NORAKSTS
Lieta Nr.42234805
AA43-0218-07/4

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2007.gada 21.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja L.Slica,
tiesneši M.Birzgalis un S.Zakrevska,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „N & J" pārstāvim *T.Z.*, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim I.Lubānam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „N & J" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmuma Nr.19/3623 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta un sabiedrības ar ierobežotu atbildību „N & J" apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2004.gada 22.oktobra līdz 12.novembrim veica komplekso nodokļu auditu SIA „N & J" (turpmāk arī pieteicēja) par 2001., 2002. un 2003.gadu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu līdz 2004.gada 30.jūnijam. Pēc pārbaudes pieteicējai papildus aprēķināti un VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2004.gada 12.novembra lēmumā Nr.5-1.1-8/210 nomaksai budžetā noteikti Ls 11124,62, no tiem: PVN Ls 5542,31 un soda nauda Ls 5542,31, soda nauda par likumā noteikto paziņojumu neiesniegšanu Ls 40, kā arī noteikts uzņēmumu ienākuma samazinājums Ls 714,42 apmērā. Minēto lēmumu pieteicēja apstrīdēja augstākā iestādē.

[2] Izskatījis pieteicējas sūdzību, VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors ar 2004.gada 23.decembra lēmumu Nr.1-5/285 (ar 2005.gada 3.janvāra labojumiem Nr.4-5.2/21) atstāja VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2004.gada 12.novembra lēmumu Nr.5-1.1-8/210 negrozītu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 5020,91 un soda naudu Ls 5020,91, soda naudu par

likumā noteikto paziņojumu neiesniegšanu Ls 40 un uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājumu Ls 714,42, bet atcēla lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 521,40 un soda naudu Ls 521,40. Pieteicēja šo lēmumu apstrīdēja augstākā iestādē.

[3] VID ģenerāldirektors, izskatījis sūdzību par minēto VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora lēmumu, ar 2005.gada 9.februāra lēmumu Nr.19/3623 nolēma:

1) atstāt negrozītu lēmumu daļā par noteikto soda naudu Ls 40 par likumā noteikto paziņojumu neiesniegšanu, 2002.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājumu Ls 72,52, 2003.gada uzņēmumu ienākumu nodokļa samazinājumu Ls 132,41;

2) atcelt lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 5020,91 un soda naudu Ls 5020,91, noteikto uzņēmumu ienākuma samazinājumu par 2003.gadu Ls 509,49;

3) noteikt papildu nomaksai budžetā PVN Ls 3457,63 un soda naudu Ls 2204,33, PVN samazinājumu Ls 2,86.

[4] SIA „N & J" savā pieteikumā Administratīvajai rajona tiesai lūdz atcelt VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumu Nr.19/3623 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 3457,63 un soda naudu Ls 2204,33. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[4.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devītā daļa piešķir PVN maksātājiem tiesības nodrošināt atsevišķu ar PVN apliekamo un neapliekamo darījumu veikšanai nepieciešamo preču un pakalpojumu uzskaiti, un tādā gadījumā nodokļa maksātājiem ir tiesības nepiemērot apliekamo un neapliekamo darījumu proporciju. Pieteicēja apliekamo un neapliekamo darījumu atsevišķu uzskaiti ir nodrošinājusi:

1) no 2002.gada 19.novembra ir apstiprināts nolikums „Par pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti", un audita laikā VID darbinieki ar šo nolikumu tika iepazīstināti;

2) pieteicējas PVN uzskaite tika kārtota saskaņā ar minēto nolikumu, kā arī 2002.gada 19.novembrī izdoto rīkojumu „Par PVN uzskaiti grāmatvedības reģistros", veidojot atsevišķu uzskaiti PVN par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai kontā 5723, bet neapliekamo darījumu nodrošināšanai kontā 57231;

3) ar neapliekamo darījumu (tirdzniecība ar vērtspapīriem, investīcijas, aizdevumi u.c.) nodrošināšanu sabiedrībā laika posmā no 2002.gada 21.oktobra līdz 2003.gada 1.septembrim nodarbojās investīciju direktors *M.L.*, bet no 2003.gada 1.septembra – finanšu analītiķis *D.S.*. Viņu darba vieta saskaņā ar darba līgumiem (attiecīgi Nr.1 un Nr.13) ir SIA „N & J", Latvijas Republikas teritorija. Šie darbinieki savu pienākumu veikšanai izmantoja portatīvo datoru, privāto interneta pieslēgumu un mobilo tālruni. Atsevišķos gadījumos darba uzdevumu veikšanai viņiem tika piešķirta automašīna, bet periodiski – arī sabiedrības biroja interneta pieslēgums, taču šie izdevumi tika atspoguļoti 57231 kontā;

4) citi sabiedrības darbinieki nav iesaistīti pieteicējas neapliekamo darījumu nodrošināšanā, t.i., viņi veic vienīgi ar PVN apliekamas darbības.

Līdz ar to pieteicēja ir pilnībā pierādījusi, ka tiek nodalīta atsevišķa to preču un pakalpojumu uzskaite, kas tiek izmantota tikai apliekamo darījumu veikšanai.

