Lietas Nr. A420369612
Lietas arhīva Nr. A42-01076-13

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2013. gada 26.septembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Līga Hāzenfuse,

piedaloties pieteicējas SIA „/Nosaukums V/" pārstāvjiem /pers. E/, /pers. F/,
atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. G/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „/Nosaukums V/" (turpmāk arī – pieteicēja) pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012. gada 26. janvāra lēmuma Nr. 22.4.6/7194 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu (par pievienotās vērtības nodokļa Ls 16 500,62 atmaksu).

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde no 2011. gada 16. augusta līdz 11. novembrim veica pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2009. gada 1. augusta līdz 2011. gada 31. martam, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2009. un 2010. gadu (*lietas 2.sējuma 4. – 22.lapa*).

Saskaņā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011. gada 11. novembra lēmumu Nr. 23.7/1177 (*lietas 2.sējuma 2. – 3.lapa*) pieteicējai par 2009. gada augustu un 2010. gada janvāri papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 5572,57, soda nauda Ls 4663,25, nokavējuma nauda Ls 1891,74, par 2009. gadu – UIN Ls 1706,00, soda nauda Ls 255,90 un nokavējuma nauda Ls 449,53 un samazināts nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 26 164,16 un aprēķināta soda nauda Ls 7654,73.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram (*lietas 1.sējuma 27. – 31.lapa*).

Ar VID 2012. gada 26. janvāra lēmumu Nr. 22.4.6/7194 (turpmāk – Lēmums) (*lietas 1.sējuma 9. – 26.lapa*) atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011. gada 11. novembra lēmums Nr. 23.7/1177.

Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[1.1] Saskaņā ar pieteicējas VID iesniegtajām PVN deklarācijām par auditējamo periodu (2009. gada augustu – 2011. gada martam) pieteicēja 2009. gada septembrī, novembrī un decembrī, 2010. gada februārī, martā, maijā – septembrī un novembrī nav veikusi saimniecisko darbību (ar PVN apliekamos darījumus).

Saskaņā ar pieteicējas VID iesniegtajām PVN deklarācijām par 2009. gada augustu – 2011. gada martu pieteicēja ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus par iegādātajiem seifiem no Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* (Ls 13 072,67), telpu /adrese/ (975,8 m^2 platībā) nomu un saņemtajiem pakalpojumiem, betonēšanas un remonta darbu /adrese/, pakalpojumiem no SIA /Nosaukums A/ (Ls 32 240,71), kā arī saņemtajiem remonta darbu /adrese/, pakalpojumiem no SIA /Nosaukums B/ (Ls 2342,71).

Pieteicējas amatpersona /pers. E/ gan auditam sniegtajā 2011. gada 4. oktobra paskaidrojumā, gan VID ģenerāldirektoram adresētajā apstrīdēšanas iesniegumā norādījis, ka komercsabiedrība tika nodibināta sakarā ar saņemto Ukrainas uzņēmēju piedāvājumu veikt kredītiestādes darbību Latvijā, minētajam mērķim reģistrējot komercbanku. Līdz ar to komercbankas infrastruktūras nodrošināšanai pieteicēja noslēdza līgumus ar vairākām juridiskajām personām par telpu nomu un to remontu bankas vajadzībām (darījumi ar SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/), kā arī speciālā banku aprīkojuma (seifu) iegādi (darījumi ar Polijas uzņēmumu */Nosaukums I/ sp.z.o.o.*). par minētajiem pakalpojumiem un preču iegādēm pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus.

Nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem vai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Lai rastos priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jānodrošina saimnieciskā darbība, proti, tāda darbība, kas vērsta uz ienākumu gūšanu. Tāpat priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var rasties arī situācijā, kad prece vai pakalpojums iegādāts ar mērķi to izmantot nevis uzreiz, bet vēlāk. Tomēr sagatavošanas darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējās sagatavošanās darbības, gan citi pierādījumi kopumā.

Taču pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kuri apstiprinātu komercsabiedrības norādītā nodoma veikt kredītiestādes darbību Latvijā, šim mērķim pēc trešo personu līguma reģistrējot komercbanku, ticamību un komercsabiedrības saistību ar šādu ieceri.

Tādējādi secināms, ka nav konstatējama tieša saikne starp komercsabiedrības auditējamajā periodā saņemtajiem strīdus pakalpojumiem (precēm) un tās saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem ar PVN 0% apliekamajiem darījumiem.

