Lietas Nr. A420832310
Lietas arhīva Nr. AA43-0948-14/17

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 19.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Amona, tiesneses S.Gintere un L.Konošonoka

piedaloties pieteicējas SIA „R.EVOLUTION NAMI" pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „R.EVOLUTION NAMI" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 9.novembra lēmuma Nr.22.4.6/58599 atcelšanu un pienākuma noteikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt SIA „R.EVOLUTION NAMI" pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu Ls 105 514,25 apmērā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 15.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „R.EVOLUTION NAMI" vērsās Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – VID vai atbildētājs) ar lūgumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pārmaksu par 2007.-2009.gadu.

VID Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 15.aprīļa līdz 2010.gada 5.jūlijam SIA „R.EVOLUTION NAMI" veica PVN auditu par laika periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 2009.gada 31.decembrim. Audita rezultātā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2010.gada 5.jūlija lēmumu Nr.23.22/921 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) par Ls 105 514,25 samazināts SIA „R.EVOLUTION NAMI" no budžeta atmaksājamais PVN un aprēķināta Ls 52 757,17 soda nauda.

SIA „R.EVOLUTION NAMI" Sākotnējo lēmumu apstrīdēja un ar VID ģenerāldirektores 2010.gada 9.novembra lēmumu Nr.22.4.6/58599 (turpmāk – Lēmums) tas atstāts negrozīts. Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[1.1] Lai nodokļu maksātājs būtu tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumus, ir jākonstatē, vai tas ir saņēmis pakalpojumus un atbilstošu PVN rēķinu, kā arī jākonstatē šo

pakalpojumu saistība un izmantošana nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā (ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanā) un ir jāpastāv arī tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem.

[1.2] Auditējamā periodā SIA „R.EVOLUTION NAMI" veica tikai vienu ar PVN apliekamu darījumu 2007.gada decembrī Ls 10 vērtībā (2007.gada 21.decembra rēķins Nr.2007/12/01 par zemes izmantošanu personiskajām vajadzībām). SIA „R.EVOLUTION NAMI" nav veikusi ar PVN apliekamus darījumus, kas būtu saistīti ar projektu Biķernieku ielā 200, Rīgā.

[1.3] No pārbaudes materiāliem izriet, ka SIA „R.EVOLUTION NAMI" PVN deklarācijās 2007.gada janvārī – 2009.gada decembrī kā priekšnodokli par projektu izstrādes pakalpojumiem, elektromontāžas, mērīšanas, rakšanas, kabeļu guldīšanas, demontāžas, augošu koku inventarizācijas darbiem, dažāda veida konsultācijām, pārvaldīšanas, reklāmas, tirgus izpētes pakalpojumiem, teritorijas nožogojuma, sakopšanas, apsardzes pakalpojumiem objektā - Biķernieku ielā 200, Rīgā, atskaitīja Ls 105 514,25 pēc SIA „F.L.Tadao & Lukševics", SIA „C&P Bautrager GmbH", /pers. C/, AS „Falck Apsargs", SIA „Neon Beta", /nosaukums A//„Baltic Construction Consultancy", SIA „Vides Vīzija", SIA „Jaguardia", SIA „Kārlis", SIA „GP Projektu birojs", SIA „Landmark Real Estate Development", SIA „McCann-Erickson Riga", SIA „Enerģija", SIA „Ģeoplāns", SIA „Balttaks", SIA „Palast Architekts", SIA „Strong-Rīga", SIA „R.Evolution", SIA „R.Evolution Team", SIA „Resolution" rēķiniem.

Pēc minētajiem rēķiniem nav iespējams nepārprotami noteikt sniegto pakalpojumu veidu, apjomu, sniegšanas vietu, datumu (periodu), būtību un esamību, jo tajos ir vai nu tikai atsauce uz noslēgtajiem līgumiem, vai norādītais pakalpojumu formulējums ir plašs un nekonkrēts. Minētie apstākļi jau paši par sevi dod pamatu, lai minētos rēķinus neatzītu ne par nodokļu rēķiniem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1} daļas izpratnē, ne par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 7.panta izpratnē.

[1.4] Pārbaudei uzrādītie sadarbības līgumi par darbiem un pakalpojumiem objektā Biķernieku ielā 200, Rīgā nesniedz ticamus pierādījumus, lai konstatētu sniegto pakalpojumu attiecināmību uz SIA „R.EVOLUTION NAMI" ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanu objekta Biķernieku ielā 200, Rīgā, attīstības ietvaros.

Sagatavošanas darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļu maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējās sagatavošanās darbības, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbības tik tiešām ir saistītas ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības *(skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2008.gada 23.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-476/2008 8.punktu).*

Audita laikā ir iegūta informācija (kuru apstiprina arī pieteicējas amatpersonu paskaidrojumi), ka līdz audita uzsākšanai nav izstrādāts tehniskais projekts, nav saņemta būvatļauja, būvdarbi zemesgabalā reāli nav veikti un nav noslēgti līgumi ar ģenerāluzņēmēju, būvuzraugu un autoruzraugu par objekta celtniecību, nav noslēgti līgumi ar potenciālajiem pircējiem. No SIA „R.EVOLUTION NAMI" pilnvarotās personas paskaidrojuma izriet, ka uzņēmuma investori vēl nav veikuši Latvijas ekonomiskās situācijas analīzi ar no tās izrietošajām turpmākajām investīciju iespējām. Tādējādi uzņēmuma darbība, saņemot pakalpojumus, kas nepieciešami objekta attīstībai, bet

nesaņemot būvatļauju, vērtējama nevis kā vēlme īstenot saimnieciskās darbības plānu, bet gan kā vēlme iegūt fiskālas priekšrocības, nepamatoti atskaitot priekšnodokli.

[1.5] Pretendējot uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nodokļu maksātājam jāspēj nepārprotami pierādīt, kādi konkrēti pakalpojumi saņemti deklarēto darījumu ietvaros, kā arī nodoms tos izmantot ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Kaut arī SIA „R.EVOLUTION NAMI" norādīja uz to, ka ir uzsāktas darbības, lai sekmētu potenciālo pircēju piesaisti, bet attiecīgi pierādījumi — būvprojekts un cita tehniskā dokumentācija, kas norādītu uz objekta komerciālo statusu, VID nav iesniegti. Tādējādi SIA „R.EVOLUTION NAMI" paskaidrojumi par uzņēmuma turpmākajiem plāniem, kas nav apstiprināti ar dokumentāriem pierādījumiem, neliecina par nodomu nākotnē veikt ar PVN apliekamus darījumus.

[1.6] Ņemot vērā to, ka SIA „R.EVOLUTION NAMI" VID neiesniedza ticamus pierādījumus, ka saņemtie pakalpojumi, saistībā ar kuriem ir atskaitīts priekšnodoklis, tiks izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai, VID atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumiem bija tiesīgs samazināt SIA „R.EVOLUTION NAMI" priekšnodokļa atskaitījumus 2007.gada janvārī - 2009.gada decembrī par Ls 105 514,25. VID pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta pirmo un trešo daļu SIA „R.EVOLUTION NAMI" samazināja no budžeta atmaksājamo PVN Ls 105 514,25 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 52 757,17.