[4.2] Savukārt uzrēķins par SIA „VCG Ekspertu Grupa" veikto nekustamā īpašuma novērtējumu nav pamatots, jo viens no sabiedrības darbības veidiem ir darījumi ar nekustamo īpašumu. Lai pieņemtu lēmumu par nekustamo īpašumu iegādi, ir nepieciešams prasīt profesionālu ekspertu konsultācijas un viedokli (īpašuma novērtējuma veidā), uz tā pamata tiek izdarīti secinājumi par īpašuma cenu un iegādes lietderību. Lai arī atsevišķus nekustamos īpašumus pieteicēja vēlāk neiegādājās, tomēr arī izdevumi par to novērtēšanu vistiešākajā veidā ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[5] VID tiesai sniegtajā rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikumu uzskata par nepamatotu. Savus iebildumus VID pamato ar pārsūdzētajā VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumā Nr.19/3623 ietvertajiem apstākļiem un argumentiem. Norāda, ka pieteicēja nepiekrīt proporcijas aprēķināšanai par ar PVN apliekamajiem un neapliekamajiem darījumiem, taču tā nav pierādījusi, kādā veidā attiecīgajos taksācijas periodos varēja tikt nodrošināta neapliekamo darījumu veikšana bez datorprogrammas, sakariem, biroja telpām, elektrības, degvielas. Tāpat nav pierādīta attiecīgā īpašuma iegāde, kura novērtēšanas izdevumus pieteicēja ir iekļāvusi PVN deklarācijā par 2003.gada martu. Saskaņā ar Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr.374 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.374) 158.punktu, piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 11.panta sesto daļu, apliekamā persona, kura gada laikā ir veikusi gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, pirms gada deklarācijas iesniegšanas pārrēķina darījumu proporciju (atbilstoši likuma 10.panta devītajai, desmitajai un vienpadsmitajai daļai) kopumā par gadu un, ja nepieciešams, koriģē atskaitāmā priekšnodokļa apmēru.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu SIA „N & J" pieteikums daļēji apmierināts:

1) atcelts no pieņemšanas brīža VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN un soda naudu par SIA „N & J" darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa", kuru apliecina SIA „VCG Ekspertu Grupa" 2003.gada 26.februāra rēķins Nr.2003.02.26-3;

2) pārējā daļā VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 atstāts negrozīts;

3) uzlikts pienākums VID 30 dienu laikā pēc sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot administratīvo aktu jaunā redakcijā, veicot pārrēķinu atbilstoši tiesas spriedumam.

Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem motīviem.

[6.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitā daļa paredz, ja iegādātās preces un pakalpojumi tiek izmantoti gan apliekamu, gan neapliekamu darījumu veikšanai un ja nav nodrošināta to atsevišķa uzskaite, atskaitāmā PVN priekšnodokļa daļu taksācijas periodā aprēķina, izmantojot šādu proporciju: skaitītājā – veikto apliekamo darījumu vērtība bez nodokļa, saucējā – kopējā veikto darījumu vērtība bez nodokļa (skaitītājā ietvertie darījumi kopā ar neapliekamajiem darījumiem).

Savukārt 10.panta devītā daļa nosaka, ja apliekamā persona veic gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus un ja ir nodrošināta atsevišķa to preču un pakalpojumu uzskaite, kas tiek izmantoti tikai apliekamo darījumu veikšanai, par šīm iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem samaksātais priekšnodoklis atskaitāms no budžetā maksājamās nodokļa summas, nepiemērojot šā panta desmitajā daļā minēto proporciju.

Noteikumu Nr.374 158.punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 11.panta sesto daļu, apliekamā persona, kura gada laikā ir veikusi gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, pirms gada deklarācijas iesniegšanas pārrēķina darījumu proporciju (atbilstoši likuma 10.panta devītajai, desmitajai un vienpadsmitajai daļai) kopumā par gadu un, ja nepieciešams, koriģē atskaitāmā priekšnodokļa apmēru, un iemaksā nodokli budžetā līdz pēctaksācijas gada 1.maijam.

Lietā ir strīds, vai pieteicējai atbilstoši tās veiktajai apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošinošo darījumu uzskaitei bija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitā daļa (proporcijas aprēķins), vai arī pieteicēja bija tiesīga to nedarīt atbilstoši 10.panta devītajai daļai.

[6.2] Atbilstoši lietas materiāliem, VID ir konstatējis, ka laika periodā no 2002.gada 19.novembra līdz 2002.gada 31.decembrim pieteicēja ir veikusi gan ar PVN apliekamus, gan neapliekamus darījumus (citu uzņēmumu kapitāla daļu iegāde); tāpat arī 2003.gadā ir bijuši gan apliekami, gan neapliekami darījumi (citu uzņēmumu kapitāla daļu iegāde, vērtspapīru tirdzniecība, procentu ieņēmumi no aizdevumu sniegšanas, lietota nekustamā īpašuma pārdošana), arī laikā no 2004.gada 1.janvāra līdz 30.jūnijam ir bijuši gan apliekami, gan neapliekami darījumi (procentu ieņēmumi no aizdevumu sniegšanas).

[6.3] Tiesa atzīst, ka no lietas materiāliem, tai skaitā no tiesai vēlāk papildus iesniegtajiem, kā arī no liecinieku liecībām un pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem nevar izdarīt viennozīmīgu secinājumu, ka pieteicēja bija nodalījusi apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošināšanai nepieciešamos izdevumus tādā veidā, ka būtu tiesīga piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devīto daļu, t.i., neveicot proporcijas aprēķinu.

