NORAKSTS
Lieta Nr.A420674010

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Jelgavā, 2011.gada 19.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese S.Ozola,

piedaloties sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ESQ" pārstāvjiem *I.R.* un *D.G.* un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *L.R.*,

atklātā tiesas sēdē Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ESQ" (turpmāk - pieteicēja) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 26.maija lēmuma Nr.22.4.5/27090 atcelšanu daļā un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa Ls16749 apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 25.janvāra līdz 23.martam, pamatojoties uz pieteicējas iesniegtajiem iesniegumiem par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pārmaksas atmaksu (pārmaksas izveidojusies sakarā ar nekustāmā īpašuma – dzīvokļa */adrese/*, iegādi), veica pieteicējas daļēju PVN auditu par darījumu ar SIA „SALTO" periodā no 2009.gada 1.jūlija līdz 2009.gada 31.augustam.

Audita rezultātā, pamatojoties uz audita pārskatu Nr.23.22/275, 2010.gada 23.martā pieņemts lēmums Nr.23.22/305, ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls18,90, nokavējuma nauda Ls1,52 un soda nauda Ls9,45, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa par 2009.gada jūliju un augustu Ls16749 apmērā un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls8374,50.

VID ģenerāldirektore, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, 2010.gada 26.maijā pieņēma lēmumu Nr.22.4.5/27090 (turpmāk – Lēmums), ar kuru cita starp atstāja negrozītu 2010.gada 23.marta lēmumu Nr.23.22/305 daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls18,90, nokavējuma naudu Ls1,51 un soda naudu Ls9,45 apmērā, kā arī par samazināto no budžeta atmaksājamo PVN par 2009.gada jūliju un augustu Ls16749 un soda naudu Ls8374,50.

Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] VID konstatēja, ka 2009.gada jūlijā - augustā pieteicēja deklarēja PVN pārmaksu Ls 16834,02, kas ar 2009.gada 28.septembra lēmumu Nr.13.04.01-34/838 netika atmaksāta, jo tematiskajā pārbaudē tika konstatēts, ka nekustamais īpašums netiek izmantots saimnieciskās darbības veikšanai.

[1.2] 2009.gada 19.oktobrī pieteicēja lūgusi atmaksāt PVN pārmaksu Ls16915,2, taču PVN pārmaksa netika atmaksāta saistībā ar minētajā tematiskajā pārbaudē konstatētajiem faktiem.

[1.3] Pieteicēja, uzskatot, ka konkrētajā gadījumā darījums ir noticis atbilstoši parakstītajam nekustamā īpašuma pirkuma līgumam un izrakstītajai preču pavadzīmei, kā arī ir tā kā ir veikta daļēja rēķina apmaksa, tad atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" nosacījumiem par nekustamā īpašuma iegādes uzskatāms nekustamā īpašuma pirkuma līguma noslēgšanas un preču pavadzīmes-rēķina izrakstīšanas brīdis, nevis nekustamā īpašuma reģistrācija zemesgrāmatā, lūdza PVN pārmaksas atmaksu.

[1.4] Pieteicēja 2009.gada jūlijā un augustā veikusi ierakstus grāmatvedības uzskaites reģistros un PVN deklarācijas pielikumos saskaņā ar SIA ,,Salto" vārdā noformētajām pavadzīmēm, rēķiniem par dzīvokļa */adrese/* (turpmāk arī – Dzīvokļa īpašums), iegādi, apdares darbiem un tā aprīkošanai iegādātajām precēm:

- 2009.gada 30.aprīļa rēķins Nr.30/04/2009, darījuma vērtība Ls3471,08, PVN Ls 728,93;
- 2009.gada 31.jūlija pavadzīme Nr.AEE 870350, darījuma vērtība Ls71442,15, PVN Ls 15 002,85;
- 2009.gada 31.augusta pavadzīme Nr.870351, darījuma vērtība Ls4933,89, PVN Ls 1036,12.

[1.5] Pieteicēja pārbaudei uzrādījusi 2009.gada 31.jūlija nekustamā īpašuma pirkuma līgumu (bez numura) ar SIA ,,Salto" par Dzīvokļa īpašuma iegādi, kurā noteikts, ka saskaņā ar 2009.gada 1.aprīļa priekšlīgumu pieteicēja ir iemaksājusi rokasnaudu Ls9892,86 apmērā, kā arī apliecinājusi, ka tai ir zināmas zemesgrāmatas 3.iedaļas 1.nodaļā veiktās atzīmes (lietu tiesības, kas apgrūtina nekustamo īpašumu).

[1.6] Saskaņā ar Valsts vienotās datorizētās Zemesgrāmatas (zemesgrāmata) datu bāzes datiem zemesgabals */adrese/,* pieder SIA ,,Salto" un atbilstoši 2008.gada 12.maija ķīlas (hipotēkas) līgumam Nr.5.3-1.4/08-30-k-l SIA ,,Salto" ir noteikts aizliegums – bez AS ,,Latvijas Biznesa Banka" atļaujas izsniegšanas minēto nekustamo īpašumu SIA ,,Salto" nevar atsavināt, dāvināt, sadalīt un apgrūtināt ar lietu tiesībām.

