NORAKSTS
Lieta Nr.A42277905
SKA – 278/2008

S P R I E D U M S

Rīgā 2008.gada 19.jūnijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore R.Vīduša
senators A.Laviņš
senatore D.Mita

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Daigai Krūmiņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Sēlijas koks" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 23.marta lēmuma Nr.19/7867 atcelšanu daļā, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Sēlijas koks" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 3.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica SIA „Sēlijas koks" pievienotās vērtības nodokļa auditu.

SIA „Sēlijas koks" tika noteikts iemaksāt budžetā papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 67 732,58 un soda naudu Ls 67 732,58. Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2005.gada 23.marta lēmumu Nr.19/7867 atcēla papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 62 985,98 un soda naudu Ls 62 985,98, bet atstāja spēkā papildu aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 4746,6 un soda naudu Ls 4746,6.

Lēmumā norādīts, ka SIA „Vilis L" nav sniedzis SIA „Sēlijas koks" starpniecības pakalpojumus, jo darījumos iesaistītās personas, cirsmu īpašnieki, neatzīst darījumu ar SIA „Vilis L" par starpniecības pakalpojumu sniegšanu. Turklāt SIA „Vilis L" izsniegtajos rēķinos un aktos nav norādīts, kādi konkrēti ir šīs sabiedrības veiktie darbi darījumā ar SIA „Sēlijas koks".

[2] Par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 23.marta lēmuma Nr.19/7867 atcelšanu daļā par pievienotās vērtības nodokli Ls 4746,6 un soda naudu Ls 4746,6 pieteicēja vērsās tiesā, pieteikumā norādot, ka pieteicēja no SIA „Vilis L" ir saņēmusi starpniecības pakalpojumus.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2006.gada 6.jūlija spriedumu pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicēja 2003.gada 25.jūlijā ir noslēgusi līgumu ar SIA „Vilis L" par starpniecības pakalpojumu sniegšanu, ar kuru SIA „Vilis L" apņēmās sniegt pieteicējai starpniecības pakalpojumus apaļkoku krautuvē iepirkšanā, atrodot pārdevējus, veicot tirgus izpēti, vienojoties ar pārdevējiem par pirkuma noteikumiem, sagatavojot pirkuma līguma noslēgšanai nepieciešamos dokumentus un sniedzot citus starpniecības pakalpojumus.

Tai pašā dienā pieteicēja un SIA „Vilis L" ir parakstījuši darbu pieņemšanas – nodošanas aktu. Aktā norādīti piesaistītā klienta dati: „CAV 164860; 160290; 160885; Apaļkoki 2637m^3 pie krautuvēm īpašumi „Olimpija", „Ezervēži", „Vecvidzemnieki".

Tai pašā dienā pieteicēja ir noslēgusi līgumu Nr.11 ar SIA „Piedure" par jauktu sugu apaļkoku pārdošanu pie cirsmām, ciršanas apliecinājumi: CAV Nr.164860, Nr.160290, Nr.160885, apjoms – 2637 m^3 , līguma summa Ls 26 370.

Tai pašā dienā SIA „Vilis L" izrakstījusi pieteicējai faktūru-rēķinu Nr.22 par starpniecības pakalpojumiem apaļkokiem pie krautuvēm, rēķina summa Ls 26 370 un pievienotās vērtības nodoklis Ls 4746,60. Pieteicēja saskaņā ar faktūru-rēķinu Nr.22 ir veikusi divus maksājumus.

Lietas ietvaros noskaidrots, ka pieteicēja apaļkokus iegādājusies no SIA „Piedure", kura tos iepirkusi no SIA „Ralfs DB", kura savukārt slēgusi līgumu par apaļkoku iegādi no SIA „Bronko", kas veikusi darījumus ar saimniecībām „Olimpija", „Ezervēži" un „Vecvidzemnieki".

[3.2] Lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja iegādājās nešķirotos apaļkokus no SIA „Piedure". Lietā pastāv strīds par tādu apaļkoku esamību, par kuriem veikta apmaksa SIA „Vilis L" sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem.