[1.2] Pieteicējas juridiskās adreses /adrese A/, apsekošanas rezultātā konstatēts, ka daļa no SIA /Nosaukums A/ nomāto telpu platības 463,46 m^2, tas ir, 47,5% no kopējās telpu platības netiek izmantota pieteicējas saimnieciskajai darbībai.

Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti norādīja, ka pieteicējai nebija tiesības 2009.gada novembrī un decembrī, 2010. gada janvārī – decembrī un 2011. gada janvārī – martā kā priekšnodokli atskaitīt Ls 14 381,01 no SIA /Nosaukums A/ nodokļu rēķinos norādītā PVN par telpu nomu /adrese/, un komunālajiem pakalpojumiem.

Ņemot vērā minēto, VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības 2009. gada novembrī, 2010. gada janvārī, aprīlī un maijā veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 3427,95 apmērā saskaņā ar SIA /Nosaukums A/ 2009. gada 16. novembra rēķinu Nr. 0179-B25 (Ls 269,18) un 2010. gada 7. maija rēķinu Nr. 0074-10 (Ls 816,06), kā arī SIA /Nosaukums B/ 2010. gada 12. janvāra rēķinu Nr. 109001, 21. aprīļa rēķinu Nr. 10052 un 18. maija rēķinu Nr. ACA101018 (Ls 2342,71) par betonēšanas darbiem un seifu telpu izbūves, kā arī citiem papildus veiktajiem remonta darbiem telpās, kas auditējamajā periodā netika izmantotas komercsabiedrības saimnieciskās darbības veikšanai.

[1.3] Ņemot vērā to, ka atbilstoši pamatlīdzekļu sarakstā norādītajam Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* izrakstītajiem 2009. gada 24. augusta rēķinos (*pre?invoice*) Nr. 0001/09/DEX, Nr. 0002/09/DEX un Nr. 0003/09/DEX, 30. oktobra rēķinos (*pre?invoice*) Nr. 0004/09/DEX un Nr. 0005/09/DEX, kā arī 2010. gada 11. janvāra rēķinā (*pre?invoice*) Nr. 0001/10/DEX norādītais īpašais banku aprīkojums netika izmantots komercsabiedrības saimnieciskajā darbībā, kā arī nav pierādīts nodoms tos izmantot nākotnē ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, secināms, ka VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības kā priekšnodokli atskaitīt minētajos rēķinos (*pre?invoice*) norādīto PVN Ls 13 072,67 apmērā.

Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti samazināja pieteicējas no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 26 164,16 un papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 5572,57, PVN nokavējuma naudu Ls 1891,74 un PVN soda naudu Ls 4663,25.

[1.4] Ņemot vērā, ka nav gūts apstiprinājums par strīdus SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ sniegto pakalpojumu, kā arī Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* piegādātā aprīkojuma attiecināmību uz pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu, tad VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti pieteicējas 2009. un 2010. gada UIN deklarācijās palielināja deklarētos ar saimniecisko darbību nesaistītos izdevumus attiecīgi 2009. gadā par Ls 11 373 un 2010. gadā par Ls 93 797.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti palielināja pieteicējas 2009. gada UIN deklarācijā deklarēto apliekamo ienākumu par Ls 11 373 un noteica koriģēto apliekamo ienākumu Ls 12 936 apmērā, papildus aprēķinot UIN Ls 1706 apmērā, un par 2010. gadu pamatoti samazināja deklarētos zaudējumus par Ls 93 797, nosakot tos Ls 210 097 apmērā.

Tādējādi saskaņā ar likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 26. panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu, 32. panta pirmo, piekto un septīto daļu VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN Ls 1706, UIN nokavējuma naudu Ls 449,53 un UIN soda naudu Ls 255,9, kā arī samazināja 2010. gada zaudējumus par Ls 93 797.

[2] 2012. gada 20. aprīlī pieteicēja VID iesniedza PVN deklarāciju par 2012. gada martu un pievienoja atšifrējumu PVN pārmaksas pamatotībai.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2012. gada 10. jūlija lēmumu Nr. 8.17.1.2-9/98272 atteikts apstiprināt 2012. gada 5. marta deklarācijā uzrādīto pārmaksāto nodokļa summu Ls 16 871,59 apmērā.

Ar VID ģenerāldirektores 2012. gada 14. septembra lēmumu Nr. 22.4.6/72708 atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2012. gada 10. jūlija lēmums Nr. 8.17.1.2-9/98272.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2012. gada 15. oktobra lēmumu Nr. 8.21.3.2/54408 lūgts iesniegt labojumus 2012. gada 15. marta deklarācijā. Pieteicēja minētos labojumus neiesniedza.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2012. gada 9. novembra lēmumu atteikts apstiprināt un atmaksāt pieteicējas 2012. gada marta PVN deklarācijā norādīto pārmaksu Ls 16 871,59.

