NORAKSTS
Lieta Nr.A42179004
SKA-144/2008

S P R I E D U M S

Rīgā 2008.gada 8.maijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Krūmiņa
senatore J.Briede
senatore I.Skultāne

piedaloties pieteicējas SIA „Linga Plus" pārstāvim *A.K.* un
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Daigai Krūmiņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Linga Plus" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2004.gada 12.augusta lēmuma Nr.19/21401 atcelšanu, sakarā ar SIA „Linga Plus" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 23.oktobra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Linga Plus" pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2001., 2002. un 2003.gadu un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2001. un 2002.gadu.

Ar lēmumu par audita rezultātiem pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis 58 717,42 lati un uzņēmumu ienākuma nodoklis 17 547,20 lati, kā arī soda nauda minēto summu apmērā. Vienlaikus par 657,12 latiem samazināts pieteicējas maksājamais pievienotās vērtības nodoklis.

Pieteicēja apstrīdēja lēmumu par audita rezultātiem, bet augstāka Valsts ieņēmumu dienesta amatpersona atstāja to negrozītu.

Pieteicēja apstrīdēja arī otro lēmumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2004.gada 12.augusta lēmumu Nr.19/21401 atstāja to spēkā.

Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai papildu maksājumus noteica, secinot, ka nav notikuši pieteicējas darījumi ar vairākiem uzņēmumiem, tostarp SIA „Beatta", SIA „Spīdveja lokomotīve" un SIA „Moduss LTD".

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2004.gada 12.augusta lēmuma Nr.19/21401 atcelšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2005.gada 17.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji.

Tiesa atcēla Valsts ieņēmumu dienesta 2004.gada 12.augusta lēmumu daļā, bet daļā, kas attiecas arī uz iepriekš minētajiem uzņēmumiem, tiesa pieteikumu noraidīja.

Spriedums daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar minētajiem uzņēmumiem, pamatots ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Pieteikums ir noraidāms attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Beatta" (pievienotās vērtības nodoklis 3867,64 lati un 2002.gada ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā ienākuma palielinājums par 19 986,90 latiem).

Lietā pastāv strīds par pieteicējas darījumiem saistībā ar 2002.gada 31.maija un 2002.gada 1.augusta līgumiem ar SIA „Beatta". Gan minētos līgumus, gan rēķinus SIA „Beatta" vārdā parakstījis *S.Ļ.* Tomēr saskaņā ar Uzņēmuma reģistra datiem līgumu un darījumu noslēgšanas laikā SIA „Beatta" pārstāvēt bija tiesīgs *A.K.* Taču *A.K.* noliedz jebkādu saistību ar SIA „Beatta" un to, ka būtu pilnvarojis *S.Ļ.* veikt jebkādus darījumus SIA „Beatta" vārdā.

Preču pavadzīme-rēķins ir uzskatāms par preču nosūtīšanas faktu apliecinošu dokumentu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta pirmās daļas izpratnē. Tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju kādam no procesa dalībniekiem to apstrīdēt. No nodokļu maksātājam piešķirtajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli izriet arī viņa pienākums pārliecināties, vai ir iestājušies visi priekšnoteikumi šīs tiesības izmantošanai.

Saskaņā ar Komerclikuma 7.panta pirmo daļu ikvienam ir tiesības iepazīties ar komercreģistra ierakstiem un komercreģistra iestādei iesniegtajiem dokumentiem. Līdz ar to pieteicējai pastāvēja iespēja pārbaudīt, kurai personai ir tiesības pārstāvēt SIA „Beatta" un vai persona, kas slēdz līgumu vai izraksta rēķinu, ir attiecīgi pilnvarota šīm darbībām. Tomēr pieteicēja to nav darījusi, un šajā situācijā nav iespējams

konstatēt, ka pastāv likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie priekšnoteikumi tiesību uz priekšnodokli izmantošanai, tas ir, nav iespējams konstatēt, ka preces un pakalpojumi ir saņemti no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas.

[3.2] Pieteikums ir noraidāms daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve" (pievienotās vērtības nodoklis 12 850,12 lati un soda nauda tādā pašā apmērā).