[6.4] Viens un tas pats cilvēks (*M.L.*) veicis gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus, turklāt tiesa nesaredz pamatu secinājumam, ka savā darbībā, kas prasa zināmus izdevumus, viņš būtu nodalījis attiecīgos izdevumus; tā, piemēram, telefona izmaksas tiek segtas no pieteicējas līdzekļiem neatkarīgi no tā, vai un cik daudz telefons tiek izmantots apliekamo vai neapliekamo darījumu veikšanai; no liecinieka *M.L.* liecībām

nevar secināt, kādā daļā izdevumi par transportu būtu nepieciešami apliekamo, bet kādā daļā – neapliekamo darījumu nodrošināšanai. Pieteicējas pārstāvis paskaidrojumos norādīja, ka, piemēram, neapliekamo darījumu veikšanai nepieciešamais automašīnas degvielas patēriņš atbilstoši iegrāmatots tajos mēnešos, kad tāds bijis. Turpretī no liecinieka liecībām nevar secināt, vai vispār automašīna tika lietota neapliekamo darījumu veikšanai, ja jā, tad cik lielā apmērā. Arī iesniegtie grāmatvedības attaisnojuma dokumenti nesniedz par to informāciju. Bez tam nav saprotams, kādēļ viens no darbiniekiem – *D.S.* – kas nodarbojas ar neapliekamo darījumu veikšanu, var iztikt bez automašīnas, bet otram darbiniekam – *M.L.*, pēc pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem (kas sniegti atbilstoši grāmatvedības dokumentiem), reizēm ir bijusi nepieciešama pārvietošanās ar automašīnu arī neapliekamo darījumu veikšanai.

[6.5] *D.S.* pamatā nodarbojies tikai ar neapliekamo darījumu veikšanu, tādēļ attiecībā uz viņa darbam nepieciešamajiem izdevumiem būtu iespējams pierādīt to atsevišķu uzskaiti. Kā var secināt no liecinieku *D.S.* un *M.L.* liecībām, kā arī pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem, sākotnēji ar neapliekamo darījumu veikšanu nodarbojies *M.L.*, bet *D.S.* pēc viņa pieņemšanas darbā pārņēmis tieši vērtspapīru tirdzniecību. Ņemot vērā liecības un paskaidrojumus, no kuriem var secināt, ka *D.S.* veiktajai vērtspapīru tirdzniecībai nav vispār nepieciešami izdevumi no pieteicējas šo darījumu nodrošināšanai, nav saprotams, kādēļ arī laikā periodā pēc viņa pieņemšanas darbā (pēc 2003.gada 1.septembra) atsevišķos mēnešos tikusi rēķināta apliekamo un neapliekamo darījumu proporcija.

[6.6] Tiesa ņem vērā, ka pieteicēja nav atšifrējusi, kādi tieši bijuši pieteicējas izdevumi, kuri tomēr bijuši nepieciešami neapliekamo darījumu veikšanai atsevišķos mēnešos. Tādējādi nav ar pierādījumiem izskaidrota loģiska pretruna starp vispārīgo apgalvojumu, ka neapliekamo darījumu veikšana var notikt tādā veidā, kas vispār neprasa izdevumus no pieteicējas (vispārīgi nodalīta šo darbu veikšana mājas apstākļos, izmantojot privāto interneta pieslēgumu, datoru), un to, ka atsevišķos gadījumos arī neapliekamo darījumu veikšanai ir bijusi nepieciešama automašīna vai citi izdevumi.

Neskatoties uz to, ka tiesa lūdza pieteicēju iesniegt papildu pierādījumus, arī iesniegtie pierādījumi šo neskaidrību nenovērš.

[6.7] Tiesa atzīst par pamatotu arī VID pārstāvju iebildumu, ka sava viedokļa pamatotību un VID veiktā aprēķina nepareizību pieteicējai vajadzēja pamatot ar pierādījumiem jau lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas laikā. To tieši paredz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants. Tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 103.pantam nevar pieņemt lēmumu iestādes vietā, bet tai ir jāveic iestādes lēmuma tiesiskuma pārbaude. Pieteicēja, divreiz apstrīdot lēmumu, ir tikai vispārīgi izskaidrojusi, ka praktiski ir iespējama apliekamo un neapliekamo darījumu veikšanas nodalīšana. Tai pašā laikā nekādi pierādījumi par to netika iesniegti, tādēļ arī VID ģenerāldirektors nevarēja pieņemt cita satura lēmumu.

[6.8] Nav pamatota pieteicējas norāde, ka VID vajadzēja norādīt, kādi tieši pierādījumi pieteicējai būtu jāiesniedz. Tiesa atzīst, ka pieteicējai, ja tā

vēlas izmantot tiesības uz noteikta apmēra priekšnodokļa atskaitījumiem, ir pienākums pamatot sava aprēķina pamatotību un VID aprēķina nepamatotību atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam. Pamatojumam neder vispārīgi apsvērumi, nepierādot ar dokumentiem, kādi tieši izdevumi kurā periodā bijuši vai nav bijuši izmantoti neapliekamo darījumu veikšanai.

Arī tiesas procesā pieteicēja nav skaidri pierādījusi savu iebildumu pamatotību.

[6.9] Pats par sevi nav nozīmīgs apstāklis, ka SIA „N & J" ir apstiprināts nolikums „Par pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti". Būtiski ir, vai pieteicēja ir reāli nodrošinājusi apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošināšanai radušos izdevumus. Kā jau iepriekš secināts, pieteicēja to nav pierādījusi ne apstrīdēšanas procesā, ne tiesā. Bez tam minētajā nolikumā nav noteiktas sīkākas prasības, kas ļautu secināt, kā tieši izpaužas apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošināšanai nepieciešamo preču un pakalpojumu uzskaite, bet norādīts tikai, ka uzņēmums neveido likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitajā daļā minēto proporciju, bet veido atsevišķu uzskaiti. Arī ar SIA „N & J" direktora 2002.gada 19.novembra rīkojumu Nr.2-2 nav noteikts nekas vairāk, kā uzdots veikt PVN atsevišķu uzskaiti apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Nav secināms, kāda veida izdevumi kādos gadījumos būtu uzskaitāmi kā apliekamu vai neapliekamu darījumu nodrošināšanai nepieciešamie.