[2] SIA „R.EVOLUTION NAMI" iesniedza tiesā pieteikumu par Lēmuma atcelšanu un Ls 105 514,25 PVN pārmaksas atmaksu. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Pieteicēja ir nekustamā īpašuma Biķernieku ielā 200, Rīgā attīstītāja un realizē projektu par desmit astoņstāvu māju kompleksa un infrastruktūras izbūvi. 2007. – 2009.gadā pieteicēja veica šī kompleksa projektēšanas un sagatavošanas darbus. Pieteicējas mērķis ir izbūvēto dzīvokļu pārdošana. Uz 2010.gada 19.februāri pieteicējai ir izveidojusies PVN pārmaksa Ls 128 344,45 apmērā.

[2.2] Dzīvokļu pirmreizēja pārdošana, kas ir ar PVN apliekamais darījums, var sākties tikai pēc celtniecības darbu pabeigšanas. Ir nepamatoti apšaubīt tiešo un tūlītējo saikni starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem tikai tādēļ, ka būvdarbi vēl nav uzsākti.

[2.3] Lietā ir strīds par tiešas un tūlītējas saiknes interpretāciju un par to, kā izvērtēt konkrēto gadījumu.

Saskaņā ar Augstākās tiesas atziņām nākamajiem darījumiem, kuru nodrošināšanai veikts sākotnējais darījums, nav jānotiek stingri noteiktā laika periodā, bet, izvērtējot individuāli konkrēto gadījumu, ir jāpārbauda, vai ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne ar PVN apliekamajiem darījumiem *(skat. Augstākās tiesas spriedumu lietā Nr.SKA-249/2007)*.

Augstākā tiesa arī norādījusi, ka ir nepamatoti apšaubīt tiešu un tūlītēju saikni starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem tikai tādēļ, ka būvdarbi nav pabeigti *(skat. Augstākās tiesas spriedumu lietā Nr.SKA-62/2009)*.

Saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas praksi, priekš saiknes ar nākotnē plānojamiem darījumiem būtisks ir personas nodoms un mērķis turpmāk izmantot iegādātas preces un pakalpojumus saimnieciskajā darbībā. Pat apstāklis, ka vēlāk saimnieciskās darbības plāns kādu iemeslu dēļ netiek realizēts, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas

tiesības nav izmantojamas *(skat., piemēram, Eiropas Kopienu Tiesas 2003.gada 27.novembra spriedumu lietā Nr.C-497/01)*. Tātad ir jāanalizē konkrēta un ar darbībām pamatota mērķa esamība.

[2.4] Lietā nav strīda, ka pieteicēja ir veikusi secīgas nekustamā īpašuma celtniecības un rekonstrukcijas sagatavošanas darbus. Pieteicēja ir sniegusi arī paskaidrojumus par saviem mērķiem, par vēlmi saņemt kredītu bankā, par dzīvokļu iepriekšpārdošanas organizēšanu, par nepieciešamību ņemt vērā tirgus attīstības tendences Latvijā, par to, ka tas ir vērienīgs projekts un tā pabeigšanai būs vajadzīgi vēl daži gadi.

[2.5] Nav pamatots VID uzskats, ka pastāv teorētiska iespēja, ka pieteicēja mainīs savu nodomu un pārdos vēl neapbūvētu zemi un ka pieteicējas nodoms ir uzskatāms par abstraktu vēlmi kaut ko darīt, jo četru gadu laikā kopš projektēšanas un sagatavošanas darbu uzsākšanas nav sākta objekta būvniecība.

Pieteicēja ar reālām darbībām celtniecības projekta tehniskā un juridiskā sagatavošanā, kā arī teritorijas labiekārtošanas, infrastruktūras attīstības un mārketinga darbībām ir pierādījusi sava nolūka nopietnību. Ir skaidrs, kas un kur tiks būvēts, ir gatava pārdošanas stratēģija un projektā jau ir ieguldīti vairāk nekā 5 miljoni *euro*. Tā nav abstrakta vēlme, bet gan reāls mērķis. Nākamais projekta posms ir papildus finansējuma piesaiste un būvniecības darbu uzsākšana. Arī ekonomiskās recesijas dēļ kredītu saņemšana ir kļuvusi par ilgāku un sarežģītāku procesu. Taču pieteicējas darbību vada pieredzējuši profesionāļi, kas veic nepieciešamās darbības mērķa sasniegšanai.

Tiesu prakses vispārinājumā „Administratīvo tiesu prakse par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu" norādīts, ka VID nevar apšaubīt uzņēmēja iesniegtos pierādījumus, tikai pamatojoties uz abstraktu pieņēmumu, ka uzņēmuma pārstāvji var melot vai vēlāk mainīt savu nodomu. Šaubām jābūt pamatotām.

Iestāde bez pamatojuma apgalvo, ka četri gadi sagatavošanas laiks desmit daudzstāvu māju celtniecībai ir pārāk ilgs. Ņemot vērā projekta vērienu, tas ir adekvāts laiks. Turklāt divi no četriem gadiem iekrīt nekustamo īpašumu tirgus lejupslīdes laikā, kad nepieciešams rūpīgāk izvērtēt projekta perspektīvas un tēriņu efektivitāti.

[2.6] Par VID norādīto par nodokļu rēķinu noformējumu, pieteicēja atsaucas uz Augstākās tiesas norādīto, ka nodokļu rēķins nav vienīgais pierādījums, kā persona var pamatot savas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[2.7] VID par nepamatotiem izdevumiem atzina projektēšanas līgumus ar SIA „F.L.Tadao & Lukševics" un /nosaukums D/jo abas firmas veikušas tos pašus darbus.

VID secinājums neatbilst patiesībai. Saskaņā ar 2006.gada 17.jūnija projektēšanas līgumu Nr.05/5/170706-01 SIA „F.L.Tadao & Lukševics" bija jāizpilda darbi, kas uzskaitīti līguma 2.8.1. - 2.12.6.punktā par kopējo summu Ls 600 000. SIA „F.L.Tadao & Lukševics" izstrādāja tikai skici (ideju, nevis projektu), kas netika saskaņota nevienā instancē. Tā kā darba kvalitāte pieteicēju neapmierināja, 2008.gada 25.novembrī tika parakstīta vienošanās par projektēšanas līguma izbeigšanu un 2008.gada 26.novembrī tika parakstīts nodošanas - pieņemšanas akts par to darbu pieņemšanu, kuri atzīstami par izpildītiem. Lielāko daļu projektēšanas darbu daļu veica /Nosaukums D/ un šīs izmaksas ir tieši saistītas ar nākotnē plānotajiem ar PVN apliekamajiem darījumiem.

[3] VID paskaidrojumos pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 15.februāra spriedumu Lēmums atcelts daļā par budžetā atmaksājamās nodokļa summas samazināšanu un daļā par soda naudu un VID uzlikts pienākums atlīdzināt pieteicējai PVN pārmaksu par darījumiem ar SIA „F.L.Tadao&Lukševics", SIA „Palast Architekts", SIA „GP Projektu Birojs", SIA „Energia", SIA „Azimuts", SIA „Jaguardia", SIA „Strong Rīga", AS „Falck Apsargs", SIA „Citrus Solution", SIA „Kārlis" daļā par 2007.gada 12.decembra rēķinu Nr.284, 2008.gada 23.maija rēķinu Nr.130, 2008.gada 6.augusta rēķinu Nr.185, SIA „Vides Vīzija" daļā par 2009.gada 17.marta rēķinu. Pārējā daļā pieteikums par PVN pārmaksas atmaksu noraidīts. Spriedums daļā par pieteikuma apmierināšanu pamatots šādi.

