskatīti par PVN rēķiniem, jo SIA „Airites 9” tos nav saņēmusi VID, turklāt četrus no šiem preču pavadzīmes – rēķiniem AS „Preses nams poligrāfijas komplekss” veiktajā tehniskajā ekspertīzē atzīti par viltotiem.

[2] Pamatojoties uz minētā audita pārskatu, Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļas Nodokļu maksātāju kontroles pārvalde ar 2001. gada 17. decembra lēmumu Nr. 9.1/33748 uzlikusi par pienākumu SIA „Gefest” iemaksāt budžetā papildus aprēķināto PVN LVL 26 832,72 un soda naudu LVL 26 832,72.

[3] Minēto lēmumu SIA „Gefest” apstrīdējis VID Rīgas Kurzemes rajona nodaļas direktoram, kurš ar 2002. gada 6. februāra lēmumu Nr. 9.2/3162 atstājis spēkā Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļas Nodokļu maksātāju kontroles pārvaldes lēmumu.

[4] VID Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļas lēmumu SIA „Gefest” apstrīdējis VID ģenerāldirektoram, kurš ar 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671 atstājis spēkā šo lēmumu.

Lēmumā VID ģenerāldirektors norādījis, ka SIA „Gefest” pārbaudei daļu iesniegtos preču pavadzīmes – rēķinus par darījumiem ar SIA „Airites 9” ir saņēmušas citas juridiskās personas, savukārt SIA „Gefest” darījumu partnere SIA „Airites 9” preču pavadzīmes – rēķinus nav izņēmusi vispār un saskaņā ar AS „Preses nams poligrāfijas komplekss” veikto tehnisko ekspertīzi par viltotiem atzītas četri SIA „Airites 9” izrakstītie preču pavadzīmes-rēķini, bet viens preču pavadzīme – rēķins atzīts par īstu, kas ražots un izsniegts VID Rīgas pilsētas Ziemeļu rajona nodaļai, taču to iegādājies cits uzņēmums. Tāpēc VID Rīgas pilsētas Kurzemes rajona nodaļa bija tiesīga apšaubīt SIA „Gefest” un SIA „Airites 9” darījuma faktu un atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punktā minētajam samazināt uzņēmuma 2000. gada PVN deklarācijās uzrādīto priekšnodokli par LVL 26 832,72.

[5] Rīgas pilsētas Centra rajona tiesa 2002. gada 26. aprīlī saņēmusi SIA „Gefest” pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu un VID Rīgas Kurzemes rajona nodaļas 2002. gada 6. februāra lēmumu, lūdzot tos atcelt.

Pieteikumā SIA „Gefest” norādījusi, ka tā ir ievērojusi Ministru kabineta 1995. gada 5. septembra noteikumu Nr. 268 „Noteikumi par preču pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību” (turpmāk – Pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas noteikumi) 6.4. apakšpunkta prasības, Ministru kabineta 1998. gada 11. augusta noteikumu Nr. 303 „Kokmateriālu transporta pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas kārtība” (turpmāk – Kokmateriālu transporta pavadzīmes – rēķina noteikumi) 8. punkta prasības. SIA „Gefest” nodokļu deklarācijas un pārskatus ir iesniegusi normatīvajos aktos noteiktajos termiņos un tā nav atbildīga par zaudējumiem, ko valsts budžetam var nodarīt cita ar PVN apliekama persona, t.i., SIA „Airites 9”. SIA „Gefest” pieteikumā arī norādījusi, ka tā darījumu partnera izrakstītajos nodokļu rēķinos ir ietverta visa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sestajā daļā noteiktā informācija, tādējādi šie preču pavadzīmes – rēķini ir uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, turklāt jāņem vērā, ka SIA „Gefest” nodokli ir samaksājis. Normatīvajos aktos SIA „Gefest” nav noteikts pienākums pārbaudīt, vai preču pavadzīmes – rēķini ir īsti. SIA „Gefest” pieteikumā arī norādījusi, ka VID nebija pamata atsaukties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmo daļu, jo SIA „Gefest” nav pārkāpusi nodokļu likumus, bet gan izmantojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmajā daļā noteiktās tiesības. Minētā likuma 10. pantā ir uzskaitīti

gadījumi, kad nedrīkst veikt priekšnodokļa atskaitījumus, tomēr nav norādīts, ka apliekamai personai būtu jāatbild par darījumu partnera izdarītajiem likumpārkāpumiem, piemēram, preču pavadzīmju – rēķinu viltošanu. Tāpat SIA „Gefest” norādījusi, ka VID nav veicis auditu un nav izskatījis iesniegumu pēc būtības, līdz ar to nodokļa uzrēķins ir nepamatots, jo SIA „Gefest” rīcībā ir attaisnojuma dokumenti, kas apliecina preču iegādi un apmaksu, kā arī tālāko realizāciju.

