Lieta Nr.A42688608
SKA – 151/2011

S P R I E D U M S

Rīgā 2011.gada 20.maijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore R.Vīduša
senatore V.Kakste
senatore V.Krūmiņa

piedaloties pieteicējas AS „Lazdonas piensaimnieks" pārstāvim *G.K.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *M.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Lazdonas piensaimnieks" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmuma Nr.19/23084 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 23.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai kompleksu nodokļu auditu, kura rezultātā Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa pieņēma lēmumu noteikt pieteicējai papildu samaksai budžetā Ls 7418,15, tai skaitā pievienotās vērtības nodoklis Ls 4872,97, soda nauda Ls 1461,91, nokavējuma nauda Ls 1083,27, kā arī samazināt zaudējumus par 2005.gadu Ls 622 un par 2006.gadu Ls 22 249.

Minētais lēmums atstāts negrozīts gan ar Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes lēmumu, gan pēc tam arī ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmumu Nr.19/23084.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, prasot minēto administratīvo aktu atcelt.

[3] Administratīvā rajona tiesa pieteikumu apmierināja daļā un Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmumu Nr.19/23084 atcēla daļā, spriedumu attiecībā uz administratīvā akta atcelšanu pamatojot ar tālāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka pieteicēja, neievērojot Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 4.punkta nosacījumus, jo izmaksas nebija saskaņojis ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos, pieļāvusi produkcijas nozagšanu un nelikumīgu tās pārdošanu. Dienests aprēķinājis iespējamos ieņēmumus no nozagtās produkcijas par 2006.gadu, kā arī par šiem iespējamiem ieņēmumiem pieteicējai aprēķinājis pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī samazinājis 2006.gada zaudējumus par attiecīgu ieņēmumu summu. Savukārt pieteicēja norāda, ka zādzība nav viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.pantā noteiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests, interpretējot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otro daļu, uzskata, ka nozagtās produkcijas gadījumā notikusi preču piegāde par atlīdzību, līdz ar to tā ir apliekama ar nodokli.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrā daļa un 2.^{2}daļa interpretējamas kopsakarā ar Eiropas Kopienu Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas, kas noteic, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu un vienoto aprēķinu bāzi (77/388/EEK) (turpmāk – Sestā direktīva), 2.pantu. Sestās direktīvas 2.pants noteic, ka pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā: 1) par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas; 2) par preču ievešanu.

Eiropas Savienības Tiesa lietā Nr.C-435/03 *British American Tobacco International Ltd un Newman Shipping & Agency Company NV pret Beļģiju* izskatījusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par Sestās direktīvas 2., 5. un 27.panta interpretāciju. Tiesa

2005.gada 14.jūlija spriedumā konstatējusi, ka: 1) pēc definīcijas preču zādzības pamatā cietušais nesaņem nekādu atlīdzību, tādējādi to nevar uzskatīt par preču piegādi „par atlīdzību"; 2) preču zādzība neietilpst tādā „preču piegādes" jēdzienā, kāds izriet no Sestās direktīvas; 3) „preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam, taču, nozogot preces, to ieguvējs kļūst tikai par preču turētāju. Zādzības rezultātā nerodas tiesības rīkoties ar precēm tādā veidā, kā rīkojas īpašnieks; 4) nodokļu neitralitātes princips nekādā veidā nenosaka pienākumu preču zādzību pielīdzināt preču piegādei, un tas nav arī šķērslis uzskatam, ka šī zādzība pati par sevi nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Minētajā lietā Eiropas Savienības Tiesa nosprieda, ka preču zādzība nav „preču piegāde par atlīdzību" Sestās direktīvas 2.panta nozīmē, un tādēļ par to nav jāmaksā nodoklis.

