ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420421611
AA43-0695-14/13

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 6.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Kanenberga,
tiesneses Dz.Amerika un I.Meldere,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Cukura iela" pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Kārlim Grantam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Cukura iela" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 22.decembra lēmuma Nr.22.4.6/68746 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu par pievienotās vērtības nodokļa Ls 3924 un Ls 2674,8 atmaksu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Cukura iela" un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 15.novembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas nodokļu administrācijā 2010.gada 21.jūnijā saņemts SIA „Cukura iela" pieprasījums par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pārmaksas Ls 7058,1 apmērā, kas izveidojusies par periodu līdz 2010.gada 19.jūnijam, atmaksu.

Sakarā ar minēto pieprasījumu VID Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 18.augusta līdz 11.oktobrim SIA „Cukura iela" veica PVN auditu par laika periodu no 2007.gada 1.jūnija līdz 2009.gada 31.decembrim.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2010.gada 11.oktobra lēmumu Nr.23.22/1257 SIA „Cukura iela" samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 3924 un aprēķināta soda nauda Ls 1962 apmērā.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, SIA „Cukura iela" to apstrīdēja.

Ar VID ģenerāldirektores 2010.gada 22.decembra lēmumu Nr.22.4.6/68746 (turpmāk – Lēmums Nr.1) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[1.1] SIA „Cukura iela" nav bijuši ienākumi no pamatdarbības (nav radīts jauns ar PVN apliekams objekts), tā nav iesniegusi pierādījumu nodomam veikt ar PVN apliekamos darījumus nākotnē. SIA „Cukura iela" nav finansējuma projekta realizācijai. Komercsabiedrība nav iesniegusi dokumentus par banku kredīta saņemšanas iespējām vai cita finansējuma saņemšanas iespējām. Komercsabiedrība nav noslēgusi līgumus ar potenciālajiem būvniekiem, kā arī potenciālajiem telpu īrniekiem vai pircējiem.

[1.2] Nodokļu maksātājs nav apstiprinājis savu argumentu, ka SIA „ADS Geometrical" un SIA „BDO Invest-Rīga" rēķinos norādītie pakalpojumi (daudzdzīvokļu ēkas skiču projekta un tehniskā projekta izstrāde, tehnisko noteikumu sagatavošana un nekustamā īpašuma novērtēšana), kā arī SIA „Vesta nekustamie īpašumi" rēķinā norādītie pakalpojumi (par teritorijas sakopšanu) saistīti ar SIA „Cukura iela" plānotās saimnieciskās darbības nodrošināšanu nākotnē (ēkas rekonstrukciju) un jaunas ar PVN apliekamās preces vai pakalpojuma radīšanu.

[1.3] SIA „Cukura iela" un SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas aktu nevar saistīt ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada 31.decembra rēķinu Nr.PR00932 par teritorijas sakopšanu, kā arī nav iespējams izvērtēt saņemtā pakalpojuma saistību ar SIA „Cukura iela" apliekamajiem darījumiem.

[2] Izskatot SIA „Cukura iela" 2010.gada 21.jūnija PVN pārmaksas atmaksas pieprasījumu, ar VID Nodokļu pārvaldes Rīgas nodokļu administrēšanas daļas Ziemeļu rajona klientu apkalpošanas centra vadītājas 2010.gada 8.novembra

lēmumu Nr.8.21.8.2/358 nolemts neatmaksāt aizkavēto PVN summu Ls 3924 apmērā sakarā ar audita rezultātiem, neatmaksāt aizkavēto PVN summu Ls 459,30 apmērā saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu un neatmaksāt PVN summu Ls 2674,80 apmērā, pamatojoties uz likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktu, jo par pieprasīto periodu norādītā PVN pārmaksa reāli nepastāv.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, SIA ,,Cukura iela" to apstrīdēja.

Ar VID ģenerāldirektores 2010.gada 29.decembra lēmumu Nr.22.4.6/69746 (turpmāk – Lēmums Nr.2) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts daļā, ar kuru nolemts neatmaksāt SIA ,,Cukura iela" PVN Ls 3924 un Ls 2674,80 apmērā, un atcelts daļā, ar kuru nolemts neatmaksāt SIA ,,Cukura iela" PVN pārmaksu Ls 459,3 apmērā.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2011.gada 25.janvārī saņemts SIA ,,Cukura iela" pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā lūdza atmaksāt PVN pārmaksu, kas uz 2010.gada 19.jūniju sastāda Ls 7058,10. Pieteicēja ir informēta, ka šī PVN pārmaksa sastāv no PVN pārmaksas par periodu no 2007.gada 1.jūnija līdz 2009.gada 31.decembrim Ls 4383,30 apmērā un no PVN pārmaksas par periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 1.jūnijam Ls 2674,80 apmērā. PVN pārmaksas apmērs Ls 7058,10 sakrīt arī ar pieteicējas iesniegtajām PVN deklarācijām par šo periodu un izdruku no VID Nodokļu maksātāju datu sistēmas par budžeta maksājuma stāvokli.

[3.2] VID uzskats, ka pieteicēja ir pasūtījusi projektu ēkas rekonstrukcijai un tās novērtējumu un par to maksājusi, nevēloties šajā nekustamajā īpašumā veikt saimniecisko darbību, neatbilst nekādiem loģikas apsvērumiem. Nekustamā īpašuma Jelgavā, /adrese/vērtējums tika pasūtīts ar mērķi, lai veiktu aprēķinus un kalkulācijas saistībā ar nepieciešamā finansējuma nodrošināšanu un kredīta saņemšanu bankā. Šie izdevumi nenoliedzami ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[3.3] Pieteicēja izdevumus ir veikusi ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai, jo visi darbi nekustamajā īpašumā ir veikti ar mērķi pēc būvdarbu veikšanas šo īpašumu pārdot, atsevišķas telpas plānots iznomāt. Līdz ar to ir plānots, ka rekonstruētais īpašums tiks izmantots tikai ar PVN apliekamiem darījumiem.

[3.4] Pieteicēja ir pārliecināta, ka, ekonomiskajai situācijai uzlabojoties, nekustamā īpašuma objekts tiks pabeigts. Pašlaik pieteicēja veic nepieciešamās darbības, lai piesaistītu bankas finansējumu projekta realizēšanai. Paralēli rekonstrukcijas uzsākšanai tiks atsākta arī rekonstruējamā nekustamā īpašuma tirdzniecība.

[3.5] Apstāklis, ka vēlāk saimnieciskās darbības plāns kādu iemeslu dēļ netiek realizēts, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas un atskaitītais priekšnodoklis būtu jāatmaksā.

[3.6] No iesniegtā rēķina un darbu pieņemšanas-nodošanas akta ir iespējams secināt, ka teritorija uzkopšana ir veikta /adrese/, Jelgavā un ka šie saņemtie pakalpojumi tika iegādāti pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3.7] Diemžēl, pieteicēja nevarēja izmantot iespēju regulāri pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu, jo VID piekopa un joprojām piekopj tādu prettiesisku praksi, ka samaksāto priekšnodokli nevar atprasīt, kamēr nav veikts ar PVN apliekamais darījums. Tādējādi pieteicēja izvēlējās novirzīt pārmaksāto nodokļa summu nākamo periodu PVN maksājumu segšanai.

Pieteicēja bija tiesīga paļauties uz to, ka reiz noteiktais regulējums par iespēju novirzīt pārmaksāto PVN summu nākamo periodu PVN maksājumu segšanai neierobežotu laika periodu netiks mainīts. Nevar pastāvēt situācija, ka, nenosakot nekādu pārejas periodu, PVN pārmaksa, kuru pieteicēja bija tiesīga pārnest nākamo periodu PVN maksājumu segšanai neierobežotu laika periodu, vairs nevar tikt ne atmaksāta, ne arī pārnesta uz PVN maksājumiem nākamajiem taksācijas periodiem.

