

zemnieku saimniecībai „Latvāņi” (tagad – sabiedrība ar ierobežotu atbildību “Latvāņi”) papildus nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 17472,69 un soda nauda Ls 17472,69 apmērā.

Saskaņā ar VID Vidzemes reģionālās iestādes Madonas nodaļas pārbaudes materiāliem (audita pārskats Nr.70-2003-048), veicot pārbaudi par zemnieku saimniecības „Latvāņi” darījumiem ar SIA „Senators AB” 2003.gada aprīlī, konstatēts, ka zemnieku saimniecība „Latvāņi” no SIA „Senators AB” iegādājās līmētas koka lamiles pēc 2003.gada 1.aprīļa preču pavadzīmes-rēķina (turpmāk – PPR) sērija HE –VII Nr. 400111, 2003.gada 4.aprīļa PPR sērija HE-VII Nr.400109 un Nr.400110, 2003.gada 7.aprīļa PPR sērija HE-VII Nr.400106, 2003.gada 9.aprīļa PPR sērija HE-VII Nr.400107 un 2003.gada 11.aprīļa PPR sērija HE-VII Nr.400108 kopā par Ls 97070,50 un atskaitīja PVN Ls 17472,69.

Pārbaudē noskaidrots, ka koka lamiles SIA „Senators AB” iegādājās no SIA „Matco”, kuras dibinātāja un amatpersona L.Pliševska VID Finanšu policijas pārvaldē sniegusi paskaidrojumu, ka sabiedrību dibinājusi pēc trešo personu lūguma, PPR un līgumus ar SIA „Senators AB” nav parakstījusi, uzņēmuma vārdā saimniecisko darbību nav veikusi un nevienu nav pilnvarojusi to darīt. Pārbaudē SIA „Senators AB” direktors *G.U.* paskaidrojis, ka lamiles norādītajā vietā nogādāja pārdevējs (SIA „Matco”). Savukārt SIA „Senators CD” paskaidrojis, ka 2003.gada aprīlī lamiles tika piegādātas ar tai piederošu autotransportu. Pārbaudes laikā no SIA „Senators AB” pa faksu tika saņemtas ceļazīmju kopijas, no kurām izriet, ka preces zemnieku saimniecībai „Latvāņi” SIA „Senators CD” piegādājis ar automašīnām KRAZ BV-9038, BV-9039, BV-9040, BV-9041, BV-9042. Salīdzinot minētos datus ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas informāciju, konstatēts, ka ar numuriem BV-9038, BV-9039 un BV-9040 ir reģistrētas vieglās automašīnas, ar numuru BV-9041 ir reģistrēta automašīna GAZ, bet ar numuru BV-9042 vispār nav reģistrēta neviena automašīna. Veikt pretpārbaudi SIA „Matco” nebija iespējams, jo uzņēmums uz izsaukumiem VID nodaļā neieradās, juridiskajā adresē neatradās un 2003.gada 28.aprīlī izslēgts no PVN maksātāju reģistra. Ņemot vērā iepriekšminēto, VID uzskatīja, ka darījums faktiski nav noticis.

VID Vidzemes reģionālās iestādes Madonas nodaļas vadītāja atzinusi, ka zemnieku saimniecība „Latvāņi” pārkāpusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta un likuma „Par grāmatvedību” 2.panta prasības.

Ar VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora v.i. 2003.gada 13.novembra lēmumu Nr.1.9-10/10591 atstāts negrozīts VID Vidzemes reģionālās iestādes Madonas nodaļas vadītājas 2003.gada 5.septembra lēmums Nr.1.16.1-24/10696. Ar VID ģenerāldirektora 2004.gada 13.janvāra lēmumu Nr.19.2/746 atstāts negrozīts VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora v.i. 2003.gada 13.novembra lēmums Nr.1.9-10/10591.

[2] 2004.gada 12.februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts zemnieku saimniecības „Latvāņi” pieteikums par VID ģenerāldirektora 2004.gada 13.janvāra lēmuma Nr.19.2/746 atcelšanu.

