NORAKSTS
Lieta Nr. A42164605
SKA-34/2009

S P R I E D U M S

Rīgā 2009.gada 2.martā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnese V.Kakste
senators A.Guļāns
senatore I.Skultāne

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Smiltenes MRS" pārstāvim *M.K.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Evitai Kuzmai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Smiltenes MRS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2004.gada 10.novembra lēmuma Nr.19/30380 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 13.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests laika periodā no 2004.gada 21.jūnija līdz 16.jūlijam veica pieteicējas – sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Smiltenes MRS" kompleksu nodokļu auditu par laika periodu no 2003.gada 1.janvāra līdz 2004.gada 31.martam.

Audita rezultātā Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa uzlika pieteicējai pienākumu iemaksāt valsts budžetā 56 629,15 latus, tostarp pievienotās vērtības nodokli 13 816,62 latus un soda naudu tādā

pašā apmērā, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokli 14 491,49 latus un soda naudu tādā pašā apmērā.

Izskatījusi pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālā iestāde 2004.gada 10.septembrī ar lēmumu Nr.4.-8./11395 atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu.

Pieteicēja apstrīdēja reģionālās iestādes lēmumu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram, kurš ar 2004.gada 10.novembra lēmumu Nr.19/30380 to atstāja spēkā.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2004.gada 10.novembra lēmuma Nr.19/30380 atcelšanu daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis 13 728,81 lats un soda nauda tādā pašā apmērā, kā arī uzņēmumu ienākuma nodoklis 14 491,49 lati un soda nauda tādā pašā apmērā par darījumu ar SIA „MK Krabis".

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2006.gada 3.oktobra spriedumu pieteikumu apmierināja.

[4] Izskatot lietu sakarā ar atbildētāja apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2008.gada 13.jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja.

Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt, pastāvot šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona ir reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona; 2) tā samaksājusi nodokļa rēķinu par pakalpojumu vai saņēmusi preci un atbilstošu nodokļa rēķinu; 3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā; 4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā prece vai pakalpojums. Ja iztrūkst kaut viens no minētajiem nosacījumiem, nodokļu maksātājam nerodas tiesība uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Turklāt nepieciešams konstatēt, vai darījums faktiski pēc tā ekonomiskā un juridiskā satura ir noticis.

[4.2] Atbilstoši Senāta judikatūrai faktūrrēķins apliecina pakalpojuma sniegšanas faktu, ja tajā iekļauta visa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestajā daļā norādītā informācija. Tomēr, ņemot vērā faktūrrēķina privāttiesisko raksturu, pieņēmums, ka šādam rēķinam kā darījumu apliecinošam dokumentam ir ekskluzīvs un pietiekams

raksturs, lai apstiprinātu pakalpojuma sniegšanas faktu, neizslēdz iespēju Valsts ieņēmumu dienestam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas atspēko faktūrrēķinā fiksēto par pakalpojuma saņemšanu tieši no rēķinā norādītās personas. Senāts atzinis, ka ir svarīgi konstatēt, vai izsniegtais faktūrrēķins atbilst faktiski notikušam darījumam. Ja Valsts ieņēmumu dienests pamatoti apšauba, ka darījums ir faktiski noticis, personai, kas izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu esamība, proti, tai jāspēj pierādīt darījuma faktu.

[4.3] Lietā konstatējami šādi apstākļi.

Pieteicēja un SIA „MK Krabis" 2003.gada 5.novembrī noslēgušas Konsultāciju līgumu, saskaņā ar kuru SIA „MK Krabis" apņemas atrast komersantu, kurš ir noslēdzis ilgtermiņa mežistrādes līgumu un piekrīt šā līguma pārjaunošanai.

2003.gada 5.novembrī SIA „MK Krabis" izrakstījusi rēķinu Nr.1 (rēķina kopsumma 90 000 lati, tajā skaitā pievienotās vērtības nodoklis 13 728,81 lats) par konsultāciju pakalpojumiem. Pieteicēja samaksājusi minētajā rēķinā norādīto summu.