[4] Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID (turpmāk arī – atbildētājs) rakstveida paskaidrojums, kurā norādīts, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz pārsūdzētajos lēmumos minētajiem apsvērumiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 15.novembra spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, atcelts Lēmums Nr.1, uzdots VID izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu par izveidojušos PVN pārmaksu Ls 3924 apmērā un noraidīts pieteikums daļā par PVN pārmaksas Ls 2674,80 apmērā atmaksu.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Kā izriet no lietas materiāliem, lietā ir strīds par to, vai no pieteicējas darījumiem ar AS „BDO Invest-Rīga", SIA „ADS Geometrical" un SIA „Vesta nekustamie īpašumi" pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[5.2] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ir nekustamā īpašuma /adrese/, Jelgavā īpašniece.

[5.3] Tiesa secināja, ka pieteicējas darbības saistībā ar 2007.gada 16.februārī noslēgto līgumu ar SIA „ADS Geometrical" par daudzdzīvokļu ēkas skiču projekta izmaiņu un tehniskā projekta izstrādi un 2009.gada 1.aprīlī AS „BDO Invest-Rīga" izrakstīto rēķinu par nekustamā īpašuma /adrese/, Jelgavā novērtēšanu, ir vērsta uz savas saimnieciskās darbības tālāko nodrošināšanu.

[5.4] Saskaņā ar 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas aktu SIA „Vesta nekustamie īpašumi" veica teritorijas sakopšanu /adrese/, Jelgavā.

Tiesa no lietā esošā 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas akta konstatēja, ka pieņemti darbi no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" par krūmu zāģēšanu, zāles pļaušanu, atkritumu vākšanu /adrese/, Jelgavā. 2008.gada 31.decembra rēķins izrakstīts par teritorijas sakopšanu SIA „Vesta nekustamie īpašumi".

Izvērtējot minēto, tiesai neradās šaubas par to, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" veica teritorijas /adrese/, Jelgavā

sakopšanu un 2008.gada 31.decembra rēķins Nr.PR00932 izrakstīts tieši par nodošanas - pieņemšanas aktā minēto darbu veikšanu.

[5.5] Tā kā pieteicēja pamatoti atskaitīja priekšnodokli, VID, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$panta pirmo daļu, prettiesiski aprēķināja soda naudu.

[5.6] Ņemot vērā secināto, tiesa atzina, ka Lēmums Nr.1 daļā par no budžeta atmaksājamo PVN Ls 3924 un soda naudu Ls 1962 apmērā atceļams un VID uzliekams pienākums pieteicējai atmaksāt PVN Ls 3924 apmērā.

[5.7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts paredz nodokļu maksātāja tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Minētā tiesību norma stājās spēkā 2003.gada 1.jūlijā un līdz tam nodokļu maksātājam bija iespēja pieprasīt nodokļa pārmaksas atmaksu par neierobežotu laika posmu. 2006.gada 26.oktobrī minētā tiesību norma papildināta ar vārdiem – vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai, kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī.

Tiesa secināja, ka neatkarīgi no tā, vai PVN pārmaksa veidojusies pirms vai pēc 2003.gada 1.jūlija, pārejas periods uz šo brīdi atzīts par samērīgu un, kā uz nodokļu pārmaksas atmaksu, tā uz pārmaksas pārcelšanu uz nākošo taksācijas periodu, attiecināms trīs gadu noilguma termiņš.

[5.8] Pieteicēja pieprasīja 2010.gada 21.jūnijā VID PVN pārmaksas atmaksu Ls 7058,10 apmērā, kas daļā sastāv no Ls 2674,8 par periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam, bet PVN deklarāciju iesniedza tikai 2010.gada 13.jūlijā.

No minētā tiesa secināja, ka pieteicēja nokavēja PVN pārmaksas atmaksas trīs gadu termiņu un ir iestājies noilgums kā nodokļa pārmaksas atmaksai par periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam, kā arī tās pārcelšanai uz nākamo taksācijas periodu. Attiecībā uz pieteicēju nav piemērojami tiesiskās paļāvības un samērīguma principi, jo saskaņā ar Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.2010-02-01 10.punktu nav iespējams atjaunot iespēju iesniegt pieteikumu par nodokļu pārmaksas atmaksāšanu ikvienai personai, kura līdz minētajam spriedumam nav aizstāvējusi savas tiesības Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) noteiktajā kārtībā.

VID no 2010.gada 18.augusta līdz 11.oktobrim veica PVN auditu par periodu no 2007.gada jūnija līdz 2009.gada decembrim saskaņā ar spēkā esošo tiesisko regulējumu. Saskaņā ar 2010.gada 10.oktobra lēmumu par audita rezultātiem konstatēja, ka pieteicēja deklarēja darījumus ar SIA „ADS Geometrical" par 2007.gada novembri un 2008.gada janvāri, kā arī darījumus ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada decembrī un AS „BDO Invest-Rīga" 2009.gada aprīlī. Kā atzīts iepriekš, PVN Ls 3924 apmērā atmaksas atteikums par minētajiem darījumiem ir nepamatots. VID nevērtēja PVN Ls 2674,80 atmaksu, jo periodā no 2007.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam iestājies noilgums. Tādējādi tiesa secināja, ka atteikums atmaksāt PVN Ls 2674,80 ir pamatots, jo nav konstatējama PVN pārmaksa.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 15.novembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīts turpmāk minētais.

[6.1] Līdz 2010.gada 1.jūlijam, kad spēkā stājās jaunā PVN pārmaksu atmaksas kārtība, nodokļu maksātājiem bija iespēja, vai nu trīs gadu laikā pieprasīt pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu, kas ietvēra arī novirzīšanu citu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai, vai novirzīt pārmaksāto nodokļa summu nākamo periodu PVN maksājumu segšanai bez termiņa ierobežojuma.

Līdz ar to, ja nodokļu maksātājs izvēlējās pieprasīt pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu vai novirzīšanu citu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai, tas notika uz rakstiska iesnieguma pamata atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktam.

[6.2] VID prettiesiskā prakse, kura atzīta par kļūdainu gan Administratīvo tiesu spriedumos, gan arī Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija spriedumā lietā Nr.2010-02-01, neļāva pieteicējai atprasīt PVN pārmaksu 3 gadu laikā, ja ar PVN apliekamais darījums nenotika šajā termiņā.

Tādējādi pieteicēja, tāpat kā daudzi citi nodokļu maksātāji, kuru projektu attīstīšana ilga vairāk kā trīs gadus, izvēlējās nevis pieprasīt pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu, bet gan novirzīt pārmaksāto nodokļa summu nākamo periodu PVN maksājumu segšanai, uz ko aicināja arī pats VID. Šāda novirzīšana līdz 2010.gada 1.jūlijam notika automātiski bez pieprasījuma un uz to netika attiecināts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais trīs gadu ierobežojums.

[6.3] Konkrētajā gadījumā problēma radās, jo jaunā PVN pārmaksas atmaksas kārtība pēc 2010.gada 1.jūlija vairs neparedz automātisku pārmaksātā PVN novirzīšanu uz PVN maksājumiem nākamajiem taksācijas periodiem.

Tāpēc pieteicēja vērsās VID ar iesniegumu par pārmaksātā PVN atmaksu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktam.