Preču pavadzīmes-rēķini par strīdus darījumiem ir izrakstīti laikā no 2003.gada 30.aprīļa līdz 14.maijam saskaņā ar pieteicējas un SIA „Spīdveja lokomotīve" 2003.gada 28.aprīlī noslēgto līgumu. Līgumu un preču pavadzīmes-rēķinus SIA „Spīdveja lokomotīve" vārdā ir parakstījis *E.R.*

Saskaņā ar Uzņēmuma reģistra datiem laikā no 2003.gada 15.aprīļa līdz 2003.gada 9.maijam SIA „Spīdveja lokomotīve" direktors ar paraksta tiesībām bija *I.K.*, bet laikā no 2003.gada 9.maija līdz 2004.gada 22.janvārim SIA „Spīdveja lokomotīve" direktore ar paraksta tiesībām bija *I.J. I.J.* gan Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos, gan tiesas sēdē sniegtajā liecībā norādījusi, ka neko nezina par SIA „Spīdveja lokomotīve" darbību. Secināms, ka līgumu ar pieteicēju un preču pavadzīmes-rēķinus SIA „Spīdveja lokomotīve" vārdā ir parakstījusi persona, kurai nav tādu tiesību. No lietas materiāliem nav secināms, ka SIA „Spīdveja lokomotīve" amatpersonas būtu sniegušas *E.R.* pilnvarojumu veikt kādas darbības. Pieteicējai bija iespējas pārliecināties par to, vai persona, kura paraksta līgumu un preču pavadzīmes-rēķinus, ir tam pilnvarota.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka nav iespējams identificēt pieteicējas darījuma partneri un pārliecināties, ka dīzeļdegvielas piegādi veikusi cita ar pievienotās vērtības nodokli apliekama persona. Līdz ar to nepastāv visi priekšnoteikumi, lai rastos tiesības uz priekšnodokli.

[3.3] Pieteikums ir noraidāms daļā par darījumiem ar SIA „Moduss LTD" (pievienotās vērtības nodoklis 25 975,19 lati un soda nauda tādā pašā apmērā).

SIA „Moduss LTD" izrakstītajos preču pavadzīmēs-rēķinos par dīzeļdegvielas iegādi kā preču iekraušanas vieta norādīta Acone, Salaspils ar lauku teritoriju, tvertne Nr.6.

Lietas materiāliem ir pievienots SIA „Moduss LTD" audita pārskats Nr.390 (auditējamais periods no 2003.gada 1.marta līdz 31.jūlijam). Auditā konstatēts, ka līdz 2003.gada 6.jūnijam SIA „Moduss LTD" iztirgoja degvielas atlikumu, kas uzrādīts Valsts ieņēmumu dienesta Akcīzes preču pārvaldei 2003.gada 1.jūnijā, pārdeva

automašīnas, 2003.gada jūnijā jauno preci naftas bāzē Aconē nesaņēma. No 2003.gada 6.jūnija SIA „Moduss LTD" uzteica nomas līgumu naftas bāzei Aconē, tātad no minētā datuma vairs neizmantoja šo naftas bāzi saimnieciskai darbībai.

Ņemot vērā minēto, nevar konstatēt, ka pieteicēja dīzeļdegvielu laikā no 2003.gada 10.jūnija līdz 28.jūnijam saņēma tieši no SIA „Moduss LTD". Tātad nav konstatējams, ka preces saņemtas no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas. Minētajā periodā SIA „Moduss LTD" rīcībā nebija ne degvielas, ko pārdot, ne arī preču pavadzīmēs-rēķinos uzrādītās naftas bāzes, no kurienes šo degvielu varēja iekraut.

[4] Pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, citstarp, attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Beatta", SIA „Spīdveja Lokomotīve" un SIA „Moduss LTD".

[5] Administratīvā apgabaltiesa ar 2007.gada 23.oktobra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji. Tiesa noraidīja pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar iepriekš minētajiem uzņēmumiem. Tiesa atzina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar šiem uzņēmumiem ir pareizs un pietiekams, tāpēc pievienojās tam.

[6] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Beatta", SIA „Spīdveja lokomotīve" un SIA „Moduss LTD". Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Tiesa nepamatoti noraidījusi pieteikumu saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Beatta".

Tiesa šajā daļā nepamatoti balstījusies tikai uz ieinteresētās personas SIA „Beatta" amatpersonas *A.K.* paskaidrojumiem, kurus neapstiprina citi pierādījumi. Nodokļu rēķini ir noformēti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestās daļas un likuma „Par grāmatvedību" 7.panta prasībām un var tikt izmantoti kā attaisnojuma dokumenti. Tāpēc tiesai vajadzēja apmierināt pieteikumu attiecīgajā daļā.