[6] Rīgas pilsētas Centra rajona tiesa ar 2002. gada 4. jūlija spriedumu atcēlusi VID ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671.

[7] Izskatījusi lietu sakarā ar VID apelācijas sūdzību, Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģija ar 2003. gada 9. oktobra spriedumu noraidījusi SIA „Gefest” pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671.

[8] Izskatījis lietu sakarā ar SIA „Gefest” kasācijas sūdzību, Administratīvo lietu departaments ar 2004. gada 16. marta spriedumu Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2003. gada 9. oktobra spriedumu atcēlis un nosūtījis lietu jaunai izskatīšanai apelācijas kārtībā Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedumā Administratīvo lietu departaments norādījis, ka apgabaltiesa ar secinājumu, ka viltoti preču pavadzīmes – rēķini nevar apliecināt preču nosūtītāja un saņēmēja darījuma attiecības, ir apšaubījusi to darījumu esamību, sakarā ar kuriem SIA „Gefest” atskaitījusi priekšnodokli, taču vienlaikus apgabaltiesa šādu secinājumu nav pamatojusi ar faktiem un nav arī secinājusi, ka darījumi nav notikuši. Apgabaltiesa nav arī norādījusi normatīvo aktu, kas uzliktu pieteicējam pienākumu pārlicināties, vai darījuma partneris iesniedz tieši viņam VID izsniegto stingrās uzskaites preču pavadzīmes – rēķinus, turklāt jāņem vērā, ka tikai ar 2003. gada 12. marta grozījumiem likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18. pantā VID ir uzlikts pienākums ar 2003. gada 1. septembri nodrošināt publiski pieejamu izsniegto stingrās uzskaites pavadzīmju – rēķinu vienoto datu bāzi (reģistru). Administratīvo lietu departaments spriedumā arī norādījis, ka apgabaltiesa, piemērojot soda sankcijas saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmo daļu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta otro daļu, nav noskaidrojusi, vai pieteicējam bija zināms vai varēja būt zināms, ka darījumu partnera iesniegtās pavadzīmes ir viltotas. Tāpat spriedumā norādīts, ka, ņemot vērā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturto daļu un lietā konstatēto – SIA „Airites 9” iesniegusi preču pavadzīmes – rēķinus, kuri

tai nebija izsniegti attiecīgajā VID iestādē –, SIA „Airites 9” ir pienākums samaksāt PVN par attiecīgo darījumu, taču apgabaltiesa nav apsvērusi, vai, uzliekot pienākumu samaksāt nodokli arī pieteicējam, par vienu un to pašu darījumu nodoklis netiek iekasēts divas reizes.

[9] Izskatījusi lietu sakarā ar VID apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2004. gada 22. novembra spriedumu atzinusi par nepamatotu un noraidījusi SIA „Gefest” pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671. Spriedumu apgabaltiesa pamatojusi ar tālāk minētajiem argumentiem.

[9.1] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81. panta piektajai daļai tiesai ir jālemj par to administratīvo aktu, kas kā galīgais administratīvais akts noteica personas publiski tiesiskos pienākumus, t.i., konkrētajā lietā tiesai jālemj par VID ģenerāldirektora 2002. gada 25. marta lēmumu Nr. 19/6671.

[9.2] Lietā nav strīda par to, ka preču pavadzīmes – rēķini sērija PT-II Nr.344176, Nr.344178, Nr.344182, Nr.344183, Nr.344185, sērija PE-II Nr.510362 VID nav izsniegti pieteicēja darījuma partnerim „Airites 9”. Lietā nav strīda arī par to, ka preču pavadzīmes – rēķini sērija PT-II Nr.344176, Nr.344178, Nr.344182, Nr.344183, Nr.344185 ir viltoti.