[1.7] No pārbaudei uzrādītajiem maksājumu dokumentiem izriet, ka 2010.gada 27.janvārī pieteicēja par dzīvokli */adrese/,* veikusi samaksu Ls17412,14 apmērā.

[1.8] Vienlaikus auditā konstatēts, ka 2008.gada 20.jūnijā noslēgts līgums Nr.20.06/2008 starp SIA ,,ESQ" (cesionārs) un *I.R.* (cedents) par *I.R.* prasījuma tiesību pret cedenta parādnieku SIA ,,Salto" (Ls 8993,37) nodošanu SIA ,,ESQ". Savukārt 2008.gada 30.jūnijā noslēgts līgums Nr.30.06/2008 starp SIA ,,ESQ" (cesionārs) un *A.L.* (cedents) par *A.L.* prasījuma tiesību pret cedenta parādnieku SIA ,,Salto" nodošanu SIA ,,ESQ" (Ls 899,49).

Ņemot vērā to, ka SIA „ESQ" kreditori izteikuši vēlmi pēc papildu nodrošinājuma saviem aizdevumiem, tad 2009.gada 20.martā noslēgts ķīlas līgums Nr.1-2009 ar *I.R.*, ieķīlājot SIA ,,ESQ" īpašumā esošo dzīvokli ,, */Nosaukums/*" Nr.l (Zilupes novads, Zaļesjes pagasts), un 2009.gada 25.martā noslēgts ķīlas līgums Nr.2-2009 ar *A.L.*, ieķīlājot SIA ,,ESQ" īpašumā esošo dzīvokli ,,*/Nosaukums/*" Nr.4 (Zilupes novads, Zaļesjes pagasts).

Atbilstoši Valsts vienotās datorizētās Zemesgrāmatas datu bāzes datiem zemesgrāmatā nekustamajiem īpašumiem (dzīvoklis ,, */Nosaukums/*" Nr.l un dzīvoklis ,*/Nosaukums/*" Nr.4) nav reģistrēti minētie ķīlas līgumi. Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde secināja, ka, noslēdzot minētos ķīlas līgumus, kreditoru (*I.R.* un *A.L.*) prasījuma tiesības pret SIA ,,ESQ" faktiski nav nodrošinātas.

[1.9] SIA „Salto" valdes locekle *D.V.* 2010.gada 8.februārī paskaidrojusi, ka ar Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2009.gada 11.maija spriedumu pasludināts SIA „Salto" tiesiskās aizsardzības process un aizsardzības procesa īstenošanas plāns, kas nosaka, ka nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā SIA „Salto" ir jāsaņem nodrošinātā kreditora (AS „Latvijas Biznesa Banka") rakstveida apstiprinājums par nekustamā īpašuma atsavināšanu.

Pieteicēja un SIA „Salto" amatpersonas audita laikā nav uzrādījušas AS „Latvijas Biznesa Banka" un SIA „Salto" 2008.gada 12.maija kredīta līgumā Nr.5.3-1.3/08-30-k un ķīlas (hipotēkas) līgumā Nr.5.3-1.4/0830-k-l noteikto AS ,,Latvijas Biznesa Banka" izsniegto rakstisko atļauju nekustamā īpašuma pārdošanai.

[1.10] Pamatojoties uz audita konstatētajiem faktiem un to, ka AS „Latvijas Biznesa Banka" nav izsniegusi rakstisku atļauju SIA „Salto" par tās nekustamā īpašuma (*/adrese/*) atsavināšanu, sadalīšanu, dāvināšanu un pārdošanu, VID secinājis, ka pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2.pantu, Ministru kabineta 1996.gada 23.aprīļa noteikumu Nr.154 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas ieteikumi" 13., 14., 15.punktu, likuma „Par

pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu un ierobežoja pieteicējas tiesības 2009.gada jūlijā un augustā veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls16767,9 (Ls728,93 + Ls 15002,85 + Ls1036,12) apmērā atbilstoši SIA „Salto" vārdā noformētajam rēķinam Nr.30/04/2009 un pavadzīmēm Nr.AEE 870350, Nr.AEE 870351.

[1.11] VID, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, atzinis, ka pamatoti ir vērtēti ne tikai izrakstīto rēķinu un pavadzīmes esamība, bet arī apstākļi, kas liecina par darījuma faktisko esamību, tādējādi vērtējot ne tikai attiecīgā rēķina un pavadzīmes noformējumu, bet arī tajos ietvertās informācijas patiesumu. Proti, no lietas materiāliem ir secināts, ka, pamatojoties uz SIA „Salto" noformētajām pavadzīmēm un rēķinu, pieteicēja ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus Ls16767,9 (Ls728,93 + Ls15 002,85 + Ls1036,12) apmērā par iegādāto dzīvokli daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas 5.stavā pieteicējas biroja iekārtošanai.

Tomēr VID, atsaucoties uz Zemesgrāmatu likuma 1.pantu Civillikuma 994.pantu un Zemesgrāmatas datu bāzes datiem, konstatējis, ka SIA „Salto" bez AS „Latvijas Biznesa Banka" atļaujas izsniegšanas nekustamo īpašumu (*/adrese/*) nevarēja atsavināt, dāvināt, sadalīt un apgrūtināt ar lietu tiesībām. Tā kā konkrētajā gadījumā nodokļu maksātājs nav iesniedzis dokumentārus pierādījumus, kas apliecinātu, ka SIA „Salto" bija tiesīga atsavināt dzīvokļa īpašumu */adrese/* (AS „Latvijas Biznesa Banka" apliecinājumu – atļauju), tad minētā darījuma faktiskā esamība tiek apstrīdēta.