Tiesa nepamatoti norādījusi, ka pieteicējai vajadzēja Uzņēmumu reģistrā pārliecināties, kura persona ir tiesīga pārstāvēt „SIA „Beatta". Šāds tiesas uzskats ir pretrunā ar likuma „Par pievienotās vērtības" nodokli 10.panta pirmās daļas 1.punktu un

tiesiskās paļāvības principu, jo apliekamu darījumu kontroles veikšana ir Valsts ieņēmumu dienesta, nevis pieteicējas uzdevums. Tas izriet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.pantā noteiktajiem nodokļu maksātāja pienākumiem un minētā likuma 18.punktā minētajiem Valsts ieņēmumu dienesta pienākumiem. Atbilstoši Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr.374 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 135.punktu apliekamās personas pienākums ir identificēt darījuma partneri saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta publiski pieejamo reģistru datiem, ko pieteicēja ir izdarījusi. Turklāt datu pieprasīšana no Uzņēmumu reģistra prasa laiku, tāpēc, katru dienu veicot darījumus ar vairākiem uzņēmumiem, to praktiski nav iespējams operatīvi izdarīt. Tiesai vajadzēja ņemt vērā nodokļu maksātāja pienākumu apjomu.

Tiesai vajadzēja ņemt vērā, ka darījumi ir notikuši. Turklāt pieteicējas izdevumu apjoms nav atkarīgs no tā, kura persona ir sniegusi transporta un remonta pakalpojumus.

[6.2] Tiesa nepamatoti noraidījusi pieteikumu saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve".

Tiesa šajā daļā ir paplašināti tulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, neņemot vērā, ka pieteicēja ir izpildījusi visas minētajā normā noteiktās prasības, tostarp, saņēmusi preci no citas apliekamas personas – SIA „Spīdveja lokomotīve".

Tiesa nav ņēmusi vērā tiesiskās paļāvības principu. Atbilstoši minētajam principam pieteicēja varēja paļauties, ka Valsts ieņēmumu dienests kontrolē SIA „Spīdveja lokomotīve". Ņemot vērā administratīvā procesa būtību, tiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja ir izpildījusi pienākumus, kurus tai uzliek materiālo tiesību normas.

Tiesa ir pārkāpusi patvaļas aizlieguma principu, kas nosaka, ka tiesa savu nolēmumu var pamatot tikai ar konstatētiem faktiem. Tiesa nav konstatējusi, ka *E.R.* nebija pilnvarots parakstīt preču pavadzīmes-rēķinus. Vērtējot *I.J.* liecību, tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa 154.pantu, jo nav ņēmusi vērā, ka *I.J.* par SIA „Spīdveja lokomotīve" direktori iecelta tikai 2003.gada 9.maijā. Tas nozīmē, ka tiesa nevarēja uz viņas liecību pamata apšaubīt darījumus, kas veikti no 2003.gada 30.aprīļa līdz 2003.gada 9.maijam (pievienotās vērtības nodokļa uzrēķins 8743,27 lati).

[6.3] Tiesa nepamatoti noraidījusi pieteikumu saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „Moduss LTD".

Tiesa nepamatoti norādījusi, ka nevar konstatēt, ka dīzeļdegviela saņemta tieši no SIA „Moduss LTD". Tiesa šajā sakarā atsaukusies, ka, auditējot SIA „Moduss LTD", noskaidrots, ka SIA „Moduss LTD" cisternas naftas bāzē Aconē no 2003.gada 6.jūnija

vairs nenomā. Tiesa šos auditā konstatētos faktus un uz to pamata izdarītos Valsts ieņēmumu dienesta secinājumus nav vērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam. Tā no SIA „Moduss LTD" audita pārskata 19.-20.lappuses redzams, ka saskaņā ar grāmatvedības datiem SIA „Moduss LTD" 2003.gada jūnijā ir iegādājusies degvielu par 1 106 536,02 latiem (ieskaitot pievienotās vērtības nodokli), kā piegādātāju norādot SIA „Dialogs", kā arī degvielu no SIA „Vexoil", atskaitot priekšnodokli 10 111 latus. Abos gadījumos kā piegādes vieta norādīta naftas bāze Aconē. Savukārt no audita pārskata 21.lappuses redzams, ka 2003.gada jūnijā SIA „Moduss LTD" no minētās naftas bāzes piegādājusi degvielu par 2 100 220,85 latiem (neskaitot pievienotās vērtības nodokli 378 039,89 latus) astoņām juridiskām personām. Pieteicējas saņemtā degviela sastāda mazāk kā septiņus procentus no nodokļu auditā konstatētajām SIA „Moduss LTD" degvielas piegādēm 2003.gada jūnijā. Tas pierāda, ka nav pamatots tiesas secinājums par to, ka SIA „Moduss LTD" rīcībā nebija degvielas. Šis tiesas secinājums neatbilst šīs sabiedrības audita pārskatā konstatētajiem faktiem. Tāpat audita pārskatā minētie fakti liecina, ka pieteicēja nav veidojusi nekādas ķēdes ar SIA „Moduss LTD", lai izkrāptu no valsts naudu. SIA „Moduss LTD" ir pieteicējas darījumu partnere jau trīs gadus, un pieteicēja nevarēja zināt, ka SIA „Moduss LTD" pēkšņi ir sākusi veikt krāpnieciskas darbības.

