Lieta Nr.42235805
AA43-0292-07/6

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā, 2007.gada 27.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja Z.Kupce,
tiesneses V.Kakste un L.Vīnkalna,

piedaloties atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Imantam Lubānam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Koks un akmens" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmuma Nr.19/4710 atcelšanu, sakarā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Koks un akmens" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 16.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2004.gada 28.septembra līdz 28.oktobrim veica sabiedrības ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) „Koks un akmens" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2001.gada 1.oktobra līdz 2004.gada 31.augustam. Pārbaudes materiālos norādīts, ka SIA „Koks un akmens" 2002.gada 3.ceturkšņa PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīja Ls 151,47 saskaņā ar SIA „Jorcis" 2002.gada 7.augusta preču pavadzīmi-rēķinu (turpmāk – PPR) sērija HB-VII Nr.050468 un 2003.gada 1.ceturkšņa PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīja Ls 146,47 saskaņā ar SIA „M.L.Loeve & K" 2003.gada 10.februāra PPR sērija HA-VII Nr.533107. Tā kā SIA „Jorcis" un SIA „M.L.Loeve & K" direktori *D.Z.* un *A.K.* noliedz saimniecisko darbību šajās sabiedrībās, minētās PPR nav uzskatāmas par attaisnojuma dokumentiem.

Ar VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2004.gada 28.oktobra lēmumu Nr.152 SIA „Koks un akmens" papildus nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 297,94 un soda nauda Ls 297,94 apmērā. Minēto

lēmumu SIA „Koks un akmens” apstrīdēja VID Zemgales reģionālās iestādes direktoram.

Ar VID Zemgales reģionālās iestādes direktora 2004.gada 22.decembra lēmumu Nr.01-10.02/279 atstāts negrozīts VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2004.gada 28.oktobra lēmums Nr.152. Šo lēmumu SIA „Koks un akmens” apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

Ar VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmumu Nr.19/4710 atstāts negrozīts VID Zemgales reģionālās iestādes direktora 2004.gada 22.decembra lēmums Nr.01-10.02/279. Lēmumā norādīts, ka, ņemot vērā 2002.gada 17.septembrī VID Finanšu policijas pārvaldē SIA „Jorcis” direktora *D.Z.* paskaidroto, ka nekādus darījumus uzņēmumā nav veicis, kā arī 2003.gada 17.martā VID Vidzemes reģionālajā iestādē SIA „M.L.Loeve & K” direktora *A.K.* sniegto paskaidrojumu, ka viņš saimnieciski-finansiālo darbību uzņēmumā neveica un par uzņēmuma darbību nav informēts, VID Zemgales reģionālā iestāde pamatoti uzskatīja, ka SIA „Koks un akmens” rīcībā esošie SIA „Jorcis” un SIA „M.L.Loeve & K” dokumenti nepierāda darījuma fakta esamību starp minētajām sabiedrībām un SIA „Koks un akmens”. Tātad SIA „Koks un akmens” nebija tiesību saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu 2002.gada 3.ceturkšņa un 2003.gada 1.ceturkšņa deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīt Ls 297,94. Līdz ar to VID Zemgales reģionālā iestāde pamatoti saskaņā ar minētā likuma 35.panta otro daļu papildu nomaksai budžetā SIA „Koks un akmens” aprēķināja PVN Ls 297,94 un soda naudu tādā pašā apmērā.

[2] 2005.gada 11.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA „Koks un akmens” pieteikums, kurā lūgts atcelt VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmumu Nr.19/4710. Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[2.1] VID apstrīdētie pieteicēja darījumi ar SIA „Jorcis” un SIA „M.L.Loeve & K” ir notikuši, tāpēc pieteicējam saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu bija tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus. No SIA „Jorcis” 2002.gada 7.augustā ir saņemtas 7 tonnas granīta akmeņu, kas tika pārstrādātas, un gatavā produkcija tika pārdota citām juridiskajām personām. No SIA „M.L.Loeve & K” 2003.gada 10.februārī ir saņemtas preces, kas domātas akmeņu apstrādei. VID nav ieguvis pierādījumus tam, ka preces nebūtu reāli saņemtas. Tas, ka SIA „M.L.Loeve & K” un SIA „Jorcis” amatpersonas noliedz savu darbību uzņēmumos, nav pietiekošs pamats ierobežot pieteicēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[2.2] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, izskatot līdzīgu lietu Nr.SKA–85, sprieduma 22.2.punktā norādījis, ka ne