[1.12] Tādējādi lietas materiālos nav konstatējami pierādījumi nodokļa aprēķina pareizības pierādīšanai - AS „Latvijas Biznesa Banka" rakstiska atļauja par dzīvokļa īpašuma pārdošanas iespējām pieteicējai, kas apliecinātu konkrētā dzīvokļa īpašuma iegādes faktu. Turklāt dzīvokļa īpašums */adrese/,* nav reģistrēts zemesgrāmatā kā pieteicējas īpašums.

[1.13] Ņemot vērā konstatēto, pieteicējai tiek ierobežotas tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu 2009.gada jūlijā un augustā veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls16 767,9 apmērā.

[1.14] Auditā netika konstatētas ķīlas tiesības atzīmes nostiprinājums Zemesgrāmatā uz SIA „ESQ" vārda reģistrētajiem nekustamajiem īpašumiem (dzīvokli „ */Nosaukums/*"-l, „*/Nosaukums/*"-4), kā tas bija norādīts minētajos ķīlas līgumos. Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvaldei bija pamats apstrīdēt pieteicējas rokasnaudas esamību, jo fizisko personu *I.R.* un *A.L.* prasījumu tiesību nodošana pret viņu parādnieku - SIA „Salto" nav konstatējama.

[2] Administratīvā rajona tiesā 2010.gada 21.jūnijā saņemts pieteicējas pārstāvja pieteikums, kurā lūgts atcelt Lēmumu, to pamatojot ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja uzskata, ka nepamatots ir Lēmumā izdarītais secinājums, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaite neatbilst likuma par „Par grāmatvedību" 2.panta prasībām.

[2.3] Pieteicēja uzskata, ka nepamatots ir Lēmumā izdarītais secinājums, ka 2009.gada 31. jūlijā noformētajai preču pavadzīmei Nr.AEE 870350 par summu Ls86 445 (tai skaitā PVN 15002,85) nav juridiska spēka.

Pieteicēja uzskata, ka VID nepamatoti apšaubījis arī paša nekustamā īpašuma pirkuma darījumu pēc būtības, norādot, ka pieteicēja to nav izmantojusi ar savu nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[2.3] Nepatiess ir lietas materiālos norādītais, ka pieteicēja nekustamajā īpašumā veiktos apdares un remonta darbus nav izmantojis ar savu nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3] VID (turpmāk arī – atbildētājs) rakstveida paskaidrojumos tiesai pieteicējas pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, papildus Lēmumā izteiktajam, pamatojot to ar šādiem argumentiem.

[3.1] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2009.gada jūlijā un augustā grāmatvedības uzskaitē reģistrējusi darījumus par dzīvokļa īpašuma – */adrese/*, iegādi, tā aprīkošanai iegādātajam precēm un apdares darbiem saskaņā ar 2009.gada 30.aprīļa rēķinu Nr.30/04/2009, 2009.gada 31.jūlija pavadzīmi Nr.AEE 870350 un 2009.gada 31.augusta

pavadzīmi Nr.AEE 870351, kuros kā pakalpojumu sniedzēja un preču izsniedzēja norādīta SIA „Salto".

[3.2] Tā kā pieteicēja nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus, kas apliecinātu, ka SIA „Salto" bija tiesīga atsavināt dzīvokļa īpašumu */adrese/* – netika iesniegts AS „Latvijas Biznesa Banka" apliecinājums-atļauja, tad VID pamatoti apšaubīja pieteicējas darījumu ar SIA „Salto" faktisko esamību.

[3.3] Attiecībā par rokasnaudas nodošanu - saņemšanu paskaidrojam sekojošo. Pieteicējas amatpersona *I.P.* paskaidrojumā norādījis, ka pieteicēja 2009.gada 20.martā noslēgusi ķīlas līgumu Nr.1-2009 ar *I.R.*, ieķīlājot pieteicējas īpašumā esošo dzīvokli „ */Nosaukums/*" Nr.l (Zilupes novads, Zaļesjes pagasts), un 2009.gada 25.martā noslēgusi ķīlas līgumu Nr.2-2009 ar *A.L.*, ieķīlājot pieteicējas īpašumā esošo dzīvokli „*/Nosaukums/*" Nr.4. (Zilupes novads, Zaļesjes pagasts).

[3.4] Tā kā pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par ķīlas tiesības atzīmes nostiprinājumu Zemesgrāmatā uz pieteicējas vārda reģistrētajiem nekustamajiem īpašumiem (dzīvokli „ */Nosaukums/*" Nr.l, „*/Nosaukums/*" Nr.4), kā tas bija norādīts minētajos ķīlas līgumos, tad VID pamatoti apšaubīja pieteicējas rokasnaudas saņemšanas - nodošanas faktu, jo fizisko personu *I.R.* un *A.L.* prasījumu tiesību nodošana pret viņu parādnieku - SIA „Salto" nav konstatējama.