[3] Ar 2004.gada 19.aprīlī Administratīvā rajona tiesas spriedumu pieteikums apmierināts. Tiesa norādīja, ka pieteicēja ir saņēmusi nodokļa rēķinu un preces, līdz ar to pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu. VID ir pārkāpis tiesiskuma, tiesiskās paļāvības un vienlīdzības principu.

[4] Skatot lietu sakarā ar VID apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2005.gada 14.februāra spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta un 1.panta 9.punkta izriet, ka priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt pie šādiem nosacījumiem:

- 1) darījuma partneri ir VID reģistrētas ar PVN apliekamās personas;
- 2) prece vai pakalpojums ir bijis saņemts savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai;
- 3) ir samaksāts rēķins par sniegto pakalpojumu vai, preču piegādes gadījumā, ir saņemts nodokļa rēķins un saņemta prece.

Tā kā lietā ir strīds par to, vai preces reāli ir saņemtas, precei kā tādai ir jābūt identificējamai, tas ir, jābūt skaidrai tās izcelsmei. Šajā gadījumā preces izcelsmi nav iespējams pierādīt. SIA „Matco” nav veikusi darījumus koka lameļu iegādei no trešajām personām, ne arī ražojusi tās pati vai ar trešo personu starpniecību, jo lietai ir pievienoti SIA „Matco” Uzņēmumu reģistrā reģistrētās amatpersonas *L.P.* paskaidrojumi, kuros minētā persona norāda, ka piekritusi noformēt uz sava vārda dažas uzņēmēj sabiedrības, parakstījusi vairākas tukšas čeku grāmatiņas un baltas lapas, kā SIA „Matco” pārstāve nav slēgusi darījumus un nav izrakstījusi PPR SIA

„Senators AB”. Uzņēmumam nav bijusi materiāli tehniskā bāze. Nav bijuši pamatlīdzekļi, kurus iznomāt uzņēmumiem. Nav pilnvarojusi nevienu personu veikt darījumus.

Līdz ar to nav iespējams konstatēt pieteicējai piegādāto preču izcelsmi.

[4.2] Audīta laikā sniegti pretrunīgi amatpersonu paskaidrojumi par koka lameļu piegādi pieteicējai. Turklāt SIA „Senators AB” 2004.gada 20.februāra vēstulē pieteicējai norāda, ka piegādei izmantojusi SIA „Senators CD” autotransportu. Tādējādi SIA „Senators AB” 2004.gada 20.februāra vēstulē norādītais vērtējams kritiski.

[4.3] Tā kā nav iespējams konstatēt piegādāto preču izcelsmi un preču piegādes veicēju, nav pamata atzīt, ka pieteicēja no SIA „Senators AB” preces ir reāli saņēmusi. Šim faktam saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu nav iesniegti pierādījumi.

[5] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu kasācijas sūdzību iesniegusi pieteicēja, lūdzot to atcelt. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu interpretējusi pretēji šīs normas jēgai, proti, no šīs normas izriet, ka identificējams ir preces piegādātājs, nevis prece. Tiesa ir vadījusies no citas likuma normas interpretācijas ne kā analogās lietās, līdz ar to ir pārkāpts arī vienlīdzības princips. Likumdevējs apzināti likumā nav izvirzījis prasību identificēt preci un noskaidrot tās izcelsmi. Identificēt var tikai zināmā kārtā marķētu preci. Turklāt ar preces marķējumu var identificēt tikai preces izgatavotāju un importētāju, nevis preces pēdējo pārdevēju. Prasība identificēt preci nav izpildāma. Turklāt minētā prasība ir pretrunā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta trīspadsmito daļu, kas paredz, ka arī starpnieks var veikt preču piegādes darījumus tāpat kā preces īpašnieks.

[5.2] Spriedums neatbilst Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas 2.punktam, jo tiesa nav norādījusi tiesību normas, saskaņā ar kurām pieteicēja nav izpildījusi normatīvo aktu prasības par priekšnodokļa atskaitījumu.