[6.10] Līdz ar to VID pamatoti ir veicis pieteicējas apliekamo un neapliekamo darījumu proporcijas aprēķinu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitajai daļai un likumam pakārtotajiem Noteikumiem Nr.374. VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 šajā daļā ir pamatots un nav atceļams.

[6.11] VID ir veicis PVN un soda naudas aprēķinu arī saistībā ar SIA „N & J" darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa", ko apliecina SIA „VCG Ekspertu Grupa" 2003.gada 26.februāra rēķins Nr.2003.02.26-3. SIA „VCG Ekspertu Grupa" veikusi nekustamā īpašuma novērtējumu, bet šo īpašumu pieteicēja vēlāk nav iegādājusies.

Attiecībā uz šo darījumu tiesa uzskata par nepamatotu VID viedokli, ka minētie pieteicējas izdevumi ne pie kādiem apstākļiem nevar tikt izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, tā kā novērtētais īpašums vispār nav ticis nopirkts.

Izdevumi, kas saistīti ar iegādājamo preču vai pakalpojumu iepriekšēju novērtēšanu (mazinot risku par nākotnē iespējamiem zaudējumiem vai novērtējot iespējamo peļņu) ir nevis pašmērķīgi, bet gan vērsti uz nākotnes attiecīgā veida darījumu nodrošināšanu. Kamēr nav pazīmes par pretējo, komersanta izdevumi par saņemtajām precēm un pakalpojumiem ir saistāmi vai nu ar apliekamiem, vai neapliekamiem darījumiem. Uz lietā esošo materiālu un VID lēmumu pamata nav izdarāms secinājums, ka nekustamā īpašuma novērtējums būtu veikts neapliekamo darījumu nodrošināšanai. Tiesa saskata tiešu un nepārprotamu saikni starp nekustamā īpašuma novērtēšanu perspektīva īpašuma iepirkšanas nolūkā un tālāku nekustamo īpašumu

iepirkšanu un izmantošanu apliekamos darījumos, pat ja nav nopirkts konkrētais nekustamais īpašums.

Arī izdevumi par apliekamo darījumu nodrošināšanai nepieciešamo preču izvēli ir tieši saistīti ar apliekamajiem darījumiem.

[6.12] Ņemot vērā minēto, nav pamata atzīt, ka SIA „VCG Ekspertu Grupa" sniegtais pakalpojums saskaņā ar 2003.gada 26.februāra rēķinu Nr.2003.02.26-3. nebūtu veikts ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 daļā par PVN un PVN soda naudas aprēķinu attiecībā uz šo darījumu ir atceļams.

[6.13] Lai pieteicējam būtu nepārprotami skaidrs viņa nodokļa parāda apmērs, tiesa uzskata par nepieciešamu uzdot atbildētājam noformēt pārsūdzēto administratīvo aktu jaunā redakcijā, kurā būtu norādītas nodokļu un soda naudu summas, kas nomaksājamas budžetā atbilstoši tiesas izdarītajiem secinājumiem. Tas nenozīmē, ka pārsūdzētais administratīvais akts (VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623) nebūtu bijis spēkā un izpildāms laikā līdz tiesas uzdotā galīgā noformējuma veikšanai. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 40.pantam un APL 185.panta otrās daļas 1.punktam nodokļu parāds tiesvedības procesa laikā bija jāsamaksā atbilstoši VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumā Nr.19/3623) noteiktajam apmēram.

[7] 2005.gada 5.augustā Administratīvajā rajona tiesā saņemta VID apelācijas sūdzība par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atcelts VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN un soda naudu saistībā ar SIA „N & J" darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa" un uzlikts pienākums VID 30 dienu laikā pēc sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot administratīvo aktu jaunā redakcijā, veicot pārrēķinu atbilstoši tiesas spriedumam.

Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādīto.

[7.1] SIA „VCG Ekspertu Grupa" 2003.gada 26.februāra rēķinu Nr.2003.02.26-3 izsniedza par nekustamā īpašuma novērtēšanas pakalpojumu. Nav strīda par to, ka pieteicēja novērtēto nekustamo īpašumu neiegādājās.

[7.2] VID uzskata, ka gadījumā, ja nekustamais īpašums nav ticis iegādāts, ne pie kādiem apstākļiem par nekustamā īpašuma vērtēšanu samaksātais PVN nevar tikt izmantots apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[7.3] Tiesa nepamatoti izdarījusi secinājumu, ka lietā ir saskatāma saikne starp nekustamā īpašuma vērtēšanu tā iespējamā pirkšanas nolūkā un izmantošanu apliekamos darījumos, jo lietā nav strīda par to, ka īpašums nav ticis iegādāts. Ir jānošķir gadījumi, kad par nekustamā īpašuma vērtēšanu samaksātais PVN var vai nevar tikt izmantots apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[7.4] Nav saprotams, kādu apsvērumu dēļ spriedumā ir noteikts pienākums VID pēc sprieduma spēkā stāšanās izdot administratīvo aktu jaunā redakcijā, veicot pārrēķinu. VID norāda, ka nav nekāda tiesiska un lietderīga

pamata izdot administratīvo aktu, jo spriedumā ir skaidri norādīts, kurā daļā VID ģenerāldirektora lēmums ir atcelts un kurā atstāts negrozīts.

[8] 2005.gada 11.augustā Administratīvajā rajona tiesā saņemta SIA „N & J" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623. Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādīto.

[8.1] Pieteicēja tiesības piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devītās daļas noteikumus pamato ar argumentiem, kas norādīti pieteikumā [4.1].