[6.4] Nevar pastāvēt situācija, kad, nenosakot nekādu pārejas periodu, PVN pārmaksa, kuru pieteicējai bija tiesības pārnest nākamo periodu PVN maksājumu segšanai neierobežotu laika periodu vai koriģēt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtajai daļai, vairs nevar tikt ne atmaksāta, ne arī pārnesta uz PVN maksājumiem par nākamiem taksācijas periodiem. Līdz ar to šāda situācija ir prettiesiska un pretrunā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktam.

[6.5] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punkts attiecībā pret likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu ir speciālā tiesību norma, kas neparedz 3 gadu termiņa ierobežojumu. Tā kā pieteicēja saņemtos pakalpojumus ir izmantojusi ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai un likums neparedz, ka PVN pārmaksa, kas ir radusies vairāk kā 3 gadus iepriekš, bet kuru līdz 2010.gada 1.jūlijam varēja izmantot nākamo taksācijas periodu PVN

maksājumu segšanai neierobežotu laika periodu, būtu dzēšama, VID pieteicējai bija jāļauj PVN pārmaksu arī turpmāk izmantot kārtējo PVN maksājumu segšanai vai arī jāatmaksā.

Turklāt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punkts un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts būtu skatāms kopsakarā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturto daļu, kas attiecībā pret likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu uzskatāma par speciālo tiesību normu un paredz pieteicējai, kura veikusi PVN maksājumus saistībā ar nekustamā īpašuma iegādi, rekonstrukciju un renovāciju, tiesības veikt priekšnodokļa korekcijas 10 gadu laikā, skaitot no nekustamā īpašuma iegādes vai nodošanas ekspluatācijā.

[6.7] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtajai daļai pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksa (priekšnodokļa atskaitīšana vai atskaitītā priekšnodokļa atmaksa) par nekustamo īpašumu iegādi, celtniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju notiek nevis likumā „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktajā trīs gadu termiņā, bet gan desmit gadu termiņā pēc nekustamā īpašuma nodošanas ekspluatācijā.

Atbilstoši minētajai tiesību normai - apliekamā persona atskaita priekšnodokli par nekustamā īpašuma celtniecību, ja nekustamo īpašumu paredzēts izmantot tikai apliekamo darījumu veikšanai pilnā apmērā. Vai, ja nekustamo īpašumu paredzēts izmantot gan apliekamiem, gan neapliekamiem darījumiem, atskaitāmā priekšnodokļa apmēru nosaka pēc paredzamās nekustamā īpašuma izmantošanas proporcijas. Nekustamais īpašums ir jāreģistrē VID, iesniedzot nodokļa deklarāciju par taksācijas periodu, kurā nekustamais īpašums pieņemts ekspluatācijā. Reģistrējot nekustamo īpašumu, apliekamā persona norāda kopējo nodokļa summu, kas uzrādīta saņemtajos nodokļa rēķinos par nekustamā īpašuma iegādi, celtniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju, kā arī atskaitītā priekšnodokļa summu, ievērojot nekustamā īpašuma izmantošanas proporciju apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Nākamo 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kad nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, nodokļu maksātājam ir jāinformē VID par nekustamā īpašuma izmantošanu apliekamiem darījumiem un neapliekamiem darījumiem attiecīgajā taksācijas gadā. Nākamo 10 gadu laikā nodokļu maksātājam ir jāveic atskaitāmā priekšnodokļa korekcija par katru taksācijas gadu, aprēķinot starpību starp vienu desmito daļu no atskaitītā priekšnodokļa un atskaitāmo priekšnodokli attiecīgajā taksācijas gadā, ievērojot nekustamā īpašuma izmantošanas proporciju apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Šo starpību apliekamā persona iemaksā budžetā vai saņem atpakaļ no budžeta. Ja nekustamais īpašums tiek pārdots kā lietots nekustamais īpašums, 10 gadu laikā pēc tā pieņemšanas ekspluatācijā, nodokļu maksātājam ir jāatmaksā budžetā priekšnodokļa summa, kuru aprēķina, reizinot vienu desmito daļu no atskaitītā priekšnodokļa ar gadu skaitu, kas atlicis līdz 10 gadiem.

Tādējādi atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtajai daļai, ja nodokļu maksātājs plāno nekustamo īpašumu izmantot vienīgi apliekamu darījumu nodrošināšanai, tam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt pilnā apmērā, tomēr, ja nākamo 10 gadu laikā pēc īpašuma nodošanas ekspluatācijā nekustamais īpašums tiek izmantots neapliekamiem darījumiem (piemēram - izīrēts), atskaitītais priekšnodoklis (tā daļa) ir jāatmaksā. Savukārt, ja nodokļu maksātājs nav atskaitījis priekšnodokli, bet nekustamo īpašumu izmanto apliekamiem darījumiem, 10 gadu laikā nodokļu maksātājs ir tiesīgs saņemt atskaitītā priekšnodokļa atmaksu.

[6.8] Ja VID neatmaksās PVN pārmaksu, kas vecāka par 3 gadiem, vai nenovirzīs to nākamo periodu PVN maksājumu segšanai, radīsies situācija, ka, neskatoties uz to, vai pēc nekustamā īpašuma nodošanas ekspluatācijā tajā tiks veikti apliekami vai neapliekami darījumi, pieteicējai būs vēlreiz jāveic PVN nomaksa budžetā, proti, veicot apliekamu darījumu, pieteicējai būs jāaprēķina PVN, bet PVN pārmaksa par celtniecību nebūs atmaksāta, un, veicot neapliekamu darījumu, pieteicējai būs jāatmaksā iepriekš atskaitītais priekšnodoklis, kura atmaksu tā no VID nav saņēmusi.

[7] Par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 15.novembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums daļā apmierināts un atcelts Lēmums Nr.1 daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi", atbildētājs iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīts turpmāk minētais.

[7.1] Tiesa, vērtējot pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi", pamatojoties uz 2008.gada 31.decembrī izrakstīto rēķinu Nr.PR00932 un 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas aktu, nav ņēmusi vērā un piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.[1]daļu, kas nosaka obligātās nodokļa rēķina sastāvdaļas.

Nepilnības 2008.gada 31.decembra rēķina noformēšanā nav atzīstamas par formāliem trūkumiem. Turklāt, vērtējot rēķinu kopā ar darbu pieņemšanas-nodošanas aktu, ir secināms, ka no pārbaudei iesniegtajiem dokumentiem nav iespējams gūt skaidru priekšstatu par darījumu, proti, nav iespējams konstatēt teritorijas sakopšanai patērēto laiku, pakalpojuma saņemšanas biežumu. Turklāt 2008.gada 31.decembra rēķins un 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas akts nesatur atsauci viens uz otru, līdz ar to dokumentu saikne ir apšaubāma.

[7.2] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) ir norādījis atziņas par atsevišķiem trūkumiem nodokļu rēķinu noformēšanā (attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu), kas liedz tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šādi trūkumi ir, piemēram, ja no nodokļa rēķina nav secināms, kādi konkrēti un kādā apjomā, kur un kādā veidā sniegti pakalpojumi; nodokļa rēķinā ietvertā informācija ir nepietiekama, lai identificētu konkrēto pakalpojumu, tas ir, lai saprastu, kur tieši pakalpojums sniegts (pakalpojuma sniegšanas vieta); nav ietvertas arī atsauces uz citiem dokumentiem, pēc kuriem varētu nepārprotami identificēt darījumus; nav izsecināmi konkrēti sniegtie darbi sniegtā pakalpojuma ietvaros; attiecīgo darījumu pierādīšanai iesniegtie dokumenti satur būtiskus trūkumus, kuru dēļ nav iespējams konstatēt to savstarpēju sakarību un attiecināmību uz konkrētu darījumu; nav izpildīta likuma „Par grāmatvedību" 2.panta prasība grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu konstatēt katra saimnieciskā

darījuma sākumu un izsekot tā norisei, un tml.