Ar VID ģenerāldirektores 2013. gada 28. janvāra lēmumu Nr. 22.7/l-2932 atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2012. gada 9. novembra lēmums daļā par PVN pārmaksas Ls 16 500,62 neapstiprināšanu un neatmaksāšanu *(lietas 3.sējuma 22. – 26.lapa)*.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja 2012. gada marta PVN deklarācijā cita starpā ir uzrādījusi PVN pārmaksu Ls 16 874,59, no kuras Ls 16 500,62 ir par darījumiem, kas veikti 2009. un 2010. gadā ar SIA /Nosaukums A/ un *Kosmetal Alians Sp.zoo*. VID atsaucas uz Nodokļu kontroles pārvaldes no 2011. gada 16. augusta līdz 11. novembrim veikto pieteicējas PVN auditu par laika periodu no 2009. gada 1. augusta līdz 2011. gada 31. martam, kā arī UIN auditu par 2009. un 2010. gadu, saskaņā ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināti nodokļu maksājumi, samazināts nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 26 164,16, samazināti 2010.gada zaudējumi par Ls 93 797. Līdz ar to joprojām pastāv strīds par pieteicējas tiesībām iekļaut PVN deklarācijās priekšnodokļa summa par deklarētajiem darījumiem ar SIA SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ un *Kosmetal Alians Sp.zoo*.

[3] 2012. gada 24. februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu (*lietas 1.sējuma 3. – 7.lapa*) un ierosināta administratīvā lieta Nr. A420369612. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Lēmumā nav izvērtēts tiesiskais pamatojums PVN pārmaksas samazināšanai par 47,5% no kopējās summas. VID uz pieņēmuma pamata secināja, ka pieteicēja saimnieciskajai darbībai paredzētās telpas izmanto tikai 52,5% apmērā.

Savukārt normatīvie akti neparedz PVN likmes samazināšanu atkarībā no tā, cik lielā mērā tiek izmantotas telpas uzņēmējdarbības veikšanai. Arī saimnieciskajā darbībā izmantojamo telpu izmantošanas intensitāte nevar būt par pamatu, lai piemērotu citādākas nodokļu likmes.

[3.2] VID atziņa, ka netika iegūti pietiekami pierādījumi, nevar būt par pamatu tam, lai iegūtajiem pierādījumiem piešķirtu maznozīmīguma raksturu. No Lēmuma un audita pārskata kopumā nav saprotams, tieši kādus vai kāda rakstura pierādījumus VID vēlas iegūt. VID tika uzrādīti visi normatīvajos aktos noteiktie grāmatvedības dokumenti. Turklāt tajos netika konstatētas ļaunprātības vai viltus pazīmes. Darījumu esamību un apmēru apstiprina arī pieteicējas darījumu partneri.

[3.3] Lēmumā pieminētā judikatūra par likuma „Par pievienotās vērtības nodokļa" 10.pantu neattiecas uz konkrēto gadījumu, tā kā VID pieminētajā judikatūrā darījumi tiek apstrīdēti pilnā apmērā, taču ar Lēmumu netiek noliegta darījumu esamība, bet gan darījumu daļa 47,5% apmērā.

Pieteicēja nomā telpas no SIA /Nosaukums A/ pilnā apjomā, par ko no SIA /Nosaukums A/ puses tiek izrakstīti rēķini, bet pieteicēja tos apmaksā. Tas, ka uz VID pārbaudes brīdi šajās telpās nenorisinājās aktīvas darbības, nenozīmē, ka telpas netika izmantotas un netiek izmantotas saimnieciskās darbības veikšanai.

Lēmumā un audita materiālos izdarītie secinājumi par telpu izmantošanu balstīti uz pieņēmumu pamata nevis pierādījumiem. Pieteicēja ieskatā kā viens no pierādījumiem par pieteicējas saimnieciskajai darbībai izmantoto telpu apjomu ir starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ noslēgtais līgums par telpu īri un SIA /Nosaukums A/ rēķini.

[3.4] Lēmumā netika izvērtēti turpmāk minētie apstākļi, uz kuriem pieteicēja norādīja apstrīdēšanas iesniegumā.