2003.gada 25.novembrī pieteicēja sastādījusi darba pieņemšanas aktu Nr.11/03 par to, ka SIA „MK Krabis" ir pabeigusi konsultāciju sniegšanu laikā no 2003.gada 5.novembra līdz 25.novembrim un ir sameklēta SIA „Damalas S", kas atteikusies no Ilgtermiņa mežistrādes līguma Nr.6/2002 par labu SIA „Smiltenes MRS". Konsultāciju rezultātā tika noslēgts Ilgtermiņa mežistrādes līgums Nr.1/2004 starp valsts akciju sabiedrību „Latvijas valsts meži" un pieteicēju.

Valsts akciju sabiedrība „Latvijas valsts meži" 2004.gada 15.aprīļa vēstulē apliecina, ka 2003.gada 7.novembrī pieteicējas iesniegums par Ilgtermiņa mežizstrādes līguma pārjaunojumu un ar to saistītie dokumenti iesniegti Rietumvidzemes mežsaimniecībā.

2003.gada 8.decembrī pieteicēja un valsts akciju sabiedrība „Latvijas valsts meži" noslēgušas pārjaunotu ilgtermiņa mežistrādes līgumu Nr.1/2004.

[4.4] Valsts ieņēmumu dienests norādījis, ka SIA „Damalas S" jau 2003.gada 31.oktobrī valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" iesniegusi iesniegumu, kurā apliecinājusi, ka vēlas slēgt pārjaunojuma līgumu ar valsts akciju sabiedrību „Latvijas valsts meži" un pieteicēju. Tātad Konsultāciju līguma 2.1.punkta nosacījumi bija izpildīti jau pirms šā līguma noslēgšanas, proti, pirms līguma noslēgšanas ir atrasts komersants, kurš piekritis slēgt ilgtermiņa mežizstrādes līguma pārjaunojuma līgumu. Šādos apstākļos pieteicējas rīcībā esošie dokumenti nepierāda darījuma fakta esamību starp pieteicēju un SIA „MK Krabis".

[4.5] No Civillikuma 1511., 1512. un 1513.panta izriet, ka jebkuram līgumam, lai tas būtu saistošs un radītu tiesiskas sekas, ir jābūt divu darījumu dalībnieku saskanīga gribas

izpauduma rezultātam. Vienas personas gribas izpaudums līgumisku attiecību nenodibina. SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobra iesniegums ir vienpusējs gribas izpaudums, un audita materiālos nav pierādījumu tam, ka pieteicēja to pieņēmusi līdz 2003.gada 5.novembrim, kad tika noslēgts Konsultāciju līgums. Tātad šis iesniegums neapliecina līgumisku attiecību pastāvēšanu vai nodibināšanu starp pieteicēju un SIA „Damalas S".

[4.6] Nav pierādījumu tam, ka SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobrī iesniegusi valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" iesniegumu par 2002.gada 31.maija Ilgtermiņa mežistrādes līguma pārjaunojumu. No lietā esošajiem pierādījumiem (SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobra iesnieguma, pieteicējas paskaidrojumiem, liecinieka – SIA „MK Krabis" prezidenta – M.K. liecības un valsts akciju sabiedrības „Latvijas valsts meži" 2004.gada 15.aprīļa vēstules) secināms, ka SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobrī nav iesniegusi valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" iesniegumu par 2002.gada 31.maija Ilgtermiņa mežizstrādes līguma pārjaunojumu. Minētais iesniegums valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" tika iesniegts kopā ar pārējiem dokumentiem 2003.gada 7.novembrī.

[4.7] Konkrētajā gadījumā SIA „MK Krabis" sagatavoto trīspusējo pārjaunojuma līgumu parakstīja pieteicēja un SIA „Damalas S", savukārt valsts akciju sabiedrība „Latvijas valsts meži" izbeidza līgumattiecības ar SIA „Damalas S" un noslēdza ilgtermiņa mežizstrādes līgumu ar SIA „Smiltenes MRS". Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza pārjaunojuma līguma oriģinālu, kā arī grozīja sabiedrības statūtus, atspoguļojot tajos saistību pārņemšanu attiecībā uz Ilgtermiņa mežistrādes līgumu.