no vienas tiesību normas neizriet nodokļu maksātāja pienākums, slēdzot līgumu, personīgi tikties ar otru līdzēju vai kopā aizpildīt PPR. Atbilstoši Civillikuma nosacījumiem tiesiska darījuma forma un tā noslēgšanas kārtība ir atkarīga no līdzēju ieskata, turklāt līgumu var noslēgt arī starp klāt neesošiem līdzējiem. Nodokļu maksātājam nav pienākuma pārbaudīt preču izsniedzēja pilnvaras, personas identitāti un noskaidrot, vai fiziskā persona atrodas darba tiesiskajās attiecībās ar preču pārdevēju.

[2.3] Pieteicējs nevarēja pārbaudīt vai viņa darījumu partneri ir deklarējuši VID elektroniskos kases aparātus, jo VID publiskā datu bāze nodokļu maksātājiem ir pieejama tikai kopš 2003.gada 1.septembra, turklāt pieteicējam nebija šāda pienākuma. Atbildība par grāmatvedības noteikumu pārkāpšanu un par nepamatotu darījuma attaisnojuma dokumentu izsniegšanu ir jāuzņemas čeka izsniedzēja uzņēmuma amatpersonai. Tāpat pieteicējs nevarēja pārbaudīt to, vai PPR ir pareizi norādīta SIA „Jorcis" apkalpojošā kredītiestāde.

[2.4] Pieteicēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu nevar ietekmēt pareizrakstības kļūdas – preču nosūtītāja koda neatbilstība „M.L.Loeve & K" reģistrācijas numuram, kā arī uz PPR nepareizi uzrakstīta „M.L.Loeve & K" juridiskā adrese.

[3] 2005.gada 24.aprīlī Administratīvajā rajona tiesā saņemti VID paskaidrojumi par SIA „Koks un akmens" pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmuma Nr.19/4710 atcelšanu. Atbildētājs minēto pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt kā nepamatotu. Paskaidrojumos norādīti šādi argumenti.

[3.1] Nav pareizs pieteicēja apgalvojums, ka, iesniedzot VID PPR par apstrīdētajiem darījumiem, ir pilnā apmērā pierādīts darījuma fakts. Kā atzinis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments lietā Nr.SKA–205, ikviens no administratīvā procesa dalībniekiem ir tiesīgs apstrīdēt PPR norādīto ziņu patiesumu.

[3.2] VID, pamatojoties uz likuma „Par valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmās daļas 2.punktu un Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 59.pantu, ir pieņēmis paskaidrojumus no pieteicēja darījumu partneru amatpersonām. Ņemot vērā, ka minētās amatpersonas noliedz darījumu veikšanas faktu ar pieteicēju, VID, izvērtējot pierādījumus atbilstoši APL 154.pantam, secināja, ka nav iestājies likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētais nosacījums, proti, preces nav reāli saņemtas no nodokļu rēķinos norādītajām PVN apliekamajām personām un pieteicējs nebija tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumus.

[3.3] Neatbilst patiesībai pieteicēja apgalvojums, ka VID atbildību par sabiedrības darījumu partneru pārkāpumiem (PPR ir parakstījušas personas, kas nav nodarbinātas attiecīgajos uzņēmumos, norēķinu konti

VID nav deklarēti, neatrodas juridiskajās adresēs, elektroniskie kases aparāti nav reģistrēti VID) ir reducējis uz pieteicēju, jo VID šos apstākļus pārsūdzētajā lēmumā ir norādījis kā papildus pierādījumus tam, ka pieteicējs nevarēja saņemt preces no minētajiem darījumu partneriem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 16.septembra spriedumu noraidīts SIA „Koks un akmens" pieteikums par VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmuma Nr.19/4710 atcelšanu. Spriedums motivēts ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Ņemot vērā, ka tiesiskās attiecības apspriežamas atbilstoši tām tiesību normām, kas bija spēkā tiesiskās attiecības rašanās, grozīšanas vai izbeigšanās brīdī, turpmāk sprieduma tekstā normatīvie akti izteikti redakcijā, kādā tie bija spēkā auditējamā periodā.