[3.5] Turklāt pieteicējas un SIA „Salto" darījumu faktisko neesamību apliecina arī citi lietā konstatētie fakti, proti, pieteicējas reģistrētie saimnieciskās darbības veidi ir uzskaites, grāmatvedības, audita un revīzijas pakalpojumi, konsultēšana nodokļu jautājumos, taču sabiedrības grāmatvedības uzskaiti veic SIA „CBB Konsultāciju birojs" saskaņā ar 2009.gada 12.augustā noslēgto līgumu par grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu.

[3.6] Lietas materiālos nav konstatējami pierādījumi, kas apliecinātu konkrētā Dzīvokļa īpašuma iegādes faktu. Turklāt atbilstoši VID rīcībā esošajai informācijai dzīvokļa īpašums */adrese/*, nav reģistrēts zemesgrāmatā kā pieteicējas īpašums. Tādējādi VID pamatoti apstrīdēja darījumu ar SIA „Salto" faktisko esamību un ierobežoja pieteicējas tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu 2009.gada jūlijā un augustā veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls16767,90 apmērā.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve prasījumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem un papildus paskaidroja, ka pieteicēja, veicot saimniecisko darbību, 2009.gadā iegādājās dzīvokli */adrese/*, savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai – šīs telpas tiek izmantotas saimnieciskajai darbībai. Galvenais arguments, kāpēc lēmums ir nepamatots, ir tas, ka VID uzskata, ka tikai reģistrējot īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu – dzīvokli uz pieteicējas vārda darījums ir spēkā. Pieteicējas pārstāve, atsaucoties uz Civillikuma normām, norāda, ka ieraksts zemesgrāmatā neierobežo īpašnieka tiesības atsavināt nekustamo īpašumu. Tas, ka šis pirkuma darījums vēl nav reģistrēts zemesgrāmatā, neatceļ šī darījuma spēku.

[5] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve prasījumu neatzina, norādot uz Lēmumā ietvertajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus kopsakarā ar tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem, atzīst, ka pieteikums ir pilnībā apmierināms.

[7] Tiesa no lietas materiāliem konstatē šādus faktiskos apstākļus:

[7.1] No Jelgavas zemesgrāmatas nodaļas Jelgavas pilsētas zemesgrāmatas nodalījuma Nr.*/nodalījuma numurs/* redzams, ka īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu –

daudzdzīvokļu dzīvojamo māju */adrese/*, nostiprinātas SIA „Salto" (nekustamais īpašums sadalīts 60 dzīvokļu īpašumos) (*sk. Valsts vienotā datorizētā zemesgrāmatas datu bāzē, izdruka - lietas pielikumā*);

[7.2] Saskaņā ar 2009.gada 1.aprīļa dzīvokļa īpašuma pirkuma priekšlīgumu SIA „Salto" un pieteicēja (SIA „ESQ") noslēdza vienošanos, ka tiks pārdots dzīvokļa īpašums Nr.13 ar kopējo platību 101,7m^2 ēkā, kas atrodas */adrese/*, par kopējo pirkuma summu Ls96 615, iekļaujot PVN (*lietas 52.-53.lapa*);

[7.3] 2009.gada 31.jūlijā noslēgts nekustamā īpašuma pirkuma līgums par to, ka SIA „Salto" pārdod pieteicējai Dzīvokļa īpašumu Nr.13 */adrese/*, par Ls86 445, no kuriem Ls15 002,85 sastāda PVN 21%. Ņemot vērā, ka pircējs ir iemaksājis rokasnaudu Ls9892,86, atlikušā summa ir Ls76 552,14 (*lietas 54.-7.lapa*); puses vienojušās par savstarpējiem norēķiniem, paredzot, ka daļu pirkuma summu Ls16 552,14 samaksās līdz 2009.gada 1.novembrim, bet atlikušo daļu Ls60 000 – saskaņā ar maksājumu grafiku (*lietas 60.-63.lapa*); 2009.gada 1.novembrī tiek noslēgta papildvienošanās, ka Ls16 552,14 pircējam jāsamaksā līdz 2010.gada 1.februārim (*lietas 58.lapa*);

[7.4] 2009.gada 30.aprīlī izrakstīts rēķins Nr.30/04/2009 par Ls4200, t.sk. PVN 21% - Ls728,93, par apdares darbiem (PVN norādīts 2009.gada jūlija deklarācijā) (sk. audita pārskata 10.lpp.);

[7.5] 2009.gada 31.jūlijā izrakstīta preču pavadzīme Nr.AEE 870350 par Ls86445, t.sk., PVN 21% - Ls15002,85, par dzīvokļa */adrese/*, iegādi (sk. audita pārskata 10., 15.lpp.);

[7.6] 2009.gada 31.augustā izrakstīta preču pavadzīme Nr.AEE 870351 par Ls5970,01, t.sk., PVN 21% - Ls1036,12, par bīdāmās sistēmas, virtuves iekārtas, granīta izlietnes, fasādes flīžu, stikla bloku, laminmāta, akrila stūra vannas u.c. dzīvokļa aprīkošanai nepieciešamo preču piegādi (sk. audita pārskata 10., 16.lpp.);

[7.7] 2010.gada 23.martā sastādīta audita pārskats Nr.23.22/275, kurā cita starp norādīti pieteicējai iepriekš un audita laikā veiktās kontroles pasākumi (sk. audita pārskata 5.-8.lapa) (*lietas 31.-42.lapa*);

[7.8] 2010.gada 23.martā pieņemts lēmums Nr.23.22/305 par pieteicējas nodokļu audita rezultātiem (*lietas 30.lapa*);

[7.9] 2010.gada 26.maijā VID ģenerāldirektore, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu (*lietas 26.-29.lapa*), pieņēmusi Lēmumu (*lietas 10.-19.lapa*).