Valsts ieņēmumu dienests atzinis, ka trīspusējais pārjaunojuma līgums nesniedz skaidru priekšstatu pēc būtības un nav izmantojams darījuma fakta apliecinājumam, jo pieteicēja nav uzrādījusi rakstisku pamatojumu, kas motivētu valsts akciju sabiedrību „Latvijas valsts meži" noslēgt pārjaunojuma līgumu. Iestāde atzinusi, ka nav iespējams konstatēt, kurš ilgtermiņa mežistrādes līgums ir pārjaunots.

Šādi iestādes secinājumi nav korekti, jo no lietas materiāliem secināms, ka starp valsts akciju sabiedrību „Latvijas valsts meži" un SIA „Damalas S" noslēgts viens Ilgtermiņa mežistrādes līgums, kurš tika pārjaunots. Tiesību normas neparedz personai lūgt rakstveidā līguma slēdzēja pusi parakstīt līgumu. Valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" piedāvājums slēgt trīspusēju līgumu tika izteikts mutiski.

[4.8] Valsts ieņēmumu dienests nav iesniedzis pierādījumus administratīvajā aktā norādītajam pamatojumam, ka pakalpojums nav saņemts no SIA „MK Krabis". Tas, ka SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobra iesniegumā norādījusi, ka pieteicēja un SIA „Damalas S" vienojušās par iespēju nodot un pārņemt saistības pret valsts akciju

sabiedrību „Latvijas valsts meži", nevar būt par pamatu secinājumam, ka Konsultāciju līguma 2.1.punktā minētie nosacījumi izpildīti jau pirms šā līguma noslēgšanas.

Tātad Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti ierobežojis pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumu ar SIA „MK Krabis" 13 728,81 lata apmērā un nepamatoti noteicis soda naudu tādā pašā apmērā.

Tāpat nepamatoti veiktas korekcijas pieteicējas 2003.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā, samazinot pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas 76 271 lata apmērā par konsultāciju pakalpojumiem. Tātad uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā nepamatoti palielināts apliekamais ienākums par 76 271 latu un nepamatoti par 2003.gadu papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis 14 491,49 lati, kā arī nepamatoti noteikta soda nauda 14 491,49 lati.

[5] Valsts ieņēmumu dienests par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedzis kasācijas sūdzību, lūdzot spriedumu atcelt.

Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa, izskatot apelācijas sūdzību, nav vispusīgi un pilnīgi izvērtējusi lietā konstatēto apstākļu atbilstību tiesību normu prasībām, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu. Tāpat apgabaltiesa pretēji Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajā daļā noteiktajam nav vispusīgi un pilnīgi pārbaudījusi lietā būtiskus apstākļus, nav devusi tiem juridisku vērtējumu, kā arī nav piemērojusi materiālo tiesību normu, kuru vajadzēja piemērot, tādējādi taisot nepareizu spriedumu.

[5.2] Valsts ieņēmumu dienests, izdodot administratīvo aktu, ir vērtējis darījuma ekonomisko saturu un būtību, kā arī apstākli, ka grāmatvedības dokumenti nesniedz skaidru priekšstatu par darījuma pamatotību. Tiesa spriedumā vērtējusi darījuma juridisko būtību, bet ne ekonomisko saturu. Pieteicēja ne iestādei, ne tiesai nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus darījuma ekonomiskajai efektivitātei. Tātad tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

[5.3] Tiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103.pantu nav objektīvi noskaidrojusi, vai SIA „MK Krabis" ir sniegusi konsultanta pakalpojumus līgumā noteiktajā apjomā, jo no līguma izriet, ka SIA „MK Krabis" apņemas atrast komersantu, kas ir līguma slēdzēja puse ilgtermiņa mežistrādes līgumā par Latvijas valstij piederošo meža resursu izstrādāšanu noteiktā platībā, bet ne mazāk kā 7700 hektārus gadā. Savukārt no pieteicējas un valsts akciju sabiedrības „Latvijas valsts meži" noslēgtā ilgtermiņa

mežistrādes līguma secināms, ka pieteicējai tiek piešķirtas mežistrādes tiesības uz 7722,5 hektāriem līdz 2015.gada 30.septembrim.

Nevērtējot minēto apstākli, tiesa nepamatoti secināja, ka pieteicēja bija tiesīga atskaitīt priekšnodokli 13 728,81 lata apmērā.

