Lietas Nr. A420296913
Lietas arhīva Nr. AA43-0468-15/15

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā

2015.

gada 2.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents M.Birzgalis,
tiesneses R.Paegle un V.Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AJ Construction" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.decembra lēmuma Nr.22.4.8/107022 un 2013.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.9/L-1200 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AJ Construction" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 11.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 12.aprīļa līdz 10.jūlijam pieteicējai SIA „AJ Construction" veica pievienotās vērtības (turpmāk – PVN) nodokļa auditu par periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim. Audita rezultātā ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu ceturtās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 10.jūlija lēmumu Nr.23.10/878 (turpmāk – lēmums par audita rezultātiem) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 2663,76, soda nauda Ls 799,13 un nokavējuma nauda Ls 191,75, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 131 584,31 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 39 475,3.

Nepiekrītot lēmumam par audita rezultātiem, pieteicēja to apstrīdēja. Ar Dienesta 2012.gada 17.decembra lēmumu Nr.22.4.8/107022 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 2663,76, nokavējuma naudu Ls 191,75 un soda naudu Ls 399,56, no budžeta atmaksājamā PVN samazinājumu Ls 131 584,31 un soda naudu Ls 19 737,65. Lēmums par audita rezultātiem atcelts daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto soda naudu Ls 20 137,22.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicēja ir nepamatoti veikusi priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz SIA „EXTRON BALTIC", SIA „Baltic Green Energy" un

AS „BALTIC SEA PORT” vārdā izrakstītajiem rēķiniem.

Dienests uzskata, ka nav gūts apstiprinājums pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „EXTRON BALTIC”, SIA „Baltic Green Energy” un AS „BALTIC SEA PORT” faktiskajai esībai.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja 2013.gada 6.janvārī vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt pārsūdzēto lēmumu. Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2013.gada 1.februāra lēmumu ierosināta administratīvā lieta Nr.A420296913.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Pārsūdzētā lēmuma pamatojums attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „EXTRON BALTIC un SIA „Baltic Green Energy” ir identisks audita pārskata pamatojumam. Pieteicējas apstrīdēšanas stadijā izvirzītie argumenti nav ņemti vērā. Fakts, ka saskaņā ar VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija” sniegto informāciju SIA „EXTRON BALTIC” īpašumā vai turējumā nav tehnikas – automašīnu KAMAZ, ZIL un vilcēja TERBERG, kas varētu tikt izmantota rēķinā norādīto pakalpojumu sniegšanai, nenozīmē, ka SIA „EXTRON BALTIC” rīcībā šāda tehnika nav bijusi. Iespējams, ka uzņēmums tehniku ir nomājis no citām personām. Dienests to nav noskaidrojis. Savukārt pieteicējai nav pienākuma interesēties, ar kādiem resursiem SIA „EXTRON BALTIC” sniedza nolīgtos pakalpojumus (dzelzsbetona būvdetaļu šķirošana, pārvietošana un transportēšana), jo pieteicējas vienīgā interese ir kvalitatīva pakalpojuma saņemšana.

Turklāt SIA „Baltic Green Energy” vārdā izrakstītajā rēķinā pieļautā kļūda – atsauces neietveršana par sadarbības līgumu – nevar būt par pamatu attaisnojuma dokumenta neatzīšanai likuma „Par grāmatvedību” 7.panta izpratnē. Tas izriet arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) atziņām. *(sk. Augstākās tiesas 2011.gada 19.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-90)*.

[2.2] Pieteicēja nepiekrīt pārsūdzētajam lēmumam arī daļā par papildus nomaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem pieteicējas darījumā ar MAS „BALTIC SEA PORT” par nepabeigtās celtniecības objektu iegādi. Dienesta arguments, ka šis objekts nav iereģistrēts zemesgrāmatā un nav nostiprināts uz pieteicējas darījuma partnera vārda, ir neatbilstošs likumam, jo normatīvajos aktos ir noteiktas tiesības, nevis pienākums jaunbūvi iereģistrēt zemesgrāmatā.

Turklāt Dienests vispār nav vērtējis pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādīto argumentu, ka 2011.gada 1.novembrī starp SIA „Dienvidu Celtnieks” kā iznomātāju un pieteicēju kā nomnieku ir noslēgts nomas līgums par nekustamo īpašumu – zemesgabalu /adrese/. Šis līgums ierakstīts arī zemesgrāmatā. Uz minētā zemesgabala atrodas pieteicējas no MAS „BALTIC SEA PORT” nopirktie divu daudzdzīvokļu ēku pamati /adrese/. Dienests nav ņēmis vērā arī to, ka būvatļauja šo objektu būvniecībai ir pārreģistrēta uz pieteicējas vārda.