[9.3] Lietā ir strīds par to, vai preču pavadzīmes – rēķini, attiecībā uz kuriem konstatēts viltojums un preču pavadzīmes – rēķini, kuri izsniegti citai personai (ne konkrētā darījuma pusei) rada tiesības preču (pakalpojuma) saņēmējam uz priekšnodokļa atskaitījumu.

[9.4] Pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas noteikumu 2. punkta mērķa sasniegšanai – precīzai un pilnīgai darījumu uzskaitēi – noteikta atbilstoša pavadzīmju – rēķinu izsniegšanas, lietošanas un noformēšanas kārtība.

[9.5] 1998. gada 19. maija noteikumu Nr. 187 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 110. punktā ir noteiktas nodokļu maksātāja tiesības iegūt informāciju par savu darījuma partneri un nodokļa rēķinu, tātad nodokļu maksātāja izvēles ziņā ir pārliecināties par tādu apstākļu esamību, kuri dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

[9.6] Konkrētā lietā nav konstatējams viens no priekšnosacījumiem, lai persona realizētu tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, t.i., atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta pirmajai un otrajai daļai nav izrakstīts pievienotās vērtības nodokļa rēķins (preču pavadzīme – rēķins). Viltots pavadzīme – rēķins, kas nav izgatavots un izsniegts atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta

pirmajai, otrajai daļai un sestajai daļai, 10. panta pirmās daļas 1. punktam, Pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas noteikumu 2. punktam, Kokmateriālu transporta pavadzīmes – rēķina noteikumu 18. punktam, Ministru kabineta 1995. gada 5. septembra noteikumu Nr. 271 „Noteikumi par kārtību, kādā izgatavojamas un uzskaitāmas preču pavadzīmes – rēķina veidlapas” 9. punktam, Ministru kabineta 1998. gada 19. maija noteikumu Nr. 187 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 110. punktam un Ministru kabineta 1996. gada 23. aprīļa noteikumu Nr. 154 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi” 13. un 14. punktam nevar iegūt juridisku spēku un īstenot attaisnojuma dokumenta funkciju. Līdz ar to pavadzīmes – rēķini, ko izrakstījusi persona, kam tie nepieder (nav izsniegtas šai personai), nevar iegūt juridisku spēku un radīt tiesiskas sekas – apliecināt darījumu. Neievērojot minētajās tiesību normās noteiktās prasības, nav sasniedzams likumdevēja mērķis nodrošināt precīzu un pilnīgu preču kustības kontroli, pilnīgu to uzskaiti un atbilstošu nodokļu administrēšanu.

[9.7] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sestajā daļā minēto rekvizītu ietveršana viltotās pavadzīmēs – rēķinos vai citai personai izsniegtās pavadzīmēs – rēķinos nepiešķir šiem dokumentiem īstumu un juridisku spēku. Tādēļ secināms, ka VID pamatoti uzskatīja, ka konkrētajā lietā minētie pavadzīmes – rēķini nav izmantojami kā PVN rēķini.

[9.8] Ņemot vērā to, ka tikai atbilstoši noformēta preču pavadzīme – rēķins apliecina preču (pakalpojumu) un citu materiālo vērtību nosūtītāja un saņēmēja darījuma tiesiskās attiecības, atzīstams, ka lietā nav konstatējams SIA Gefest” un SIA „Airites 9” darījumu fakts.

[9.9] Ņemot vērā Ministru kabineta 1998. gada 19. maija noteikumu Nr. 187 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 110. punktu, secināms, ka personai (it īpaši, kura pretendē uz priekšrocību, proti, priekšnodokļa atskaitījumu) ir tiesības pieprasīt tiesību normām atbilstošu preču pavadzīmi – rēķinu un līdz ar to pārliecināties par tā īstumu, taču, ja persona šīs tiesības nav izmantojusi un vienlaikus darījumam tiek konstatēti būtiski trūkumi, šī persona nevar pretendēt uz priekšnodokļa atskaitījumu.

[9.10] Konkrētajā gadījumā atzīstams, ka dokumentos, kuriem nav juridiska spēka un, kuri nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem, uzrādītas nodokļa summas iekļaušana priekšnodokļa atskaitījumā ir nepamatota un rada budžetā maksājamās nodokļu summas samazinājumu, kas tādējādi nozīmē, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta otrajai daļai VID bija tiesisks pamats noteikt

pieteicēja atbildību likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā un apmērā.