[3.3] Valsts ieņēmumu dienests noskaidrojis, ka saimniecības „Olimpija", „Ezervēži" un „Vecvidzemnieki" nav stājušās līgumattiecībās ar pieteicēju, SIA „Piedure", SIA „Bronko" vai citām iesaistītajām personām par apaļkoku pārdošanu. To, ka apaļkoki no minētām saimniecībām nav bijuši pieteicējas un SIA „Piedure" slēgtā darījuma priekšmets, liecina arī šādi apstākļi:

[3.3.1] Ciršanas atļauja CAV Nr.164860 izsniegta īpašumam „Vecvidzemnieki" un, kā Valsts ieņēmumu dienestam 2003.gada 24.septembrī paskaidrojis meža īpašnieks Jānis

Dambrāns, cirsmu izstrādājis daļēji un saviem spēkiem, apmēram 100 m^3 izstrādāti savām vajadzībām. Ciršanas atļauja nevienam nav dota un līgums par apaļkoku pārdošanu nav slēgts. Neviena persona par cirsmu „Vecvidzemnieki" interesējusies neesot.

[3.3.2] Ciršanas atļauja CAV Nr.160290 izsniegta īpašumam „Ezervēži" un, kā Valsts ieņēmumu dienestam 2003.gada 21.oktobrī paskaidrojis meža īpašnieks Staņislavs Grubevičs, cirsmu izstrādājis daļēji, saviem spēkiem un divas kravas nogādājis vietējā gaterī. Ciršanas atļauja nevienam nav dota un līgums par apaļkoku pārdošanu nav slēgts.

[3.3.3] Ciršanas atļauja CAV Nr.160885 izsniegta īpašumam „Olimpija" un, kā Valsts ieņēmumu dienestam 2003.gada 21.oktobrī paskaidrojusi meža īpašniece Faina Kozlova, cirsma saskaņā ar kokmateriālu transporta pavadzīmi-rēķinu sērija KN-VII Nr.754090 pārdota SIA „Vaskarnieki".

[3.4] Tiesa piešķir minētajiem paskaidrojumiem augstu ticamību, jo šie paskaidrojumi kā pierādījumi likumā noteiktā kārtā iegūti un pārbaudīti arī krimināllietas ietvaros. Faktu, ka pieteicēja nav iegādājusies apaļkokus no cirsmām „Ezervēži", „Olimpija" un „Vecvidzemnieki" nenoliedz arī pati pieteicēja. Tādējādi ir secināms, ka konkrētais starpniecības pakalpojums par apaļkoku pie krautuvēm īpašumi „Olimpija", „Ezervēži" un „Vecvidzemnieki" iegādi nav sniegts un 2003.gada 25.jūlijā faktūrā-rēķinā Nr.22 iekļauto pievienotās vērtības nodokli Ls 4746,60 pieteicējai nav bijis tiesību atskaitīt kā priekšnodokli.

[3.5] Nepamatots ir pieteicējas viedoklis, ka pārsūdzētais lēmums atceļams tādēļ, ka ar Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu izbeigts kriminālprocess sakarā ar to, ka SIA „Sēlijas koks" valdes locekles *E.J.* darbībās nav noziedzīga nodarījuma. Tas, ka krimināllietā nav savākti pierādījumi par noziedzīga nodarījuma esamību, nenozīmē, ka līdz ar to pieteicēja 2003.gada jūlijā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādītajā priekšnodoklī pamatoti ir iekļāvusi Ls 4746,60. Lai ierobežotu personas tiesības izmantot priekšnodokļa atskatījumus, šīs personas darbībās nav jākonstatē noziedzīga nodarījuma sastāvs, bet ir jāpierāda, ka persona nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības.

[4] Izskatījusi pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2008.gada 3.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai argumentācijai.