[3.3] Kaut arī izskatāmajā gadījumā Sestā direktīva nav piemērojama tieši, jo tās 2.pantā noteiktais tiesiskais regulējums Latvijas Republikā integrēts likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrajā daļā un 2.^{2}daļā, tomēr Eiropas Savienības Tiesas skaidrojums par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu ir saistošs Latvijas Republikas iestādēm un tiesām.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka zādzība nav viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.pantā noteiktajiem ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti aprēķinātos iespējamos ieņēmumus no pieteicējai nozagtās produkcijas Ls 22 206,42 vērtībā aplicis ar pievienotās vērtības nodokli, tātad nepamatoti par šiem iespējamajiem ieņēmumiem pieteicējai aprēķinājis nodokli Ls 4840,95, soda naudu Ls 1452,29 un nokavējuma naudu Ls 1068,62, kā arī samazinājis 2006.gada zaudējumus par Ls 22 206.

[3.4] Tiesa piekrīt Valsts ieņēmumu dienesta secinātajam, ka pieteicējas saražotās produkcijas uzskaite ir nepilnīga, jo nesniedz priekšstatu par saražotās un noliktavā glabātās produkcijas daudzumu, kas rezultātā novedis pie saražotās produkcijas zādzībām.

Par konstatētajiem pārkāpumiem grāmatvedības uzskaitē pieteicējas valdes priekšsēdētāju ar Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas lēmumu nolemts sodīt ar naudas sodu. Tātad pieteicēja par savu neizdarību ir atbildējusi tiesību normās noteiktajā kārtībā, proti, saņemot administratīvo sodu.

Tomēr minētais pārkāpums nevar būt par pamatu nozagtās produkcijas aplikšanai ar pievienotās vērtības nodokli, līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmums šajā daļā ir atceļams.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar atbildētājas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 23.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja tajā pašā daļā, kurā to bija apmierinājusi arī Administratīvā rajona tiesa. Administratīvā apgabaltiesa pievienojās Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, papildus norādot tālāk minēto.

[4.1] Valsts ieņēmumu dienests atsaucies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktu, septītās daļas 2.punktu, astotās daļas 1. un 3.punktu, aprēķinot iespējamo ienākumu no nozagtās produkcijas pārdošanas, ņemot vērā dienesta rīcībā esošo informāciju – pieteicējas darbinieku sniegtās liecības, pieteicējas inventarizācijas aktā norādīto iztrūkstošā sviesta daudzumu un pieteicējas grāmatvedībā uzrādītās produkcijas realizācijas cenas 2006. un 2007.gadā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants noteic, ka nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēts, ka, citastarp, nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, pārbaudēs konstatētajiem faktiem vai nodokļu maksātāja rīcībā esošo vai bijušo lietu vērtībai (sestās daļas 5.punkts). Nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto, citastarp, netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju (septītās daļas 2.punkts).

Aprēķinot nodokļu maksājumu apmēru, nodokļu administrācija izmanto savā rīcībā esošo informāciju par nedeklarētiem ienākumiem, par nodokļa maksātāja darbību, pārbaudāmajā taksācijas periodā veiktajiem darījumiem, darījumiem, kuri, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, nav ņemti vērā vai uzrādīti nepilnīgi, kā arī informāciju par kredītiestādēs esošajiem kontiem un noguldījumiem, vērtspapīru kontiem un nodokļu maksātājam piederošām kapitāla daļām kapitālsabiedrībās, apkopotiem attiecīgā

saimnieciskās darbības veida sabiedrību, individuālo uzņēmumu (arī zemnieku un zvejnieku saimniecību) saimniecisko darbību raksturojošiem rādītājiem. Šī informācija bez maksas saņemama no izziņas, prokuratūras un tiesu iestādēm un arī fiziskajām un juridiskajām personām (arī pēc to pārbaudēm) (astotās daļas 1. un 3.punkts).

[4.2] Kā izriet no citētajām tiesību normām, iestādei ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru, izmantojot savā rīcībā esošo informāciju par nedeklarētiem ienākumiem, tomēr gan no gramatiskās izteiksmes, gan no tiesību normu un mērķa izriet, ka jebkurā gadījumā iestādes rīcībā esošā informācija par iespējamo nesamaksāto nodokļa apmēru ir tieši attiecināma uz konkrētā nodokļu maksātāja ienākumiem.