[4.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 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.

No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta izriet, ka viens no priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai ir tas, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi ir izmantoti savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai *(skat. Augstākās tiesas 2012.gada 14.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-549/2012)*.

Lietā noskaidrojams, vai darījumi ir izmantoti pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai un saimnieciskajā darbībā.

[4.2] Lai nodokļu maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitījuma tiesības. Tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, kas dod tiesības veikt atskaitījumu. Tiesības atskaitīt priekšnodokli tiek atzītas arī tad, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas, proti, šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību kopumā *(skat. Eiropas Savienības Tiesas 2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.C-98/98 24.punktu; 2007.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr.C-435/05 23.punktu; 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.C-29/08 57.-58.punktu)*.

Turklāt, kā izriet no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras, terminu „tieša un tūlītēja saikne" nav iespējams sīkāk skaidrot un definēt, jo tas varētu atšķirties atkarībā no katra specifiskā gadījuma. Taču tiešas un tūlītējas saiknes kritēriji pamata tiesvedības faktiem ir jāpiemēro nacionālajai tiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi *(skat. Eiropas Savienības Tiesas 2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.C-98/98 25.punktu; 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.C-29/08 63.punktu)*.

Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav, ja apliekamās personas statuss un tiesības atskaitīt priekšnodokli ir iegūtas negodīgā ceļā, piemēram, persona ļaunprātīgi mēģinājusi radīt nepareizu priekšstatu par noteiktas saimnieciskās darbības uzsākšanu *(skat. Eiropas Savienības Tiesas 1996.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.C-110/94 24.punktu)*.

[4.3] Ir pietiekami, ja tiek konstatēts personas nodoms izmantot preces un

pakalpojumus saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Turklāt jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem. Nepieciešams, lai PVN tiktu samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas patiešām vajadzīgi saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu nodrošināšanai. Arī sagatavošanas darbi apliekamo darījumu veikšanai ir uzskatāmi par saimniecisko darbību, un personai par tiem ir tiesības saņemt priekšnodokli. Minētās tiesības personai ir arī gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi *(skat. Augstākās tiesas 2007.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-23/2007 15.punktu; 2008.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-46/2008 12.-13.punktu; 2008.gada 23.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-476/2008 8.punktu; 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 8.punktu)*.

Augstākā tiesa ir arī norādījusi, ka sagatavošanās darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējās sagatavošanās darbības, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbības tik tiešām ir saistītas ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības *(skat. Augstākās tiesas 2008.gada 23.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-476/2008 8.punktu; 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 8.punktu)*.

[4.4] Pieteicējas mērķis, vēršoties iestādē, bija saņemt nodokļa pārmaksas atmaksu. Iestāde izdeva administratīvo aktu, ar kuru nolēma samazināt no budžeta atmaksājamā PVN summu. Atbilstoši Augstākās tiesas 2012.gada 8.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-914/2012 8.punktā secinātajam tiesa vērtē, vai iestādes nelabvēlīgais lēmums samazināt no budžeta atmaksājamā PVN summu un uzlikt soda naudu ir pamatots.

VID lēmums samazināt no budžeta atmaksājamā PVN summu un uzlikt soda naudu pamatots ar to, ka nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp pieteicējas veiktajiem darījumiem ar pieteicējas apliekamo darījumu – pirmreizējo jauna nekustamā īpašuma pārdošanu. Arī tiesas sēdē iestādes pārstāvis norādīja, ka iestāde uzskata, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar nekustamā īpašuma sagatavošanu būvniecībai, jo nav jaunradītas pievienotās vērtības, nav būvbedres, nav veikti galvenie uzdevumi būvniecības procesa ietvaros, tas ir, būvniecības, būvuzraudzības līgumu noslēgšana, nekustamā īpašuma uzbūvēšana, priekšlīgumu noslēgšana ar dzīvokļu īpašniekiem. No tiesas sēdē sniegtajiem iestādes paskaidrojumiem izrietēja, ka pieteicējai bija jāuzsāk būvniecības process, lai atzītu sagatavošanās darbus par tādiem, kas bija tieši saistīti ar apliekamo darījumu. Izvērstāka vērtējuma par katru darījumu atsevišķi iestādes lēmumā nav. Ir vispārīgs secinājums, ka darbi ir nekonkrēti, nav saistīti ar apliekamo darījumu.

Tiesas ieskatā minētie atbildētāja argumenti nav pietiekami, lai atzītu, ka pieteicējas darījumiem nav tiešas un tūlītējas saiknes ar apliekamo darījumu. Ja atbildētāja arguments būtu pamatots, tad neviens ar jaunas daudzdzīvokļu mājās būvniecību saistīts sagatavošanas darbs nebūtu atzīstams par tādu, kas ir saistīts ar apliekamo darījumu, ja ēkas būvniecību nebūtu uzsākta. Šāds secinājums būtu pretrunā ar pastāvošo tiesisko regulējumu un līdzšinējo Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas praksi.

Pieteikuma par administratīvā akta atcelšanu gadījumā tiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 250.panta otro daļu ņem vērā to pamatojumu, kas ir norādīts administratīvajā aktā. Ievērojot minēto, tiesa secina, ka

atbildētājs nepamatoti samazināja no budžeta atmaksājamā nodokļa summu, kā arī nepamatoti aprēķināja soda naudu. Atbildētāja lēmums samazināt no budžeta atmaksājamā PVN summu un uzlikt soda naudu nav pamatots. Ievērojot APL 250.panta otro daļu, Lēmums šajā daļā ir atceļams.

[4.5] Tiesai šajā lietā ir nepieciešams pārbaudīt, vai pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu ir pamatots.

Kā atzinusi Augstākā tiesa, ja pieteicēja vērsusies tiesā ar prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, proti, par pārmaksātās nodokļa summas atmaksu no budžeta, tiesai bija jāpārbauda, vai pastāv šāda labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Savukārt, to darot, tiesai jāņem vērā visi būtiskie apstākļi, neatkarīgi no tā, vai negatīvajā administratīvajā aktā, ar kuru atteikts apmierināt pieteicējas lūgumu par nodokļu pārmaksas atmaksu, šie apstākļi ir norādīti *(skat. Augstākās tiesas 2012.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-523/2012 6.punktu)*.

Tiesa pārbaudīs pieteicējas tiesības saņemt PVN pārmaksas atmaksu par tiem rēķiniem, kas ir vērtēti VID auditā un, par kuriem ir samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa.

Tiesa vērtēs tos pierādījumus, kurus pieteicēja pēc tiesas lūguma iesniedza. Saskaņā ar APL 150.panta trešo daļu pieteicējam atbilstoši savām iespējām ir jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Tiesa 2012.gada 14.decembrī atlika lietas izskatīšanu, norādot, ka pieteicējai ir jāiesniedz pierādījumi par reāli saņemtajiem pakalpojumiem par auditā pārbaudītajiem darījumiem. Tiesas ieskatā pierādījumi par reāli saņemtajiem pakalpojumiem, šo pakalpojumu sniegšanas gala rezultāts ir pašas pieteicējas, ne tiesas vai iestādes rīcībā.