Papildus tiesa norādīja, ka Administratīvā rajona tiesa pareizi noteikusi, par ko lietā ir strīds. Kā izriet no lietas materiāliem, lietā ir strīds par pieteicējas tiesībām 2003.gada deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīt Ls 4746,6 saskaņā ar SIA „Vilis L" 2003.gada 25.jūlija faktūru-rēķinu Nr.22. Pirmās instances tiesa ir norādījusi, ka lietā pastāv strīds

par tādu apaļkoku esamību, par kuriem veikta apmaksa SIA „Vilis L" sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem. Tiesa ir vērtējusi minēto apaļkoku esamību, lai pārbaudītu, vai SIA „Vilis L" ir sniegusi starpniecības pakalpojumus tieši par lietā esošajos grāmatvedības dokumentos norādīto apaļkoku iegādi.

[5] Par apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību, kurā lūgts spriedumu atcelt un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa var piemērot Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajā daļā noteikto, tikai ievērojot šā likuma 302.panta pirmo daļu. T.i., tiesai vajadzēja atbildēt uz apelācijas sūdzības argumentiem, bet tas nav izdarīts. Ne pirmās instances tiesa, ne apgabaltiesa pretēji Administratīvā procesa likuma 154.panta trešajai daļai nav norādījušas, kādēļ dod priekšroku Valsts ieņēmumu dienesta iesniegtajiem pierādījumiem iepretim pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem: Valsts ieņēmumu dienesta Finanšu policijas pārvaldes lēmumu par lietas izbeigšanu, no kura izriet, ka dokumentus, no kuriem izriet, ka apaļkoku izcelsme ir nepatiesa, ir izmantojusi SIA „Bronko" amatpersona *Z.G.*; Valsts ieņēmumu dienesta Zemgales reģionālās iestādes Jēkabpils nodaļas atbildes uz pieteicējas iesniegumu, no kura izriet, ka par pavadzīmes noformēšanu un tajā sniegtās informācijas patiesumu atbildīgs ir SIA „Piedure" vadītājs. Nav izvērtēts apstāklis, ka visi likumā paredzētie nodokļi no darījumiem ar SIA „Vilis L" un SIA „Piedure" ir nomaksāti budžetā.

[5.2] Ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteikto, lai apstrīdētu, ka SIA „Vilis L" pieteicējai nav sniegusi starpniecības pakalpojumus apaļkoku iepirkšanā, Valsts ieņēmumu dienestam bija jāiesniedz pierādījumi, kas apstiprina, ka darījums nav noticis. Par šādu pierādījumu tiesa uzskatīja apstākli, ka nešķirotam apaļkokam krautuvēs 2637 m^3 apjomā, kuru SIA „Vilis L" sniegto starpniecības pakalpojumu rezultātā pieteicēja iegādājās no SIA „Piedure", ir norādīta nepatiesa izcelsme. Pieteicēja vēlas norādīt, ka SIA „Vilis L" amatpersonas nav noliegušas darījuma faktu, bet gan apstiprinājušas, ka darījums ir noticis (starpniecības pakalpojums ir sniegts). Turklāt lietā nepastāv strīds, ka SIA „Vilis L" sniegto pakalpojumu rezultātā pieteicēja iegādājās nešķirotu apaļkoku no SIA „Piedure" un realizēja to tālāk citām personām. Strīds nepastāv arī par paša apaļkoka esamību, bet gan par iegādātā apaļkoka izcelsmi. Nenoskaidrojot minētos apstākļus, tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas 2.punktu.

[6] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve kasācijas sūdzību neatzina. Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies, par tiesas sēdi pieteicējai paziņots. Senāts saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 342.pantu nolēma lietu izskatīt bez pieteicējas klātbūtnes.

Motīvu daļa

[7] Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis, ka pieteicēja nepamatoti atskaitīja priekšnodokli par darījumu ar SIA „Vilis L" – starpniecības pakalpojumu sniegšana apaļkoku iepirkšanā. Apgabaltiesa šo viedokli atzina par pamatotu.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā savukārt argumentē, ka tiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, jo, lai liegtu pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jākonstatē, ka darījums nav noticis. Tiesa to nav konstatējusi. Turklāt tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas 2.punktu, jo nav ņēmusi vērā lietā būtiskus apstākļus, kas apstiprina, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Vilis L" par starpniecības pakalpojumu sniegšanu apaļkoku iepirkšanā ir noticis.