[2.3] Lai arī Dienests ir atzinis par nepamatotu audita pārskatā ietverto pamatojumu attiecībā uz pieteicējas darījumu ar MAS „BALTIC SEA PORT” par pamatlīdzekļu iegādi, tomēr, neskatoties uz to, nodokļu uzrēķins tik un tā tika veikts. Tas liecina vienīgi par Dienesta vēlmi nodokļus uzrēķināt jebkurā gadījumā. Turklāt pārsūdzētais lēmums pamatots ar argumentiem, kas nav ietverti sākotnējā lēmumā.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā paskaidrojumā pieteicējas pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto argumentāciju.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2013.gada 3.maija lēmumu ir

ierosināta administratīvā lieta Nr.A420359513, pamatojoties uz pieteicējas pieteikumu par Dienesta 2013.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.9/L-1200 atcelšanu.

Šajā lēmumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Dienests saņēma pieteicējas pieprasījumu par PVN pārmaksas Ls 130 394,39 atmaksu. Saistībā ar šo pieprasījumu tika veikts audits un papildus aprēķināts PVN, soda nauda, nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to aprēķināta soda nauda. Papildus uzrēķins noteikts ar lēmumu par audita rezultātiem, kas atstāts negrozīts ar pārsūdzēto lēmumu. Ievērojot minēto, ar Dienesta Nodokļu pārvaldes Rīgas Pārdaugavas klientu apkalpošanas centra 2012.gada 22.augusta lēmumu Nr.8.21.3.2/44173 nolemts neatmaksāt pieteicējai PVN pārmaksu Ls 130 394,39 apmērā, jo tā nav apstiprinājusies audita rezultātā.

[4.2] Izlemjot jautājumu par PVN pārmaksas atmaksu, ir piemērojama speciālā tiesību norma – likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta $12.^{3}$daļa un $12.^{11}$daļa, nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 40.panta pirmā daļa, jo ar lēmumu par audita rezultātiem konstatēts faktiskais nodokļa pārmaksas apmērs pārbaudāmajā laika periodā.

[4.3] Ar apstrīdēšanas iesnieguma iesniegšanu ir apturēta lēmuma par audita rezultātiem darbība. Dienesta Nodokļu pārvalde nav veikusi nekādas darbības nodokļu maksājumu piedziņai, kas noteikti ar lēmumu par audita rezultātiem, bet gan atteikusi auditā neapstiprinātās PVN pārmaksas novirzīšanu. Apstrīdēšanas iesniegums nav pamats, lai Dienests izdotu pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu.

[5] Dienests tiesai iesniegtajā paskaidrojumā pieteicējas pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.9/L-1200 atcelšanu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz lēmumā ietvertajiem motīviem.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2013.gada 13.jūnija lēmumu administratīvā lieta Nr.A420359513 un Nr.A420296913 apvienotas vienā tiesvedībā.

[7] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 11.novembra spriedumu noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.decembra lēmuma Nr.22.4.8/107022 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam tiktu uzlikts pienākums atmaksāt pieteicējai PVN pārmaksu par 2011.gada novembri Ls 131 584,31 apmērā.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Tiesa pārbaudīja, vai ar pārsūdzēto lēmumu pamatoti pieteicējai liegtas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus no budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas, pamatojoties uz SIA „EXTRON BALTIC", SIA „Baltic Green Energy" un MAS „BALTIC SEA PORT" izrakstītajiem rēķiniem, un vai tādējādi pieteicējai pamatoti noteikti papildus budžetā maksājamie nodokļu maksājumi.

[7.2] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Kā atzinusi Augstākā tiesa, atbilstoši norādītajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu).* Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību.

Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru *(sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben ar tajā*

sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā C-563/11), secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

[7.2.1] Priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN, kas tam jāmaksā vai kuru tas ir samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību. Nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN neietekmē tas, vai PVN par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem tika vai netika samaksāts valsts budžetā. Šādas tiesības var tikt liegtas vienīgi tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar PVN apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Ja tas tā būtu, tas pārsniegtu to, kas nepieciešams valsts budžeta interešu aizsardzībai. Nodokļa maksātāja, kas veic darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu. Turpretim nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu*).