Turklāt informācija par to, ka SIA „Moduss LTD" no 2003.gada 6.jūnija reāli neizmanto naftas bāzi Aconē, audita pārskatā ir nepilnīga un pretrunīga. Šā apgalvojuma pamatojums liecina vienīgi par to, ka naftas bāzes īpašnieces SIA „Energosakari" vadība nav parakstījusi jaunu nomas līgumu ar SIA „Moduss LTD" jauno amatpersonu. Tas nenozīmē, ka SIA „Moduss LTD" neizmantoja šo bāzi.

Pieteicēja nezina, nevarēja un tai nevajadzēja zināt, kur notika dīzeļdegvielas iekraušana. Tomēr pieteicēja ir veikusi visas darbības, kuras normatīvie akti tai liek veikt, lai varētu atskaitīt priekšnodokli.

Administratīvās apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir pretējs Senāta praksei līdzīgās lietās. Tā 2006.gada 18.aprīļa spriedumā lietā Nr.SKA-131 Senāts ir atzinis, ka apstākļos, kad degvielas piegāde reāli ir notikusi un kad preču pavadzīmes-rēķinus ir parakstījusi amatpersona, kas bija darba tiesiskajās attiecībās ar piegādātāju, nav pamata neatzīt, ka piegādi ir veicis tieši šis piegādātājs.

Administratīvā apgabaltiesa, vērtējot darījumus ar SIA „Moduss LTD" pārkāpusi arī tās tiesību normas, kuras tā pārkāpusi, vērtējot darījumus ar SIA „Beatta" un SIA „Spīdveja lokomotīve".

[6.4] Iepriekš minētie tiesas motīvi ir arī pretrunā ar Eiropas Kopienu tiesas nolēmumiem, kuros vērtēta Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK piemērošana. Tā Eiropas Kopienu tiesa savā 2006.gada 12.janvāra nolēmumā apvienotajā lietā Nr.C-354/03, C-355/03 un C-484/03, norādījusi, ka nedrīkst sodīt godprātīgu nodokļu maksātāju, ja nodokļa maksātājam nebija un nevarēja būt zināms par darījumu krāpniecisko raksturu. Eiropas Kopienu tiesa norādījusi arī, ka nodokļu maksātājam nav jāatbild par kādas citas personas krāpniecisko darījumu rezultātā nodarīto kaitējumu valsts budžetam, ja šī apliekamā persona nezināja un nevarēja zināt par krāpniecisko darbību pastāvēšanu. Administratīvā apgabaltiesa nevienā gadījumā nav konstatējusi, ka pieteicēja zināja vai varēja zināt par darījumu partneru krāpnieciskajām darbībām.

[7] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza rakstveida paskaidrojumus par pieteicējas kasācijas sūdzību. Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka Administratīvā apgabaltiesa ir pareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus un taisījusi pamatotu spriedumu, savukārt kasācijas sūdzības argumenti nav pamatoti.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību, Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve to neatzina.

Motīvu daļa

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts *(redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā)* noteica, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē. Minētos atskaitījumus drīkst veikt pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas vai — preču piegādes darījumos — pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas.

Kā Senāts atzinis jau iepriekš, no minētās normas izriet šādi priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi:

1) persona ir reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona;

2) tā samaksājusi nodokļa rēķinu par pakalpojumu vai saņēmusi preci un atbilstošu nodokļa rēķinu;

3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā;

4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā prece vai pakalpojums *(sk., piemēram, Senāta 2004.gada 7.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-114 9.punktu, 2005.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-23 14.punktu, 2005.gada 4.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-208 10.punktu, 2005.gada 16.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-472 10.punktu, 2006.gada 17.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-14 12.punktu, 2007.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-154/2007 9.punktu, 2007.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-296/2007 12.punktu).*

Ja iztrūkst kāds no minētajiem priekšnoteikumiem, personai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

[10] Administratīvā apgabaltiesa (ņemot vērā Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertos argumentus, kuriem Administratīvā apgabaltiesa ir pievienojusies), ir atzinusi, ka nav notikuši pieteicējas darījumi ar SIA „Beatta", SIA „Spīdveja lokomotīve" un SIA „Moduss LTD". Uz šā atzinuma pamata Administratīvā apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējai nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli par attiecīgajiem darījumiem, tā kā nav konstatējams viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem. Proti, nav konstatējams, ka pieteicēja preces un pakalpojumus saņēmusi no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas.

Pieteicēja uzskata par nepamatotiem Administratīvās apgabaltiesas secinājumus, ka nav notikuši pieteicējas darījumi ar SIA „Beatta", SIA „Spīdveja lokomotīve" un SIA „Moduss LTD".