[5.4] Saskaņā ar Konsultāciju līgumu konsultāciju pakalpojumi jāizpilda atbilstoši savstarpēji saskaņotam pakalpojumu sniegšanas laika grafikam. Pieteicēja ne iestādei, ne tiesai nav iesniegusi pierādījumus par šādu saskaņotu pakalpojumu sniegšanas laika grafiku. Savukārt tiesa minēto apstākli pretēji Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā noteiktajam nav vērtējusi.

Turklāt atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 7.pantam visiem ierakstiem grāmatvedības reģistros jābūt pamatotiem ar attaisnojuma dokumentu. Tā kā ieraksts SIA „Smiltenes MRS" grāmatvedībā nav pamatots ar konsultāciju pakalpojuma sniegšanas grafiku, nav iespējams pārliecināties par tā patiesumu.

Motīvu daļa

[6] Apgabaltiesa atbilstoši Senāta judikatūrai (*sk., piemēram, Senāta 2005.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-23/2005 14.punktu, 2005.gada 4.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-208/2005 10.punktu, 2005.gada 16.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-472/2005 10.punktu*) pamatoti atzinusi, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu priekšnodokli no budžetā maksājamās summas persona var atskaitīt, pastāvot visiem šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona ir reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona; 2) tā samaksājusi nodokļa rēķinu par pakalpojumu vai saņēmusi preci un atbilstošu nodokļa rēķinu; 3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā; 4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā prece vai pakalpojums.

Strīds ir par to, vai ir konstatēti visi minētajā tiesību normā noteiktie priekšnosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai, tas ir: 1) vai konsultāciju darījums starp pieteicēju un SIA „MK Krabis" faktiski pēc savas ekonomiskās būtības ir noticis; 2) vai šis darījums nodrošina citus pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījumus. Turklāt strīds ir par priekšnodokļa atskaitīšanas apmēru, tā kā Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā pakalpojums pieteicējai nav sniegts Konsultāciju līgumā noteiktajā

apjomā (ja atzīst, ka darījums ir noticis un nodrošina citus ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījums).

I

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu tiesa administratīvajā procesā, pildot savus pienākumus, pati objektīvi noskaidro lietas apstākļus un dod tiem juridisku vērtējumu. Ar šo tiesību normu nostiprināts objektīvās izmeklēšanas princips, kas uzliek pienākumu tiesai administratīvajā procesā neaprobežoties ar procesa dalībnieku sniegtajiem pierādījumiem, bet *ex officio* noskaidrot visus lietas izspriešanai nepieciešamos apstākļus. Tajā pašā laikā Administratīvā procesa likuma 103.panta pirmā daļa paredz, ka administratīvā procesa tiesā būtība ir tiesas kontrole pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu. Atbilstoši minētā likuma 250.panta otrajai daļai tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, ņem vērā administratīvā akta pamatojumu, proti, tos argumentus, kurus iestāde izmantojusi konkrēta lēmuma pieņemšanai. Arī Administratīvā procesa likuma 150.panta otrā daļa noteic, ka iestāde var atsaukties tikai uz tiem pamatojumiem, kuri minēti administratīvajā aktā.

Pārsūdzētajā lēmumā secināts, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti nepierāda darījuma fakta esamību starp pieteicēju un SIA „MK Krabis", arī Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes lēmumā norādīts, ka nav iespējams konstatēt, vai pieteicēja nodokļa rēķinā minētos pakalpojumus faktiski saņēmusi.

[8] Nav pamatots kasatora arguments, ka apgabaltiesa nav vērtējusi darījuma ekonomisko saturu, tādējādi neņemot vērā, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kā arī neņemot vērā, ka pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības tiem jānodrošina citi ar nodokli apliekami darījumi.

Apgabaltiesa spriedumā detalizēti ir konstatējusi un vērtējusi Konsultāciju līguma un pārjaunotā mežistrādes līguma noslēgšanas apstākļus, kā arī SIA „Damalas S" 2003.gada 31.oktobrī sastādītā iesnieguma valsts akciju sabiedrībai „Latvijas valsts meži" sastādīšanas un iesniegšanas valsts akciju sabiedrībā „Latvijas valsts meži" apstākļus un šā iesnieguma nozīmi.