[9.11] Konkrētajā lietā nav pamata secināt, ka attiecībā uz SIA „Airites 9” ir piemērota likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturtais daļa, tādējādi nav pamata secināt, ka par vienu darījumu nodoklis varētu tikt iekasēts divas reizes.

[9.12] Nevar piekrist argumentam, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. pantā ir izsmeļoši noteikti gadījumi, kad apliekamā persona zaudē tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, jo šāda interpretācija ir atzīstama par gramatisku, kā rezultātā netiek atklāta tiesību normas jēga un mērķis. Turklāt jāņem vērā arī šādi apstākļi, pirmkārt, ka konkrētā gadījumā SIA „Gefest” atbildība netiek noteikta par viņa darījuma partnera prettiesisku rīcību. Otrkārt, atbildības pamats ir darījuma attaisnojuma dokumentu trūkums (kas ir obligāts priekšnoteikums tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai), kā rezultātā veikts budžetā maksājamās nodokļu summas samazinājums. Treškārt, no lietas materiāliem nav nepārprotami secināms, ka dokumentu viltojumu pieļāvis tieši konkrētais darījuma partneris.

[10] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu kasācijas sūdzību iesniegusi SIA „Gefest”. Kasācijas sūdzībā SIA „Gefest” lūgsi Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 22. novembra spriedumu atcelt un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Minētos lūgumus kasācijas sūdzības iesniedzēja pamatojusi ar tālāk minētajiem argumentiem.

[10.1] Norādot spriedumā, ka SIA „Gefest” ir jāpārbauda darījuma partnerim izsniegtās pavadzīmes, tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punktu, jo tādējādi tā nepamatoti uzlikusi kasācijas sūdzības iesniedzējam iesniegt papildus likumā neparedzētus pierādījumus. Minētais izriet no tā, ka šā likuma 10. pantā ir uzskaitīti vairāki gadījumi, kad samaksātais PVN daļēji vai pilnīgi nav atskaitāms kā priekšnodoklis, kā arī gadījumi, kad apliekamā persona zaudē tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, taču nevienā no šī panta daļām nav noteikts gadījums, ka apliekamajai personai būtu jāatbild par darījumu partneru nelikumīgām darbībām, t.i., attaisnojuma dokumentu viltošanu. Līdz ar to arī nevar piekrist tiesas secinājumam, ka šādi gramatiski tiesību normu nevarot tulkot, jo tiesa nav norādījusi nevienu tiesību normu, kas nosaka minēto, kā arī tā nav ņēmusi vērā, ka vispārējie tiesību principi noteic, ka likumu noteikumi iztulkojami vispirms pēc to tiešā jēguma.

[10.2] Tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sesto daļu, jo no lietas materiāliem ir konstatējams, ka kasācijas sūdzības iesniedzējs ir ievērojis visas šā panta daļas prasības.

[10.3] Tiesa nepamatoti nav piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta piekto daļu.

[10.4] Tiesa nepamatoti nav piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturto daļu, jo gadījumos, kādi pastāv konkrētajā lietā, t.i., darījuma partneris viltojis nodokļu rēķinus, būtu jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturtais daļa. Uz šīs tiesību normas piemērošanas nepieciešamību konkrētajā lietā norāda visi lietā esošie materiāli un konstatētie apstākļi.

[10.5] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 169. panta pirmo daļu, jo tā, atsaucoties uz apstākli, ka tiesai nav zināms, vai SIA „Airītes 9” būtu piemērotas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturtais daļas sankcijas, tādējādi tai neesot pamata secināt, ka par vienu darījumu nodoklis iekasēts divas reizes, nav pieprasījusi rakstveida pierādījumus no iestādēm un personām. Turklāt apelācijas instances tiesas sēdes laikā VID pārstāvis nevarēja atbildēt uz minēto jautājumu.

[10.6] Konkrētajā lietā ir jāņem vērā, ka nodokļu rēķinu izraksta preču, pakalpojumu piegādātājs, kas konkrētajā gadījumā ir SIA „Airītes 9”. SIA „Gefest” nebija pamata apšaubīt darījumu partnera SIA „Airītes 9” godprātīgumu, jo SIA „Airītes 9” pārstāvis atbilstoši Ministru kabineta 1998. gada 19. maija noteikumu Nr. 187 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 110.2. apakšpunkta prasībām uzrādīja SIA „Airītes 9” reģistrācijas apliecību, nodokļu maksātāju reģistrācijas apliecību un PVN maksātāja reģistrācijas apliecību.