[11] Pieteicēja norādījusi, ka attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Beatta" tiesa nepamatoti balstījusies tikai uz ieinteresētās personas SIA „Beatta" amatpersonas *A.K.* paskaidrojumiem, kurus neapstiprina citi pierādījumi.

Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Tādējādi procesa dalībnieka paskaidrojumi atzīstami par pierādījumiem tikai tad, ja tos apstiprina citi pierādījumi. Tomēr ne SIA „Beatta", ne pats *A.K.* nav konkrētās lietas dalībnieki. Tāpēc uz *A.K.* sniegtajiem paskaidrojumiem neattiecas Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajā daļā noteiktā prasība, ka tiem, lai tos varētu atzīt par pierādījumiem, jābūt apstiprinātiem ar citiem pierādījumiem.

A.K. Administratīvās rajona tiesas sēdē nopratināts kā liecinieks. Liecinieka sniegtās ziņas pašas par sevi var tik izmantotas kā pierādījums.

Līdz ar to Senāts atzīst, ka Administratīvā apgabaltiesa bija tiesīga vērtēt *A.K.* sniegtās ziņas kā pierādījumus lietā un balstīt uz šīm ziņām secinājumus par lietas apstākļiem.

No Administratīvā procesa likuma 325.panta izriet, ka kasācijas instances tiesas kompetencē neietilpst pierādījumu pārvērtēšana pēc būtības.

[12] Pieteicēja norādījusi, ka nodokļu rēķini darījumos ar SIA „Beatta" ir noformēti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestās daļas un likuma „Par grāmatvedību" 7.panta prasībām, tāpēc var tikt izmantoti kā attaisnojuma dokumenti.

Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka rēķins atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta otrajai daļai apliecina pakalpojuma sniegšanas faktu, ja tajā ir iekļauta visa minētā panta sestajā daļā norādītā informācija (*sk., piemēram, Senāta 2005.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-277 13.punktu*). Tomēr, ņemot vērā rēķina privāttiesisko raksturu, Valsts ieņēmumu dienests ir tiesīgs to apstrīdēt, iegūstot pierādījumus, kas atspēko šajā dokumentā fiksēto par preču vai pakalpojuma saņemšanu tieši no rēķinā norādītās personas (*sal. ar Senāta 2005. gada 25.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-311 11.punktu, Senāta 2006.gada 6.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-368/2006 12.2.punktu*).

Konkrētajā gadījumā lietā ir iegūti pierādījumi, kas liecina, ka pieteicēja preces un pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „Beatta". Līdz ar to pieteicējas norādes, ka rēķini satur visus likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestajā daļā norādītos rekvizītus, nav pietiekamas, lai atzītu, ka pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[13] Kasācijas sūdzībā minēts, ka tiesa nepamatoti norādījusi, ka pieteicējai vajadzēja Uzņēmumu reģistrā pārliecināties, kura persona ir tiesīga pārstāvēt „SIA „Beatta". Pieteicēja uzskata, ka no tiesību normām izriet tikai tās pienākums

identificēt darījuma partneri saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta publiski pieejamo reģistru datiem, ko pieteicēja ir izdarījusi.

Senāts principā piekrīt, ka pieteicējai patiešām nebija obligāta pienākuma Uzņēmumu reģistrā pārliecināties par to, kuras personas ir tiesīgas pārstāvēt SIA „Beatta". Tomēr ne jau šis apstāklis ir uzskatāms par galveno, kāpēc netiek atzītas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Kaut arī galvenais akcents spriedumu motīvos likts uz to, ka pieteicēja nebija pārliecinājusies, vai persona ir tiesīga pārstāvēt darījuma partneri, gan no Valsts ieņēmumu dienesta lēmumiem, gan zemāko instanču tiesu spriedumiem izriet, ka faktiski tiek apšaubīts darījums kā tāds.

[14] Ņemot vērā šā sprieduma iepriekšējā punktā norādīto, Senāts noraida arī attiecībā uz darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve" izteiktos pieteicējas argumentus, ka pieteicēja varēja paļauties, ka Valsts ieņēmumu dienests kontrolē SIA „Spīdveja lokomotīve", un ka tiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja ir izpildījusi tiesību normās noteiktos pienākumus.

[15] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka, vērtējot *I.J.* liecību, tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa 154.pantu, jo nav ņēmusi vērā, ka *I.J.* par SIA „Spīdveja lokomotīve" direktori iecelta tikai 2003.gada 9.maijā. Pieteicējas ieskatā tas nozīmē, ka tiesa nevarēja uz viņas liecību pamata apšaubīt darījumus, kas veikti no 2003.gada 30.aprīļa līdz 2003.gada 9.maijam.