Pamatojoties uz minētajām atziņām, arī Augstākā tiesa nolēmumos norādījusi, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde jākonstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu).*

[7.2.2] Izvērtējot norādīto, secināms, ka nodokļu maksātājam ir liedzamas atskaitījuma tiesības, ja, pirmkārt, tiek konstatēta darījuma faktiskā neesība, otrkārt, tiek atzīts, ka atskaitījumus veicošais nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš iesaistās nodokļu samazināšanas plānā.

[7.2.3] Vienlaikus, analizējot minētos Eiropas Savienības Tiesas nolēmumus, kā arī Augstākās tiesas nolēmumus priekšnodokļa atskaitījuma lietās laikā kopš 2013.gada maija, tiesa secināja, ka apstāklis, vai nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistījies nodokļu samazināšanas plānā, faktiski vērtējams gadījumos, kad tiek konstatēta darījuma neesība starp rēķinā norādītajām personām, nevis tad, kad tiek konstatēta darījuma neesība vispār. Citiem vārdiem, ja iestāde un tiesa atzīst, ka nodokļu maksātājs ir saņēmis preci vai pakalpojumu, bet nav to saņēmis tieši no tās personas, kas ir norādīta rēķinā, tad iestādei un secīgi tiesai ir pienākums izvērtēt, vai nodokļu maksātājs

zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka patiesais preču piegādātājs vai pakalpojuma sniedzējs nav tā persona, kas ir norādīta rēķinā. Konstatējot šo apstākli, priekšnodokļa atskaitījuma tiesības ir liedzamas. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs preci vai pakalpojumu vispār nav saņēmis (ne no vienas personas), tad tas jau ir pamats secinājumam, ka nodokļu maksātājam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem, jo, ja nodokļu maksātājs nav saņēmis preci vai pakalpojumu vispār, tad nodokļu maksātājs nevar nezināt par šo apstākli jeb par darījuma fiktīvo raksturu.

Tiesa atzina, ka šāds secinājums cita starpā izriet no Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013, kur Augstākā tiesas atzina, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa pārbaudīja, vai pieteicējas darījumos ar MAS „BALTIC SEA PORT", SIA „Baltic Green Energy" un SIA „EXTRON BALTIC" ir konstatējams kāds no minētajiem nosacījumiem.

[7.3] Vispirms tiesa izvērtēja pieteicējas noformētos darījumus ar MAS „BALTIC SEA PORT".

[7.3.1] No lietas materiāliem redzams, ka pieteicēja 2011.gada novembrī kā priekšnodokli atskaitīja Ls 76 675,41, pamatojoties uz MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā noformēto 2011.gada 1.novembra pavadzīmi Nr.2100407 par divu daudzdzīvokļu ēku pamatu ar cokolstāvu /adrese/ (turpmāk – Objekts) iegādi *(lietas 1.sējuma 152.lapa)*.

Lietā ir iesniegts 2011.gada 7.februāra drošības naudas līgums Nr.AKO2B *(lietas 1.sējuma 106.lapa 2.atvērums – 107.lapa),* kas noslēgts starp pieteicēju un MAS „BALTIC SEA PORT". Minētajā drošības naudas līgumā norādīts, ka, ņemot vērā to, ka MAS „BALTIC SEA PORT" kā pārdevējai ir tiesības rīkoties ar Objektu un pieteicēja kā pircēja ir izteikusi vēlēšanos vienoties par Objekta pirkuma līguma noslēgšanu, puses noslēdz drošības naudas līgumu, vienlaikus apņemoties ne vēlāk kā līdz 2011.gada 1.augustam noslēgt pirkuma līgumu, saskaņā ar kuru MAS „BALTIC SEA PORT" nodos, bet pieteicēja pieņems īpašumā nepabeigtās būvniecības objektu – divu daudzdzīvokļu ēku pamatus ar cokolstāvu ar kopējo platību 660 m^2 /adrese/. Tātad atbilstoši minētajam līgumam MAS „BALTIC SEA PORT" apņēmās pārdot Objektu, savukārt pieteicēja apņēmās to nopirkt. Neskatoties uz to, ka 2011.gada 7.februārī starp pusēm noslēgtajā drošības naudas līgumā bija paredzēts, ka pirkuma līgums pusēm ir jānoslēdz līdz 2011.gada 1.augustam, pirkuma līgums netika noslēgts. Tāpat, neskatoties uz to, ka pirkuma līgums netika noslēgts, MAS „BALTIC SEA PORT", kā minēts iepriekš, 2011.gada 1.novembrī izrakstīja pieteicējai pavadzīmi par Objekta pārdošanu.