[8.2] Tiesa spriedumā norāda, ka nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja ir nodrošinājusi ar PVN apliekamo un neapliekamo darījumu pilnīgi atsevišķu uzskaiti. Nevienā normatīvajā aktā nav norādīts, kā šāda uzskaite ir nodrošināma, tāpēc pieteicēja ir vadījusies pēc savas tiesiskās izpratnes. Turklāt VID pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka dažādās VID reģionālajās iestādēs pastāv dažāda interpretācija šajā jautājumā, kas ir pretrunā ar APL 6.pantā noteikto vienlīdzības principu.

[8.3] Ne VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumā Nr.19/3623, ne tiesas spriedumā nav minēts, kādu normatīvo aktu pieteicēja ir pārkāpusi, lai gan norādīts, ka pieteicēja nav nodrošinājusi ar PVN apliekamo/neapliekamo darījumu atsevišķu uzskaiti. Līdz ar to ir pārkāpti divi svarīgi procesuālie principi:

1) APL 150.pantā noteiktais, ka iestādei jāpierāda apstākļi, uz kuriem tā atsaucas kā uz savu iebildumu pamatojumu. Konkrētajā gadījumā gan VID, gan tiesa pierādījumu nastu noveļ uz pieteicēju;

2) APL 11.pantā noteiktais likuma atrunas princips.

[8.4] Periodos, kurus VID pārbaudīja un par kuriem tika veikti uzrēķini, nav bijuši izdevumi, kas saistīti ar neapliekamo darījumu nodrošināšanu, ko apliecina tiesai iesniegtie dokumenti. Pieteicēja uzskata, ka par šo jautājumu nav strīda. Līdz ar to tiesas secinājums par loģiskās pretrunas esamību starp pieteicējas vispārējiem un atsevišķiem apgalvojumiem uz lietu neattiecas un nav ņemams vērā.

[8.5] Kritiku neiztur tiesas apgalvojums, ka pieteicējai jau administratīvā akta apstrīdēšanas laikā vajadzēja lietot to pašu argumentāciju un pierādījumus, kādu pieteicēja lietoja pieteikumā tiesai. VID pārbaudes laikā tika nodoti visi dokumenti, taču VID vadījās tikai no tiem dokumentiem, kas nodrošina papildu uzrēķina veikšanu. Piemēram, VID vispār netika analizēti *D.S.* un *M.L.* darba līgumi, kuriem ir svarīga nozīme.

[9] SIA „N & J" paskaidrojumos par VID iesniegto apelācijas sūdzību norāda, ka pieteicēja pilnībā piekrīt Administratīvās rajona tiesas spriedumā izteiktajam viedoklim par darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa". Paskaidro, ka viens no pieteicējas darbības veidiem ir darījumi ar nekustamo īpašumu. Lai pieņemtu lēmumu par nekustamā īpašuma iegādi, tiek prasīts profesionālu ekspertu viedoklis, uz kura bāzes tiek izdarīti secinājumi par

īpašuma cenu un iegādes lietderību. Atsevišķos gadījumos novērtējums parāda, ka īpašuma iegāde nav rentabla un pieteicēja to neiegādājas. Arī konkrētais gadījums bija viens no šādiem gadījumiem. Atsevišķu īpašumu iegāde, kā arī atteikšanās no citu iegādes, ir vērtējama kā pieteicējas saimnieciskās darbības kopums.

[10] VID paskaidrojumos par SIA „N & J" iesniegto apelācijas sūdzību norāda, ka pirmās instances tiesas spriedums daļā, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums, ir pareizs, bet pieteicējas apelācijas sūdzība ir nepamatota.

[10.1] Lietā konstatēts, ka laika periodā no 2002.gada novembra līdz 2004.gada aprīlim (izņemot 2003.gada janvāri, martu un novembri) pieteicēja ir deklarējusi ar PVN apliekamus un neapliekamus darījumus, bet VID iesniegtajās deklarācijās nav noteikusi darījumu proporciju un neatskaitāmo priekšnodokli (izņemot laika periodu no 2003.gada jūnija līdz oktobrim un decembri).

[10.2] Tiesa spriedumā pamatoti norāda, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicējai atbilstoši tās veiktajai apliekamo un neapliekamo darījumu uzskaitei bija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitā daļa vai tai bija tiesības to nedarīt atbilstoši minētā likuma 10.panta devītajai daļai.

[10.3] Lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja pārbaudāmajā periodā ir veikusi gan ar PVN apliekamus, gan neapliekamus darījumus. VID nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka, neraugoties uz Noteikumu Nr.374 158.punktā noteikto, likums „Par pievienotās vērtības nodokli" piešķir PVN maksātājiem tiesības izmantot citu alternatīvu – minētā likuma 10.panta devīto daļu. VID nepiekrīt pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajam, ka pieteicēja pilnībā ir pierādījusi, ka tiek nodalīta to preču un pakalpojumu uzskaite, kas tiek izmantoti tikai apliekamo darījumu veikšanai. Tiesa spriedumā ir norādījusi, ka no pierādījumiem nevar izdarīt viennozīmīgu secinājumu, ka pieteicēja ir nodalījusi apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošināšanai nepieciešamos izdevumus tādā veidā, lai būtu tiesīga piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devīto daļu.

[10.4] Tiesa pamatoti ir norādījusi uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu un to, ka pieteicējai jau iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas laikā vajadzēja VID veiktā aprēķina nepareizību pamatot ar pierādījumiem. Arī tiesas procesā pieteicējas pārstāvis skaidri nevarēja pierādīt savu iebildumu pamatotību.