[3.5] Audita pārskata tabulā Nr. 1 nekorekti un pretrunīgi norādīta informācija – sadaļā „ar PVN 21% likmi apliekamām precēm, kas saņemtas no ES dalībvalstīm" pēc nodokļa maksātāja datiem un VID datiem nav konstatēta starpība (abās pozīcijās atzīti Ls 5229,22), taču minētās tabulas sadaļā „aprēķinātais priekšnodoklis par precēm, kas saņemtas no ES dalībvalstīm" konstatēta starpība Ls 5229,22.

[3.6] Audita pārskata tabulā Nr. 2 un Nr. 5 sadaļā „aprēķinātais priekšnodoklis par precēm, kas saņemtas no ES" priekšnodokļa summa samazināta daļēji, kas ir pretrunā ar audita pārskatā izvirzītajām tēzēm.

[3.7] Audita pārskata tabulās Nr. 3 un Nr. 19 samazinātais priekšnodokļa apmērs saistīts tikai ar matemātisku 47,5% aprēķināšanu „par precēm un pakalpojumiem iekšzemē savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai".

[4] 2012. gada 2. aprīlī tiesā saņemtajos atbildētāja rakstveida paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 34. – 35.lapa*) VID pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] 2013. gada 20. februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu (par PVN Ls 16 500,62 atmaksu) (*lietas 3.sējuma 3. – 6.lapa*) un ierosināta administratīvā lieta Nr. A420311013. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[5.1] Lēmumā nav izvērtēts tiesiskais pamatojums PVN pārmaksas samazināšanai par 47,5% no kopējās summas. VID uz pieņēmuma pamata secināja, ka pieteicēja saimnieciskajai darbībai paredzētās telpas izmanto tikai 52,5% apmērā.

Savukārt normatīvie akti neparedz PVN pārmaksas neatzīšanu 47,5% apmērā no visiem PVN darījumiem, proti, PVN likmes samazināšanu atkarībā no tā, cik lielā mērā tiek izmantotas telpas uzņēmējdarbības veikšanai. Arī saimnieciskajā darbībā izmantojamo telpu izmantošanas intensitāte nevar būt par pamatu, lai piemērotu citādākas nodokļu likmes.

[5.2] Normatīvie akti neparedz VID tiesības pieprasīt deklarācijās norādīto datu labošanu.

[5.3] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta 10. punktu nodokļu maksātājam ir tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

[6] 2013. gada 25. martā tiesā saņemtajos atbildētāja rakstveida paskaidrojumos (*lietas 3.sējuma 28. – 29.lapa*) VID pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[6.1] Ar 2012. gada 15. oktobra VID Nodokļu kontroles pārvaldes vēstuli Nr. 8.21.3.2/54408 VID lūdza pieteicēju ne vēlāk kā 15 dienu laikā no pieprasījuma saņemšanas, bet ne vēlāk kā līdz 2012. gada 5. novembrim veikt labojumus 2012. gada 15. marta deklarācijā, norādot, ka no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmajā daļā noteiktā izriet, ka noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem apliekamai personai jāizmanto tajā taksācijas periodā, kad šīs tiesības radušās, respektīvi, uzrādot priekšnodokli tā mēneša deklarācijā, kad saņemtas preces (pakalpojumi) un nodokļa rēķins vai kad nodokļa rēķinā norādītās summas samaksātas avansā, bet ne vēlāk kā tekošā taksācijas gada ietvaros. Tā kā norādītajā termiņā minētie labojumi netika veikti VID Nodokļu kontroles pārvalde ar 2012. gada 9. novembra lēmumu atteica apstiprināt un atmaksāt pieteicējas 2012. gada marta PVN deklarācijā norādīto PVN pārmaksu Ls 16 871,59.

VID ieskatā to, ka VID ir tiesības pieprasīt deklarācijās norādīto datu labošanu, pamato likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{2} pants.

[6.2] Ja apliekamā persona varētu realizēt savas tiesības neierobežotā periodā, VID nevarētu izmantot savas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanas pārbaudi.

[6.3] VID ieskatā pieteicēja līdz administratīvās lietas Nr. A420369612 ir zaudējusi tiesības prasīt izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāts PVN Ls 16 500,62.

[7] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2013. gada 3. aprīļa lēmumu administratīvās lietas Nr. A420369612 un Nr. A420311013 tika apvienotas vienā tiesvedībā un apvienotajai lietai piešķirts Nr. A420369612.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteikumā izteikto prasījumu uzturēja. Pieteicējas pārstāvji paskaidroja, ka auditējamajā periodā uzņēmums veica sagatavošanās darbus, lai turpmāk savā saimnieciskajā darbībā varētu atvērt kredītiestādi. Tika remontētas, iznomātas telpas, Polijā iegādāti seifi. Uzņēmumam deklarācijās nebija iespēju norādīt nodokli, mazāku par 47,5 %.