Lietā konstatēts, ka saskaņā ar pārsūdzēto lēmumu SIA „Koks un Akmens" papildu nomaksai budžetā tika noteikti PVN Ls 297,94 un soda naudu Ls 297,94. VID pieņemto lēmumu ir pamatojis ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļu 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 nodokļu rēķinā norādītās nodokļu summas samaksas vai – preču piegādes darījumos – pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas. Savukārt priekšnodokļa definīcija ir ietverta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktā, kur noteikts, ka priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

No minētajām normām izriet, ka preču piegādes gadījumā personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienīgi tad, ja ir ievēroti šādi nosacījumi:

1) abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti VID kā PVN maksātāji;

2) preci piegādājusi tieši pavadzīmē-rēķinā norādītā persona;

3) prece ir piegādāta ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai;

4) ir saņemta prece un nodokļu rēķins.

Tātad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas, savukārt saņemtajai precei ir jābūt saistītai ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu.

[4.2] Lietā nav strīda par to, ka SIA „Koks un akmens" un tā darījuma partneri SIA „M.L.Loeve& K" un SIA „Jorcis" darījuma brīdī bija reģistrēti VID kā PVN maksātāji, kā arī par to, ka SIA „Koks un akmens" ir saņēmusi preces un darījuma partneru vārdā izrakstītās PPR kā nodokļu rēķinus. Lietā pastāv strīds par to, vai tieši SIA „M.L.Loeve& K" un SIA „Jorcis" faktiski ir veikušas rēķinos norādīto preču piegādi SIA „Koks un akmens" un vai pieteicējs bija tiesīgs rēķinos norādītās summas iekļaut PVN deklarācijās kā priekšnodokli. Tātad, lai konstatētu, vai SIA „Koks un akmens" bija tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir nepieciešams noskaidrot, vai ir iestājušies visi ne tikai formālie, bet arī faktiskie likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie priekšnosacījumi.

[4.3] Kā tiesa konstatēja jau iepriekš, viens no priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību priekšnosacījumiem ir preču saņemšana tieši no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas - preču piegādātāja.

[4.3.1] No lietas materiāliem (*lietas 47.-49.lapa*) redzams, ka SIA „Koks un akmens" ir saņēmusi no SIA „M.L. Loeve&K" un no SIA „Jorcis" preces saskaņā ar šādām PPR:

2002.gada 7.augusta PPR sērija HB-VII Nr.050468 – no SIA „Jorcis" par granīta akmeņu saņemšanu par kopējo darījuma vērtību Ls 993 (t.sk. PVN Ls 151,47), pavadzīmi SIA „Jorcis" vārdā ir parakstījis *A.J.*;

2003.gada 10.februāra PPR sērija HA-VII Nr.533107 – no SIA „M.L. Loeve&K" par instrumentu saņemšanu par kopējo darījuma vērtību Ls 960,20 (t.sk. PVN Ls 146,47), pavadzīmi SIA „M.L. Loeve &K" vārdā ir parakstījis *I.R.*

Kā preču samaksu apliecinoši dokumenti ir uzrādīti SIA „Jorcis" 2002.gada 7.augusta elektroniskā kases aparāta (turpmāk – EKA) čeks un SIA „M.L. Loeve&K" 2003.gada 10.februāra EKA čeks.

[4.3.2] Audita laikā VID ir konstatējis, ka *A.J.* nav bijis nodarbināts SIA „Jorcis", ka SIA „Jorcis" nav deklarējusi VID norēķinu kontus a/s „Latvijas Krājbanka", ka uzņēmums nav reģistrējis VID elektronisko kases aparātu. Darījuma veikšanas brīdī SIA „Jorcis" direktors bijis *D.Z.*, kurš VID sniedzis paskaidrojumus, ka uzņēmumu ir reģistrējis pēc trešo personu lūguma, uzņēmumā nav strādājis un nekādus darījumus uzņēmumā nav veicis; nezin, kur atrodas tā birojs un grāmatvedības dokumenti.