[4.6] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „F.L.Tadao&Lukševics".

Pieteicēja un SIA „F.L.Tadao&Lukševics" 2006.gada 17.jūlijā ir noslēguši projektēšanas līgumu Nr.05/5/170706-01 par dzīvojamo māju kompleksa Biķernieku ielā 200, Rīgā, skiču projekta izstrādi *(lietas 2.pielikuma 154.-160.lapa)*. 2008.gada 25.novembrī puses vienojās par minētā līguma izbeigšanu *(lietas 2.pielikuma 161.-162.lapa)*. 2008.gada 26.novembrī puses arī parakstījušas pieņemšanas - nodošanu aktu *(lietas 2.sējuma 163.lapa)*. Par minētajiem darbiem auditējamā periodā ir veikti divi maksājumi 2007.gada 14.februārī un 2008.gada 27.novembrī. Tiesas sēdē un paskaidrojumos VID pieteicējas pārstāve skaidroja, ka skiču projekts pilnībā netika izstrādāts, tas bijis nepilnīgs, pieteicēju nav apmierinājusi izstrādātā projekta kvalitāte, tāpēc līgums izbeigts, pieteicēja saņēma daļēji izstrādāto skiču projektu, kā arī samaksāja daļu no līguma summas.

Pieteicēja ir iesniegusi tiesā arī izstrādāto skiču projektu daudzstāvu dzīvojamo māju kompleksam Biķernieku ielā 200, Rīgā uz 253 lapām *(lietas 4. un 5.sējums)*. Minētajā skiču projektā ir arī rasējumi, piemēram, vairāku māju septiņu stāvu plāni, māju fasāžu rasējumi. Minētā skiču projekta apjoms un saturs tieši attiecas uz dzīvojamo māju kompleksa Biķernieku ielā 200, Rīgā būvniecību. Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējai ir tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu par darījumiem ar SIA „F.L.Tadao&Lukševics".

[4.7] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „Palast Architekts".

2008.gada 24.jūlijā pieteicēja noslēdza projektēšanas līgumu Nr.26-2008 ar SIA „Palast Architekts" par tehniskā projekta izstrādi Biķernieku ielā 200 *(lietas 3.pielikuma 20.-24.lapa)*. 2009.gada 7.septembrī pieteicēja noslēdza projektēšanas līgumu Nr.21-2009

ar SIA „Palast Architekts” par skiču projekta korekcijām Biķernieku ielā 200 *(lietas 3.pielikuma 28.-32.lapa)*.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka jaunais skiču projekts tika izstrādāts uz vecā (SIA „F.L.Tadao&Lukševics” izstrādātā) skiču projekta pamata, tas ir paplašināts un mainīts. Jaunais skiču projekts ir precīzāks, tajā ir jauns bērnu rotaļu laukums, muižas ēkas rekonstrukcija, papildu apbūvējamās zemes rekonstrukcija *(2013.gada 11.janvāra tiesas sēdes protokola 2.lapaspuse)*. 2010.gada 17.maija paskaidrojumos VID pieteicējas pārstāvji norāda, ka ar SIA „Palast Architekts” tika slēgti divi līgumi, viens par skiču projekta (ko izstrādāja C&P Bautraeger GmbH) tulkošanu uz latviešu valodu un apstiprināšanu, bet otrs par muižas rekonstrukciju *(lietas 1.pielikuma 29.lapa)*.

Pieteicēja tiesai iesniedza daudzstāvu dzīvojamo māju kompleksa Biķernieku ielā 200, Rīgā skiču projektu 2 sējumos uz 117 lapām.

Salīdzinot māju stāvu rasējumus ar SIA „F.L.Tadao&Lukševics” skiču projektu, atšķiras, piemēram, balkonu izvietojums, forma, dzīvokļu plānojums, ēku fasādes, jaunajā skiču projektā ēkās ir arī biroja telpas. Jaunajā projektā ir arī muižas ēkas rekonstrukcijas plāns *(skiču projekta 98.-112.lapa)*. Līdz ar to tiesa atzīst, ka skiču projekti nav identiski, pieteicējas argumenti par otrā skiču projekta izstrādes nepieciešamību ir pamatoti. Turklāt izstrādātais skiču projekts ir tieši saistīts ar dzīvojamo māju kompleksa Biķernieku ielā 200, Rīgā, būvniecību. Līdz ar to pieteicējai ir tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu.

[4.8] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „GP Projektu Birojs”.

Pieteicēja 2007.gada 21.novembrī noslēdza līgumu Nr.RN-07/1 ar SIA „GP Projektu Birojs” par demontāžas projekta izstrādi *(lietas 2.pielikuma 230.-236.lapa)*. Līgumā norādīts, ka projektētājs izstrādā visu ēku demontāžas, komunikāciju demontāžas, mazo arhitektūras formu demontāžu objektam Biķernieku ielā 200, Rīgā. Par minēto darījumu izrakstīts 2008.gada 17.marta un 24.oktobra un 2007.gada 12.decembra rēķins *(lietas 1.pielikuma 56., 153.lapa, lietas 8.pielikuma 100.lapa)*. Pieteicēja tiesai iesniedza SIA „GP Projektu Birojs” izstrādāto būvprojektu ēkas daļas nojaukšanai *(lietas 7.pielikuma 18.-99.lapa)*. Projektā ir arī SIA „GP Projektu Birojs” izstrādātie rasējumi par ēkas daļas nojaukšanu, vispārīgie rādītāji un situācijas plāns, plāns ēku un inženiertīklu demontāžai, teritorijas sakopšanas plāns, satiksmes organizācijas shēma, ēku demontāžas plāns *(lietas 7.pielikuma 96., 91., 92., 93., 94., 95.lapa)*.

No minētajiem pierādījumiem izriet, ka SIA „GP Projektu Birojs” ir izstrādājusi pieteicējai ēku demontāžas projektu objektam Biķernieku ielā 200, Rīgā. Tas tieši saistīts ar dzīvojamo māju kompleksa Biķernieku ielā 200, Rīgā būvniecību.

[4.9] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem arSIA „Vides Vīzija”.

2008.gada 29.decembrī pieteicēja noslēdza līgumu ar SIA „Vides Vīzija” par skiču un tehniskā projekta izstrādi un saskaņošanu Bebrenes, Dīvajas un Biķernieka ielām dzīvojamo māju būvniecībai Biķernieku ielā 200, Rīgā *(lietas 2.pielikuma 197.-199.lapa)*.

Lietā ir arī rēķini, kas izrakstīti saskaņā ar minēto līgumu un par kuriem ir arī atskaitīts priekšnodoklis. 2008.gada 29.decembra rēķinā norādīts, ka tas ir avansa maksājums par ceļa tehniskā projekta izstrādi *(lietas 1.pielikuma 194.lapa)*. Savukārt 2009.gada 17.marta rēķinā norādīts, ka tā ir samaksa par skiču projekta izstrādi un avanss par ceļu skiču projekta izstrādi dzīvojamo māju kompleksam Biķernieku ielā 200 *(lietas 1.pielikuma 228.lapa)*.