Senāts norāda, ka tiesa attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve" kopsakarā ir vērtējusi divus apstākļus:

1) *I.J.* par SIA „Spīdveja lokomotīve" darbību neko nezin;

2) lietā nav konstatējams, ka SIA „Spīdveja lokomotīve" amatpersonas būtu sniegušas *E.R.*, kurš parakstījis rēķinus darījumos ar pieteicēju, pilnvarojumu veikt kādas darbības SIA „Spīdveja lokomotīve" vārdā *(sk. Administratīvās rajona tiesas sprieduma 25.punktu)*.

Tādējādi tiesa, noraidot pieteikumu attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve", nav balstījusies vienīgi uz *I.J.* liecību, bet ņēmusi vērā arī to, ka lietā arī citādi nav konstatējams pilnvarojums *E.R.* pārstāvēt SIA „Spīdveja lokomotīve".

Līdz ar to Senāts noraida pieteicējas iebildumus pret *I.J.* liecības izmantošanu, vērtējot pieteicējas darījumus ar SIA „Spīdveja lokomotīve".

[16] Senāts atzīst par nepamatotu pieteicējas iebildumu, ka tiesa nav konstatējusi, ka *E.R.* nebija pilnvarots parakstīt preču pavadzīmes-rēķinus SIA „Spīdveja lokomotīve" vārdā. Kā Senāts jau norādīja šā sprieduma iepriekšējā punktā: tiesa ir atzinusi, ka lietā nav konstatējams, ka SIA „Spīdveja lokomotīve" amatpersonas būtu sniegušas *E.R.* pilnvarojumu veikt kādas darbības.

Tiesības atskaitīt priekšnodokli ir tikai tad, ja ir objektīvi konstatējami visi likumā paredzētie priekšnoteikumi, tostarp, preces vai pakalpojuma saņemšana no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas.

Senāts atzīst, ka Administratīvās apgabaltiesas konstatētajos apstākļos pamatots ir tās secinājums, ka attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve" nav iespējams identificēt pieteicējas darījuma partneri un pārliecināties, ka pieteicēja preci saņēmusi no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas. Līdz ar to nav konstatējamas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Spīdveja lokomotīve".

[17] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesas secinājums par to, ka SIA „Moduss LTD" rīcībā nebija degvielas, neatbilst šīs sabiedrības audita pārskatā konstatētajiem faktiem. Pieteicēja norādījusi, ka SIA „Moduss LTD" audita pārskata 19.-20.lappusē redzams, ka saskaņā ar grāmatvedības datiem SIA „Moduss LTD" 2003.gada jūnijā ir iegādājusies ievērojamu daudzumu degvielas, kā piegādes vietu norādot naftas bāzi Aconē. Savukārt no audita pārskata 21.lappuses redzams, ka 2003.gada jūnijā SIA „Moduss LTD" no minētās naftas bāzes piegādājusi degvielu astoņām juridiskajām personām. Pieteicējas saņemtā degviela sastāda mazāk kā septiņus procentus no nodokļu auditā konstatētajām SIA „Moduss LTD" degvielas piegādēm 2003.gada jūnijā. Tas, pēc pieteicējas domām, pierāda, ka nav pamatots tiesas secinājums, ka SIA „Moduss LTD" rīcībā nebija degvielas.

Senāts norāda, ka pieteicēja kasācijas sūdzībā nepareizi atspoguļojusi SIA „Moduss LTD" audita pārskatā minēto.

SIA „Moduss LTD" audita pārskata 20.lappusē *(lietas 3.sējuma 104.lapa)* secināts, ka SIA „Moduss LTD" nevarēja 2003.gada jūnijā saņemt naftas produktus naftas bāzē Aconē un tāpēc nevarēja piegādāt no naftas bāzes Aconē degvielu klientiem, kas minēti tabulā audita pārskata 21.lappusē *(lietas 3.sējuma 105.lapa),* tostarp, pieteicējai. Proti, SIA „Moduss LTD" audita pārskatā ir norādīts, ka SIA „Moduss LTD" darījumi ar pieteicēju nevarēja notikt.

Līdz ar to Senāts noraida kā nepamatotu kasācijas sūdzības argumentu, ka tiesa nepareizi atspoguļojusi SIA „Moduss LTD" audita pārskatā konstatētos faktus.

[18] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apstāklis, ka naftas bāzes īpašnieces SIA „Energosakari" vadība nav parakstījusi jaunu nomas līgumu ar SIA „Moduss LTD" jauno amatpersonu, nenozīmē, ka SIA „Moduss LTD" neizmantoja šo bāzi.