Tāpat VID audita pārbaudes laikā konstatējis, ka pārbaudāmajā periodā SIA „M.L.Loeve & K" *I.R.* nav bijis nodarbināts; par preču piegādes darījumu noformētajā pavadzīmē ir neprecīzi norādīts SIA „M.L.Loeve & K" reģistrācijas numurs un juridiskā adrese un sabiedrība nav reģistrējusi VID elektronisko kases aparātu. Darījuma veikšanas brīdī sabiedrības direktors bija *A.K.*. Viņš VID paskaidrojis, ka saimniecisko

darbību uzņēmumā nav veicis, uzņēmuma vārdā ir parakstījis tikai atskaites VID, nekādus citus dokumentus nav parakstījis un nav nevienu pilnvarojis rīkoties viņa vārdā, par uzņēmuma darījumiem un grāmatvedības dokumentu atrašanās vietu nav informēts.

[4.3.3] Tiesas sēdē liecinieks *A.K.* liecināja, ka sabiedrības „M.L. Loeve & K" dibināšanas dokumentus bija pārdevis citam cilvēkam, bet pats bija palicis tās direktors. 2003.gada 10.februārī bijis vienīgais SIA darbinieks, nekādus darījumus, tajā skaitā arī ar pieteicēju, nav veicis. Sabiedrība neatradās tās juridiskajā adresē, kas ir liecinieka bijusī dzīves vieta. Viņa rīcībā nav bijis preču un kādas materiāli tehniskās bāzes, kā arī nav bijis grāmatvedības dokumentu; viņš kā vienīgais darbinieks darījumus nav veicis un citu personu nav pilnvarojis to darīt savā vai uzņēmuma vārdā.

Tiesa konstatē, ka ar lietas materiāliem (SIA „M.L. Loeve & K" vārdā izrakstītā PPR, *lietas 48.lapa*) arī apstiprinās, ka sabiedrības vienīgais darbinieks preču piegādi nav veicis. Pavadzīmē kā preču izsniedzējs ir parakstījies *I.R.*, kurš sabiedrībā norādītajā periodā nav strādājis un kura saistība ar SIA„M.L. Loeve & K" lietā nav pierādīta. Pieteicēja rīcībā arī nav nekādu apliecinājumu tam, ka *I.R.* bija tiesīgs rīkoties un slēgt darījumus sabiedrības vārdā.

Tiesa secina, ka no liecinieka liecības un lietā esošiem dokumentiem nav gūstams apstiprinājums SIA„M.L. Loeve & K" preču piegādes faktam darījumā ar pieteicēju.

[4.3.4] Tiesas sēdē liecinieks *D.Z.* liecināja, ka kļuva par sabiedrības „Jorcis" direktoru pēc trešo personas piedāvājuma, bijis fiktīvs uzņēmuma direktors. Ir parakstījis dažādus dokumentus saistībā ar uzņēmuma darbību. Neko par SIA „Jorcis" saimniecisko darbību nezin. Nevienam nekādas preces nav piegādājis, arī nekādu samaksu par precēm nav saņēmis, pats uzņēmumā faktiski nav strādājis. Kur ir uzņēmuma vai tā dokumentu atrašanās vieta, nezin. Uzņēmums ir veicis fiktīvus darījumus, arī tajā laikā, kad pats kā direktors atradās apcietinājumā. Nekādus darījumus, tajā skaitā preču piegādes SIA „Koks un akmens", nav veicis. *E.D.* vai *A.J.* nepazīst, nav pilnvarojis šis personas kādām darbībām.

VID pārbaudē ir konstatējis, ka *A.J.*, kurš ir parakstījis SIA „Jorcis" vārdā izrakstīto pavadzīmi, darījuma brīdī sabiedrībā nav strādājis. Lietā nav nekādu apliecinājumu *A.J.* saistībai ar SIA „Jorcis" un tam, ka minētā persona bija tiesīga rīkoties sabiedrības vārdā.

Arī šajā gadījumā, izvērtējot liecinieka liecības kopsakarā ar citiem pierādījumiem lietā, tiesa secina, ka lietā nav guvuši apstiprinājumu pieteicēja norādītie faktiskie apstākļi (ka preces ir piegādājusi tieši rēķinā norādītā ar PVN apliekamā persona – SIA „Jorcis"), kuru esamība būtu par pamatu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai.

[4.4] Lai atzītu, ka noticis darījums – preču piegāde, kas ļautu pieteicējam iekļaut priekšnodoklī PPR norādīto PVN, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām, pircējam ir pienākums pārliecināties, ka tas iegādājas tieši darījuma partnerim piederošo preci un tieši no rēķinā norādītā darījuma partnera (t.i, ka nodokļu rēķinā norādīto darījuma partneri pārstāv tāda persona, kas ir tiesīga to darīt).

Arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2004.gada 16.novembra spriedumā lietā Nr.SKA-164 norādīts, ka preču piegādes gadījumā personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienīgi tad, ja līdztekus citiem ir ievērots arī nosacījums, ka preci ir piegādājusi tieši pavadzīmē-rēķinā norādītā persona.

No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmajā daļā nodokļu maksātājam piešķirtajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli izriet arī viņa pienākums pārliecināties, vai ir iestājušies visi priekšnoteikumi šīs tiesības izmantošanai. Ja nodokļu maksātājs nav bijis pietiekami rūpīgs un vēlāk izrādījies, ka nav bijuši visi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, atbildība jāuzņemas viņam pašam. (*sprieduma 10. un 11.punkts*).

[4.5] Pieteicēja gadījumā preču piegāde dabā kā tāda netiek apstrīdēta. Tomēr tiesas ieskatā priekšnodokļa atskaitīšanai nepietiek ar to vien, ka preces ir reāli saņemtas un ir noformēts darījumu attaisnojošais dokuments, jo jābūt vienlaicīgi ievērotiem visiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem PVN priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumiem, tajā skaitā jābūt pārliecinoši pierādītam, ka preces ir saņemtas tieši no rēķinā norādītās ar PVN apliekamas personas.

Pārmaksātā PVN atprasīšana un saņemšana (vai attiecināšana uz nākamajiem taksācijas periodiem) nepārprotami ir reģistrētās apliekamās personas tiesības. Salīdzinājumā ar citiem PVN nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti speciālajā reģistrā un kuri maksā nodokli, bet nav tiesīgi saņemt atpakaļ pārmaksāto nodokli, ar PVN apliekamām reģistrētām personām ir noteikti labvēlīgāki nosacījumi. Tādēļ, apliekamai personai pretendējot uz PVN pārmaksas atmaksu, kas ir labvēlīgāks nosacījums, būtu jo vairāk jāievēro tai ar likumu uzliktos pienākumus.

Tiesas ieskatā ar PVN apliekamai personai, kas pretendē uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, ir jāievēro pietiekoša rūpība, slēdzot darījumus un pārbaudot, vai ir ievēroti visi nosacījumi, kas ir noteikti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā (un tādējādi PVN apliekamām personām ir zināmi).

[4.6] Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr. 374 „Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 135.punktā noteikts, ka apliekamajai personai, veicot priekšnodokļa

atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu izsniegusi apliekamā persona.

Tādejādi minētājā tiesību normā noteikts nodokļu maksātāja pienākums un arī tiesības iegūt informāciju par savu darījuma partneri un nodokļa rēķinu. Šīs personas izvēles ziņā ir pārliecināties par tādu apstākļu esamību, kuri dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta piektā daļa noteic, ka nodokļa rēķinu drīkst izsniegt tikai apliekamā persona. Ministru kabineta 1995.gada 5.septembra noteikumu Nr. 268 „Noteikumi par preču pavadzīmes-rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību", kas reglamentē PPR lietošanas un noformēšanas kārtību (apskatāmo darījumu veikšanas brīdī), 3.punkts noteic, ka PPR ir viens no obligātajiem attaisnojuma dokumentiem, uz kuru pamata tiek izdarīti ieraksti grāmatvedības reģistros, kā arī veikti pievienotās vērtības nodokļu aprēķini atbilstīgi likumiem „Par grāmatvedību" un „Par pievienotās vērtības nodokli".

Saskaņā ar norādīto noteikumu 23.punktu par PPR lietošanas, uzglabāšanas un noformēšanas kārtību uzņēmumā ir atbildīgs tā vadītājs (īpašnieks). Personas, kuras noformē PPR, ieceļ ar uzņēmuma vadītāja (īpašnieka) rakstisku rīkojumu.

Ievērojot norādīto, saņemot PPR kā PVN nodokļa rēķinu, pieteicējam bija iespēja pārliecināties, vai pavadzīme atbilst normatīvo aktu prasībām, tajā skaitā, vai to uzņēmuma vārdā ir noformējusi (aizpildījusi tās rekvizītus, tajā skaitā parakstījusies) konkrētā uzņēmuma vadītāja norīkotā amatpersona, kas ir tiesīga rīkoties konkrētā uzņēmuma vārdā.

Arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2005.gada 3.maija spriedumā lietā SKA-103 norāda, ka nodokļu administrēšana lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tai skaitā informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina. Tāpēc no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība vai nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļus regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai. Komersantam ir brīvas iespējas izvēlēties darījumu partneri un tāpēc tam ir jāizvērtē, kādus riska elementus ietver darījums, kurā tas iesaistās. Komersantam bija pietiekoša iespēja samazināt šo risku, atbilstoši Ministra kabineta noteikumiem „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (..)

iegūstot informāciju par darījumu partneri un nodokļu rēķinu (*sprieduma 13. un 14. punkts*).

[4.7] Pieteicēja pārstāve norāda, ka saskaņā ar Civillikuma normām darījumus ir iespējams veikt arī līdzējiem klāt neesot, un pieteicējam nebija pienākuma un iespēju pārliecināties par darījuma partnera identitāti.

Tiesa piekrīt tam, ka darījumus personas var slēgt arī līdzējiem klāt neesot. Tomēr tiesas ieskatā, slēdzot darījumu, tā dalībniekam ir visas iespējas pārliecināties par līdzēja identitāti. Ja līdzēja identitāte (konkrētā ar PVN apliekamā persona, kuras vārdā tiek izrakstīts nodokļu rēķins) ir svarīga kādu tiesību (uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu) iegūšanai, paša darījuma dalībnieka izvēlē ir – vai pārbaudīt šo svarīgo apstākli, vai uzņemties risku un nepārbaudīt.

Saskaņā ar Civillikuma 1404.pantu katrā tiesiskā darījumā jāņem vērā dalībnieki, priekšmets, gribas izteikums, sastāvdaļas un forma. Atbilstoši Civillikuma 1405.pantam, lai darījumam būtu tiesīgs spēks, ir vajadzīgs, lai tā dalībniekiem būtu tiesību spēja un rīcības spēja. Tā kā preču piegādes darījums izpaužas kā divu dalībnieku vienošanās, tiesa atzīst, ka darījumu dalībniekam ir visas iespējas pārliecināties par otra dalībnieka identitāti, tā tiesību un rīcības spēju un citiem viņam svarīgiem apstākļiem (piemēram, ka otrs dalībnieks ir PVN apliekamā persona, ka persona, kas slēdz darījumu sabiedrības vārdā, saskaņā ar likumisko vai līgumisko pilnvarojumu ir tiesīga šādā veidā sabiedrību pārstāvēt, ka persona ir tiesīga uzņēmuma vārdā parakstīt PPR). Katra darījuma dalībnieka paša ziņā ir tas, vai viņš noskaidro viņam būtiskus apstākļus attiecībā uz otru darījuma dalībnieku vai nē; turklāt, ja otrs dalībnieks nevar vai nevēlās kādus apstākļus apliecinošus dokumentus uzrādīt, otram līdzējam ir visas tiesības darījumu nenoslēgt. Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējam bija visas iespējas pārliecināties par otra darījuma dalībnieka identitāti – vai tas tiešām pārstāv rēķinā norādīto reģistrēto ar PVN apliekamo sabiedrību; tas, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanai nozīmīgi apstākļi nav tikuši noskaidroti, ir paša pieteicēja rīcības rezultāts un pieteicējs ir uzņēmies attiecīgo risku.

[4.8] Ņemot vērā VID pārbaudē konstatēto, ka pieteicēja darījuma partneru amatpersonas un vienīgie darbinieki neveica saimniecisko darbību uzņēmumos, ka viņu rīcībā nebiju preču, ka personu, kuras saskaņā ar pavadzīmēm preces izsniedza sabiedrību „Jorcis" un „M.L. Loeve &K" vārdā saistība ar šīm sabiedrībām nav pierādīta, kā arī pārējos VID pārbaudē konstatētos papildu faktus, kas neliecina par sabiedrību faktiskās saimnieciskās darbības esamību, tiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka SIA „Jorcis" un SIA „M.L. Loeve &K" faktiski neveica norādītās preču piegādes pieteicējam. Minēto apstiprina arī liecinieku tiesas sēdē sniegtās liecības.