[8] Senāts piekrīt kasācijas sūdzības iesniedzējas viedoklim, ka tiesa, atzīstot, ka darījums starp pieteicēju un SIA „Vilis L" nav noticis, ir nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Minētā norma paredz, ka Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai ar pievienotās vērtības nodokli 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 pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tiesu praksē konsekventi tiek atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai, skatot šo normu kopsakarā ar citām likuma normām, priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm (*sk., piemēram, Senāta 2008.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-41/2008 8.punktu, 2007.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-70/2007 7.punktu, 2006.gada 17.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-14/2006 12.punktu; 2005.gada 25.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-303/2005 10.punktu; 2004.gada 7.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-114/2004 9.punktu*).

Atbilstoši šai tiesību normai personai var ierobežot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, citastarp, ja tiek iegūti pierādījumi, ka darījums starp personu, kas prasa

atmaksāt priekšnodokli, un tās darījuma dalībnieku, kas izrakstījis nodokļu rēķinu, nav noticis.

[9] Apgabaltiesa ir pārbaudījusi tās ieskatā būtisku strīdus apstākli – vai pastāvēja tādi apaļkoki, par kuriem veikta apmaksa SIA „Vilis L" sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem (*sk. Administratīvās rajona tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma 16.punktu, kam apgabaltiesa pievienojusies*). Tiesa konstatēja, ka pieteicēja nav iegādājusies apaļkokus no cirsmām „Olimpija", „Ezervēži" un „Vecvidzemnieki", ko arī nenoliedzot pati pieteicēja. No šā konstatējuma tiesa secināja, ka konkrētais starpniecības pakalpojums par apaļkoku pie krautuvēm minētajos īpašumos nav sniegts.

Tai pašā laikā tiesa ir atzinusi, ka lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja apaļkokus iegādājās no SIA „Vilis L" sameklētās sabiedrības – SIA „Piedure". Savukārt SIA „Piedure" tos iepirkusi no SIA „Ralfs DB", kas savukārt slēgusi līgumu par apaļkoku iegādi ar SIA „Bronko", kas slēgusi līgumus ar saimniecībām „Olimpija", „Ezervēži" un „Vecvidzemnieki".

Senāts uzskata, ka tiesa, secinot, ka pieteicējas darījums ar SIA „Vilis L" nav noticis, nav ņēmusi vērā būtiskus apstākļus lietā.

[10] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tās darījuma partneres SIA „Vilis L" amatpersonas nav noliegušas darījuma faktu, bet gan apstiprinājušas, ka darījums ir noticis. Turklāt lietā nepastāv strīds, ka SIA „Vilis L" sniegto pakalpojumu rezultātā pieteicēja iegādājās nešķirotu apaļkoku no SIA „Piedure" un realizēja to tālāk citām personām.

Senāts, izvērtējot lietas materiālus, secina, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja pamatoti vērš tiesas uzmanību uz šiem apstākļiem. Šiem faktiem ir nozīme lietā. Kā redzams no pārsūdzētā Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma, SIA „Piedure", no kuras pieteicēja iegādājās apaļkokus, amatpersona *G.S.* sniedzis paskaidrojumu Valsts ieņēmumu dienestam, ka nešķirotos apaļkokus krautuvē saskaņā ar ciršanas apliecinājumu Nr.164860 parādīja SIA „Ralfs DB" direktors. Apaļkoku daudzums ir atbildis ciršanas apliecinājumā Nr.164860 norādītajam. *G.S.* apaļkokus parādījis pieteicējas amatpersonai un tā izteikusi vēlēšanos kokus pirkt. SIA „Ralfs DB" direktors par šo darījumu izsniedza pārdevuma līgumu starp SIA „Bronko" un saimniecību „Vecvidzemnieki". Tāpat SIA „Ralfs DB" direktors izsniedza pārdevuma līgumu starp SIA „Bronko" un saimniecību „Ezervēži" un ciršanas apliecinājumu Nr.160920 1. un 3.eksemplāra kopiju, tāpat arī pārdevuma līgumu starp SIA „Bronko" un saimniecību „Olimpija" un ciršanas apliecinājuma Nr.160885 1. un 3.eksemplāra kopiju (*lietas 23.lapa*).