Senāts atzīst, ka šis arguments ir vērsts uz pierādījumu pārvērtēšanu. Proti, pieteicēja ir paudusi citādu lietā esošo pierādījumu vērtējumu kā Administratīvā apgabaltiesa, kura atzinusi, ka SIA „Moduss LTD" no 2003.gada 6.jūnija vairs neizmantoja naftas bāzi Aconē saimnieciskai darbībai.

Tā kā pierādījumu vērtēšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam nav kasācijas instances tiesas kompetencē, Senāts nevērtē pēc būtības attiecīgo kasācijas sūdzības argumentu.

[19] Kasācijas sūdzībā attiecībā uz darījumiem ar SIA „Moduss LTD" norādīts, ka pieteicēja nezina, nevarēja un tai nevajadzēja zināt, kur notika dīzeļdegvielas iekraušana. Tomēr pieteicēja ir veikusi visas darbības, kuras normatīvie akti tai liek veikt, lai varētu atskaitīt priekšnodokli.

Senāts atzīst, ka apstākļos, kuros Administratīvā apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Moduss LTD" faktiski nevarēja notikt, šādi argumenti ir noraidāmi. Ja darījums faktiski nav noticis (nav noticis ar nodokļa rēķinā norādīto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu), tad nepastāv visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi un priekšnodokli līdz ar to nevar atskaitīt.

[20] Pieteicēja kasācijas sūdzībā nepamatoti atsaukusies uz Senāta 2006.gada 18.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-131, norādot, ka Senāts minētajā spriedumā ir atzinis, ka apstākļos, kad degvielas piegāde reāli ir notikusi un kad preču pavadzīmes-rēķinus ir parakstījusi persona, kas bija darba tiesiskajās attiecībās ar piegādātāju, nav pamata neatzīt, ka piegādi ir veicis tieši šis piegādātājs.

[20.1] Senāts konstatē, ka lietā Nr.C27174403, kurā pieņemts Senāta 2006.gada 18.aprīļa spriedums Nr.SKA-131, Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, 2005.gada 23.novembra spriedumā bija atzinusi, ka degvielu pieteicējai *(arī minētajā lietā pieteicēja bija SIA „Linga Plus")* reāli piegādājusi tieši SIA „Korsika", kas darījuma laikā darbojusies kā tiesību normām atbilstošs uzņēmums.

Administratīvā apgabaltiesa no lietā iegūtajiem pierādījumiem (SIA „Korsika" direktora liecības, šā uzņēmuma darbinieka – šofera – liecības, pieteicējas darbinieka, kurš pieņēmies degvielu no SIA „Korsika" šofera, liecības u.c. pierādījumiem) bija konstatējusi, ka tieši SIA „Korsika" darbinieks ar SIA „Korsika" automašīnu reāli bija piegādājis pieteicējai degvielu tieši no SIA „Korsika" naftas bāzes. Tāpēc Administratīvā apgabaltiesa bija apmierinājusi pieteikumu un atcēlusi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, kurā bija atzīts, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Korsika" nav notikuši.

Senāts ar 2006.gada 18.aprīļa spriedumu Nr.SKA-131 atstāja spēkā Administratīvās apgabaltiesas spriedumu, jo nekonstatēja, ka Administratīvā apgabaltiesa būtu pieļāvusi procesuālus pārkāpumus, novērtējot lietā esošos pierādījumus.

Senāts 2006.gada 18.aprīļa spriedumā Nr.SKA-131 nav iekļāvis tādu vispārēja rakstura secinājumu, uz kuru atsaukusies pieteicēja. Proti, Senāts minētajā spriedumā nav norādījis, ka apstākļos, kad degvielas piegāde reāli ir notikusi un kad preču pavadzīmes-rēķinus ir parakstījusi persona, kas bijusi darba tiesiskajās attiecībās ar piegādātāju, atzīstams, ka piegādi ir veicis tieši šis piegādātājs.

Šādu vispārēju secinājumu 2005.gada 23.novembra spriedumā lietā Nr.C27174403 nav izdarījusi arī Administratīvā apgabaltiesa. Lieta Nr.C27174403 izspriesta, novērtējot tieši konkrētajā lietā esošos pierādījumus.

[20.2] Arī šobrīd izskatāmo lietu Administratīvā apgabaltiesa izspriedusi, novērtējot konkrētajā lietā esošos pierādījumus, kas ir atšķirīgi no lietā Nr.C27174403 pārbaudītajiem pierādījumiem. Izskatāmajā lietā Administratīvā apgabaltiesa atzinusi par pierādītu, ka SIA „Moduss LTD" rīcībā nebija naftas bāzes, no kuras piegādāt degvielu.

Tādējādi tas, ka izskatāmajā lietā Administratīvā apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējas un SIA „Moduss LTD" darījumi faktiski nevarēja notikt, nenozīmē, ka tiesa vienādos apstākļos būtu taisījuši atšķirīgus spriedumus. Tiesas konstatētie apstākļi abās lietās ir atšķirīgi.