[11] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību un pieteikumu, pamatojoties uz tajos norādītajiem argumentiem, neatzina VID apelācijas sūdzību.

VID pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem, neatzina pieteicējas apelācijas sūdzību.

Motīvu daļa

[12] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir nepamatota, VID apelācijas sūdzība ir nepamatota, bet pieteikums ir apmierināms daļā.

[13] APL 302.panta pirmā daļa noteic, ka apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajās sūdzībās.

[14] SIA „N & J" iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 daļā par papildu nomaksai noteikto PVN Ls 3430,63 un soda naudu Ls 2177,33.

VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 šajā daļā pamatots ar to, ka pieteicēja periodā no 2002.gada novembra līdz 2004.gada aprīlim (izņemot 2003.gada janvāri, martu un novembri) ir deklarējusi ar PVN apliekamus un neapliekamus darījumus, bet VID iesniegtajās deklarācijās nav noteikusi darījumu proporciju un neatskaitāmo priekšnodokli (izņemot par laika periodu no 2003.gada jūnija līdz oktobrim un decembri). VID Kurzemes reģionālā iestāde pārbaudes laikā uzskatīja, ka par pakalpojumiem un precēm samaksātais PVN tika izmantots arī neapliekamo darījumu nodrošināšanai un pārrēķināja darījumu proporciju, nosakot atbilstošu neatskaitāmo priekšnodokli. SIA „N & J" ne sūdzībā VID Kurzemes reģionālās iestādes direktoram, ne VID ģenerāldirektoram nav pierādījusi, kādā veidā attiecīgajos taksācijas periodos varēja tikt nodrošināta neapliekamo darījumu veikšana bez datorprogrammas, sakariem, biroja telpām, elektrības un degvielas.

Savukārt pieteicēja gan pieteikumā, gan apelācijas sūdzībā norāda, ka ir nodrošinājusi atsevišķu apliekamo un neapliekamo darījumu uzskaiti, līdz ar to pieteicējai bija tiesības izmantot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devītajā daļā noteiktās tiesības nepiemērot šā panta desmitajā daļā minēto proporciju. Pieteicējas pārstāvis paskaidrojumos apelācijas instances tiesas sēdē uzsvēra, ka tiesību normās nav noteikts, kādā veidā ir veicami atsevišķa apliekamo un neapliekamo darījumu uzskaite.

Tātad lietā ir strīds par to, vai pieteicējai pārbaudāmajā laika periodā, lai noteiktu no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitāmo priekšnodokli, bija piemērojama likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devītā daļa vai desmitā daļa.

[15] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamā laika periodā*) 10.panta devītā daļa noteica, ja apliekamā persona veic gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus un ja ir nodrošināta atsevišķa to preču un pakalpojumu uzskaite, kas tiek izmantoti tikai apliekamo darījumu veikšanai, priekšnodoklis atskaitāms no budžetā

maksājamās nodokļa summas, nepiemērojot šā panta desmitajā daļā minēto proporciju.

Savukārt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitajai daļai, ja iegādātās preces un saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti gan apliekamu, gan neapliekamu darījumu veikšanai un ja nav nodrošināta to atsevišķa uzskaite, atskaitāmā priekšnodokļa daļu taksācijas periodā aprēķina, izmantojot šādu proporciju:

- skaitītājā - veikto apliekamo darījumu vērtība bez nodokļa (ieskaitot to darījumu vērtību, kas apliekama ar nodokļa 0 procentu likmi);
- saucējā - kopējā veikto darījumu vērtība bez nodokļa (skaitītājā ietverto darījumu un saskaņā ar šā likuma 6.panta pirmo daļu neapliekamo darījumu vērtību summa).

Tātad, lai piemērotu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devītās daļas normu, jākonstatē, ka apliekamā persona ir veikusi gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus un ir nodrošinājusi atsevišķu to preču un pakalpojumu uzskaiti, kas tiek izmantoti tikai apliekamo darījumu veikšanai.

[16] No lietas materiāliem un no procesa dalībnieku paskaidrojumiem Administratīvā apgabaltiesa konstatē turpmāk norādītos apstākļus.

[16.1] VID auditā (audita pārskats Nr.240, *I sējums, lietas 50.-68.lapa*) ir konstatējis, ka laika periodā no 2002.gada 19.novembra līdz 2002.gada 31.decembrim pieteicēja ir veikusi gan ar PVN apliekamus, gan neapliekamus darījumus. Aizpildot PVN deklarācijas, par minēto periodu nav rēķinātas proporcijas atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitās daļas noteikumiem.

[16.2] 2003.gadā (izņemot 2003.gada janvāri, martu un novembri) pieteicējai ir bijuši gan apliekami, gan neapliekami darījumi. PVN deklarācijās par laika periodu no 2003.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam nav rēķinātas proporcijas atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitās daļas noteikumiem. Savukārt par periodu no 2003.gada 1.jūnija līdz 31.decembrim pieteicēja ir noteikusi neatskaitāmo priekšnodokli.

[16.3] Arī laikā no 2004.gada 1.janvāra līdz 1.maijam pieteicējai ir bijuši gan apliekami, gan neapliekami darījumi, bet PVN deklarācijās par minēto laika periodu nav rēķinātas proporcijas atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitās daļas noteikumiem

[16.4] Pieteicēja neapstrīd [16.1] – [16.3] konstatētos apstākļus.

[17] Izvērtējot lietas apstākļus Administratīvā apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas secinājumam, ka nevar secināt, ka pieteicēja bija nodalījusi apliekamo un neapliekamo darījumu nodrošināšanai nepieciešamos izdevumus tādā veidā, ka būtu tiesīga piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta devīto daļu, t.i., neveicot proporcijas aprēķinu.