Būtiska nozīme ir apstāklim, ka nodokļu maksātājam (pieteicējam) ir iespēja pārbaudīt nodokļu rēķinu atbilstību tiesību normām un nepieļaut trūkumus tajos. Norādītie trūkumi Augstākās tiesas ieskatā ir būtiski un liedz izrakstītos faktūrrēķinus atzīt par nodokļu rēķiniem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestās daļas izpratnē. Šādi nodokļu rēķini nav izmantojami priekšnodokļa atskaitīšanai un minētais var būt patstāvīgs pamats personas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanai, jo liedz secināt, ka pakalpojumi izmantoti konkrētā nodokļu maksātāja (pieteicēja) saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Minētā Augstākās tiesas prakse ir piemērojama arī konkrētajā lietā, jo pieļautie trūkumi dokumentu noformēšanā neļauj gūt skaidru priekšstatu, bet sniedz tikai vispārīgu informāciju par pieteicējas darījumu ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi".

[7.3] Tiesa nav izvērtējusi visus lietā esošos pierādījumus to kopsakarā atbilstoši APL 154.panta pirmās daļas nosacījumiem. Proti, tiesa atstāja bez ievērības faktu, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" sniegtos pakalpojumus pieteicēja nav apmaksājusi. Tiesa nevērtēja arī apstākli, ka darbu pieņemšanas-nodošanas akts ir iesniegts tikai audita nobeiguma sarunas laikā, kad pieteicēja zināja, ka nodokļu administrācija ir apšaubījusi pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi".

[8] Administratīvajā apgabaltiesā saņemts VID paskaidrojums, kurā lūgts pieteikumu noraidīt un papildus norādīts turpmāk minētais.

[8.1] Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.2010-02-01 tika vērtētas nodokļu maksātāju tiesības rīkoties ar PVN pārmaksu pēc noilguma iestāšanās.

[8.2] Tāpat arī Eiropas Savienības tiesa ir atzinusi, ka trīs gadu noilguma termiņš ir piemērojams pārmaksātajiem nodokļiem, jo šāds termiņš principā var ļaut katram samērā rūpīgam nodokļu maksātājam izmantot tiesības, kas izriet no Eiropas Savienības tiesību sistēmas (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2010.gada 21.janvāra sprieduma lietā Nr.C-472/08/2010 21.punktu*).

[8.3] Gan Satversmes tiesa, gan Eiropas Savienības tiesa ir vērtējušas nodokļu maksātāju tiesības rīkoties ar PVN pārmaksu pēc noilguma iestāšanās. Līdz ar to nav nozīmes apstāklim, vai nodokļu maksātājs lūdz atmaksāt PVN pārmaksu vai lūdz pārcelt to uz nākamajiem taksācijas periodiem, jo nodokļu maksātājs zaudē tiesības rīkoties ar PVN pārmaksu.

[9] Administratīvajā apgabaltiesā saņemts pieteicējas paskaidrojums, kurā lūgts atbildētāja apelācijas sūdzību noraidīt un norādīts turpmāk minētais.

[9.1] Augstākās tiesas spriedumos ir atzīts, ka nodokļu nomaksā būtiski ir konstatēt patiesos darījuma apstākļus un ka nevar liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības formālu rēķina kļūdu dēļ, ja darījuma apstākļi ir konstatējami ar citiem pierādījumiem.

[9.2] Attiecībā uz PVN Eiropas Savienības Tiesa ir uzsvērusi, ka darījumi ir jāvērtē pēc to objektīvajām pazīmēm - to prasa PVN neitralitātes princips.

[9.3] Attiecībā uz trūkumiem grāmatvedības dokumentos Augstākā tiesa norādījusi, ka tie paši par sevi nav pietiekams pamats, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Arī Eiropas Savienības tiesa, vērtējot nodokļa rēķina noformēšanas kļūdas ietekmi uz personai piešķirtajām tiesībām, ir atzinusi - ja darījums neapstrīdami noticis, personas tiesības nav apšaubāmas, pat, ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālās prasības.

[9.4] Konkrētajā gadījumā sīkāka informācija par SIA „Vesta nekustamie īpašumi" sniegto teritorijas sakopšanas pakalpojumu /adrese/, Jelgavā ir uzrādīta VID iesniegtajā 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas aktā. Šajā dokumentā ir konkrēti norādīta gan pakalpojumu sniegšanas vieta, pakalpojumu sniegšanas periods, izdarīto darbu apjoms, gan arī pakalpojuma detalizēts apraksts. Pakalpojumi tika sniegti visu gadu, līdz ar to tika nolīgta summa, par kādu SIA „Vestabalt" nodrošina pieteicējai piederošā nekustamā īpašuma teritorijas sakopšanu. Pieteicējai pieder tikai viens nekustamais īpašums Jelgavas pilsētā un šī īpašuma sakopšanas nodrošināšanai tika nolīgta SIA „Vesta nekustamie īpašumi", līdz ar to pieteicējai nav saprotams, kā var rasties šaubas par to, kādām vajadzībām ir izmantots attiecīgais pakalpojums. Tāpat tika pievienots rēķins par SIA „Vesta nekustamie īpašumi" piesaistīta apakšuzņēmēja SIA „Mītavas spožums" sniegtajiem teritorijas uzkopšanas pakalpojumiem.

[9.5] Kā to vairākkārt norādījusi arī Augstākā tiesa, tas, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestā daļa paredz, ka nodokļa rēķinā ir norādāma noteikta informācija, nenozīmē, ka attiecīgas ziņas ir obligāti ietveramas tieši nodokļa rēķina tekstā. Augstākā tiesa ir norādījusi, ka šādos gadījumos, pārbaudot nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāvērtē pakalpojums kopumā.

[10] Administratīvajā apgabaltiesā saņemts pieteicējas papildu paskaidrojums, kurā norādīts, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada 31.decembrī izrakstītais rēķins Nr.PR00932 nav apmaksāts. Tomēr, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.pantam un tiesu praksei, apstāklim, vai rēķins ir vai nav apmaksāts, nav nozīmes saistībā ar personas tiesībām atskaitīt priekšnodokli, tā kā personai ir tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, ja izpildīti minētajā tiesību normā noteiktie priekšnoteikumi, un pieteicējas gadījumā visi priekšnoteikumi ir izpildījušies.

[11] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja un neatzina pieteicējas apleācijas sūdzību, savukārt pieteicējas pārstāve savu apelācijas sūdzību uzturēja, bet neatzina VID apelācijas sūdzību.

Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. B/ un /pers. C/.

Motīvu daļa

[12] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācija sūdzība ir nepamatota, bet atbildētāja apelācijas sūdzība ir pamatota. Savukārt pieteikuma daļā apelācijas tiesvedība ir izbeidzama, jo pieteikumu daļā iesniegusi persona, kurai nav tiesību iesniegt pieteikumu.

[13] Atbilstoši APL 302.panta pirmajai daļai apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajās sūdzībās.

Ņemot vērā, ka atbildētājs pirmās instances tiesas spriedumu ir pārsūdzējis daļā, ar kuru pieteikums apmierināts daļā par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā saistībā ar darījumu ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi", savukārt pieteicēja ir pārsūdzējusi spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesas spriedums daļā, ar kuru atcelts Lēmums Nr.1 daļā par pieteicējas darījumiem ar AS „BDO Invest-Rīga" un SIA „ADS Geometrical" un aprēķināto soda naudu, ir stājies spēkā, tādēļ šajā daļā apgabaltiesa lietu neizskata.