[8] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredz nodokļu maksātāju tiesības no budžeta maksājamās nodokļa summas kā priekšnodokli atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Kā atzīts tiesu praksē, tad citētās tiesību normas ietvaros nepietiek ar to vien, ka formāli ir izrakstīts, saņemts un apmaksāts rēķins, bet ir nepieciešams konstatēt arī to, vai preces un pakalpojumi ir reāli saņemti no tās personas, kas ir norādīta nodokļa rēķinā, un vai pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības tie nodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus, tas ir, vai rada jaunu pievienoto vērtību un pārnes savu vērtību jaunražotas preces un pakalpojuma sastāvā, par ko galējais patērētājs samaksās PVN.

Minēto apgalvojumu apstiprina arī priekšnodokļa definīcija, kas ietverta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktā. Atbilstoši šai definīcijai priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai PVN rēķinā par saņemtajām precēm un pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tātad, piemērojot minētā likuma 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī izmantojot sistēmiskās tulkošanas metodi, jāsecina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas, turklāt, pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības, tiem jānodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus. Turklāt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts attiecībā uz vārdiem „savu ar nodokli apliekamo

darījumu nodrošināšanai" ir piemērojams tādējādi, ka fakts, ka konkrētais darījums ir veikts ar nodomu darījuma rezultātā iegūto preci vai pakalpojumu izmantot savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir pietiekams, lai atzītu apliekamās personas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Uz šādu tiesību normu interpretāciju ir norādījis Senāts nodokļu lietu praksē (sk. *Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses vispārinājums „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu": publicēts* http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/).

Tādējādi, lai apliekamā persona būtu tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus, ir jāpastāv visiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem priekšnosacījumiem, tajā skaitā, jābūt pierādījumiem, ka pakalpojumi (preces) ir izmantoti savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai vai konstatēts personas nodoms to iegūt ar mērķi turpmāk izmantot saimnieciskajā darbībā.

[9] Priekšnodokļa atskaitīšana par nekustamā īpašuma iegādes darījumiem ir noteikta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtajā daļā. Proti, darījumos ar nekustamo īpašumu apliekamā persona atskaita priekšnodokli par nelietota nekustamā īpašuma iegādi (..). Ja nekustamo īpašumu paredzēts izmantot tikai apliekamo darījumu veikšanai, priekšnodokli atskaita pilnā apmērā. Ja nekustamo īpašumu paredzēts izmantot gan apliekamiem, gan neapliekamiem darījumiem, atskaitāmā priekšnodokļa apmēru nosaka pēc paredzamās nekustamā īpašuma izmantošanas proporcijas saskaņā ar šā panta desmito daļu (10.panta ceturtās daļas 1.punkts).

No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka konkrētajā gadījumā iestādē tika uzsākts administratīvais process, pamatojoties uz pieteicējas iesniegumu par pārmaksātā PVN atmaksu saistībā ar nekustamā īpašuma – dzīvokļa */adrese/*, iegādi un saņemtajiem pakalpojumiem. Tā rezultātā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Salto" laika periodā no 2009.gada 1.jūlija līdz 2009.gada 31.augustam VID veica PVN auditu.

Kā izriet no Lēmuma pamatojuma pieteicēja grāmatvedībā ir iegrāmatojusi preču pavadzīmes un rēķinus, kas saistīti ar Dzīvokļa īpašuma iegādi un saņemtajiem pakalpojumiem (apdares darbiem un aprīkojumu). Savukārt VID, veicot auditu un pārbaudot rēķinos norādītos darījumus pēc būtības un to saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību, konstatējis, ka pieteicējas noformētajiem dokumentiem nav juridiska spēka, līdz ar to secināts, ka pieteicējai nebija tiesības preču pavadzīmē un rēķinos norādīto PVN iekļaut deklarācijās kā priekšnodokli. VID Lēmumu pamatojumu balstījis uz to, ka pieteicējai bija zināms, ka Dzīvokļa īpašuma iegāde bez AS „Latvijas biznesa banka" (turpmāk – banka) saskaņojuma nav iespējama tā iemesla dēļ, ka zemesgrāmatā ir nostiprināta hipotēka un noteikts aizliegums bez bankas rakstiskas piekrišanas nekustamo īpašumu atsavināt, dāvināt, sadalīt un apgrūtināt ar lietu tiesībām. Pamatojoties uz šo, VID apšaubījis Dzīvokļa iegādes tiesisko pamatu, līdz ar to nav atzinis arī, ka pieteicēja būtu saņēmusi pakalpojumus (apdares darbi un aprīkojums) saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Tādējādi strīds ir par to, vai rēķinos norādītie pieteicējas darījumi attiecībā uz Dzīvokļa īpašuma iegādi ir faktiski notikuši un noskaidrojams tiesību jautājums, kas ir *nekustamā īpašuma iegādes* brīdis, vai tas ir nekustamā īpašuma līguma noslēgšanas brīdis, – kā to uzskata pieteicēja, vai diena, kad īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu nostiprinātas (korroborētas) zemesgrāmatā, – kā to uzskata VID.