[21] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka Administratīvā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Eiropas Kopienu tiesas 2006.gada 12.janvāra nolēmumā apvienotajā lietā Nr.C-354/03, C-355/03 un C-484/03 izteiktās tēzes, kas attiecas uz Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK piemērošanu.

Senāts atzīt šo kasācijas sūdzības argumentu par nepamatotu.

[21.1] Atbilstoši 1995.gada 12.jūnija Eiropas līguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Latvijas Republiku, no otras puses, *(spēkā no 1998.gada 1.februāra)* Latvija apņēmās veikt likumu tuvināšanu Eiropas Kopienu tiesībām.

Apstāklis, ka šajā lietā izvērtējamie apstākļi notikuši pirms Latvijas pievienošanās Eiropas Savienībai, nenozīmē, ka nav piemērojama Eiropas Kopienu tiesas judikatūra, jo likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" redakcija 2002. un 2003.gadā bija vērsta uz likuma saskaņošanu ar Eiropas Savienības normatīvo aktu prasībām. Tas attiecas arī uz Eiropas Kopienu Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK interpretāciju *(Senāta 2006.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-466/2006 16.1.punkts).*

[21.2] No Eiropas Kopienu tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 izriet, ka lietas dalībnieki nevar balstīties uz Kopienas tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (*sk. Eiropas Kopienu tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiesvedībā Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd. pret Commissioners of Customs & Excise 68.punktu*). Kopienas tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, tas ir, darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības *(turpat, 69.punkts)*. Šis ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī pievienotās vērtības nodokļa jomā *(turpat, 70.punkts)*.

Eiropas Kopienu tiesa norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiek iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana *(turpat, 84.–86.punkts)*.

[21.3] Eiropas Kopienu tiesa 2006.gada 12.janvāra spriedumā apvienotajās lietās Nr.C-354/03, C-355/03 un C-484/03, uz kuru kasācijas sūdzībā atsaukusies pieteicēja, norādījusi, ka katrs darījums darījumu ķēdē jāvērtē atsevišķi, un agrāki vai vēlāki

notikumi nevar mainīt shēmā iekļautā konkrētā darījuma raksturu (*sk. Eiropas Kopienu tiesas 2006.gada 12.janvāra sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-354/03, C-355/03 un C-484/03 par lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu tiesvedībās Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. un Bond House Systems Ltd. pret Commissioners of Customs & Excise 47.punktu*).

No minētā Eiropas Kopienu tiesas sprieduma izriet, ka tādi darījumi, kas paši par sevi nav saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, ir preču piegādes un saimnieciskā darbība Sestās direktīvas izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, un ja nodokļu maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms par cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, veikto darījumu krāpniecisko raksturu *(turpat, 51.punkts)*.

Nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst minētā nodokļa maksātāja darījumi, ir ticis veikts cits darījums (pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma), kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu *(turpat, 52.punkts)*.

[21.4] Senāts atzīst, ka faktiskie apstākļi izskatāmajā lietā neatbilst faktiskajiem apstākļiem Eiropas Kopienu tiesas izskatītajās apvienotajās lietās Nr.C-354/03, C-355/03 un C-484/03.

Kā norādīts Eiropas Kopienu tiesas spriedumā, uzņēmumiem „Optigen Ltd.", „Fulcrum Electronics Ltd." un „Bond House Systems Ltd." nav bijuši darījumi ar uzņēmumiem, kas rīkojušies krāpnieciski *(sk. minētā sprieduma 22. un 23.punktu)*. Turpretim šajā lietā Administratīvā apgabaltiesa ir atzinusi, ka faktiski nav notikuši darījumi starp pieteicēju un SIA „Beatta", SIA „Spīdveja lokomotīve" un SIA „Moduss LTD", proti, ka minētās sabiedrības nav bijušas reālās pieteicējas darījumu partneres.

Šādi apstākļi Senāta ieskatā ir pietiekami, lai Valsts ieņēmumu dienests atteiktu atskaitīt priekšnodokli. Konstatējot minētos apstākļus, nav nepieciešams papildus noskaidrot, vai iespējamais priekšnodokļa atskaitītājs zināja vai varēja zināt par darījuma partnera krāpniecisko rīcību (*sal. ar Senāta 2006.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-466/2006 16.3.punktu).*

[22] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 23.oktobra spriedumu, bet SIA „Linga Plus" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore *(paraksts)* V.Krūmiņa

Senatore *(paraksts)* J.Briede

Senatore *(paraksts)* I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS

Senatore J.Briede

Rīgā 2008.gada 8.maijā