Administratīvā apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā veiktajam pierādījumu izvērtējumam, kas norādīti šī sprieduma [6.4], [6.5], [6.6], [6.9] punktos.

Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicēja nebija nodrošinājusi atsevišķu to preču un pakalpojumu uzskaiti, kas tiek izmantoti tikai ar PVN apliekamo darījumu veikšanai. Kritērijs konkrētu summu iegrāmatošanai kādā noteiktā kontā nav bijis tas, vai attiecīgā prece vai pakalpojums tiek vai netiek izmantots ar PVN apliekamo darījumu veikšanai.

Līdz ar to VID par attiecīgajiem mēnešiem pamatoti veica pieteicējai apliekamo un neapliekamo darījumu proporcijas pārrēķinu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitās daļas noteikumiem un noteica neatskaitāmo priekšnodokli, proti, par 2002.gada novembri – Ls 69,88, decembri – Ls 345,37; par 2003.gada februāri Ls 511,43, aprīli – Ls 329,46, maiju – Ls 333,46; 2004.gada janvāri – Ls 60,67, februāri – Ls 358,35, martu – Ls 153,90, aprīli – Ls 14,31.

[18] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrā daļa (*spēkā no 2004.gada 1.maija*) paredz, ka, 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.

Tā kā tika konstatēts, ka pieteicēja likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta desmitās daļas noteikumiem nav noteikusi neatskaitāmo priekšnodokli, tad VID pamatoti ir piemērojis minēto tiesību normu un noteicis pieteicējai papildu nomaksai budžetā PVN Ls 2177,33 un soda naudu Ls 2177,33.

[19] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 11.panta sestā daļa paredz, ka apliekamā persona nodokļa deklarāciju par taksācijas gadu iesniedz VID līdz nākamā gada 1.maijam. Nodokļa deklarācija par taksācijas gadu VID iesniedzama arī tajā gadījumā, ja apliekamā persona darbojusies nepilnu gadu.

Noteikumu Nr.374 (*spēkā līdz 2004.gada 1.maijam*) 158.punkts noteica, ka, piemērojot likuma 11.panta sesto daļu, apliekamā persona, kura gada laikā ir veikusi gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, pirms gada deklarācijas iesniegšanas pārrēķina darījumu proporciju (atbilstoši likuma 10.panta devītajai, desmitajai un vienpadsmitajai daļai) kopumā par gadu un, ja nepieciešams, koriģē atskaitāmā priekšnodokļa apmēru, un iemaksā nodokli budžetā līdz pēctaksācijas gada 1.maijam.

No 2004.gada 1.janvāra likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 11.pantā ir iekļauta $6.^{1}$ daļa, kas paredz, ka apliekamā persona, kura gada laikā ir veikusi gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, pirms gada deklarācijas iesniegšanas pārrēķina darījumu proporciju (atbilstoši šā likuma 10.panta devītajai, desmitajai un vienpadsmitajai daļai) kopumā par gadu un, ja nepieciešams, koriģē aprēķinātā nodokļa un atskaitāmā priekšnodokļa apmēru, kā arī iemaksā nodokli budžetā līdz pēctaksācijas gada 1.maijam.

Ņemot vērā [16] – [18] konstatēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti par 2003.gadu ir pārrēķinājis darījumu proporciju un veicis atskaitāmā priekšnodokļa korekciju, nosakot papildu nomaksai budžetā PVN Ls 1258,30 apmērā.

[20] Administratīvā apgabaltiesa noraida kā nepamatotu pieteicējas argumentus, ka tiesību normās nav noteikta precīza kārtība, kā veicama atsevišķa apliekamo un neapliekamo darījumu uzskaite.

Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka grāmatvedības uzskaite veicama atbilstoši likumā „Par grāmatvedību" noteiktajiem principiem. Proti, atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2.pantam grāmatvedība ir jākārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

[21] VID iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 11.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atcelts VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 27 un soda naudu Ls 27 saistībā ar SIA „N & J" darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa".

Par minēto pieteicējas darījumu ar SIA „VCG Ekspertu Grupa" VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumā Nr.19/3623 ir norādīts, ka pieteicēja atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas nosacījumiem nebija tiesīga priekšnodoklī par 2003.gada martu iekļaut SIA „VCG Ekspertu Grupa" 2003.gada 26.februāra rēķinā Nr.2003.02.26-3 norādīto PVN Ls 27 par nekustamā īpašuma Juglas krastmalā 1, Rīgā, vērtēšanas pakalpojumiem. Tā kā pieteicēja konkrēto īpašumu neiegādājās, tad ne pie kādiem apstākļiem par īpašuma vērtēšanu samaksātais PVN netiks izmantots apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[22] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā attiecīgā darījuma veikšanas brīdī*) 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredz, ka tikai VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt: no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai (..). Minētos atskaitījumus drīkst veikt pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas vai — preču piegādes darījumos — pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas.

Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkts noteic, ka priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments vairākos savos spriedumos ir atzinis, ka, interpretējot iepriekšminētās tiesību normas, preču piegādes un pakalpojuma sniegšanas gadījumā personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu vienīgi tad, ja pati persona un tās veiktie darījumi atbilst šādiem priekšnoteikumiem: 1) abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti VID kā PVN maksātāji; 2) saņemtās preces vai pakalpojums tiek izmantots savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai; 3) ir saņemts un apmaksāts nodokļa rēķins, preču piegādes darījumos – ir saņemts nodokļu rēķins un preces (*sk. piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 5.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-83 11.punktu*).