2009.gada 17.martā sastādīts projektēšanas darbu pieņemšanas -nodošanas akts par skiču projektu Bebrenes, Dīvajas un Biķernieka ielu rekonstrukcijai objektam Biķernieku ielā 200 *(lietas 2.sējuma 200.lapa)*. Pieteicēja tiesai iesniedza arī izstrādāto ceļa skiču projektu Biķernieku ielai 200, Rīgā *(lietas 7.pielikuma 1.-17.lapa)*. Skiču projekta paskaidrojuma rakstā norādīts, ka detalizēta satiksmes organizācija tiks risināta tehniskajā projektā.

No minētajiem pierādījumiem izriet, ka pieteicēja ir saņēmusi skiču projektu ceļu rekonstrukcijai. Pakalpojums ir tieši saistīts ar ceļu rekonstrukciju Biķernieku ielai 200, Rīgā. Šajā daļā pieteicējai ir tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu. Ievērojot minēto, pieteicējai ir atzīstamas tiesības uz PVN atmaksu par SIA „Vides Vīzija" 2009.gada 17.marta rēķinu.

[4.10] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „Kārlis".

2007.gada 5.decembrī pieteicēja noslēdza līgumu Nr.85/1-07 ar SIA „Kārlis" par dzīvojamo māju Biķernieku ielā 200, Rīgā elektroapgādes ārējo tīklu tehnisko projektu un tā saskaņošanu 2.kārta *(lietas 8.pielikuma 79., 80.lapa)*. Līguma 1.punktā norādīts, ka izpildītājs izstrādā kabeļu saites līdz līnijām.

2007.gada 5.decembrī pieteicēja noslēdza līgumu Nr.85/1-07A arSIA „Kārlis" par dzīvojamo māju Biķernieku ielā 200, Rīgā elektroapgādes ārējo tīklu tehnisko projektu un tā saskaņošanu 1.kārta *(lietas 8.pielikuma 76., 77.lapa)*. Līguma 1.punktā norādīts, ka izpildītājs izstrādā kabeļu ieslēgšanu līnijā un līnijas projektu līdz ēkām.

Saskaņā ar minētajiem līgumiem tika izrakstīti arī rēķini: 2007.gada 12.decembra rēķins Nr.284 par otro kārtu *(lietas 8.pielikuma 98.lapa)*, 2008.gada 23.maija rēķins Nr.130 par 2.kārtu *(lietas 1.pielikuma 91.lapa)*, 2008.gada 6.augusta rēķins Nr.185 par 2.kārtu *(lietas 1.pielikuma 155.lapa)*.

Pieteicēja ir iesniegusi tiesā dzīvojamās mājas Biķernieku ielā 200, Rīgā elektroapgādes ārējo tīklu tehnisko projektu, norādot, ka tā ir otrā kārta *(lietas 7.pielikuma 100.-211.lapa)*. Šajā projektā ir, piemēram, rasējumi: 20 kV elektroapgādes shēma, ģenerālplāns ar esošajiem un projektējamiem elektrotīkliem, kabeļu trases. Uz izstrādātajiem projektiem ir arī saskaņojumi *(piemēram, lietas 7.pielikuma 157.lapa)*.

No pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem ir iespējams secināt par sniegtā pakalpojuma būtību, par tā saistību ar objektu Biķernieku ielā 200, Rīgā. Tiesas ieskatā izstrādātais projekts ir tieši saistīts ar dzīvojamās mājās Biķernieku ielā 200, Rīgā būvniecību.

Ievērojot minēto, pieteicējai ir tiesības uz PVN atmaksu par SIA „Kārlis" 2007.gada 12.decembra rēķinu Nr.284, 2008.gada 23.maija rēķinu Nr.130, 2008.gada 6.augusta rēķinu Nr.185.

[4.11] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „Energia".

2008.gada 26.maijā pieteicēja noslēdza līgumu Nr.08-05/1 par objekta Biķernieku ielā 200, Rīgā eloktromontāžu, mērīšanu, kabeļu guldīšanu un nodošanu AS „Latvenergo" *(lietas 3.pielikuma 7., 8.lapa)*. 2008.gada maijā tika sastādīts arī akts par izpildītajiem darbiem *(lietas 3.pielikuma 11.lapa)*. Tajā norādīts, ka SIA „Energia" izbūvēja āra apgaismes un pagaidu elektroapgādes pieslēgumu būvlaukumā Biķernieku ielā 200. Minētajā aktā konkrēti aprakstīti izpildāmo darbu veidi un izmantotie materiāli. Par minēto darījumu tika arī izrakstīts rēķins, kurā norādīts, ka sniegtais pakalpojums ir āra apgaismojuma un pagaidu pieslēguma elektroapgāde Biķernieku ielā 200, Rīgā *(lietas*

1.pielikuma 91.lapa). No minētajiem pierādījumiem izriet, ka pieteicējas darījums ar SIA „Energia" ir saistīts ar objekta Biķernieku ielā 200, Rīgā elektroapgādi.

[4.12] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem arSIA „Azimuts".

2007.gada 28.jūnijā pieteicēja noslēdza līgumu Nr.2007-53 ar SIA „Azimuts" *(lietas 2.pielikuma 185.-186.lapa)* par digitālā topogrāfiskā plāna izstrādi Biķernieku ielā 200, Rīgā. Līgumā norādīts, ka topogrāfiskās kartes mērogs ir 1:500. Par minēto līgumu izrakstīti divi rēķini, par kuriem atbildētāja pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamā nodokļa summu *(lietas 8.sējuma 116., 123.lapa)*.

Pieteicēja tiesai iesniedza rasējumu – inženiertopogrāfisko plānu Biķernieku ielai 200, Rīgā *(lietas 8.pielikuma 87.lapa)*. Tajā norādīts, ka plāna mērogs ir 1:500. Uz minētā plāna ir SIA „Azimuts" saskaņojumi. Izstrādātais topogrāfiskais plāns izmantots SIA „F.L.Tadao&Lukševics" izstrādātajā skiču projektā, gan SIA „GP Projekts" izstrādātajā ēkas nojaukšanas projektā. Arī pieteicējas un SIA „F.L.Tadao&Lukševics" 2006.gada 17.jūlija projektēšanas līguma Nr.05/5/170706-01 2.6.punktā ir norādīts, ka pasūtītājs nodrošina inženiertopogrāfiskā plāna izstrādi, ko šajā gadījumā pieteicēja ir arī veikusi.

No minētajiem pierādījumiem izriet, ka SIA „Azimuts" sastādīja pieteicējai topogrāfisko plānu, darbs saistīts ar dzīvojamās mājas Biķernieku ielā 200, Rīgā, skiču projekta izstrādi.

[4.13] VID samazināja no budžeta atmaksājamā PVN summu par darījumiem ar SIA „Jaguardia", SIA „Strong Rīga", AS „Falck Apsargs".