[14] Pieteicēja 2010.gada 21.jūnijā iesniegusi VID iesniegumu ar lūgumu atmaksāt uz sabiedrības kontu priekšnodokli Ls 7058, kas daļā sastāv no Ls 2674,80 par periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam, bet PVN deklarācija iesniegta 2010.gada 13.jūlijā.

Lietā ir strīds par to, vai pastāv tiesisks pamats pieteicējai izveidojušās PVN pārmaksas Ls 2674,80 apmērā atmaksai.

[15] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.pants noteic nodokļu maksātāju tiesības, tai skaitā saņemt pārmaksāto nodokļu summas saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem (7.punkts), pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu konkrēto nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa (10.punkts).

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.pantā ir regulēta šī nodokļa iemaksāšanas kārtība un attiecīgi spēkā esošajām tiesību normu redakcijām (*konkrēti, no 2004.gada 1.janvāra līdz 2010.gada 1.janvārim*) noteikts, ka nodokļa starpība attiecināma uz pēctaksācijas periodu (10.daļa); pārmaksāto nodokli (starpību starp aprēķināto nodokli un atskaitāmo priekšnodokli) pēc apliekamās personas pieprasījuma var novirzīt citu nodokļu, nodevu vai obligāto maksājumu veikšanai (10.^{1}daļa) vai nodokļa pārmaksu (starpību starp aprēķināto nodokli un atskaitāmo priekšnodokli) apliekamajai personai atmaksā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma un darījumus apliecinošu dokumentu saņemšanas (11.daļa).

2010.gada 1.janvārī spēkā stājās grozījumi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.pantā, no kura citastarp tika izslēgta 10., 10.^{1} daļa un 11.daļa, bet pants papildināts ar 12.^{2}, 12.^{3}, 12.^{4}, 12.^{5}, 12.^{6}, 12.^{7}, 12.^{8}, 12.^{9}, 12.^{10} un 12.^{11}daļu. Jaunais regulējums paredzēja, ka ar 2010.gada 1.jūliju pārmaksāto nodokļa summu dienests bez apliekamās personas pieprasījuma pārceļ uz nākamo taksācijas periodu vai novirza kārtējo nodokļu maksājumu un nokavēto nodokļa maksājumu veikšanai, bet taksācijas gada beigās, saņemot nodokļa deklarāciju par pirmstaksācijas gada pēdējo taksācijas periodu, pēc apliekamās personas pieprasījuma atmaksā, ja izpildās 12.^{7}daļā minēti nosacījumi.

Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punkts paredzēja, ka pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas.

[16] Pirmās instances tiesa, atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu, secinājusi, ka nodokļu maksātāja tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu ir ierobežotas laikā, proti, pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšana vai novirzīšana pieprasāma triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Konstatējot, ka PVN pārmaksa Ls 2674,80 apmērā pieteicējai ir izveidojusies no 2007.gada 1.janvāra līdz 1.jūnijam, pirmās instances tiesa pamatoti ir atzinusi, ka 2010.gada 21.jūnijā pieprasītajai PVN pārmaksai Ls 2674,80 apmērā ir iestājies trīs gadu noilgums.

[17] Kā ikviens no nodokļa tiesiskajām attiecībām izrietošs prasījums, arī priekšnodokļa atmaksas prasījums ir pakļauts noilgumam. Tas atbilst tiesiskās drošības principam (*sk. Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.2010-02-01 8.punktu un tajā citēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru*).

[18] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts līdz 2007.gada 1.janvārim noteica, ka pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšana pieprasāma triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Ar 2007.gada 1.janvāri minētā tiesību norma tika papildināta, noteicot, ka arī novirzīšana kārtējo nodokļu maksājumu segšanai pieprasāma triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Tātad ir nepieciešams apliekamās personas skaidrs gribas izteikums, kā tā vēlas rīkoties ar pārmaksāto nodokli.

Tā kā pieteicēja nepieprasīja pārmaksāto nodokli, pieteicējas prasījums par pārmaksātā nodokļa atprasīšanu ir izbeidzies noilguma dēļ.

[19] Augstākā tiesa ir atzinusi, ja prasījums par pārmaksātā nodokļa atprasīšanu izbeidzies noilguma dēļ, pieteicējai, iesniedzot pieteikumu, vairs nebija tiesību prasīt pārmaksātā nodokļa pārcelšanu uz nākamajiem periodiem, proti, pieteicējas

subjektīvās tiesības iesniegt pieteikumu bija zudušas. Šādā gadījumā tiesvedība ierosinātā lietā izbeidzama atbilstoši APL 282.panta 2.punktam (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 6.marta spriedumu lietā Nr.SKA-91/2014 15.punktu un lietā Nr.SKA-205/2014 14.punktu*).

[20] Ņemot vērā konstatēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas subjektīvās tiesības iesniegt pieteikumu par PVN pārmaksas atmaksu Ls 2674,8 apmērā bija zudušas. Līdz ar to lietā pieteikuma daļā ir jāizbeidz tiesvedība, pamatojoties uz APL 282.panta 2.punktu, kas noteic, ka tiesa izbeidz tiesvedību lietā, ja pieteikumu iesniegusi persona, kurai nav tiesību iesniegt pieteikumu.

[21] Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt, ka uz attiecīgo gadījumu ir attiecināma likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtā daļa (*redakcijā, kas bija spēkā uz pieprasījuma par PVN pārmaksas atmaksu iesniegšanas brīdi 2010.gada 19.jūnijā*), jo, sistēmiski interpretējot minēto tiesību normu, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka tiesību normā noteiktais 10 gadu termiņš ir periods, kura laikā apliekamai personai VID ir jāsniedz informācija par nekustamā īpašuma izmantošanu apliekamiem un neapliekamiem darījumiem katrā taksācijas gadā, lai, ja tas būtu nepieciešams, koriģētu jau iepriekš par nelietota nekustamā īpašuma iegādi, kā arī par nekustamā īpašuma celtniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju atskaitīto priekšnodokli. Proti, kā to noteic minētā likuma 10.panta ceturtās daļas 4.punkts, apliekamā persona veic atskaitāmā priekšnodokļa korekciju par katru taksācijas gadu, aprēķinot starpību starp vienu desmito daļu no atskaitītā priekšnodokļa un atskaitāmo priekšnodokli attiecīgajā taksācijas gadā, ievērojot nekustamā īpašuma izmantošanas proporciju apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Šo starpību apliekamā persona iemaksā budžetā vai saņem atpakaļ no budžeta.

Pretēja likuma interpretācija būtu pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otrajā daļā paredzēto VID imperatīvo pienākumu pirms nodokļu pārmaksas atmaksas veikt nodokļu auditu, lai pārbaudītu pārmaksas atmaksas pamatotību, un 23.pantā paredzētajām VID tiesībām veikt nodokļu auditu tikai par iepriekšējiem trīs gadiem.

Tādējādi, sistēmiski interpretējot nodokļus regulējošos normatīvos aktus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst par nepamatotu pieteicējas argumentu, ka konkrētajā gadījumā bija piemērojams 10 gadu termiņš pārmaksas atmaksas pieprasījuma iesniegšanai saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturto daļu.

[22] Izvērtējot pieteicējas argumentu, ka pārmaksas novirzīšana līdz 2010.gada 1.jūlijam notika automātiski bez pieprasījuma un uz to netika attiecināts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais trīs gadu ierobežojums, apgabaltiesa norāda turmāk minēto.