Iztrūkstot kaut vienam no šiem priekšnoteikumiem, nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli (*sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 16.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-472 10.punktu, 2006.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-122 10.punktu*).

[22.1] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka lietā nav strīda par to, ka ir izpildīti šādi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumi: pieteicēja un SIA „VCG Ekspertu Grupa" ir reģistrētas VID kā PVN maksātāji; pakalpojums ir saņemts; ir saņemts un apmaksāts nodokļa rēķins. Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka izskatāmajā gadījumā VID apstrīd pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „VCG Ekspertu Grupa" 2003.gada 26.februāra rēķinu Nr.2003.02.26-3 (apmaksāts 2003.gada 7.martā) par nekustamā īpašuma Juglas krastmalā 1, Rīgā, vērtēšanas pakalpojumiem, jo pieteicēja minēto nekustamo īpašumu nav iegādājusies. Līdz ar to VID uzskata, ka saņemtais pakalpojums nav izmantots pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[22.2] VID auditā ir konstatējis, un par to nav strīda lietā, ka pieteicēja pārbaudāmajā laika periodā ir nodarbojusies cita starpā ar nekustamo īpašumu pirkšanu un pārdošanu.

VID apelācijas sūdzībā norāda, ka gadījumā, ja pieteicēja būtu iegādājusies nekustamo īpašumu, tad nebūtu pamata apšaubīt izdevumu par sniegto pakalpojumu īpašuma vērtēšanā saistību ar saimniecisko darbību.

Pieteicēja pieteikumā un paskaidrojumos par VID apelācijas sūdzību norāda, ka, lai pieņemtu lēmumus par nekustamo īpašumu iegādi, pieteicējai ir nepieciešams saņemt profesionālu ekspertu konsultācijas un viedokli, uz kuru bāzes tiek izdarīti secinājumi par nekustamā īpašuma cenu un iegādes lietderību. Līdz ar to pieteicēja uzskata, ka VID apstrīdētie izdevumi par nekustamā īpašuma novērtējumu ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Administratīvās apgabaltiesas ieskatā VID ir nepamatoti šauri tulkojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta tiesību normu. Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka minētajā tiesību normā noteikto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, lai konstatētu pakalpojuma izmantošanu savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, būtisks ir personas nodoms to saņemt ar mērķi turpmāk

izmantot saimnieciskajā darbībā. Izskatāmajā gadījumā Administratīvā apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai [6.11], ka izdevumi, kas saistīti ar iegādājamo preču vai pakalpojumu iepriekšēju novērtēšanu (mazinot risku par nākotnē iespējamiem zaudējumiem vai novērtējot iespējamo peļņu) ir nevis pašmērķīgi, bet gan vērsti uz nākotnes attiecīgā veida darījumu nodrošināšanu. Kamēr nav pazīmes par pretējo, komersanta izdevumi par saņemtajām precēm un pakalpojumiem ir saistāmi vai nu ar apliekamiem, vai neapliekamiem darījumiem. Līdz ar to Administratīvās apgabaltiesas ieskatā apstāklis, ka novērtētais nekustamais īpašums netika iegādāts, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas, jo lietā ir pamats secināt, ka pakalpojums tika saņemts ar nodomu to izmantot savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[23] Administratīvā apgabaltiesa atzīst par pamatotu VID apelācijas sūdzības argumentu, ka pirmās instances tiesa spriedumā nepamatoti uzlikusi pienākumu VID izdot administratīvo aktu jaunā redakcijā, veicot pārrēķinu.

APL 253.panta pirmā daļa, ar kuru ir pamatots pirmās instances tiesas spriedums, noteic, ja pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu vai atzīšanu par spēkā neesošu tiesa atzīst par pamatotu, tā attiecīgo administratīvo aktu atceļ pilnībā vai kādā tā daļā vai atzīst to par spēkā neesošu.

Tātad gadījumā, ja tiesa atzīst par pamatotu pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu, tā atkarībā no pieteikumā izteiktā prasījuma, kā arī prasījuma pamatotības var atcelt pārsūdzēto administratīvo aktu vai nu pilnībā, vai kādā tā daļā. Tā kā izskatāmajā gadījumā pirmās instances tiesa atzina pieteikumu par pamatotu daļā, kas attiecas uz pieteicējas no SIA „VCG Ekspertu Grupa" saņemto pakalpojumu saskaņā ar 2003.gada 26.februāra rēķinu Nr.2003.02.26-3, Administratīvās apgabaltiesas ieskatā sprieduma rezolutīvajā daļā ir norādāms tikai tas, kādā daļā tiek atcelts VID ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmums Nr.19/3623. Savukārt pareizi noteiktā nodokļu parāda un nepareizi piedzīto summu noteikšana un atmaksāšana pieteicējai ir saistīta ar tiesas sprieduma izpildi.

[24] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums visumā ir tiesisks un pamatots, izņemot daļā, ar kuru uzlikts pienākums VID izdot administratīvo aktu jaunā redakcijā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „N & J" pieteikumu apmierināt daļā.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 9.februāra lēmumu Nr.19/3623 daļā par pievienotās vērtības nodokli Ls 27 un soda naudu Ls 27 par darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „VCG Ekspertu Grupa".

Pārējā daļa sabiedrības ar ierobežotu atbildību „N & J" pieteikumu noraidīt.

Uzlikt par pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „N & J" samaksāto valsts nodevu Ls 15 apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	L.Slica
Tiesneši	*(paraksts)*	M.Birzgalis
	(paraksts)	S.Zakrevska

NORAKSTS PAREIZS
Rīgā, 21.06.2007.
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese L.Slica