2006.gada 13.februārī pieteicēja noslēdza tehniskās apsardzes līgumu Nr.TB-2006/4185 ar AS „Falck Apsargs" par īpašuma apsardzi Biķernieku ielā 200, Rīgā *(lietas 2.pielikuma 164.-168.lapa)*. Saskaņā ar minētā līguma pielikumiem, tāmi un pieņemšanas nodošanas aktu objektā ir uzstādīti arī raidītāji *(lietas 8.pielikuma 20.-23.lapa)*. Saskaņā ar minēto līgumu ir izrakstīti arī rēķini par laiku no 2007.gada janvāra līdz novembrim *(lietas 8.pielikuma 107., 113., 117., 120., 129.,134., 137., 142., 143., 150., 154.lapa)*.

2007.gada 27.novembrī pieteicēja noslēdza fiziskās apsardzes līgumu Nr.F-2007/124 ar SIA „Jaguardia" *(lietas 8.pielikuma 84.-89.lapa)*. Minētajā līgumā paredzēts, ka pakalpojuma sniedzējs veic patrulēšanu ēkā un pie tās apžogotā teritorijā, kas atrodas Biķernieku ielā 200, Rīgā. Saskaņā ar minēto līgumu ir izrakstīti arī rēķini par laiku no 2007.gada decembra līdz 2008.gada maijam *(lietas 1.pielikuma 42., 47., 52., 60., 64.lapa)*.

2008.gada 20.maijā un 2009.gada 1.jūlijā pieteicēja noslēdza apsardzes līgumu ar SIA „Strong Rīga" par īpašuma apsardzi Biķernieku ielā 200, Rīgā *(lietas 3.pielikuma 36.-38.lapa un 39.-42.lapa)*. Saskaņā ar minētajiem līgumiem izrakstīti arī rēķini par laiku no 2008.gada maija līdz 2009.gada augustam *(lietas 1.pielikuma 38., 65., 75., 128., 144., 159., 176., 192., 204., 218., 235., 251.lapa, 2.pielikuma 86., 97., 113., 118., 131., 108.lapa)*.

No minētajiem pierādījumiem izriet, ka apsardzes pakalpojumi ir tieši saistīti ar dzīvojamās mājas Biķernieku ielā 200, Rīgā projekta attīstību.

[4.14] VID samazināja no budžeta atmaksājamo nodokļa summu par darījumiem ar SIA „Citrus Solution". Pieteicēja iesniedza 2007.gada 19.jūnija rēķinu, kurā norādīts, ka samaksa ir par tehnisko noteikumu sagatavošanu, tehnisko noteikumu izsniegšanu par telekomunikācijām objektam Biķernieku ielā 200, Rīgā *(lietas 8.pielikuma 133.lapa)*.

SIA „Palast Architekts" sagatavotā skiču projekta 40.lapā ir SIA „Citrus Solutions" 2007.gada 19.jūnija tehniskie noteikumi. No minētajiem pierādījumiem izriet,

ka SIA „Citrus Solutions" sastādīja pieteicējai tehniskos noteikumus telekomunikācijām, darbs saistīts ar dzīvojamās mājas Biķernieku ielā 200, Rīgā skiču projekta izstrādi. Tiesības uz PVN atmaksu ir atzīstamas.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts, VID iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minēto.

[5.1] Attiecībā uz nekustamā īpašuma projekta Biķernieku ielā 200, Rīgā attīstīšanu un iespējamo būvniecību norādāms, ka no pieteicējas puses nav veikti galvenie uzdevumi būvniecības procesa ietvaros, tas ir, būvprojekta izstrādāšana (kur būtu ietverti pieteicējas iesniegtie skiču vai dažāda veida tehniskie projekti), būvatļaujas saņemšana, arhitekta, būvniecības un būvuzraudzības līguma noslēgšana, nekustamā īpašuma uzbūvēšana, priekšlīgumu noslēgšana ar dzīvokļu īpašniekiem.

Savukārt no pieteicējas noslēgtajiem darījumiem par skiču, dažāda veida tehnisko un ēku demontāžas (nojaukšanas) projektu un digitālā topogrāfiskā plāna izstrādi, kā arī apsardzes pakalpojumiem nav konstatējami objektīvi apstākļi, kas norādītu uz patiesu pieteicējas nodomu pabeigt nekustamā īpašuma būvniecību vai vismaz veikt turpmākas darbības būvniecības procesa ietvaros.

Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 17.janvāra sprieduma lietā Nr.C-543/11 32.punktā norādīts, ka pušu paustais nodoms par darījuma aplikšanu ar PVN ir jāņem vērā, visaptveroši izvērtējot tāda darījuma apstākļus, ar nosacījumu, ka nodomu apstiprina objektīvi apstākļi. Šā sprieduma 35.punktā norādīts, ka jebkurā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāveic ar darījumu saistīto apstākļu, tostarp pušu nodoma, ar nosacījumu, ka to apstiprina objektīvi apstākļi, visaptverošs vērtējums, lai noteiktu, vai aplūkotais darījums attiecas vai neattiecas uz apbūves zemi.

[5.2] Par pieteicējas darījumu ar SIA „GP Projektu Birojs" par ēku demontāžas (nojaukšanas) projekta izstrādi un tā attiecināmību uz jēdzienu „būvdarbi", jāņem vērā iepriekš minētā sprieduma 29.punkts, kur norādīts, ka saskaņā ar Nīderlandes judikatūru jēdziens „būvdarbi" ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neietver nojaukšanas darbus, pat ja nav šaubu, ka tie ir veikti, lai uzbūvētu jaunbūvi.

Tātad tiesai, ņemot vērā minēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, spriedumā bija jāvērtē, vai pieteicējas darījums par ēku demontāžas (nojaukšanas) projekta izstrādi vispār attiecas uz dzīvojamās mājas Biķernieku ielā 200, Rīgā, būvniecību.

[5.3] Spriedumā vispārēji norādot, ka pieteicējas noslēgtie darījumi ir saistīti ar nekustamā īpašuma būvniecību, pretēji APL 103.pantā paredzētajam tiesa nav veikusi ar pieteicējas noslēgtajiem darījumiem saistīto apstākļu visaptverošu vērtējumu, lai noskaidrotu objektīvos apstākļus, kas norādītu uz to, ka zemesgabalu tiešām bija paredzēts apbūvēt.

Tā kā lietā nav konstatējami objektīvi apstākļi, kas apliecinātu patiesu pieteicējas nodomu turpināt būvniecības procesu, tad nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp pieteicējas veiktajiem darījumiem un ar PVN apliekamajiem darījumiem nākotnē - nelietotu nekustamo īpašumu (dzīvokļu) pirmo pārdošanu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.panta pirmās daļas 23.punkta izpratnē. Rezultātā pieteicējai nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par šiem darījumiem.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve neatzina apelācijas sūdzību un pieteikumu daļā uzturēja. VID pārstāve uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu daļā noraidīt.