Apgabaltiesa ir vērtējusi arī pakalpojuma sniegšanas laika grafika trūkuma nozīmi un ietekmi uz rezultātu. Apgabaltiesa ir atzinusi, ka lietā esošie pierādījumi ir pietiekami

faktisko apstākļu konstatēšanai, līdz ar to apstāklim, ka pieteicēja nav iesniegusi saskaņotu pakalpojumu sniegšanas laika grafiku, nav nozīmes.

Senāts arī norāda, ka ieraksta grāmatvedības reģistros patiesums bija pārbaudāms, vērtējot visus pieteicējas rīcībā esošos dokumentus (Konsultāciju līgumu Nr.1/11, rēķinu-faktūru Nr.1, darba pieņemšanas aktu Nr.11/03, Ilgtermiņa mežistrādes līgumu Nr.1/2004) to kopsakarā, ko apgabaltiesa ir darījusi (*sk. apgabaltiesas sprieduma 15., 17. un turpmākos punktus*).

Ir atzīstams, ka apgabaltiesa ir vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus, spriedumā motivējot savu secinājumu, ka darījums starp pieteicēju un SIA „MK Krabis" faktiski ir noticis. Faktisko apstākļu un pierādījumu pārvērtēšana neietilpst Senāta kompetencē.

Ievērojot minēto, nav konstatējams Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas un 103.panta otrās daļas pārkāpums.

Turklāt Valsts ieņēmumu dienests ne kasācijas sūdzībā, ne kasācijas instances tiesas sēdē nekonkretizē, kādi pierādījumi tam, ka pieteicējas konsultāciju darījums ar SIA „MK Krabis" faktiski nav noticis, lietā būtu iegūstami papildus.

[9] Nav pamatots arī iestādes arguments kasācijas sūdzībā, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu. Apgabaltiesa šīs tiesību normas interpretējusi pareizi un atbilstoši Senāta judikatūrai, atbilstoši šai interpretācijai noskaidrojusi lietas apstākļus un vērtējusi pierādījumus. Senāts norāda, ka iestādes arguments faktiski ir vērsts nevis uz tiesību normu nepareizu interpretāciju, bet uz apstākļu un pierādījumu novērtējumu, kas neatbilst iestādes viedoklim. Tas, ka tiesa lietā esošos pierādījumus vērtējusi citādāk nekā administratīvā procesa dalībnieks, nevar būt par pamatu apgalvojumam, ka tiesa nav izpildījusi pienākumu pierādījumus izvērtēt pilnīgi, vispusīgi un objektīvi. Ja tiesa novērtējusi pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta noteikumiem, procesa dalībniekiem jārespektē tiesas sniegtais pierādījumu novērtējums (s*k., piemēram, Senāta 2008.gada 10.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-132/2008 7.4.punktu, Senāta 2008.gada 13.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-500/2008 10.punktu*).

Kasācijas instances tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienests arī neprecizēja savu kasācijas sūdzības argumentu, ka apgabaltiesa nav piemērojusi to tiesību normu, kuru bija jāpiemēro, proti, nenorādīja šādu tiesību normu.

II

[10] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norādījis, ka pieteicēja ne iestādei, ne tiesai nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus darījuma ekonomiskajai efektivitātei.

Apgabaltiesa šādu argumentu spriedumā tieši nav vērtējusi, tā kā šāds arguments izvirzīts tikai kasācijas sūdzībā. Audita pārskatā Valsts ieņēmumu dienests ir norādījis, ka pakalpojumi nav izmantoti pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai (*audita pārskata 13.lapa*). Iestāde šo argumentu savos lēmumos vairāk nav pamatojusi un izvērsusi, no kā ir secināms, ka šis atzinums izriet no iestādes pamatsecinājuma, ka darījums faktiski nav noticis.

Tādējādi, ievērojot tiesas pārbaudes apjomu un iebildumu robežas, apgabaltiesa, konstatējot, ka pārsūdzētajā lēmumā ietvertais pamatojums neattaisno adresātam uzlikto pienākumu, pamatoti atcēla iestādes lēmumu.