Nav strīda par to, ka audita pārskatā ir izmantota tikai tā informācija par produkciju, par kuru personas sniegušas liecības, ka to ir nozagušas pieteicējai. Šajā gadījumā nav pamata uzskatīt, ka ienākumus no zādzībām ir guvusi tieši pieteicēja, jo minētais neizriet ne no personu sniegtajām liecībām, ne arī šādu apgalvojumu ir pamatojusi iestāde administratīvajā aktā. Ar šo argumentu administratīvā akta pamatojumu tiesvedības laikā vairs papildināt nevar, kā tas noteikts Administratīvā procesa likuma 250.panta otrajā daļā. Nav korekti apelācijas sūdzībā norādīt, ka pieteicēja ar tās darbinieku starpniecību ir veikusi darījumus (piegādes par atlīdzību un pašpatēriņu), lai izvairītos no nodokļu nomaksas, tāpēc, ka pieteicēja nav nodrošinājusi saražotās produkcijas uzskaiti. Ja iestāde uzskata, ka pieteicējai bija iespēja noslēpt ar nodokli apliekamos darījumus, izvairoties no nodokļu nomaksas, tad šāda fakta pierādīšana bija tiešais iestādes pienākums, izdodot administratīvo aktu.

[4.3] Apelācijas sūdzībā dienests norāda, ka zādzība nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums tikai tad, ja tā ir kvalificēta un pierādīta saskaņā ar Krimināllikumu.

Šāds viedoklis nav pamatots, un tas izriet no Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 47.punkta, kas paredz, ka nodokļu maksātājam iztrūkumu vai izlaupījumu dēļ radušos zaudējumu summas uzskata par izdevumiem, kas saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, un par to summu apliekamo ienākumu nepalielina, ja nodokļu maksātājs ir veicis visus iespējamos pasākumus, lai atgūtu iztrūkumos un izlaupījumos

zaudētās vērtības, un *par notikušo nekavējoties paziņojis izmeklēšanas iestādēm*, un *ir pieņemts lēmums par kriminālprocesa uzsākšanu vai pieņemts lēmums par atteikumu uzsākt kriminālprocesu*.

[5] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu Valsts ieņēmumu dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību, kurā norādīti tālāk minētie argumenti.

[5.1] Izskatāmajā lietā nav pamatota atsaukšanās uz Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 14.jūlija spriedumu lietā Nr.C-435/03. Bija jāņem vērā Eiropas Savienības Tiesas spriedums citā lietā – 2006.gada 16.februāra spriedums lietā Nr.C-494/04 *Heintz van Landewijck SARL pret Staatssecretaris van Financiën*. Minētajā spriedumā Tiesa norāda, ka ir būtiski, vai īpašniekam bija pamudinājums (iespējamā atbildība) uzraudzīt minētajā lietā apskatītās akcīzes preču nodokļa markas.

Attiecīgi Administratīvajai apgabaltiesai bija jāņem vērā lietā konstatētie apstākļi, ka pieteicējas saražotās produkcijas uzskaite ir nepilnīga, jo nesniedz priekšstatu par saražotās un noliktavā glabātās produkcijas daudzumu, kas ir likuma „Par grāmatvedību" 2.panta un likuma „Par gada pārskatu" 25.panta pirmās daļas 4.punkta pārkāpums. Bija jāņem vērā arī citu kontrolējošo iestāžu konstatētie fakti pieteicējas ražotnē. Pieteicējas bezdarbība, pieļaujot gatavās produkcijas nepilnīgu uzskaiti, ir radījusi apstākļus un pamudinājumu pieteicējas darbiniekiem realizēt saražoto gatavo produkciju bez pavaddokumentiem. Nevar balstīties uz Eiropas Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tieši otrādi, 2006.gada 16.februāra spriedumā lietā Nr.C-494/04 un 2004.gada 29.aprīļa spriedumā apvienotajās lietās Nr.C-487/01 un C-7/02 Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo izmantošanu ir Sestajā direktīvā atzīts un veicināts mērķis.