[9] Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina un uzturēja Lēmumā un paskaidrojumā minētos argumentus. Papildus norādīja, ka VID nebija iesniegti dokumenti, ka uzņēmums vērsies Finanšu un kapitāla tirgus komisijā (turpmāk – FKTK) ar iesniegumu, tomēr pieteicējas pārstāvis apstiprina, ka iesniegumu iesniedzis Ukrainas uzņēmums. Līdz ar to sagatavošanās darbi nebija nepieciešami pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Motīvu daļa

[10] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus un tiesas sēdē procesa dalībnieku izvirzīto argumentu pamatotību, atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[11] Kā izriet no lietas materiāliem, ar VID Lēmumu pieteicējai noteikti papildus nodokļu maksājumi, jo nav konstatēta tieša un tūlītēja saikne starp sākotnējiem darījumiem un vēlākiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Ņemot vērā minēto pamatojumu, atteikts apstiprināt un atmaksāt pieteicējas 2012.gada marta PVN deklarācijā norādīto pārmaksu Ls 16 500,62. Līdz ar to vispirms nepieciešams, lai tiktu atcelts iestādes pieņemtais nelabvēlīgais lēmums. Tikai tad iestāde varētu lemt par pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu nolemts atmaksāt pieteicējas prasīto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. Tādējādi konkrētajos apstākļos pieteicējas mērķim atbilstošais pieteikuma priekšmets aptver gan nelabvēlīgā administratīvā akta atcelšanu, gan labvēlīga administratīvā akta izdošanu, un vispirms ir vērtējama tieši šā prasījuma pirmā daļa – jautājums par administratīvā akta atcelšanu.

[12] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" *(likums bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim)* 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredzēja nodokļu maksātāju tiesības no budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodokli atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, tad citētās tiesību normas ietvaros nepietiek ar to vien, ka formāli ir izrakstīts, saņemts un apmaksāts rēķins, bet ir nepieciešams konstatēt arī to, vai preces un pakalpojumi ir reāli saņemti no tās personas, kas ir norādīta nodokļa rēķinā, un vai pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības tie nodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus, tas ir, vai rada jaunu pievienoto vērtību un pārnes savu vērtību jaunražotas preces un pakalpojuma sastāvā, par ko galējais patērētājs samaksās PVN.

Minēto apgalvojumu apstiprina arī priekšnodokļa definīcija, kas bija ietverta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktā. Atbilstoši

šai definīcijai priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai PVN rēķinā par saņemtajām precēm un pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tātad, piemērojot minētā likuma 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī izmantojot sistēmiskās tulkošanas metodi, jāsecina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas, turklāt pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības tiem jānodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus. Uz šādu tiesību normu interpretāciju ir norādījis arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) nodokļu lietu praksē *(skatīt, piemēram, lietu Nr. SKA-85/2004; Nr. SKA-205/2004; Nr. SKA-23/2005; Nr. SKA-28/2005; Nr. SKA-214/2005; Nr. SKA-233/2005 un citas)*.

Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai formāla likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasību izpilde vēl nedod pamatu uzskatīt, ka darījums ir noticis un attiecīgais nodokļu maksātājs tāpēc ir tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, proti, reāli ir jāpastāv šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona ir reģistrēta Dienestā kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi un preču piegādes gadījumā samaksājusi pievienotās vērtības nodokļa rēķinu; 3) pakalpojums vai preces saņemti no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Dienestā; 4) saņemtās preces vai pakalpojums tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekama prece vai pakalpojums (*skatīt Senāta 2007. gada 25. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-296/2007 12. punktu, 2007. gada 12. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-125 9. punktu, 2006. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-14 12. punktu, 2005. gada 25. oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-303 10. punktu)*.

Lai izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, obligāti ir jāpastāv visiem augstāk minētajiem priekšnoteikumiem, tai skaitā precei vai pakalpojumam jābūt reāli saņemtam. Proti, priekšnodokli var atskaitīt vienīgi par reāli notikušu darījumu. Tas izriet no PVN piemērošanas sistēmas, kur PVN objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību). Priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa. Tādēļ rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodokli nevar atskaitīt un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (*skatīt Senāta 2012. gada 10. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-69/2012 9. punktu)*.