Senāts tālāk norādīto apsvērumu dēļ atzīst, ka šis kasācijas sūdzības arguments arī pēc būtības nav pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[11] Kasācijas instances tiesas sēdē, pamatojot kasācijas sūdzības argumentu, Valsts ieņēmumu dienests norādīja, ka pieteicējai bija jāpamato konsultāciju darījuma efektivitāte, proti, jāpierāda, ka ar šo darījumu pieteicēja gūs peļņu. Iestāde savos paskaidrojumos kasācijas sūdzības argumentu skaidroja gan kā nepieciešamību pieteicējai pierādīt savu nolūku Konsultāciju līguma rezultātā gūt peļņu, gan kā nepieciešamību pierādīt pašu peļņas gūšanas faktu.

Pamatots ir iestādes arguments, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam, lai persona atskaitītu priekšnodokli, ir nepieciešams konstatēt, ka darījums, par kuru tiek atskaitīts priekšnodoklis, nodrošina citus šīs personas ar nodokli apliekamos darījumus, citiem vārdiem, kalpo šīs personas saimnieciskās darbības (kas ietver arī peļņas gūšanu) nodrošināšanai. Tādējādi būtiski ir konstatēt personas nodomu iegūto preci vai pakalpojumu turpmāk izmantot saimnieciskajā darbībā. Priekšnosacījums – saņemto preci vai pakalpojumu izmantot savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai – nav izpildījies, ja iepriekš minētais nolūks nav konstatējams, bet ir konstatēts, ka darījums noslēgts vienīgi ar mērķi atskaitīt priekšnodokli.

Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta arguments, ka pieteicējai likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteikto priekšnosacījumu esamības pamatošanai būtu jāpierāda peļņas gūšanas fakts attiecīgā darījuma rezultātā.

Priekšnodokļa atskaitījuma tiesības izmantošanai ir pietiekami konstatēt, ka attiecīgais darījums tiek veikts ar mērķi iegūto preci vai pakalpojumu izmantot turpmākajā saimnieciskajā darbībā. Šī tiesība nav ierobežojama pat tad, ja šāds mērķis ir konstatēts, bet turpmākie apliekamie darījumi tomēr netiek īstenoti, proti, persona nezaudē šo tiesību, ja ir rīkojusies labticīgi (*sk., arī Senāta 2008.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-46/2008 12., 13.punktu*). Tāpēc privātpersonai nav uzliekams pienākums pierādīt, ka tā attiecīgo darījumu rezultātā guvusi peļņu.

[12] Apgabaltiesa šajā lietā ir konstatējusi, ka konsultāciju darījums ir noticis. No lietas neizriet, ka būtu strīds par to, ka arī pats pārjaunotais mežistrādes līgums ir noslēgts un pieteicēja atbilstoši tam veic mežistrādi, tas ir, saimniecisko darbību.

Kā konstatējusi apgabaltiesa, pieteicēja un valsts akciju sabiedrība „Latvijas valsts meži" ir noslēgusi ilgtermiņa mežistrādes līgumu (kas paredzēja pieteicējas tiesības laika periodā līdz 2015.gadam veikt 7722,5 hektāru mežistrādi). Apgabaltiesa arī konstatējusi, ka faktiski vienošanās starp SIA „MK Krabis" un SIA „Damalas S" par to, ka SIA „Damalas S" atteiksies no savām mežistrādes tiesībām, kas nodibinātas, noslēdzot ilgtermiņa līgumu ar valsts akciju sabiedrību „Latvijas valsts meži" un atdos tās pieteicējai, bijusi panākta jau pirms Konsultāciju līguma noslēgšanas. Apgabaltiesa arī noskaidrojusi, ka SIA „MK Krabis" ar pieteicēju Konsultāciju līgumu parakstījis tikai tad, kad konsultantam bijis zināms, ka SIA „Damalas S" savas tiesības atdos un to bija apliecinājusi rakstveidā savā iesniegumā. Savukārt pieteicējai šo apliecinājumu (iesniegumu) konsultants uzrādījis pēc tam, kad jau bijis parakstīts Konsultāciju līgums. Apgabaltiesa novērtējot apstākļus, atzinusi, ka nav secināms, ka mežistrādes tiesību pārņemšanas darījums tieši starp pieteicēju un SIA „Damalas S" faktiski būtu noticis jau līdz Konsultāciju līguma noslēgšanai, un ka tas noticis bez starpnieka – SIA „MK Krabis". No apgabaltiesas spriedumā konstatētajiem un novērtētajiem apstākļiem ir secināms (uz to kasācijas instances tiesas sēdē norādīja arī pieteicējas pārstāvis), ka, lai arī pieteicēja, iespējams, jau līdz Konsultāciju līguma noslēgšanai bija ieguvusi informāciju par SIA „Damalas S" iespējamu atteikšanos no mežistrādes tiesībām par labu pieteicējai, šīs tiesības no pieteicējas neatkarīgu apstākļu dēļ nebija iegūstamas, nenoslēdzot Konsultāciju līgumu.