Motīvu daļa

[7] Konkrētais administratīvais process iestādē ir uzsācies ar pieteicējas iesniegumu par PVN pārmaksas atmaksu, tātad pieteicēja vērsās iestādē ar iesniegumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Ar Lēmumu kā iestādes galīgo administratīvo aktu samazināts pieteicējai no budžeta atmaksājamais PVN, proti, pieteicējai PVN pārmaksu atteikts atmaksāt, kā arī pieteicējai papildus nomaksai budžetā noteikta soda nauda. Ņemot vērā to, ka pirmās instances tiesas spriedumu pārsūdzēja tikai VID un apelācijas sūdzība iesniegta par spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts, apgabaltiesa secina, ka tai jāizskata prasījums par pieteicējas tiesību atzīšanu uz PVN pārmaksas atmaksu tajā daļā, kurā šīs tiesības atzina pirmās instances tiesa, kā arī par Lēmuma atcelšanu daļā par soda naudas noteikšanu. Prasījumu par Lēmuma atcelšanu daļā, kurā samazināts pieteicējai no budžeta atmaksājamais PVN, apgabaltiesas ieskatā nav nepieciešams izskatīt kā atsevišķu prasījumu, jo Lēmums šajā daļā ir negatīvs nelabvēlīgs administratīvais akts, kura atcelšanai nav nozīmes. Arī Augstākā tiesa līdzīgā lietā, kurā pieteicēja pārsūdzēja VID atteikumu atmaksāt PVN pārmaksu (2012.gada 8.novembra spriedums Nr.SKA-523/2012), atzina, ka tiesai šādā gadījumā jāpārbauda, vai pastāv pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi.

[8] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pārsūdzētā sprieduma daļā (skat. šā sprieduma [4.1], [4.2], [4.3], [4.5] - [4.14] punktu) ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums šajā daļā ir pareizs, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai minētajā daļā un APL 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[9] VID apelācijas sūdzībā norāda, ka konkrētajā gadījumā nav izstrādāts nekustamā īpašuma Biķernieku ielā 200, Rīgā apbūves būvprojekts, nav saņemta būvatļauja, nav noslēgti arhitekta, būvniecības un būvuzraudzības līgumi, nekustamais īpašums nav uzbūvēts un nav noslēgti priekšlīgumi ar potenciālajiem dzīvokļu īpašniekiem. Apgabaltiesa uzskata, ka minētie apstākļi neļauj apšaubīt pieteicējas paskaidroto un iesniegtos pierādījumus par pieteicējas noslēgto darījumu tiešo saikni ar īpašuma Biķernieku ielā 200, Rīgā apbūves ieceri. Lietā nav konstatēti tādi apstākļi, kas ļautu apšaubīt „F.L.Tadao&Lukševics" izstrādātā un SIA „Palast Architekts" koriģētā skiču projekta, SIA „GP Projektu Birojs" izstrādātā ēku demontāžas projekta, SIA „Vides Vīzija" izstrādātā ceļu rekonstrukcijas skiču projekta, SIA „Kārlis" izstrādātā elektroapgādes ārējo tīklu tehniskā projekta, SIA „Energia" veikto elektroapgādes darbu, SIA „Azimuts" izstrādātā digitālā topogrāfiskā plāna, SIA „Jaguardia", SIA „Strong Riga" un AS „Falck Apsargs" sniegto apsardzes pakalpojumu un SIA „Citrus Solutions" izstrādāto telekomunikāciju tehnisko noteikumu saistību ar pieteicējas norādīto būvniecības ieceri. VID nav apšaubījis šo pakalpojumu faktisko saņemšanu, un apgabaltiesa uzskata, ka saņemto pakalpojumu raksturs skaidri norāda uz to saikni ar pieteicējas norādīto būvniecības ieceri.

Attiecībā uz SIA „GP Projektu Birojs" izstrādāto ēku demontāžas (nojaukšanas) projektu VID atsaucas uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumā norādīto, ka saskaņā ar Nīderlandes judikatūru jēdziens „būvdarbi" ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neietver nojaukšanas darbus, pat ja nav šaubu, ka tie veikti, lai uzbūvētu jaunbūvi. Attiecībā uz šo

argumentu apgabaltiesa norāda, ka saskaņā ar Būvniecības likuma 1.panta 2.punktu būvdarbi ir būvniecības procesa sastāvdaļa, darbi, kurus veic būvlaukumā vai būvē, lai radītu būvi, novietotu iepriekš izgatavotu būvi vai tās daļu, pārbūvētu, atjaunotu, restaurētu, iekonservētu, ierīkotu vai nojauktu būvi. Šā panta 7.punkts noteic, ka būves nojaukšana ir būvdarbi, kuru rezultātā būve vai tās daļa beidz pastāvēt. Tātad no Būvniecības likuma izriet, ka arī būves nojaukšana ir uzskatāma par būvdarbiem. Tā kā lietā nav strīda par to, ka nojaucamās būves atradās tajā pašā vietā, kur saskaņā ar pieteicējas paskaidroto un pieteicējas pasūtītajām un apmaksātajām skicēm pieteicēja bija iecerējusi veikt jaunu apbūvi, tiesa atzīst, ka SIA „GP Projektu Birojs" izstrādātais ēku nojaukšanas projekts bija tieši saistīts ar pieteicējas būvniecības ieceri.

No pieteicējas pārstāves paskaidrotā tiesas sēdē (*lietas 164.lapa*) izriet, ka pieteicēja aptuveni 2009.gadā saprata, ka krīzes dēļ būvniecības ieceri nebūs iespējams īstenot, sākumā bija domāts ieceri apturēt, bet pašlaik ir skaidrs, ka tuvākajā laikā iecere netiks īstenota. No lietas materiāliem izriet, ka 2009.gada otrajā pusgadā pieteicēja maksājumus veica par līdz 2009.gada beigām saņemtajiem apsardzes pakalpojumiem. Tā kā pieteicējas pārstāve tiesas sēdē paskaidroja, ka apsardzes pakalpojumi 2009.gadā vēl bija nepieciešami, lai apsargātu norobežotu teritoriju, kurā atradās būvtehnika, kā arī apgabaltiesa konstatē, ka šie maksājumi sastāda salīdzinoši nelielu daļu no kopējiem pieteicējas maksājumiem, kas veikti saistībā ar konkrēto būvniecības ieceri, apgabaltiesa secina, ka visi pieteicējas saņemtie un apmaksātie apsardzes pakalpojumi ir attiecināmi uz konkrēto būvniecības ieceri. 2009.gada otrajā pusgadā (novembrī un decembrī) pieteicēja ir maksājusi arī SIA „Palast Architekts" par tās darbiem. No 2009.gada 7.septembra līguma (*lietas 3.pielikuma 28.-32.lapa*) izriet, ka pieteicēja ar SIA „Palast Architekts" vienojās par iepriekš neplānotiem darbiem sakarā ar skiču projekta saskaņošanu, tātad minētā vienošanās ir noslēgta ar mērķi pabeigt 2008.gada 24.jūlijā ar SIA „Palast Architekts" noslēgtā līguma (*lietas 3.pielikuma 20.-24.lapa*) izpildi, nevis uzņemties jaunas saistības. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka pēc tam, kad pieteicējai radās šaubas par būvniecības ieceres īstenošanas iespēju, pieteicēja būtu uzņēmusies jaunas saistības un veikusi ar tām saistītus maksājumus.