[13] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja par 2009. gada augustu – 2011. gada martu ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus par iegādātajiem seifiem no Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* (Ls 13 072,67), telpu /adrese/ (975,8 m^2 platībā) nomu un saņemtajiem pakalpojumiem, betonēšanas un remonta darbu /adrese/, pakalpojumiem no SIA /Nosaukums A/ (Ls 32 240,71), kā arī saņemtajiem remonta darbu /adrese/, pakalpojumiem no SIA /Nosaukums B/ (Ls 2342,71).

VID ir veicis auditu, pārbaudot rēķinos norādītos darījumus pēc būtības un to saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību – veikt kredītiestādes darbību Latvijā, reģistrējot komercbanku. VID konstatējis, ka nav gūts apstiprinājums par strīdus SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ sniegto pakalpojumu, kā arī Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* piegādātā aprīkojuma attiecināmību uz pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu nākotnē.

Tādējādi strīds ir par to, vai pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ sniegto pakalpojumu, kā arī Polijas uzņēmumu */Nosaukums I/ sp.z.o.o.,* vai ir gūts apstiprinājums saņemto pakalpojumu attiecināmību uz pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu nākotnē.

[14] Izvērtējot Lēmumā norādītos argumentus, tiesa secina, ka tie ir pamatoti un pietiekami, lai apšaubītu, ka no Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* iegādātie seifi (Ls 13 072,67), telpu /adrese/ (975,8 m^2 platībā) noma un saņemtie pakalpojumi, betonēšanas un remonta darbu /adrese/, pakalpojumi no SIA /Nosaukums A/ (Ls 32 240,71), kā arī saņemtie remonta darbu /adrese/, pakalpojumi no SIA /Nosaukums B/ mērķis bija citu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšana – kredītiestādes darbība nākotnē.

[14.1] VID konstatējis, ka pieteicējas deklarētais pamatdarbības veids ir juridiskie pakalpojumi un konsultēšana komercdarbībā un vadzinībās. Saskaņā ar pieteicējas VID iesniegtajām deklarācijām komercsabiedrība 2009.gada septembrī, novembrī un decembrī, 2010.gada februārī, martā, maijā – septembrī un novembrī nav veikusi ar PVN apliekamus darījumus. Savukārt 2009.gada augustā un oktobrī, 2010.gada janvārī, aprīlī, oktobrī un decembrī ir sniegti konsultāciju pakalpojumi tikai ASV un Dienvidamerikā reģistrētiem uzņēmumiem Font Media Group LLC un Crumlin Corporation Soceidad Anomina, par ko noslēgts attiecīgs līgums *(lietas 2.sējuma 50. – 52.lapa)*. Līdz ar to tas vien, ka uzņēmuma darbība ir atkarīga tikai no diviem sadarbības partneriem, kā arī konkrētā laika periodā saimnieciskā darbība netiek veikta vispār, rada pamatotas šaubas par šādas saimnieciskās darbības būtību.

Tāpat norādāms, ka līgumā par informācijas un konsultācijas pakalpojumiem ietvertie nosacījumi ir ļoti vispārīgi, piemēram, pieteicējai ir pienākums tikai sniegt konsultācijas pakalpojumus par klienta interešu aizstāvību tiesās, valsts, pašvaldību iestādēs, bet ne realizēt aizstāvību *(lietas 2.sējuma 50.lapa)*. No lietas materiāliem nav saprotams, kas tādā gadījumā veic klienta aizstāvību, ja šāda vajadzība rastos. Līdz ar to līgumā atrunāti tādi pienākumi, kas faktiski nav pārbaudāmi, proti, nav iespējams pārbaudīt, cik daudz, cik mutiskas, telefoniskas konsultācijas veiktas, kādi līguma projekti un biznesa dokumentācija pārbaudīta.

Vienlaikus no pieteicējas amatpersonas /pers. E/ paskaidrojuma VID un tiesas sēdē izriet, ka komercsabiedrība tika nodibināta sakarā ar saņemto Ukrainas uzņēmēju piedāvājumu veikt kredītiestādes darbību Latvijā *(lietas 3.sējuma 55.lapa)*, tādējādi vēl jo vairāk pastāv šaubas par SIA „/Nosaukums V/" dibināšanas patieso mērķi.