Līdz ar to pieteicēja darījumos ar norādītajām sabiedrībām nav ievērots viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem PVN priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumiem – ka preces ir saņemtas tieši no rēķinā norādītās ar PVN apliekamas personas.

Ņemot vērā norādīto, tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secinājumu, ka pieteicējam nebija pamata atskaitīt kā PVN priekšnodokli Ls 297,94 apmērā saskaņā ar iepriekš minēto darījumu partneru vārdā izrakstītajām pavadzīmēm.

[4.9] Atbildētājs ar pārsūdzēto lēmumu ir noteicis pieteicējam soda naudu Ls 297,94apmērā.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrā daļā noteic, ka gadījumā, ja nodokļa deklarācijā ir samazināta aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa summa vai palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa vai uz nākamo taksācijas periodu attiecināmā nodokļa summa, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto (palielināto) nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

Ņemot vērā to, ka pieteicējs nepamatoti iekļāvis PVN nodokļu deklarācijās PVN priekšnodokļa summas, tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja rīcību, piemērojot pieteicējam soda naudu Ls 297,94 (nodokļa summas apmērā). Konkrētajā gadījumā pieteicējs ir sodīts par paša rīcību, nepamatoti iekļaujot PVN deklarācijās summas no pavadzīmēm, pēc kurām preces nav saņemtas tieši no pavadzīmēm norādītām personām (nav identificēta persona, kas reāli veica preču piegādi). Pieteicēja rīcība, iekļaujot PVN deklarācijas summu Ls 297,94 apmērā kā PVN priekšnodokli bez pārliecināšanās par faktiskā preču piegādātāja identitāti, nav pamatota. Sankcijas pieteicējam iestājas tāpēc, ka viņš nav rīkojies ar pietiekošu rūpību, bet nodokļu deklarācijā summas par strīdus darījumiem ir norādījis kā priekšnodokli, tādējādi nodokļa deklarācijās palielinot no budžeta atmaksājamā nodokļa summu vai uz nākamo taksācijas periodu attiecināmo nodokļa summu. Tādējādi pieteicējam piemērota atbildība par viņa ar nepietiekošu rūpību veikto rīcību, nevis par darījuma partneru pārkāpumiem. Turklāt, kā to norāda atbildētāja pārstāvis un liecinieki, saistībā ar SIA „Jorcis" un SIA „M.L. Loeve & K" vārdā veiktajām darbībām notiek kriminālizmeklēšana.

[4.10] Izvērtējot 2005.gada 1.septembra VID amatpersonas pieteicēja pārstāvei sniegto atbildi (*lietas 109.-111.lapa*), konstatējams, ka tā satur vispārīgos skaidrojumus par darījuma apliecinošu dokumentu noformēšanu samaksas par precēm saņemšanas gadījumā. Atbildē tāpat norādīts, ka 2002. un 2003.gadā normatīvie akti nenoteica, ka, piegādājot preces atbilstoši pavadzīmei, piegādātājam bija pienākums iesniegt preču saņēmējam pilnvarojuma apliecinošu dokumentu.

Tiesa secina, ka norādītajā gadījumā runa iet par piegādātāja pienākumu. Tas, ka piegādātājam nav tāda pienākuma, nenozīmē, ka preču saņēmējam kā darījuma partnerim nav tiesību par šādiem būtiskiem apstākļiem pārliecināties un atbilstoši rīkoties. Kā jau norādīts iepriekš, ja darījuma partneris nevēlās sniegt ziņas par sevi, preču saņēmējam ir iespēja izvēlēties, veikt darījumu pie šādiem nosacījumiem vai nē.

VID atbildē norādīts, ka 2002. un 2003.gadā saskaņā ar normatīvajos aktos noteikto apliekamajai personai, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu izsniegusi apliekamā persona. Norādītais atbilst arī tiesas iepriekš izdarītajiem secinājumiem, ka tieši personas, kas pretendē uz priekšnodokļa atskaitījumu, pienākums ir pārliecināties par apstākļiem, kas ļauj šīs tiesības izmantot.

[4.11] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, lietas dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, tiesa secina, ka SIA „Koks un akmens" pieteikums par VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmuma Nr.19/4710 atcelšanu nav pamatots un ir noraidāms.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 16.septembra spriedumu SIA „Koks un akmens" iesniedzis apelācijas sūdzību, kurā lūgts apmierināt pieteikumu. Apelācijas sūdzībā norādīts tālāk minētais.