[10] Tiesa uzskata, ka šāds VID viedoklis nav pamatots turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

Tiesas ieskatā VID amatpersonām Lēmuma pieņemšanas procesā bija iespējams ne tikai iepazīties ar datorizētās zemesgrāmatas informāciju, bet arī vērtēt tos dokumentus, kas apliecina darījuma saturu un faktu. Kā izriet no lietas materiāliem šādus dokumentus pieteicēja ir iesniegusi – Dzīvokļa īpašuma pirkuma līgumu, t.sk. priekšlīgumu. Ņemot vērā visus lietā esošos pierādījumus, iestādei tie bija jāvērtē kopsakarā.

Pieteicēja norāda, ka VID nepamatoti dokumentus, kas saistīti ar Dzīvokļa īpašuma iegādi, atzinusi par spēkā neesošiem vai, ka tiem nav juridiska spēka. Tiesa šo pieteicējas argumentu atzīst par pamatotu.

Kā redzams no lietas materiāliem, tad VID, novērtējot pieteicēja darījumu ar SIA „Salto", neapšaubīja pašu Dzīvokļa īpašuma pirkuma līguma esamību. Turklāt gan pirms audita, gan audita laikā pieteicējas juridiskajā adresē */adrese/* (strīdus Dzīvoklī – biroja telpās) tika veikti kontroles pasākumi – tematiskās pārbaude, kurā konstatēts, ka biroja telpas ir piemērotas klientu pieņemšanai, tās ir aprīkotas ar biroja tehniku un mēbelēm (sk. Audita pārskata 5.-7.lapu, *lietas 33.-34.lapa*). Tai pat laikā VID nav atzinis par pietiekamu pierādījumu Dzīvokļa īpašuma pirkuma līgumu, t.i., nav atzinis šo darījumu par faktiski notikušu, jo nav saņemts bankas apstiprinājums tam, ka attiecīgo Dzīvokļa īpašumu SIA „Salto" drīkstēja atsavināt.

Tiesa konstatē, ka apstāklis, ka Dzīvokļa īpašumā ir pieteicējas biroja telpas un tās tiek izmantotas (vai tiks izmantotas) tās darbībā VID nav radījis šaubas. Minēto apstiprina iepriekš konstatētais – Dzīvokļa īpašuma apsekojums.

[11] Savukārt, vērtējot pieteicējas darījuma – Dzīvokļa īpašuma iegādes juridiskos aspektus, norādāms turpmāk minētais.

Tiesa konstatē, ka pamatā VID argumenti ir balstīti uz Civillikuma 994.pantu.

[11.1] Civillikuma 994.panta pirmā daļa noteic, ka par nekustama īpašuma īpašnieku atzīstams tikai tas, kas par tādu ierakstīts zemesgrāmatās, savukārt otrā daļa noteic, ka līdz ierakstīšanai zemesgrāmatās nekustama īpašuma ieguvējam pret trešajām personām nav nekādu tiesību: viņš nevar izlietot nevienu no priekšrocībām, kas saistītas ar īpašumu, un viņam jāatzīst par spēkā esošu visa uz šo nekustamo īpašumu attiecošās tās personas darbība, kura pēc zemes grāmatām apzīmēta par šā īpašuma īpašnieku.

Civillikuma 994.panta *mērķis* ir nodrošināt civiltiesiskās apgrozības stabilitāti un uzticības aizsardzību, un tas pamatojas uz labticīga nekustamā īpašuma ieguvēja aizsardzības principu, kura saturu atspoguļo tālāk minētā doktrīnas atziņa - „[..] gadījumā, ja ieraksts zemesgrāmatā neatspoguļo patieso stāvokli, tās darbības, kuras ir veicis formālais, tas ir, zemesgrāmatā ierakstītais īpašnieks līdz šī ieraksta dzēšanai, ir saistošas visām personām. No tā izriet, ka lietas īstajam īpašniekam, kura tiesības neatbilst šim apstrīdamajam ierakstam zemesgrāmatā, ir jāpieņem to darījumu tiesiskās sekas, ko līdz anulēšanai ir veicis formālais īpašnieks." (*sk. Senāta 2009.gada 23.septembra sprieduma lietā Nr.SKC-160/2009 12.2.punktu; Rozenfelds J. Lietu tiesības. Rīga: Zvaigzne ABC, 2004., 139.-140.lpp.;. Grūtups A., Kalniņš E. Civillikuma komentāri. Trešā daļa. Lietu tiesības. Īpašums. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2002., 197.-198.lpp.*).

[11.2] Tiesa uzskata, ka konkrētajā gadījumā piemērojami Civillikuma 1478.panta nosacījumi, kas noteic, ja darījums nav korroborēts, tad tas tādēļ nezaudē savu spēku; ieguvējs līdz korroborācijai nevar izlietot īpašuma tiesību vai kādu citu lietu tiesību, bet var tikai celt personīgu prasību pret atsavinātāju.