Ņemot vērā minēto, pieteicējai ir atzīstamas tiesības uz PVN pārmaksu kopumā Ls 20 710,48 (29 468,36 *euro*) apmērā.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta ceturtā daļa citstarp noteic VID pienākumu pirms PVN pārmaksas atmaksas izlemt jautājumu par to, vai nodokļu pārmaksa ir novirzāma nodokļu parādu segšanai. Tāpēc apgabaltiesa secina, ka gadījumā, ja tiesa ir atzinusi personas tiesības uz PVN pārmaksu, jautājums par pārmaksas atmaksu vai novirzīšanu parādu segšanai ir jāizlemj VID tiesas sprieduma izpildes laikā, ņemot vērā tos apstākļus, kādi pastāvēs uz sprieduma izpildes brīdi. Līdz ar to tiesa nevar uzlikt pienākumu VID izmaksāt pieteicējai PVN pārmaksu, bet var tikai atzīt tiesības uz to.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta pirmā, otrā un trešā daļa Lēmuma pieņemšanas laikā noteica:

„(1) Ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nepamatoti palielinājis no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru (no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums), nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, kā arī aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja iekasē soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo

likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

(2) Ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

(3) Ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra".

No minētajām normām izriet, ka soda naudas apmērs par nepamatoti no budžeta pieprasīto PVN bija atkarīgs no tā, cik lielu daļu no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas sastādīja nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamais nodoklis.

Ņemot vērā, ka ar pirmās instances tiesas spriedumu, kas daļā ir stājies spēkā, ir atzīts, ka VID pamatoti pārējā daļā neatzina pieteicējas tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu, apgabaltiesa secina, ka šajā daļā pieteicēja nepamatoti bija palielinājusi no budžeta atmaksājamo PVN summu. Attiecīgi VID pamatoti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmajai daļai un likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta pirmajai un trešajai daļai aprēķināja soda naudu 50 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra gadījumos, kad no budžeta atmaksājamā summa pārsniedza 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas (visos gadījumos, izņemot 2008.gada oktobri un novembri). Līdz ar to pieteikums par Lēmuma atcelšanu šajā daļā ir noraidāms.

Ņemot vērā apgabaltiesas iepriekš secināto attiecībā uz pieteicējas tiesībām uz PVN pārmaksu, kā arī to, ka ir stājies spēkā pirmās instances tiesas spriedums daļā par pieteikuma noraidīšanu, apgabaltiesa konstatē, ka 2008.gada oktobrī un novembrī no budžeta nepamatoti pieprasītā summa nepārsniedz 15 procentus no pieteicējas deklarētās pārmaksātās nodokļa summas. Līdz ar to par 2008.gada oktobri un novembri soda nauda pieteicējai atstājama spēkā 30 procentu apmērā, kā to Lēmuma pieņemšanas laikā paredzēja likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$panta otrā daļa, bet pārējā daļā soda nauda par 2008.gada oktobri un novembri ir atceļama. Apgabaltiesa nekonstatē spēkā atstājamās soda naudas nesamērību ar pieteicējas pieļautā pārkāpuma raksturu.

Spēkā atstājamās soda naudas aprēķins apkopots tabulā.

1	2	3	4	6	7
gads, mēnesis	deklarētā PVN summa	nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamais PVN	15% no 2.ailes	soda naudas likme	pamatoti noteiktā soda nauda
2007. gads					
janvāris	1318,61	1270,99	197,79	50%	635,50
februāris	4253,12	1156,58	637,97	50%	578,29
marts	1383,87	1165,74	207,58	50%	582,87
aprīlis	1237,46	1165,74	185,62	50%	582,87
aijs	1219,74	1165,74	182,96	50%	582,87
jūnijs	1234,73	1165,74	185,21	50%	582,87
jūlijs	1356,32	1208,04	203,45	50%	604,02
augusts	1192,17	1141,33	178,83	50%	570,67
septembris	1287,82	1141,33	193,17	50%	570,67
oktobris	2110,86	2067,3	316,63	50%	1033,65
novembris	2471,58	2368,26	370,74	50%	1184,13
decembris	9058,61	7917,29	1358,79	50%	3958,65
2008.gads					
janvāris	580,95	450,44	87,14	50%	225,22
februāris	1191,88	1132,42	178,78	50%	566,21
marts	775,85	611,52	116,38	50%	305,76
aprīlis	14563,07	14184,4	2184,46	50%	7092,20
maijs	10356,1	9535,46	1553,42	50%	4767,73
jūnijs	1945,69	1355,43	291,85	50%	677,72
jūlijs	1399,04	980,39	209,86	50%	490,20
augusts	3615,4	1606,7	542,31	50%	803,35
septembris	1578,14	1163,12	236,72	50%	581,56
oktobris	1175,91	65,33	176,39	30%	19,60
novembris	4338,42	94,35	650,76	30%	28,31
decembris	13756,36	13271,21	2063,45	50%	6635,61
2009.gads					
janvāris	1715,93	1193,3	257,39	50%	596,65
februāris	1593,01	895,4	238,95	50%	447,70
marts	1885,56	913,04	282,83	50%	456,52
aprīlis	2609,2	1011,74	391,38	50%	505,87
maijs	1559,08	935,3	233,86	50%	467,65
jūnijs	1591,4	914,3	238,71	50%	457,15
jūlijs	6364,44	6079,91	954,67	50%	3039,96
augusts	1201,1	914,3	180,17	50%	457,15
septembris	1160,01	895,4	174,00	50%	447,70
oktobris	1197,81	933,2	179,67	50%	466,60
novembris	2174,25	914,3	326,14	50%	457,15
decembris	2722,56	1818,73	408,38	50%	909,37
kopā:		84 803,77			42 369,95

Ņemot vērā iepriekš secināto un tabulā norādītos aprēķinus, Lēmums daļā par soda

naudu ir atstājams spēkā Ls 42 369,95 apmērā (60 287,01 *euro*), bet pārējā daļā par Ls 10 387,22 (14 779,68 *euro*) soda naudu, tā kā tiesa atzīst pieteicējas tiesības uz PVN pārmaksu, Lēmums ir atceļams.

[12] Tā kā pieteikums ir daļēji apmierināms, saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atmaksāt pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā Ls 20 jeb 28,46 *euro* apmērā.

[13] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesas spriedums attiecībā uz Lēmumu daļā par soda naudu nav pamatots, bet pārējā daļā, kurā lietu izskata apgabaltiesa, pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

daļēji apmierināt SIA „R.EVOLUTION NAMI" pieteikumu.

atzīt SIA „R.EVOLUTION NAMI" tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu 29 468,36 *euro* apmērā par 2007.-2009.gada darījumiem ar SIA „F.L.Tadao&Lukševics", SIA „Palast Architekts", SIA „GP Projektu Birojs", SIA „Energia", SIA „Azimuts", SIA „Jaguardia", SIA „Strong Rīga", AS „Falck Apsargs", SIA „Citrus Solution", SIA „Kārlis" (daļā par 2007.gada 12.decembra rēķinu Nr.284, 2008.gada 23.maija rēķinu Nr.130 un 2008.gada 6.augusta rēķinu Nr.185) un SIA „Vides Vīzija" (daļā par 2009.gada 17.marta rēķinu). Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 9.novembra lēmumu Nr.22.4.6/58599 daļā par 14 779,68 *euro* soda naudas noteikšanu saistībā ar šiem darījumiem, noraidīt pieteikumu par šā lēmuma atcelšanu daļā par pārējo soda naudu 60 287,01 *euro* apmērā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atmaksāt SIA „R.EVOLUTION NAMI" tās samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro* apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Amona
Tiesneses S.Gintere
L.Konošonoka