[5.1] Līdz 2003.gada 1.septembrim vienīgā nodokļu maksātājiem pieejamā datu bāze bija Uzņēmumu reģistra izveidotā datu bāze. Nodokļu maksātājs, pieprasot PVN un uzņēmuma reģistrācijas apliecības, par maksu varēja pārliecināties par darījuma partnera tiesībspēju un rīcībspēju.

[5.2] Sprieduma 19.punktā secinātais, ka lietā nav strīds, ka preces tika saņemtas no SIA „M.L.Loeve & K" un SIA „Jorcis", bet tās nav faktiski un fiziski saņemtas no to PPR norādītās personas, ir pretrunā ar 20.punktā norādīto, ka pieteicējas gadījumā preču piegāde dabā kā tāda netiek apstrīdēta.

[5.3] Likumā nav noteikts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanai nodokļu maksātājam būtu jāpārliecinās par to, vai darījuma partnera izsniegtajā PPR norādītā persona faktiski ir nodarbināta uzņēmumā un vai par viņu ir nomaksāti nodokļi, vai VID ir deklarēti visi konti kredītiestādēs un reģistrēti visi kases aparāti. Tāpat no pieteicēja nevar prasīt nevienā tiesību normā nedefinētu rūpību.

[6] Pieteicēja pārstāvis uz tiesas sēdi nav ieradies, lai gan tiesas pavēste nosūtīta likumā noteiktajā kārtībā, neierašanās iemeslus nav paziņojis. Atzīstot, ka nav pamata lietas izskatīšanas atlikšanai, apgabaltiesa, uzklausot atbildētāja pārstāvja viedokli, uzskata par iespējamu izskatīt lietu bez pieteicēja klātbūtnes.

Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteicēja pieteikumu un apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[7] Noklausījusies atbildētāja pārstāvja paskaidrojumu un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir nepamatota, bet pieteikums noraidāms.

[8] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa 2006.gada 16.septembra spriedumā ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. APL 307.panta ceturtajā daļā noteikts, ja apelācijas instances tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākas instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākas instances tiesas sprieduma motivācijai.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai [4] un APL 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[9] Apgabaltiesa atzīst par nepamatotu pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīto, ka pirmās instances tiesas spriedumā pretrunīgi vienā punktā atzīts, ka lietā nav strīda par to, ka preces tika saņemtas no SIA „M.L.Loeve & K" un SIA „Jorcis", bet tās nav faktiski un fiziski saņemtas no to PPR norādītās personas, bet citā punktā norādīts, ka pieteicēja gadījumā preču piegāde dabā kā tāda netiek apstrīdēta.

Pirmās instances tiesas spriedumā nepārprotami konstatēts, ka netiek apstrīdēts fakts, ka strīdus preces pieteicējs vispār ir saņēmis [4.5], taču tās nav saņēmis no strīdus PPR norādītajām personām [4.3].

[10] Par nepamatotu atzīstams arī apelācijas sūdzībā norādītais arguments, ka no pieteicēja nevar prasīt nevienā tiesību normā nedefinētu rūpību, liekot pārliecināties par darījumu partnera tiesībspēju un rīcībspēju.

Kā norādījusi pirmās instances tiesa [4.6], Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr. 374 „Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 135.punktā noteikts, ka apliekamajai personai, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu izsniegusi apliekamā persona.

Tādejādi minētājā tiesību normā noteikts nodokļu maksātāja pienākums un arī tiesības iegūt informāciju par savu darījuma partneri un nodokļa rēķinu. Šīs personas izvēles ziņā ir pārliecināties par tādu apstākļu esamību, kuri dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

[11] Tā kā pārējie apelācijas sūdzībā ietvertie pieteicēja argumenti norādīti jau pieteikumā un izvērtēti pirmās instances tiesas spriedumā, apgabaltiesa uzskata, ka papildu motivācija nav nepieciešama.

[12] ievērojot iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmums Nr.19/4710 ir tiesisks un nav pamata tā atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Koks un akmens" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 18.februāra lēmuma Nr.19/4710 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja Z.Kupce

Tiesneses V.Kakste

L.Vīnkalna