Civiltiesiskajā doktrīnā norādīts, ka korroborācija ir tikai darījuma rezultātā notikušo tiesiskā stāvokļa izmaiņu ierakstīšana likumā paredzētajā publiskā reģistrā – zemesgrāmatā. Saskaņā ar Civillikuma 1478.pantu darījums nezaudē savu spēku, ja tas nav korroborēts. Ierakstam zemesgrāmatā ir tiesības nodibinoša jeb konstitutīva nozīme, jo ieraksta brīdī rodas lietu tiesības uz nekustamo īpašumu. Tā kā rakstiskā formā noslēgtā tiesiskā darījuma mērķis ir piešķirt otrai pusei tiesības uz nekustamo īpašumu, tad korroborācija ir darījuma izpildes rezultāts, nevis darījuma spēkā esamības priekšnoteikums vai formas elements (*sk. Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007., 198.lpp.*).

No minētā secināms, ka darījuma neierakstīšana zemesgrāmatā pati par sevi nenozīmē, ka darījums nav noticis un nav spēkā esošs. Ne tiesību normās, ne līgumā nav noteikts cik ilgā laikā īpašuma tiesības ir nostiprināmas zemesgrāmatā.

Lietā nav konstatējams, ka SIA „Salto" iebilstu korroborācijai, tomēr pieteicējai pastāv šķērslis - aizlieguma atzīme līguma korroborēšanai. Taču aizlieguma atzīme nav ieraksts par īpašuma tiesībām, tādēļ minētajai atzīmei lietas izspriešanā nav piešķirama izšķiroša nozīme.

[11.3] Izskatāmajā gadījumā nodokļa aprēķināšanas pareizības pārbaudē bija būtiski noskaidrot, kādā veidā konkrētais darījums – nekustamā īpašuma iegāde – ietekmēja pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Proti, no nodokļu reglamentējošām tiesību normām neizriet, ka būtisks fakts vai nozīme ir tam, kad nekustamais īpašums korroborēts, bet gan tam, kad iegādāts nekustamais īpašums.

Minētais izriet no Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr.933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 207.punkta satura, - piemērojot likuma 10.panta $1.^2$daļu, apliekamā persona atskaita priekšnodokli par iegādāto nelietoto nekustamo īpašumu pēc minētā nekustamā īpašuma iegādes un nodokļa rēķina saņemšanas vai avansa samaksas saskaņā ar nodokļa rēķinu.

Ņemot vērā, ka izskatāmajā gadījumā Dzīvokļa īpašuma pirkuma līgums ir noslēgts, par to ir informēta banka, pārdevējs (SIA „Salto") savas tiesības uz Dzīvokļa īpašumu ir nodevis ieguvējam – pieteicējai, tiesa atzīst, ka nav šaubu par to, ka minētais darījums ir noticis 2009.gada 31.jūlijā.

Ņemot vērā, ka darījums nezaudē spēku tādēļ vien, ka nav ierakstīts zemesgrāmatā, savukārt ierakstīšana zemesgrāmatā šajā gadījumā ir nekustamā īpašuma ieguvēja, nevis pārdevēja interese, - tiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicējai kā nekustamā īpašuma ieguvējai pastāv šķēršļi Dzīvokļa īpašuma ierakstīšanai zemesgrāmatā. Bet minētais nav pamats secinājumam, ka pats atsavinājums (nekustamā īpašuma iegādes fakts) nebūtu spēkā vai nebūtu noticis, ja netiek pierādīts pretējais – ka pirkuma līgums faktiski nav izpildīts.

No iepriekš minētā – konkrētajā gadījumā īpašuma tiesību iegūšanas tiesiskais pamats ir Nekustamā īpašuma pirkuma līgums (*lietas 54.-56.lapa*), un tiesa nav konstatējusi, ka pieteicējai būtu šķēršļi īpašuma izmantošanā.

Pastāvot šādiem apstākļiem tiesa secina, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam pieteicējai kā nekustamā īpašuma ieguvējai no īpašuma iegādes brīža, t.i, no brīža kad noslēgts nekustamā īpašuma pirkuma līgums (*Civillikuma 2004.pants - pirkuma līgums uzskatāms par noslēgtu, kad abas puses vienojušās par pirkuma priekšmetu un maksu*) un saņemts nodokļa rēķins, radās tiesības atskaitīt priekšnodokli par iegādāto nelietoto nekustamo īpašumu.

[11.4] Tiesa atzīst arī par pamatotu pieteicējas pārstāves tiesas sēdē norādīto attiecībā uz Civillikuma 1080.pantā noteikto. Proti, atbilstoši Civillikuma 1080.pantam ar līgumu var aizliegt lietu atsavināt tikai tad, kad tam, kam par labu šis aprobežojums noteikts, ir pie tam kāda interese. Bet arī tad pretēja darbība dod cietušajam tikai tiesību prasīt atlīdzību, bet pats atsavinājums paliek spēkā.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka par nekustamā īpašuma – Dzīvokļa īpašuma iegādes dienu uzskatāma pirkuma līguma noslēgšanas diena - 2009.gada 31.jūlijs un nav atrodamas tādas tiesību normas, kas noteiktu darījuma spēkā esamību atkarībā no ieraksta zemesgrāmatā vai trešo personu akcepta. Līdz ar to ir pamats secināt, ka Dzīvokļa īpašuma pirkuma līgums ir tiesiski noslēgts darījums.