[11] Valsts ieņēmumu dienestam gadījumā, ja ir ziņas par tādu darījumu faktisku neiespējamību, kuri ir vērsti uz kāda priekšnodokļa atskaitīšanai būtiska darījuma nodrošināšanu, ir jāpārbauda katrs no darījumu ķēdes posmiem, un secinājumus par nodrošināmā darījuma faktisku neesamību var izdarīt tikai tiktāl, ciktāl ziņas par citu darījumu to patiešām izslēdz. No darījuma faktiskas neesamības jānošķir gadījumi, kad persona pakalpojumus patiešām saņēmusi no konkrētā darījuma partnera, bez mērķa ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu finansiālu priekšrocību gūšanai, pat ja attiecīgais darījumu partneris pakalpojumu izpildi nodrošinājis prettiesiski (*sal. 2008.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-41/2008 9.punktu).*

Senāts uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienesta un tiesas noskaidrotie apstākļi, ka cirsmu īpašnieki noliedz cirsmu pārdošanu, šajā lietā automātiski neizslēdz darījuma esamību starp pieteicēju un SIA „Vilis L". Tas, ka cirsmu īpašnieki noliedz faktu, ka būtu savas cirsmas kādam pārdevuši, ļauj apšaubīt SIA „Bronko" darījumus ar cirsmu īpašniekiem un, iespējams, arī SIA „Bronko" darījumus ar SIA „Ralfs DB". Apstāklis, ka nav notikuši darījumi starp darījuma ķēdes citiem dalībniekiem, neļauj automātiski un pašsaprotami secināt to, ka pieteicēja nav saņēmusi starpniecības pakalpojumus no SIA „Vilis L", bet ir vērtējams kopsakarā ar citiem pierādījumiem, lai noskaidrotu, vai faktiski notika vai nenotika apaļkoku iepirkšana un tātad ar to saistītā starpniecības pakalpojumu sniegšana. Tai skaitā, lietā ir vērtējami apstākļi, kas var liecināt, ka pieteicēja apaļkokus no SIA „Piedure" iegādājusies, pirms tam tos apskatot un saņemot informāciju, ka iegādājamie apaļkoki atbilst ciršanas apliecinājumiem Nr.164860, Nr.160920 un Nr.160885, t.i., tiem ciršanas apliecinājumiem, kurus līgumā ar pieteicēju ir norādījusi SIA „Vilis L". Tāpat vērtējami apstākļi par to, vai SIA „Piedure" amatpersona sniedza ziņas, ka saņēmusi pārdevuma līgumus no SIA „Bronko" par apaļkoku iegādi atbilstoši iepriekš minētajiem ciršanas apliecinājumiem, turklāt jāvērtē apstāklis, ka SIA „Piedure" amatpersona ir apstiprinājusi darījumu ar pieteicēju.

[12] Nenovērtējot kopsakarā visus lietā būtiskos pierādījumos (Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā un trešā daļa) un nenoskaidrojot visus būtiskos apstākļus par darījuma norisi, apgabaltiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu (Administratīvā procesa likuma 103.panta otrā daļa) un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanu pamatojusi ar apstākļiem, kas paši par sevi neliecina par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta pārkāpumu. Ievērojot minētos apsvērumus, Senāts uzskata, ka apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 3.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	senatore	*(paraksts)*	R.Vīduša
	senators	*(paraksts)*	A.Laviņš
	senatore	*(paraksts)*	D.Mita

NORAKSTS PAREIZS
Senatore R. Vīduša
Rīgā 2008.gada 19.jūnijā