[5.3] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta pirmajai un sestajai daļu, Ministru kabineta 1995.gada 5.septembra noteikumu Nr.268 „Noteikumi

par preču pavadzīmes-rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību” 1. un 20.punktam, pieteicēja iesniegusi nodokļa rēķinus, kas apliecina darījuma faktu.

Tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu. Pieteicēja, atsaucoties uz Augstākās tiesas Senāta praksi lietās Nr. SKA-48, SKA-85 un SKA-96, norāda, ka minētā norma nav iztulkojama tādējādi, ka nodokļu maksātājam jebkurā gadījumā, kad nodokļu administrācijai rodas šaubas par darījuma norisi, būtu šīs šaubas jānovērš.

[5.4] Pieteicēja uzskata, ka faktam, ar kādu transportu notikusi koka lameļu piegāde likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē nav nozīmes, un tas nevar būt par pamatu, lai neatzītu pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

[6] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību VID norāda, ka preču un pakalpojumu (kuri tiek attiecināti uz savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai) identificējamība un tās izcelsmes noskaidrošana ir viens no veidiem, kā nodokļu administrācija var apšaubīt nodokļu rēķinos norādītās informācijas patiesumu. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu nodokļu administrācija nevar patvarīgi pieprasīt pierādījumus nodokļu maksātājam katru reizi, kad tai rodas šaubas par fakta esamību. Pieteicēja pienākums nodrošināt papildus pierādījumus attiecībā uz VID pamatotām šaubām izriet no nodokļu likumdošanas mērķa un jēgas.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis kasācijas sūdzību uzturēja pēc tajā norādītajiem motīviem un paskaidroja, ka PPR norādītās lamiles pieteicēja ir saņēmusi, rēķinu apmaksājusi un līdz ar to ieguvusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

VID pārstāvis kasācijas sūdzību neatzina un paskaidroja, ka apelācijas instances tiesas spriedums ir pareizs. VID amatpersonu pārbaudes gaitā nav izdevies konstatēt preču izcelsmi un piegādi.

Motīvu daļa

[8] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 347.pantam tiesa, izskatot lietu kasācijas kārtībā, pārbauda sprieduma tiesiskumu un argumentus, kuri minēti kasācijas sūdzībā.

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām VID reģistrētajām apliekamām personām saņemtajos PVN rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai ir VID reģistrētai apliekamai personai. Priekšnodokļa atskaitījumu persona drīkst veikt pēc PVN rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas, bet preču piegādes darījumos – pēc PVN rēķina un preču saņemšanas.

Kā atzīts Senāta tiesu praksē (2004.gada lietā SKA-114, SKA-138 un citas), personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tad, ja ir ievēroti šādi nosacījumi: 1) abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti VID kā PVN maksātāji; 2) prece ir saņemta vai pakalpojums ir sniegts ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai; 3) ir saņemts un apmaksāts nodokļa rēķins. Tāpēc nodokļu maksātājam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas tikai tad, ja darījuma partneris ir PVN maksātājs un pastāv visi pārējie likumā paredzētie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai. Iztrūkstot kaut vienam no šiem priekšnoteikumiem, nodokļu maksātājam nav tiesība atskaitīt priekšnodokli.

[10] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta pirmā daļa nosaka, ka preču piegāde ir notikusi, ja prece ir nosūtīta un ir izrakstīts nodokļa rēķins vai atlīdzība par preču piegādi ir saņemta pirms preču nosūtīšanas.

Savukārt šā panta sestā daļa nosaka nodokļa rēķinam piemērojamās prasības, t.i., tā noformēšanu Ministru kabineta noteiktajā kārtībā un likumā noteikto ziņu iekļaušanu par preču nosūtītāju vai pakalpojuma sniedzēju un preču vai pakalpojuma saņēmēju, par precēm un to daudzumu vai pakalpojuma veidu un apjomu, preču cenu un vērtību vai atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem, preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas laiku.