[12] Tiesas ieskatā, VID ir tiesības un pienākums vērtēt, vai no nekustamā īpašuma pirkuma līguma vai Civillikuma normām izrietošas sekas jebkādā citā aspektā turpmāk neietekmēs nodokļu aprēķināšanu. Piemēram, kā tas ir noteikts likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta ceturtās daļas attiecīgajos apakšpunkts – gadījumos, kad apliekamai personai jāatmaksā budžetā priekšnodokļa summa.

Tomēr šis aspekts nav šīs lietas izskatīšanas objekts un šādi apsvērumi neizriet no VID Lēmuma.

[13] Attiecībā uz pieteicējas samaksāto rokas naudu, auditā tika apšaubīt šāds fakts, jo netika konstatētas ķīlas tiesības atzīmes nostiprinājums zemesgrāmatā uz pieteicējas vārda reģistrētajiem nekustamajiem īpašumiem (dzīvokļi „*/Nosaukums/*”-l, un „*/Nosaukums/*”-4).

Tiesa lietas materiālos konstatē, ka 2010.gada 31.martā zemesgrāmatā nekustamajam īpašumam – dzīvokļa īpašumam Nr.1 „*/Nosaukums/*”-1 ir nostiprināta hipotēka, pamatojoties uz 2008.gada 20.jūnija līgumu Nr.20.06/2008 un 2009.gada 20.marta ķīlas līgumu Nr.1-2009 (*lietas 20.lapa*) un 2010.gada 31.martā nekustamajam īpašumam – dzīvoklimNr.4 „*/Nosaukums/*”-4, pamatojoties uz 2008.gada 30.jūnija līgumu Nr.30.06/2008 un 2009.gada 25.marta ķīlas līgumu Nr.2-2009 (*lietas 21.lapa*).

Atbilstoši APL 81.panta pirmajai daļai augstāka iestāde izskata lietu vēlreiz pēc būtības kopumā vai tajā daļā, uz kuru attiecas iesniedzēja iebildumi (..). Ņemot vērā citēto tiesību normu un pārsūdzēto Lēmumu, it sevišķi, tā pieņemšanas datumu – 2010.gada 26.maiju, tiesa konstatē, ka augstāka iestāde – VID ģenerāldirektore savā Lēmumā nav papildus apsvērusi tādus faktus un apstākļus, kas pastāvēja uz šī lēmuma pieņemšanas brīdi.

Līdz ar to pamatots ir pieteikumā norādītais arguments (*sk. lietas 6.-7.lapa*), ka ķīlas tiesības uz Lēmuma pieņemšanas brīdi bija reģistrētas zemesgrāmatā un ka šāds pamatojums labvēlīga administratīvā akta izdošanas atteikumam vairs nepastāv.

[14] Kā citā lietā norādījis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, gadījumā, ja persona vēršas iestādē ar prasījumu atmaksāt pārmaksāto nodokļu summu, VID vai nu ir vai nav pienākums atmaksāt pārmaksāto summu, proti, jāizdod obligātais administratīvais akts (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta sprieduma lietā Nr.SKA-92/2007 14.punktu*).

No iepriekš konstatētajiem apstākļiem tiesa secina, ka konkrētajā gadījumā iestādē tika uzsākts administratīvais process, pamatojoties uz pieteicējas iesniegumu par pārmaksātā nodokļa atmaksu.

Tādējādi pieteicējas prasījums iestādē bija labvēlīga administratīvā akta izdošana, kas iestādē tika atteikta, pieņemot lēmumu, ar kuru pieteicējai tika samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa par Ls16749 un papildus aprēķināta soda nauda Ls8374,50 par periodu – no 2009.gada jūlija līdz 2009.gada augustam, kā arī papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis Ls18,90 un ar to saistītā soda nauda Ls9,45 un nokavējuma nauda Ls1,51.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto [11], nav tiesiska pamata apšaubīt pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un attaisnojuma dokumentos norādīto ziņu patiesumu, proti, nav pamatots VID Lēmumā ietvertais pamatojums, ka darījumi ar SIA „Salto” faktiski nav notikuši. Savukārt tas ir pamats likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 11.daļas (*redakcijā, kas bijā spēkā līdz 2010.gada 1.janvārim, pārejas noteikumu 63.punkts*) piemērošanai un pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanai, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa Ls16749 par periodu no 2009.gada jūlija līdz 2009.gada augustam.

Atbildētājam saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 11.daļu (*redakcijā, kas bijā spēkā līdz 2010.gada 1.janvārim*) uzliekams pienākums 30 dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, bet Lēmums atceļams pilnībā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu, 254.panta pirmo un otro daļu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt pilnībā sabiedrības ar ierobežotu atbildību „ESQ” pieteikumu.

Atcelt no tā pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 26.maija lēmumu Nr.19.1/10058 daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2010.gada 23.marta lēmums Nr.23.22/305.

Uzdot Valsts ieņēmumu dienestam 30 dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „ESQ" labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 16749 latu apmērā.

Piespriest no atbildētāja pa labu pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu 20 (divdesmit) latu apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnese (*personiskais paraksts*) S.Ozola

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas tiesnese
_____ S.Ozola
Jelgavā, 2011.gada 19.aprīlī