Valsts ieņēmumu dienests lietā neapstrīd pieteicējas saimniecisko darbību pārjaunotā ilgtermiņa mežistrādes līguma ietvaros. Šis apstāklis, kā arī apgabaltiesas spriedumā konstatētie fakti un to izvērtējums konkrētajos apstākļos ir pietiekams, lai atzītu, ka ir sakarība starp Konsultāciju līgumu un pārjaunoto mežistrādes līgumu, proti, Konsultāciju

līgums slēgts ar mērķi iegūt mežistrādes tiesības un tādējādi konsultāciju darījums ir nodrošinājis citus pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus.

III

[13] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103.pantu nav objektīvi noskaidrojusi, vai SIA „MK Krabis" ir sniegusi konsultanta pakalpojumus līgumā noteiktajā apjomā, jo no līguma izriet, ka SIA „MK Krabis" apņemas atrast komersantu, kas ir līguma slēdzēja puse ilgtermiņa mežistrādes līgumā par Latvijas valstij piederošo meža resursu izstrādāšanu noteiktā platībā, bet ne mazāk kā 7700 hektārus gadā. Savukārt no pieteicējas un valsts akciju sabiedrības „Latvijas valsts meži" noslēgtā ilgtermiņa mežistrādes līguma secināms, ka pieteicējai tiek piešķirtas mežistrādes tiesības uz 7722,5 hektāriem līdz 2015.gada 30.septembrim.

Nevērtējot minēto apstākli, iestādes ieskatā apgabaltiesa nepamatoti secināja, ka pieteicēja bija tiesīga atskaitīt priekšnodokli 13 728,81 lata apmērā.

Senāts šajā gadījumā nekonstatē Administratīvā procesa likuma 103.panta pārkāpumu. Kā Senāts norādīja jau iepriekš, tiesas pienākums, izskatot lietu pēc būtības, ir izvērtēt iestādes administratīvā akta tiesiskumu. Valsts ieņēmumu dienests savu lēmumu pamatojis ar to, ka konsultāciju darījums vispār nav noticis. Arguments, ka pakalpojums nav sniegts tādā apmērā, par kādu atskaitīts priekšnodoklis, kasācijas sūdzībā izteikts pirmo reizi, tāpēc apgabaltiesai nebija pamata šādu argumentu vērtēt.

Turklāt Senāts norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests ne kasācijas sūdzībā, ne kasācijas instances tiesas sēdē nesniedz pamatojumu argumentam, ka konsultācijas pakalpojuma apjoms neatbilst pārjaunotajā līgumā paredzētajam mežistrādes apjomam. Iestāde kasācijas instances tiesas sēdē arī neizteica iebildumus pret pieteicējas pārstāvja argumentāciju, ka gan Konsultāciju līgumā, gan mežistrādes līgumā norādītā platība ir kopējā platība, kurā pieteicējam piešķirtas tiesības veikt ilgtermiņa mežistrādi. Gada ietvaros veicamais izstrādes apjoms šajā teritorijā ir atkarīgs no tā, kādā platībā un vietā attiecīgajā laikā mežistrāde vispār ir atļauta.

[14] Izvērtējot apgabaltiesas spriedumu un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību, Senāts atzīst, ka sprieduma atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 13.jūnija spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja tiesnese	*(paraksts)*	V.Kakste
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS
Tiesnese V.Kakste
Rīgā 2009.gada 2.martā