[5.2] Ievērojot minēto, apgabaltiesa nav pareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23., 29. un 32.pantu, likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, likuma „Par gada pārskatu" 4. un 25.pantu un judikatūrā nostiprinātās atziņas. Tiesa nav izvērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta argumentus kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu par pierādījumu novērtēšanu, kā arī Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu par lietas apstākļu objektīvu noskaidrošanu.

[6] Tiesas sēdē atbildētājas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību saskaņā ar tajā minētajiem argumentiem. Pieteicējas pārstāvis kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[7] Senāts iepriekš citā lietā ir atzinis par pamatotu pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu gadījumā, ja Valsts ieņēmumu dienestam ir pamats uzskatīt, ka ir notikusi preču realizācija, kura nav uzrādīta grāmatvedības dokumentos. Šādā gadījumā ir pamats aprēķināt pievienotās vērtības nodokli, apliekamo darījumu vērtību nosakot saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5., 6. un 9.punktu, septītās daļas 1. un 2.punktu, kā arī astoto daļu, t.i., uz aprēķinu pamata par nodokļu maksātāja slēptajiem darījumiem atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai (pieteicējas tirdzniecības vietās veiktajās inventarizācijās gūtā un pieteicējas amatpersonas sniegtā informācija). Respektīvi, Valsts ieņēmumu dienests var veikt aprēķinu, pamatojoties uz pieņēmumu, ka inventarizācijas laikā iztrūkušās preces tikušas realizētas mazumtirdzniecībā, nereģistrējot darījumus elektroniskajā kases aparātā un neuzrādot tos grāmatvedības reģistros (*sk. Senāta 2009.gada 8.decembra sprieduma lietā Nr.SKA – 647/2009 5.2. un 8.punktu*).

Iepriekš apskatītajā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa aprēķins ietilpst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta tvērumā kā ar nodokli apliekama preču piegāde, tikai darījumu apjoms tiek noteikts nevis pēc grāmatvedības ierakstiem par veiktajiem darījumiem, bet pēc iztrūkstošo preču apjoma, pieņemot, ka bijuši atbilstoši darījumi, preces realizējot.

[8] Šajā lietā atšķirība ir tajā apstāklī, ka

1) konstatēts nevis vienkārši preču iztrūkums, bet fiksēta citu personu izdarīta preču zādzība;

2) preču iztrūkums ir nevis konstatēts atbilstoši ierakstiem grāmatvedības reģistros, bet tā kopējais apjoms ir pieņemts pēc personu kriminālprocesa ietvaros sniegtajām liecībām par produkcijas apjomiem, ko tās parasti paņēmušas no uzņēmuma.

Administratīvā apgabaltiesa ir atzinusi par pamatotu veidu, kādā iestāde noteikusi iztrūkuma apmēru, taču atzinusi, ka, ņemot vērā iztrūkuma rašanās iemeslu – zādzību –, nodokļa aprēķināšana nav pamatota.

[9] Attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, proti, attiecībā uz iztrūkstošās preces vērtības iekļaušanu uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumos, Senātam nav pamata apšaubīt Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Tiesa ir norādījusi, ka robeža, kas nodala uz saimnieciskās darbības izdevumiem attiecināmus un neattiecināmus iztrūkumus, ir atrodama Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 47.punktā. Kā skaidri redzams no minētās normas, ja nodokļa maksātājs ir veicis visus iespējamos pasākumus, lai atgūtu iztrūkumos un izlaupījumos zaudētās vērtības, un par notikušo nekavējoties paziņojis izmeklēšanas iestādēm, un *ir pieņemts lēmums par kriminālprocesa uzsākšanu* vai pieņemts lēmums par atteikumu uzsākt kriminālprocesu, tad nav pamata nolaupījuma dēļ radušos iztrūkumu izslēgt no saimnieciskās darbības izdevumiem un palielināt apliekamo ienākumu.