[11] Administratīvo lietu departaments saņēmis arī VID paskaidrojumus. Paskaidrojumos VID norādījis, ka nepiekrīt kasācijas sūdzībai, jo apgabaltiesa nav pieļāvusi materiālo un procesuālo tiesību normu pārkāpumus, tiesa ir vispusīgi, pilnīgi un objektīvi izvērtējusi visus lietā esošos pierādījumus. Tāpat VID paskaidrojumos norādījis, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir nodokļu maksātāja tiesības, nevis pienākums un tās var izmantot tikai likumā noteiktajā kārtībā, ievērojot pienācīgu rūpību un vērību. Tādēļ likumdevējs esot nodalījis konkrētus pienākumus, kas jāveic pašam priekšnodokļa atskaitītājam, kas ietver arī prasību izmantot likuma prasībām atbilstošu grāmatvedības dokumentu. No apstākļa, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir tiesības, nevis pienākums izriet arī SIA „Gefest” pienākums pārbaudīt, vai saņemtās preču pavadzīmes – rēķini ir viltoti. Tā kā saimnieciski darījumi tiek kārtoti arī tā, ka



priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības netiek izmantotas, tad, nosakot šādu pienākumu tieši likumā, tas būtu jāattiecina uz visiem darījumiem, kas savukārt neatbilstu likuma mērķim.

[12] Tiesas sēdē SIA „Gefest” pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību. VID pārstāvis kasācijas sūdzību neatzina un lūdza to noraidīt.

### **Motīvu daļa**

[13] Nodokļu administrēšana ne tikai Latvijā, bet arī citās valstīs lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tai skaitā informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina. Tāpēc no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība vai nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļu regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai (sal.: Zviedrijas Augstākās Administratīvās tiesas 2000. gada 15. decembra spriedums nr. 1990-1998, RÅ 2000 ref. 66).

[14] Konkrētajā gadījumā SIA “Gefest” ir sodīta nevis par sava darījumu partneru nelikumīgām darbībām, bet gan par to, ka tā ar pietiekošu rūpību nav izturējusies pret nodokļu dokumentu izvērtēšanu.

Komersantam ir brīvas iespējas izvēlēties darījumu partneri un tāpēc tam ir jāizvērtē, kādus riska elementus ietver darījums, kurā tas iesaistās. SIA “Gefest” bija iesaistījies darījumā, kas ietvēra riska elementus. Tai pat laikā SIA “Gefest” bija pietiekoša iespēja samazināt šo risku, atbilstoši Ministra kabineta noteikumu „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 110. punktam iegūstot informāciju par darījumu partneri un nodokļu rēķinu (sal.: 70. punktu Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumā “*Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. Nīderlande*”, iesniegums nr. 43/1993/438/517).

Taisot 2004. gada 16. marta spriedumu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments iepriekš minēto argumentu nebija vērtējis. Administratīvā apgabaltiesa to ir izvērtējusi un nonākusi pie pamatotiem secinājumiem.

Ņemot vērā iepriekšteikto, pamatots ir apgabaltiesas secinājums, ka SIA „Gefest” bija jāpārbauda darījuma partnerim izsniegtās pavadzīmes. Tādējādi nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir nepareizi iztulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normas.

[15] Nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sesto daļu, jo no lietas materiāliem esot konstatējams, ka kasācijas sūdzības iesniedzējs ir ievērojis visas šā panta daļas prasības.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sestā daļa noteic, ka par nodokļu rēķiniem izmantojami dokumenti, kuri noformēti Ministru kabineta noteiktajā kārtībā un kuros ietverta attiecīga informācija.

Kā uzskata Administratīvo lietu departaments, apgabaltiesa spriedumā pareizi secinājusi, ka 8. panta sestajā daļā minēto rekvizītu ietveršana viltotās pavadzīmēs – rēķinos vai citai personai izsniegtās pavadzīmēs – rēķinos, nepiešķir šiem dokumentiem īstumu un juridisku spēku. Ja dokuments ir viltots, to nevar uzskatīt par nodokļu rēķinu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8. panta sestās daļas izpratnē.