[11] Kā uzskata Administratīvo lietu departaments, preču pavadzīmes-rēķina esamība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts. Šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to atspēkot, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo. Šādu viedokli Administratīvo lietu departaments izteicis arī citos spriedumos (sk. 2004.gada lietas SKA-85, SKA-114 un citās).

[12] Kā jau minēts iepriekš [9], priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājs var izmantot, ja ir visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie priekšnoteikumi, tostarp, prece ir saņemta un tā nodrošina saimniecisko darbību. Administratīvo lietu departamenta ieskatā, lai šos apstākļus konstatētu, ir nepieciešams precīzi identificēt tiktāl, ciktāl tas nepieciešams, lai noskaidrotu, vai šāda prece nodokļu maksātājam ir piegādāta. Tādējādi, lai gan atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta sestajai daļai (redakcijā, kas bija spēkā darījuma laikā) preču pavadzīmē-rēķinā bija jānorāda tikai piegādāto preču nosaukums un daudzums, VID amatpersonu pienākums šaubu gadījumā konstatēt konkrētā darījumā iesaistīto preci (to identificēt) izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.pantā noteiktās nodokļu administrācijas kompetences kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Ņemot vērā Administratīvās apgabaltiesas konkrētajā lietā konstatētos faktus – preces pārdevēja ar saimniecisko darbību nenodarbojās un transportlīdzekļi (automašīnas KRAZ), ar kuriem pēc dokumentiem prece ir piegādāta, dabā neeksistē –, tiesas secinājums, ka nav iespējams identificēt piegādāto preci un konstatēt tās izcelsmi, ir pareizs. Nav pamata uzskatīt, ka attiecībā uz pieteicēju VID, kontrolējot nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, konkrētajā lietā būtu izvirzījis citādas prasības nekā citiem nodokļu maksātājiem. Kā norādīts iepriekš [11], Senāts konsekventi atzīst VID tiesības atspēkot preču pavadzīmēs-rēķinos norādītās ziņas, pretstatot pierādījumus, kas dod pamatu apšaubīt šo ziņu patiesumu, tostarp arī konkrētas preces saņemšanas faktu. Preces saņemšana ir viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā minētajiem priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai. Līdz ar to Administratīvo lietu departaments atzīst par nepamatotu kasācijas sūdzībā minēto argumentu, ka no minētās normas neizriet nepieciešamība identificēt preci un tiesa nepareizi interpretējusi šo tiesību normu. Nav uzskatāms par vienlīdzības principa pārkāpumu tas apstāklis, ka atšķirībā no konkrētā gadījuma, citās lietās VID lēmums par PVN uzrēķinu pamatots ar to, ka nav iespējams identificēt preces piegādātāju.

[13] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkts nosaka nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (objektīvās tiesības). Katrs nodokļu maksātājs šo tiesību var izmantot (subjektīvā tiesība), ja ir pārliecinājies, ka ir visi priekšnoteikumi šīs tiesības izmantošanai. No tā izriet

nodokļu maksātāja pienākums pašam pārliecināties, vai darījuma partneris ir PVN maksātājs un vai pastāv citi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai (sk. arī spriedumu 2004.gada lietā SKA-138). Līdz ar to Administratīvo lietu departaments par nepamatotu atzīst kasācijas sūdzībā minēto argumentu, ka no Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas izriet tiesas pienākums konstatēt, kādus tiesību normās noteiktus pienākumus pieteicēja nav izpildījusi, lai tai liegtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas 2.punkts uzliek tiesai pienākumu noskaidrot, vai tiesību normas un publisko tiesību līgums dod administratīvā procesa dalībniekam noteiktas tiesības vai uzliek pienākumus. Tādējādi tiesas pienākums bija noskaidrot, vai pieteicējai bija tiesība atskaitīt priekšnodokli tādos apstākļos, kādus ir konstatējis VID. Tiesa ir atzinusi par pierādītiem tos faktus, ar kuriem VID ir atspēkojis preču pavadzīmē-rēķinā norādīto, proti, 1) faktu, ka preces pārdevēja nav veikusi saimniecisko darbību, līdz ar to tā nav ne ražotāja, ne starpniece, 2) faktu, ka prece nav piegādāta ar transportu, kurš norādīts ceļazīmēs, līdz ar to nav konstatēts transports, ar kuru prece varētu būt piegādāta. Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa pamatoti ir secinājusi, ka pieteicējai nebija tiesību atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktam atskaitīt priekšnodokli un VID lēmums par likumā paredzēto sankciju piemērošanu ir tiesisks.