Kā redzams no apgabaltiesas spriedumā konstatētajiem apstākļiem, par pieteicējai nozagto produkciju ir ticis uzsākts kriminālprocess. No Tiesu informatīvās sistēmas datiem redzams, ka ir stājies spēkā Vidzemes apgabaltiesas 2010.gada 15.novembra spriedums krimināllietā, kurā par svešas kustamas mantas slepenu nolaupīšanu tika tiesātas vairākas fiziskās personas un kurā pieteicēja bija atzīta par cietušo. Ar minēto Vidzemes apgabaltiesas spriedumu ir atstāts negrozīts notiesājošs pirmās instances tiesas spriedums un pieteicējai (cietušajai krimināllietā) ir piespriestas kaitējuma kompensācijas. Arī no administratīvā akta neizriet, ka Valsts ieņēmumu dienests apšaubītu apstākli, ka preces pieteicējai nozagtas, nevis pieteicēja tās realizējusi pati vai izmantojusi kā pašpatēriņu, tādēļ nav pamata piemērot citas nodokļu tiesību normas.

[10] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrajā daļā noteikts, ka ar pievienotās vērtības nodokli ir apliekama preču piegāde par atlīdzību (arī pašpatēriņš). Kā jau norādīts iepriekš, administratīvajā aktā nav atrodams pamatojums tam, ka preces formāli vai pēc būtības būtu izmantotas pašpatēriņam. Līdz ar to ir vērtējams tikai, vai notikusi preču piegāde par atlīdzību likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

[11] Kā uzskata Senāts, Administratīvā apgabaltiesa (pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai) pamatoti pievērsusies Eiropas Savienības Tiesas spriedumam lietā Nr.C-435/03. Minētajā lietā Tiesa skaidroja, ka Sestās direktīvas izpratnē zādzība pati par sevi nav preču piegāde. Nenotiek preču nodošana citas personas īpašumā (tās ieguvējs tikai kļūst par turētāju); zādzība kā preču piegāde nav pamatojama ar to, ka vēlāko iespējamo darbību, ar ko nozagtās preces tika laistas tirgū, veikusi zādzībā cietusī persona. Turklāt, ja nodokļu neitralitātes principa labā zādzība tiek uzskatīta par tādu darījumu, par kuru jāmaksā nodoklis neatkarīgi no jebkura veida ievešanas vai piegādes, un gadījumā, kad atlīdzības summa nav noteikta, nodokļa bāze patiešām ir fiktīva.

Tādējādi, ciktāl izdarāmi secinājumi no minētā sprieduma, zādzības gadījumā, arī šajā lietā, nevar pieņemt nedz to, ka pieteicēja veikusi piegādi, nedz arī kaut kādu noteiktu preču realizācijas vērtību – nodokļa bāzi.

[12] Valsts ieņēmumu dienests norāda uz to, ka tiesai vajadzēja ņemt vērā Eiropas Savienības Tiesas spriedumu lietā Nr.C-494/04 *Heintz van Landewijck SARL pret Staatssecretaris van Financiën*. Minētajā spriedumā Tiesa norāda, ka ir būtiski, vai īpašniekam ir pamudinājums (iespējamā atbildība) uzraudzīt minētajā lietā apskatītās akcīzes preču nodokļa markas.

Kā uzskata Senāts, Valsts ieņēmumu dienests Tiesas spriedumu lietā Nr.C-494/04 nepamatoti attiecina uz pieteicējas gadījumu. Minētajā lietā bija jāvērtē, vai nodokļu maksātājam ir jāpacieš zaudējumi, kas tam rodas no tā, ka tam ir nozagtas nodokļu markas, kuras tiek iegūtas, veicot vienreizēju pievienotās vērtības nodokļa samaksu valsts budžetā atbilstoši preces mazumtirdzniecības cenai. Proti, vai ir samērīgi un atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmas principiem, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājam, kas jau veicis samaksu par nodokļu markām, bet tās nozagtas, vienīgā iespēja laist preci tirgū ir iegādāties nodokļu markas vēlreiz. Šajā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā (atšķirībā no iepriekš apskatītās lietas Nr.C-435/03) runa ir nevis par preču zādzību, bet par nodokļu marku zādzību. Un pamudinājums samazināt zādzības risku nodokļu marku zādzības gadījumā netika saskatīts tādos apstākļos, ka nodokļu maksātājs nodokļu marku nozagšanas gadījumā varētu tās atkal iegūt bez finansiāla riska. Tieši tas bija iemesls, kāpēc Tiesa atzina šādu