Vērā ņemams arī fakts, ka attiecībā uz Ukrainas uzņēmuma 2009.gada 10.jūlijā FKTK iesniegto iesniegumu par licences izsniegšanu AS /Nosaukums C/ 2011.gada februārī FKTK pieņemts lēmums par iesnieguma izskatīšanas izbeigšanu. Saskaņā ar /pers. E/ paskaidrojumu nebija iesniegti virkne nepieciešamo dokumentu. Savukārt tiesas sēdē /pers. E/ paskaidroja, ka iesniegums tika atsaukts, līdz ar to FKTK pieņēma konkrēta satura lēmumu.

Arī fakts, ka telpas tika pielāgotas banku vajadzībām, automātiski nepierāda pieteicējas nodomu veikt kredītiestādes darbību Latvijā. Gluži pretēji, no lietas materiāliem izriet, ka daļa telpu auditējamajā periodā bija nodotas nomā AS /Nosaukums D/, savukārt tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka pēc nomas līguma izbeigšanās telpas turpinās nomāt Igaunijas kredītiestāde. Tādējādi lietā esošie pierādījumi liecina, ka telpas pielāgotas bankas vajadzībām ar mērķi iznomāt citām kredītiestādēm.

Pamatojoties uz iepriekš minēto, neapstiprinās komercsabiedrības norādītais nodoms veikt kredītiestādes darbību Latvijā, šim mērķim pēc trešo personu līguma reģistrējot komercbanku.

[14.2] /pers. E/ paskaidrojumā VID arī norādīja, ka komercbankas infrastruktūras nodrošināšanai pieteicēja noslēdza līgumus ar vairākām juridiskajām personām par telpu nomu un to remontu bankas vajadzībām (darījumi ar SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/) *(lietas 2.sējuma 86. – 122.lapa)*, kā arī speciālā banku aprīkojuma (seifu) iegādi (darījumi ar Polijas uzņēmumu */Nosaukums I/ sp.z.o.o.*), par minētajiem pakalpojumiem un

preču iegādēm pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus. Saskaņā ar paskaidrojumu pamatlīdzekļi nav izmantoti saimnieciskajā darbībā *(lietas 2.sējuma 157.lapa)*, savukārt auditā konstatēts, ka uzņēmuma grāmatvedības uzskaitē nav aprēķināts nolietojums par šiem pamatlīdzekļiem.

Kaut arī pieteicēja, sākot ar 2009.gada novembri katru mēnesi atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ (telpu noma un komunālie maksājumi, nomas papildmaksājums, biroja ierīkošanas remonts, betonēšanas darbi), un arī par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ par veikto remontu, pieteicējas juridiskās adreses /adrese A/, apsekošanas rezultātā konstatēts, ka daļa no SIA /Nosaukums A/ nomāto telpu platības 463,46 m^2, tas ir, 47,5% no kopējās telpu platības netiek izmantota pieteicējas saimnieciskajai darbībai *(lietas 2.sējuma 83. – 85.lapa)*. Minēto pierāda arī 2011.gada 8.augstā starp pieteicēju un AS /Nosaukums D/ noslēgtais apakšnomas līgums, saskaņā ar kuru pieteicēja iznomā AS /Nosaukums D/ telpas 4.stāvā biroja vajadzībām 757 m^2 platībā *(lietas 2.sējuma 126. – 127.lapa)*.

Tādējādi lietā nav gūts apstiprinājums pieteicējas nomāto telpu /adrese/ 1.stāvā 216,26 m^2 un 4.stāvā 247,2 m^2 platībā izmantošanai uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai, nav konstatējama tieša saikne starp komercsabiedrības auditējamajā periodā saņemtajiem strīdus pakalpojumiem (precēm) un tās saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem ar PVN 0% apliekamajiem darījumiem. Savukārt pieteikumā norādītie argumenti ir nepamatoti un pretrunā lietā nodibinātajiem faktiem.

Ņemot vērā minēto, VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības 2009. gada novembrī, 2010. gada janvārī, aprīlī un maijā veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 3427,95 apmērā saskaņā ar SIA /Nosaukums A/ 2009. gada 16. novembra rēķinu Nr. 0179-B25 (Ls 269,18) un 2010. gada 7. maija rēķinu Nr. 0074-10 (Ls 816,06), kā arī SIA /Nosaukums B/ 2010. gada 12. janvāra rēķinu Nr. 109001, 21. aprīļa rēķinu Nr. 10052 un 18. maija rēķinu Nr. ACA101018 (Ls 2342,71) par betonēšanas darbiem un seifu telpu izbūves, kā arī citiem papildus veiktajiem remonta darbiem telpās, kas auditējamajā periodā netika izmantotas komercsabiedrības saimnieciskās darbības veikšanai.