Apgabaltiesa no lietas materiāliem nekonstatē, ka VID pēc savas iniciatīvas būtu izdevis uz āru vērstu administratīvo aktu par rīcību ar pārmaksu un ka uz to netika attiecināts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais trīs gadu ierobežojums. Arī nodokļu tiesības neparedzēja nodokļa pārmaksas pārcelšanu uz jaunu taksācijas periodu. Nodokļu maksātāju sistēmā norādītās pārmaksas matemātiskas izmaiņas, norādīšana tālākos taksācijas periodos nevar radīt tiesisku paļāvību nodokļa maksātājam, jo datu uzskaites sistēma ir dienesta iekšējai lietošanai, tās dati veidojas no maksātāja deklarācijās minētā. Nodokļa maksātāja saistība rodas uz likuma pamata, izpildoties nodokļa saistības sastāva pazīmēm. (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 6.marta sprieduma Nr.SKA-205/2014 13.punktu*).

[23] Saskaņā ar APL 284.pantu, ja tiesvedība izbeigta, atkārtota griešanās tiesā pret to pašu atbildētāju par to pašu priekšmetu un uz tā paša pamata nav pieļaujama.

[24] Priekšnoteikums atskaitīt priekšnodokli izriet no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta. Proti, tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas, ja saņemtās preces vai pakalpojumi no citām apliekamajām personām tiek izmantoti tālākai saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Auditā konstatēts, ka rēķinā no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" uzrādītā informācija par konkrēto darījumu ir vispārīga un nekonkrēta, kā rezultātā nav iespējams izvērtēt saņemto pakalpojumu attiecināšanu uz saimniecisko darbību vai ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanu. Rēķinā norādīts saņemtais pakalpojums - teritorijas sakopšana, bet nav norādīta adrese, kurā sniegts pakalpojums, patērētais laiks, kā arī saņemtā pakalpojuma detalizēts apraksts.

VID uzskata, lai attaisnojuma dokumentu atzītu par rēķinu, kas dod tiesības izdarīt priekšnodokļa atskaitījumus, nodokļa rēķinā ir jābūt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^1$daļā noteiktajiem rekvizītiem. Tādējādi VID atzina, ka nodokļa rēķins saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, kā arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^1$daļas nosacījumiem nav atzīstams par attaisnojuma dokumentu. Līdz ar to pieteicējai nav tiesības atskaitīt kā priekšnodokli rēķinā norādīto PVN summu Ls 15,30 apmērā (21,77 *euro*).

[25] Lēmums pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^1$daļas 8.punktu, kurā noteikts, ka par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu, kurā ietverts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība.

Kā pierādījumu pieteicējas darījumam ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi" pieteicēja ir iesniegusi 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas -nodošanas aktu un 2008.gada 30.decembra SIA „Vesta nekustamie īpašumi" rēķinu Nr.PR00932.

Apgabaltiesa konstatē, ka rēķinā Nr.PR00932 ir norādīts pakalpojums -teritorijas sakopšana, mērvienība – 1

pakalpojums un pakalpojuma cena.

2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas - nodošanas aktā norādīts, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" pārvaldnieka /pers. B/ personā nodod, bet SIA „Cukura iela" valdes locekles /pers. D/ personā pieņem sekojošus darbus objektā Jelgavā, /adrese/: krūmu zāģēšana, zāles pļaušana, atkritumu vākšana. No šī dokumenta izriet, ka pieņemti darbi no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" par Cukura ielu 21, Jelgavā. Aktā nav norādīts, kad pakalpojums ir sniegts.

Tāpat apgabaltiesa konstatē, ka 2008.gada 30.decembrī rēķinā Nr.PR00932 nav norādīta pakalpojuma sniegšanas vieta, pakalpojuma detalizētāks apraksts un kad pakalpojums ir sniegts. Tāpat rēķinā nav norādīta atsauce uz 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas - nodošanas aktu. Apgabaltiesa konstatē, ka starp darbu pieņemšanas - nodošanas akta sastādīšanu un rēķina izsniegšanu ir vairāk kā divi mēneši liels laika posms.

Kā konstatējams no lietas materiāliem un apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecinieka /pers. B/ liecības, SIA „Vesta nekustamie īpašumi" pati nav sniegusi sakopšanas darbus nekustamajā īpašumā Cukura ielā 21, Jelgavā, bet nolīgusi SIA „Mītavas spožums", kas 2008.gada 17.decembrī SIA „Vesta nekustamie īpašumi" izsniegusi rēķinu Nr.2008/132 par teritorijas sakopšanu (lietas 49.lapa). Izsniegto rēķinu SIA „Vesta nekustamie īpašumi" ir samaksājusi 2009.gada 13.janvārī.

Administratīvā apgabaltiesa lūdza SIA „Mītavas spožums" sniegt informāciju, kādos objektos SIA „Mītavas spožums" veica teritoriju sakopšanu un kāda veida teritorijas tika sakoptas (parki, pagalmi, iela un tml.), norādot precīzas adreses; kāda veida darbi (pļaušana, ciršana un tml.) objektos tika veikti; darbinieku personas datus, kuri veica attiecīgo teritoriju sakopšanu; kādā laika periodā SIA „Mītavas spožums" sniedza teritoriju sakopšanas pakalpojumus (par kāda laika periodu rēķins izsniegts), norādot precīzus datumus.

SIA „Mītavas spožums" 2014.gada 11.augustā sniedza atbildi, ka teritorijas sakopšana notika Rīgas ielā b/n, Jelgavā (pļava ar asfaltētu daļu pie lielveikala „Maksima"); veiktie darbi – teritorijas sakopšana; sakopšanu veica /pers. C/; laika periods, kurā tika veikti darbi 2008.gada 17.decembris (lietas 140. un 141.lapa).

Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē paskaidroja, ka, tā kā nekustamajā īpašumā /adrese/, Jelgavā ir jāveic nepieciešamie apsaimniekošanas darbi – zāles pļaušana, krūmu izgriešana, ielas tīrīšana, sniega tīrīšana, SIA „Cukura iela" ir līgums ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi", šobrīd SIA „Vestabalt". SIA „Vestabalt" arī veica šī īpašuma apsaimniekošanu, pēc nepieciešamības, veicot īpašuma sakopšanas darbus un piestādot rēķinu. SIA „Vesta nekustamie īpašumi" paši neapsaimnieko tos īpašumus, kas atrodas ārpus Rīgas teritorijas, bet slēdz līgumus ar saviem darījumu partneriem. Konkrētajā gadījumā tā ir SIA „Mītavas spožums", ar ko ir tālākā sadarbība ar attiecīgo objektu.