finansiālo nastu (nodokļu summas apmērā radušos zaudējumu uzlikšanu nodokļu maksātājam nodokļu marku zādzības gadījumā) par pieļaujamu kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā, proti, lai neveidotu tādu situāciju, ka nodokļu markas netiek pienācīgi uzraudzītas un nonāk tirgū, valstij ciešot zaudējumus. Turpretim preču zādzības gadījumā situācija ir citādāka, un tādu atšķirību (tieši salīdzinot ar iepriekš apskatīto lietu Nr.C-435/03) kā pašsaprotamu arī atzina Tiesa. Preču zādzības gadījumā nodokļu maksātājs ne tikai zaudē jau samaksāto nodokļa summu, bet pašas preces, nodokļu maksātāja paša mantu. Kā atšķirību iezīmēja Tiesa, „ir pamatoti .. nodokļu marku pircēju iedrošināt nodrošināties pret to pazaudēšanas risku, kaut gan preču īpašnieku visticamāk nav jāpamudina uzraudzīt savas preces un nodrošināties pret to zādzības risku" (*sk. sprieduma 65.punktu*).

Senāta ieskatā, pieteicējas mantas samazinājums nozagto preču vērtības apmērā pirmšķietami liek apšaubīt, ka pieteicējas rīcība būtu vērsta uz izvairīšanos no nodokļa nomaksas vai uz intereses trūkumu par produkcijas zādzību, kas, kā izriet no Eiropas Savienības Tiesas teiktā, varētu pamatot nodokļu nastas uzlikšanu pieteicējai. Senāts neizslēdz, ka nodokļu maksātājs varētu būt ieinteresēts arī šāda veida produkcijas apritē, piemēram, tādā veidā aizvietojot atlīdzību darbiniekiem un tādējādi izvairoties no attiecīgiem nodokļu maksājumiem, vai arī ar darbinieku starpniecību (it kā zādzību) piedaloties neuzskaitītas produkcijas realizācijā, nemaksājot pievienotās vērtības nodokli. Taču tādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienestam būtu šādi apstākļi jāpierāda, un šajā lietā dienesta motivācija nav bijusi uz to vispār vērsta. Arī vēlāk taisītais spriedums kriminālprocesā apstiprina to, ka vismaz tā daļa produkcijas, kuras zādzība tika pierādīta kriminālprocesā tiesā, tiešām bija pieteicējai nozagta, un vainīgajām personām tiesa nospriedusi uzlikt pienākumu kompensēt pieteicējai nodarīto kaitējumu. Līdz ar to nav nekāda pamata uzskatīt, ka pastāvētu kādi nedeklarēti pieteicējas ieņēmumi, ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi.

[13] Senāts nesaskata pamatu pievērsties Valsts ieņēmumu dienesta norādīto Eiropas Savienības Tiesas spriedumu analīzei attiecībā uz jautājumu, vai nodokļu maksātājs uz tiesību normām var balstīt savus krāpnieciskos nolūkus un ļaunprātīgu rīcību ar mērķi gūt finansiālas priekšrocības. Nedz Valsts ieņēmumu dienests, nedz tiesa šādus pieteicējas motīvus saistībā ar produkcijas zādzībām nav konstatējuši. Tas, ka iestādes konstatējušas

vairākus pārkāpumus pieteicējas grāmatvedības uzskaitē, pats par sevi nav šāda fakta pierādījums.

[14] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa pamatoti nonākusi pie secinājuma, ka pieteicēja nav veikusi preču piegādi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta izpratnē.

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 2010.gada 23.septembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore R.Vīduša

Senatore V.Kakste

Senatore V.Krūmiņa