[14] Administratīvo lietu departaments par nepamatotu atzīst kasācijas sūdzībā pausto viedokli, ka preču saņemšana ir pierādīta ar preču pavadzīmi-rēķinu un likums nav paredzējis, ka nodokļu maksātājam būtu jāiesniedz citi pierādījumi šā fakta apstiprināšanai un līdz ar to tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantā noteikts nodokļu maksātāja pienākums iesniegt pierādījumus par nodokļu maksājuma lielumu, ja viņš nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļa lielumam. Savukārt no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta izriet pieteicēja pienākums pierādīt savu subjektīvo tiesību [13]. Tajā pašā laikā VID kā kontroles institūcijas pienākums ir pierādīt tos faktus, kas apstiprina, ka nebija iestājies kāds no priekšnoteikumiem, lai varētu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību. Tādējādi konkrētajā lietā pieteicējas interesēs bija papildus iesniegt pierādījumus par šo darījumu, lai varētu konstatēt reālu preces saņemšanas faktu. Turklāt arī

Administratīvā procesa likuma 150.panta nosaka, ka pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā.

Par nepamatotu Administratīvo lietu departaments atzīst kasācijas sūdzībā pausto uzskatu, ka pieteicējas aprēķinātā nodokļa pareizība ir pierādīta, balstoties uz tādiem pierādījumiem, ko paredz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” un uz tā pamata izdoto Ministru kabineta noteikumu normas (2001.gada 14.augusta noteikumi Nr. 374 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” un 1995.gada 5.septembra noteikumi Nr.268 „Noteikumi par preču pavadzīmes-rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību”).

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta otro daļu nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka. No šīs normas izriet, ka arī tad, ja darījums noformēts likumā noteiktajā kārtībā ar stingrās uzskaites preču pavadzīmi-rēķinu, tas šo dokumentu nepadara par neapgāzamu darījuma pierādījumu. Minētā panta pirmā daļa uzliek tiesai pienākumu vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudīt pierādījumus un novērtēt tos pēc savas iekšējās pārlicības. Līdz ar to tiesa var dot priekšroku citiem pierādījumiem un atzīt par nepierādītu to faktu, kuru it kā apliecina pavadzīme-rēķins.

[15] Par nepamatotu Administratīvo lietu departaments atzīst kasācijas sūdzības argumentu, ka tiesa, neņemot vērā PVN būtību un darbības mehānismu, paplašināti interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu attiecībā uz preču piegādē izmantoto transportu. Pieteicēja uzskata, ka faktam, ar kādu transportu ir piegādātas preces, lietā nav nozīmes, jo pieteicēja nav izmantojusi savu transportu. Tiesības pārliecināties par preču piegādes transportu, kā jau minēts iepriekš, izriet no VID tiesībām kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un nomaksas kārtību, tostarp arī pārliecināties, vai pēc izrakstītās preču pavadzīmes-rēķina prece ir piegādāta. Tāpat lietā nav nozīmes, ka attiecīgās pavadzīmes ir iegrāmatotas arī SIA „Senators AB” grāmatvedībā, jo tiesa ir konstatējusi, ka pavadzīmēs norādītie transportlīdzekļi (automašīnas KRAZ) dabā nepastāv.

Ņemot vērā iepriekšminēto, Administratīvo lietu departaments uzskata, ka apelācijas instances tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots un kasācijas sūdzība 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 2005.gada 14.februāra spriedumu atstāt negrozītu, sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Latvāņi” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	senatore	V. Krūmiņa
	senatore	J. Briede
	senatore	G.Višņakova