[16] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturrtā daļa, uz kuru atsaukusies kasācijas sūdzības iesniedzēja, noteic: “Ja persona nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu, saņem pievienotās vērtības nodokli, ko tai nav tiesību saņemt, vai ar nodomu veic citas šajā likumā neatļautās darbības, tad nelikumīgi saņemtās nodokļu summas VID ir tiesības bezstrīdus kārtībā piedzīt valsts budžetā un iekasēt soda naudu 200 procentu apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summa”.

No kasācijas sūdzības izriet, ka šo normu vajadzēja piemērot attiecībā uz SIA „Airites 9”, bet apgabaltiesa nav pārliecinājusies, vai SIA „Airites 9” ir sodīta un vai tai ir bijis jāmaksā nodoklis.

Administratīvo lietu departaments norāda, ka izskatāmā lietā attiecas uz SIA “Gefest” atbildību par to, ka tā uz viltota nodokļu rēķina pamata ir atskaitījusi kā priekšnodokli attiecīgu summu. Kaut arī no lietas apstākļiem izriet, ka attiecībā uz SIA „Airites 9” būtu pamats piemērot iepriekš minēto tiesību normu, SIA „Gefest” nav subjektīvu tiesību prasīt, lai tiktu sodīts tās darījumu partneris. Tāpat citas personas sodīšana nevar būt par pamatu atbrīvošanai no atbildības par pārkāpumiem. Tāpēc kasācijas sūdzības arguments par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15. panta ceturrtās daļas piemērošanu ir noraidāms.

[17] Iepriekš minētais attiecas arī uz kasācijas sūdzības argumentu, ka tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 169. panta pirmo daļu. Šī norma noteic, ka tiesa pēc savas iniciatīvas vai administratīvā procesa dalībnieka motivēta lūguma var pieprasīt rakstveida pierādījumus no iestādēm un personām. Savukārt Administratīvā procesa likuma 149. pantā noteikts, ka pierādījumi ir ziņas par faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Tā kā apgabaltiesai nebija jāpārbauda lieta par SIA „Airītes 9” sodīšanu vai pienākumu samaksāt nodokli, šīm ziņām nebija nozīme lietas izspriešanā un apgabaltiesai tās nevajadzēja pieprasīt.

[18] Kā jau norādīts iepriekš un šādu praksi ir atzinusi arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa (sk. 13. un 14. punktu), nodokļu lietās nodokļu maksātājam dažkārt nākas atbildēt par darījumu partneru negodīgumu. Kā 2004. gada 7. septembra spriedumā lietā SKA – 114 10. punktā norādījis Administratīvo lietu departaments, lai izmantotu likumā “Par pievienotās vērtības nodokli” minētās priekšrocības atskaitīt priekšnodokli, nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai pastāv priekšnoteikumi šo tiesību izmantošanai. Nav pamata pārmest nodokļu maksātājam pienācīgas rūpības trūkumu, ja viņš, veicot pasākumus ar darījumu saistīto būtisko jautājumu noskaidrošanai, nav varējis pārliecināties par patiesībai neatbilstošo ziņu esamību.

Taču konkrētajā gadījumā, kā jau secināts iepriekš, pieteicējs ir pieļāvis neuzmanību, nepārliecinoties par nodokļu rēķinu īstumu, kaut arī tam bija iespēja to darīt. Tas, ka pieteicējs uzskatīja, ka tam nebija pamata apšaubīt darījumu partnera SIA „Airītes 9” godprātīgumu, ir pieteicēja neuzmanības rezultāts, par kuru konkrētajā gadījumā iestājusies atbildība.

Tādējādi nepamatota ir kasācijas sūdzības iesniedzējas atsaukšanās uz uzticēšanos darījuma partnera godprātīgumam.

[19] Ņemot vērā iepriekš minētos argumentus, apgabaltiesas spriedums uzskatāms par tiesisku un pamatotu, bet SIA “Gefest” kasācijas sūdzība ir noraidāma.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 1. punktu, 346. pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

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

Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 22. novembra spriedumu atstāt negrozītu, bet SIA „Gefest” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore

E. Vernuša

senatore

J. Briede

senatore

I. Skultāne