Apgabaltiesas tiesas sēdē liecinieks /pers. B/ liecināja, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" strādājis par nekustamo īpašumu pārvaldnieku un veicis nekustamo īpašumu apsaimniekošanu. Viens no klientiem bijusi SIA „Cukura iela", kam viņi piedāvājuši teritorijas sakopšanas pakalpojumus. Objekts /adrese/ bija divstāvu ķieģeļu ēka. Tur bijis iekšpagalms ar ap 2500 vai vairāk kvadrātmetru lielu teritoriju. Bijis policijas slēdziens, ka teritorija jāuzkopj. Sazinoties ar Jelgavas pašvaldības policiju, veikuši teritorijas apsekošanu. Ko policija likusi sakopt, to arī tajā reizē saveduši kārtībā. Sabiedrībai nebija tik daudz resursu, tāpēc bija pieaicinātas personas, kas atradās Jelgavā uz vietas. Sabiedrība noalgojusi SIA „Mītavas spožums" darbiniekus. Liecinieks nevarēja nosaukt SIA „Mītavas spožums" darbiniekus, kuri veica sakopšanas darbus. Liecināja, ka tie ir bijuši vairāki, arī cilvēks, kas šobrīd gaida ārpus tiesas zāles. Tiesai, uzrādot lieciniekam 2008.gada 10.oktobra darba pieņemšanas-nodošanas aktu, liecinieks liecināja, ka sakopšanas darbi noteikti veikti pirms 10.oktobra. Sakopšanas darbi (krūmu zāģēšana, zāles pļaušana un atkritumu vākšana) bijis vienreizējs pasākums. Tas bijis saistībā ar policijas brīdinājumu, lai savestu teritoriju kārtībā. Regulāri, ikmēneša pasākumi tur nav notikuši. Apgabaltiesai, uzrādot 2008.gada 17.decembra rēķinu un jautājot, par kādu laika periodu šis rēķins sastādīts, liecinieks liecināja, ka droši vien par to laika periodu, kad bijis policijas akts. Kāpēc rēķinā nav norādīta informācija par laika periodu, kad pakalpojums sniegts, un sniegtajiem pakalpojumiem, liecinieks liecināt nevarēja, jo rēķinu izrakstījusi grāmatvede. Liecināja, ka pakalpojums sniegts „droši vien" pieņemšanas - nodošanas akta parakstīšanas brīdī. SIA „Mītavas spožums" ieteicis /pers. E/. Citi darījumi ar šo uzņēmumu nav bijuši. Tas bijis vienreizēji, saistībā ar konkrēto objektu. Nevarēja pateikt personu vārdu, uzvārdu, ar kurām kontaktējies no SIA „Mītavas spožums". Uz tiesas jautājumu, kas liedza šo konkrēto pakalpojumu sniegt SIA „Vesta nekustamie īpašumi", liecinieks liecināja, ka uzņēmums darbojies vairāk Rīgas teritorijā. Šis bijis pakalpojums ārpus Rīgas teritorijas, tāpēc arī meklējis SIA „Mītavas spožums". Darbu vieglāk izdarīt cilvēkiem, kas atrodas tur uz vietas – visas atkritumu izvešanas, utilizācijas. Viņiem nav bijis izdevīgi sūtīt brigādi uz Jelgavu, jo ceļā vien jau būtu lieki izdevumi. Tur bijuši cilvēki (no SIA „Mītavas spožums") uz vietas, kas šo īpašumu varēja sakopt. Liecinieks liecināja, ka pēc rēķina secināms, ka sakopšanas darbi veikti vienu vai divas dienas. Darbu pieņemšana - nodošana notikusi, parakstot darbu pieņemšanas-nodošanas aktus. Pieļauj, ka pats tur bijis uz vietas, ņemot vērā, ka tur bijusi iesaistīta pašvaldības policija. Kā arī pieļauj, ka bijis arī pārstāvis no SIA „Mītavas spožums", savukārt pārstāvis no SIA „Cukura iela" darbu nodošanas brīdī nav bijis. Pieļauj, ka darbu pieņemšanas-nodošanas aktu ar SIA „Cukura iela" ir sagatavojis viņš, bet ar SIA „Mītavas spožums", šādu aktu sagatavojusi SIA „Mītavas spožums". Kāpēc darbu aktā ar cukura ielu nav norādīts laiks, kad darbi veikti, liecinieks nevarēja pateikt, bet liecināja, ka darbu pieņemšanas - nodošanas akts ir par laika posmu līdz 2008.gada 8.oktobrim. Pakalpojuma cena ir bijusi ap Ls 100. Uz tiesas tiešu jautājumu, ka liecinieks liecināja, ka darbu pieņemšanas-nodošanas akts ir bijis arī ar SIA „Mītavas spožums", liecinieks liecināja, ka rēķins noteikti ir bijis, bet vairs nevar pateikt, vai papildus bijis arī darbu pieņemšanas-nodošanas akts.

Savukārt liecinieks /pers. C/ liecināja, ka SIA „Mītavas spožums" ir bijuši divi objekti no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" - Cukura ielā un Rīgas ielā. Ir bijis vēl viens objekts, bet nevarēja atcerēties. Sakopšanas darbi/adrese/ bijis vienreizējs pasākums. Objekts izskatījies pēc padomju laika pamesta kinoteātra, pat logi nav bijuši. Tur pļāvis zāli. Neatcerējās, vai uzkopis ko vairāk. Skatoties pēc summas, visticamāk, ka tika nopļauta tikai zāle. Pats to pļāvis ar rokas

trimmeri. Darbs bijis maza apmēra – nopļaut zāli ap ēku. Tas prasījis apmēram stundu, pusotru. Teritorija bijusi maksimums 1000 kvadrātmetri. Zāle tur bijusi maz. Darbs aizņēmis apmēram vienu dienu, neatcerējās, no cikiem līdz cikiem. Tas bijis gabaldarbs. No SIA „Vesta nekustamie īpašumi" piezvanījis /pers. B/, jautājis, vai var nopļaut zāli, un vienojušies par samaksu. SIA „Mītavas spožums" bijis vēl viens objekts Rīgas ielā, bet liecinieks nevarēja pateikt, vai tas bija pirms, vai pēc objekta Cukura ielā. Objekts Cukura ielā ir bijis vasaras otrajā pusē. Ja decembrī ir bijis SIA „Mītavas spožums" izrakstītais rēķins, tad darbs ir izdarīts kādas divas līdz trīs nedēļas pirms tam – varbūt novembra beigās. Liecinieks neatcerējās, vai pļāva tikai zāli vai tika vākti arī sadzīves atkritumi. Lieciniekam likās, ka tika nopļauta tikai zāle. Apgabaltiesai, uzrādot 2008.gada 10.oktobra darba pieņemšanas-nodošanas aktu, liecinieks liecināja, ka varētu būt, ka ar trimmeri tika arī krūmi nopļauti. Uzrādot 2008.gada 17.decembra rēķinu un tiesai jautājot par kuru laika periodu un par kuru nekustamo īpašumu tas ir izsniegts, liecinieks liecināja, ka uzņēmums tika dibināts 2007.gadā, bija tikko sākuši strādāt, tāpēc gandrīz nekas rēķinā nav norādīts. Šobrīd rēķinos un darbu pieņemšanas - nodošanas aktos tiek uzrādīti visi nepieciešamie rekvizīti. Liecinieks liecināja, ka viņi ir šaubījušies par kuru objektu rēķins Nr.2008/132 ir izsniegts, jo nav varējuši saprast, par kuru no objektiem iet runa. Bijuši divi objekti (divas adreses) – rēķinā ir runa vai nu par Cukura ielu, vai par Rīgas ielu. Vai par Rīgas ielu ir vēl kāds atsevišķs rēķins, liecinieks nezināja, jo nekādu arhīvu viņiem nav. Par iesniegumā norādīto, ka sakopšanas darbi veikti decembrī, liecinieks liecināja, ka tā informācija var būt nepilnvērtīga. Uz tiesas jautājumu, kāpēc tāda atšķirība starp rēķina datumu un pieņemšanas - nodošanas akta datumu? Ja var pieņemt, ka darbi tika izpildīti jau oktobra sākumā, kāpēc SIA „Mītavas spožums" rēķins ir tikai decembra vidū? Liecinieks nemācēja paskaidrot. Liecināja, ka standarta gadījumā rēķinu sagatavo 15-30 dienas pēc pakalpojuma sniegšanas, pēc darbu pieņemšanas - nodošanas akta. Rēķins tiek izsniegts uzreiz pēc darbu pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas. Ja saņem atpakaļ darbu pieņemšanas - nodošanas aktu, kas apliecina, ka darbi ir pieņemti, automātiski izrakstam rēķinu. Šajā gadījumā liecinieks nemācēja komentēt, kāpēc bijusi tik liela laika starpība. To, ka darījums noticis, liecinieks varēja apliecināt, jo pats veicis darbus. Tas, ka ir vedis rēķinu un darbi notikuši, ir viennozīmīgi. Darbus /adrese/ pieņēmis /pers. B/. Vai tas notika tajā pašā dienā, kad viņš visu sakopis, liecinieks nevarēja pateikt.