Ņemot vērā to, ka atbilstoši pamatlīdzekļu sarakstā norādītajam Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* izrakstītajiem 2009. gada 24. augusta rēķinos (*pre?invoice*) Nr. 0001/09/DEX, Nr. 0002/09/DEX un Nr. 0003/09/DEX, 30. oktobra rēķinos (*pre?invoice*) Nr. 0004/09/DEX un Nr. 0005/09/DEX, kā arī 2010. gada 11. janvāra rēķinā (*pre?invoice*) Nr. 0001/10/DEX norādītais īpašais banku aprīkojums netika izmantots komercsabiedrības saimnieciskajā darbībā, kā arī nav pierādīts nodoms tos izmantot nākotnē ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, secināms, ka VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības kā priekšnodokli atskaitīt minētajos rēķinos (*pre?invoice*) norādīto PVN Ls 13 072,67 apmērā.

Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti samazināja pieteicējas no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 26 164,16 un papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 5572,57, PVN nokavējuma naudu Ls 1891,74 un PVN soda naudu Ls 4663,25.

Ņemot vērā, ka nav gūts apstiprinājums par strīdus SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ sniegto pakalpojumu, kā arī Polijas uzņēmuma */Nosaukums I/ sp.z.o.o.* piegādātā aprīkojuma attiecināmību uz pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu, tad VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti un atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmajai daļai pieteicējas 2009. un 2010. gada UIN deklarācijās palielināja deklarētos ar saimniecisko darbību nesaistītos izdevumus attiecīgi 2009. gadā par Ls 11 373 un 2010. gadā par Ls 93 797.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti palielināja pieteicējas 2009. gada UIN deklarācijā deklarēto apliekamo ienākumu par Ls 11 373 un noteica koriģēto apliekamo ienākumu Ls 12 936 apmērā, papildus aprēķinot UIN Ls 1706 apmērā, un par 2010. gadu pamatoti samazināja deklarētos zaudējumus par Ls 93 797, nosakot tos Ls 210 097 apmērā.

[15] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka Lēmumā nav vērtēti iebildumi par audita tabulās atspoguļoto, tiesa secina, ka šim faktam nav izšķirošas nozīmes lietā. Proti, jau pašā audita pārskatā pēc pirmās tabulas ir sniegts izskaidrojums tabulā atspoguļotajai informācijai *(lietas 2.sējuma 10.lapa)*. Savukārt fakts, ka zināmās pozīcijās priekšnodokļa summa ir samazināta tikai daļēji, ir labvēlīgāks pieteicējai, kā arī turpmāk audita pārskatā ir sniegts paskaidrojums, kā veidojās starpības atsevišķos posteņos. Tā kā audita laikā tika konstatēts, ka 47,5% no kopējās telpu platības netiek izmantota pieteicējas saimnieciskajai darbībai, tad pamatoti šādā apmērā tika samazināts priekšnodokļa apmērs.

[16] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" *(likums bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim)* 35.panta pirmā daļa noteica, ka apliekamās personas atbildību par nodokļa pareizu un savlaicīgu nesamaksāšanu nosaka saskaņā ar Latvijas Republikas likumdošanas aktiem. Atbilstoši minētā likuma 12.panta trīspadsmitajai daļai nodoklis ir piedzenams saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Minētā likuma 32.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu. Minētā likuma 32.panta ceturtā daļa noteic, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Minētā likuma 32.panta piektā daļa noteic, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Savukārt atbilstoši minētā likuma 32.panta sestajai daļai soda naudu šajā pantā minētajos gadījumos uzliek par katru pārbaudīto taksācijas periodu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Ņemot vērā minēto tiesisko regulējumu, tiesa atzīst, ka VID pamatoti samazinājis pieteicējai no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 26 164,16, pieteicējai papildus aprēķinājis PVN Ls 5572,57, soda naudu Ls 4663,25 un nokavējuma naudu Ls 1891,74, UIN Ls 1706, nokavējuma naudu Ls 449,53, soda naudu Ls 255,9, kā arī samazināja 2010.gada zaudējumus par Ls 93 797.

[17] Pie šādiem apstākļiem tiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, savukārt pieteicējas pieteikums ir noraidāms. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu, 254.pantu un 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt SIA „/Nosaukums V/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012. gada 26. janvāra lēmuma Nr. 22.4.6/7194 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu (par pievienotās vērtības nodokļa Ls 16 500,62 atmaksu).

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese L.Hāzenfuse