[26] Izvērtējot liecinieku liecības kopsakarā ar lietā esošiem pierādījumiem, pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem, pieteicējas pārstāves paskaidrojumiem apgabaltiesas tiesas sēdē un VID apelācijas sūdzībā norādīto, apgabaltiesa konstatē virkni pretrunas un neprecizitātes. Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir norādījusi, ka pakalpojumi tika sniegti visu gadu, līdz ar to tika noīgta summa, par kādu SIA „Vestabalt" nodrošina pieteicējai piederošā nekustamā īpašuma teritorijas sakopšanu. Pieteicējas pārstāve apgabaltiesas tiesas sēdē paskaidroja, ka SIA „Vesta nekustamie īpašumi" veica šī īpašuma objekta apsaimniekošanu pēc nepieciešamības, veicot īpašuma sakopšanas darbus un piestādot rēķinu. Savukārt liecinieks /pers. B/ un /pers. C/ liecināja, ka tas ir bijis vienreizējs objekta sakopšanas pasākums. Liecinieks /pers. B/ liecināja, ka objektu sakopuši vairāki SIA „Mītavas spožums" darbinieki, savukārt /pers. C/ liecināja, ka sakopšanas darbus veicis viens pats. Liecinieku liecības atšķirās arī attiecībā par to, kādi sakopšanas darbi tika veikti objektā, kad sakopšanas darbi tika veikti un cik liela bija objekta teritorija, kura bija jāsakopj. Tā liecinieks /pers. B/ liecināja, ka tika pļauta zāle, zāģēti krūmi un savākti atkritumi, sakopšanas darbus veica vairāki SIA „Mītavas spožums" darbinieki, darbi tika veikti pirms 2008.gada 10.oktobra (nedaudz vēlāk liecināja, ka pakalpojums sniegts „droši vien" pieņemšanas - nodošanas akta parakstīšanas brīdī), un teritorija bijusi 2500 kvadrātmetrus liela. Liecinieks /pers. C/ liecināja, ka viens pats pļāvis zāli ar trimmeri, sakopšanas darbi veikti maksimums 1000 kvadrātmetros 2008.gada novembra beigās. Liecinieks varēja liecināt, ka objektā tika nopļauta zāle, bet par sadzīves atrkritumiem neatcerējās. Apgabaltiesai, uzrādot 2008.gada 10.oktobra darba pieņemšanas-nodošanas aktu, liecinieks liecināja, ka varētu būt, ka ar trimmeri tika arī krūmi nopļauti. Liecinieks liecināja sākotnēji, ka darbs aizņēmis vienu vai divas stundas, jo zāles ir bijis maz, vēlāk liecināja, ka darbi aizņēmuši vienu dienu. Liecinieks /pers. B/ liecināja, ka sakopšanas darbi, spriežot pēc rēķina, notikuši vienu vai divas dienas.

Izvērtējot liecinieka /pers. C/ liecību kopsakarā ar viņa sniegto atbildi apgabaltiesai, apgabaltiesa konstatē, ka atbildē konkrēti norādīts, ka sakopšanas darbi veikti Rīgas ielā b/n, Jelgavā, sakopšanas darbi nav detalizēti nosaukti, kā to prasīja apgabaltiesa, un laika periods, kad veikti darbi, norādīts 2008.gada 17.decembris. /pers. C/ liecināja, ka ir šaubījies, par kuru objektu rēķins izsniegts, jo nav varējis saprast, par kuru no objektiem rēķinā iet runa. Kā redzams no atbildes, iesniegumā ir nosaukts precīzs objekts, nenorādot atbildē uz šaubām un nepaskaidrojot apgabaltiesai, ka SIA „Mītavas spožums" no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" ir bijuši sakopšanā vairāki (jeb divi) objekti, tādēļ SIA „Mītavas spožums" skaidri nezina, par kuru no SIA „Vesta nekustamie īpašumi" objektiem rēķins ir izsniegts, kā to tiesas sēdē liecināja liecinieks, bet iesniegumā tas nav norādīts. Tādējādi apgabaltiesa atbildē sniegtajai informācijai piešķir augstāku ticamības pakāpi, nekā tiesas sēdē liecinātajam. Apgabaltiesa neizslēdz iespēju, ka lieciniekam /pers. C/ pirms tiesas sēdes ir bijusi saruna ar liecinieku /pers. B/, uz ko arī /pers. B/ apgabaltiesas tiesas sēdē norādīja, ka ar /pers. C/ ir aprunājušies. Tādējādi, iespējams, liecinieks /pers. C/ tiesā liecināja par objektu /adrese/, Jelgavā.

Tā kā rēķinā Nr.PR00932 nav atsauce uz darbu pieņemšanas – nodošanas aktu, neskatoties uz to, ka darbu pieņemšanas – nodošanas akts ir datēts 2008.gada 10.oktobrī, darbu pieņemšanas - nodošanas akts VID iesniegts audita nobeiguma sarunas laikā, kad jau pieteicējai bija zināms, ka VID ir apšaubījis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi", kā arī liecinieki /pers. B/ un /pers. C/ nevarēja izskaidrot ilgo laiku starp darbu pieņemšanas - nodošanas aktu un rēķinu (/pers. C/ par darbu pieņemšanas - nodošanas aktu un rēķinu Nr.2008/132), kādā tie tika sastādīti, kā arī pie konstatētajām pretrunām un nepilnībām, apgabaltiesa apšauba, ka SIA „Mītavas spožums" veica teritorijas /adrese/, Jelgavā, sakopšanu un 2008.gada 31.decembra rēķins Nr.PR00932 (izsniedzis pieteicējai SIA „Vesta nekustamie īpašumi") izrakstīts tieši par 2008.gada 10.oktobra darbu nodošanas - pieņemšanas aktā minēto darbu veikšanu.

Tādējādi VID pamatoti atzina, ka SIA „Cukura iela" un SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada 10.oktobra darbu pieņemšanas-nodošanas aktu nevar saistīt ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi" 2008.gada 31.decembra rēķinu Nr.PR00932 par teritorijas sakopšanu, kā arī nav iespējams izvērtēt saņemtā pakalpojuma saistību ar SIA „Cukura iela" apliekamajiem darījumiem.

Līdz ar to VID pamatoti secināja, ka pieteicējai nebija tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu kā priekšnodokli atskaitīt 2008.gada decembrī 21,77 *euro* (Ls 15,30), pamatojoties uz SIA „Vesta nekustamie īpašumi" rēķinu.

[27] Tā kā pieteicēja nepamatoti atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi" rēķinu, VID, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{3}panta pirmo daļu, pamatoti aprēķināja soda naudu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 282.panta 2.punktu un 283.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

noraidīt SIA „Cukura iela" pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 22.decembra lēmumu Nr.22.4.6/68746 atcelšanu daļā saistībā ar darījumu ar SIA „Vesta nekustamie īpašumi".

Noraidīt pieteikumu daļā par labvēlīga administratīva akta izdošanu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas 21,77 *euro* (Ls 15,30) atmaksu.

Izbeigt tiesvedību administratīvajā lietā pieteikuma daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru SIA „Cukura iela" tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa Ls 2674,80 apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Kanenberga

Tiesneses Dz.Amerika

I.Meldere