[7.3.2] No lietas redzams, ka zemesgabala, uz kura atrodas Objekts (/adrese/), īpašniece ir SIA „Dienvidu Celtnieks", īpašumtiesības nostiprinātas 2009.gada 21.oktobrī (zemesgrāmatu nodaļas tiesneša 2009.gada 21.oktobra lēmums, pamatojoties uz 2009.gada 30.jūnija pirkuma līgumu). No lietas arī redzams, ka Objekts zemesgrāmatā nav ierakstīts. Tātad īpašumtiesības uz šo Objektu nav nostiprinātas nevienai personai, arī ne MAS „BALTIC SEA PORT". No lietas materiāliem arī redzams, ka Ogres novada pašvaldības būvvalde 2007.gada 7.jūnijā izsniedza būvatļauju četru daudzdzīvokļu dzīvojamo māju būvniecībai /adrese/, būvatļauja izsniegta SIA „Dienvidu Celtnieks" jeb zemesgabala, uz kura atrodas Objekts, īpašniecei *(lietas 1.sējuma 110.lapa).* Par minētajiem apstākļiem

lietā strīda nav.

Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 1.pants noteic, ka jaunbūve ir būve līdz tās nodošanai ekspluatācijā, kurai atbilstoši būvniecības normatīvo aktu prasībām ir izbūvēts vismaz nulles cikls. Atbilstoši Ministru kabineta 1997.gada 1.aprīļa noteikumu Nr.112 „Vispārīgie būvnoteikumi" 25.[1]punktam nulles cikls ir būves (ēkas) pazemes un virszemes daļas būvdarbu posms līdz būves (ēkas) nosacītās nulles (pirmā stāva grīdas) līmeņa atzīmei, ja plānošanas un arhitektūras uzdevumā nav noteikts citādi. Savukārt saskaņā ar likuma „Par nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatās" 25.pantu jaunbūves (iesākta būvniecība līdz nodošanai ekspluatācijā) ierakstāmas zemesgrāmatā, pamatojoties uz būvinspekcijas (būvvaldes) izdotu izziņu, kurā norādīts būvniecības tiesiskais pamats un jaunbūves raksturojums. Vienlaikus atbilstoši Civillikuma 994.pantam par nekustamā īpašuma īpašnieku atzīstams tikai tas, kas par tādu ierakstīts zemesgrāmatās.

Pamatojoties uz minētajām tiesību normām, kā arī ievērojot, ka Objekts kā jaunbūve nav ierakstīts zemesgrāmatā, tiesa atzina, ka Objekts vispār nevar tikt atzīts par apgrozījuma objektu, ko varētu pārdot un pirkt. Ievērojot iepriekš norādīto apstākļu kopumu, tiesa piekrita Dienestam, ka konkrētajos faktiskajos apstākļos nav konstatējams, ka MAS „BALTIC SEA PORT" būtu tiesīga rīkoties ar Objektu un attiecīgi to pārdot pieteicējai.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis, iebilstot pret šādu Dienesta secinājumu, norādīja, ka, lai arī, slēdzot 2011.gada 7.februāra drošības naudas līgumu ar MAS „BALTIC SEA PORT", pieteicējas rīcībā bija būvatļauja, kas izsniegta attiecīgā zemesgabala īpašniecei – SIA „Dienvidu Celtnieks", nevis MAS „BALTIC SEA PORT", pieteicējas ieskatā tas nedeva pamatu secinājumam, ka MAS „BALTIC SEA PORT" nav tiesīga rīkoties ar attiecīgo objektu un to pārdot pieteicējai. Šādu viedokli pieteicējas pārstāvis pamatoja ar apstākli, ka starp MAS „BALTIC SEA PORT" un SIA „Dienvidu Celtnieks" pastāvēja zemes nomas tiesiskās attiecības, kuru ietvaros MAS „BALTIC SEA PORT" nomāja zemesgabalu /adrese/, jeb zemesgabalu, uz kura atrodas Objekts. Pieteicējas pārstāvis arī norādīja, ka pieteicēja par to esot pārliecinājusies, ieskatoties zemesgrāmatā un konstatējot, ka tajā ir ierakstīts starp MAS „BALTIC SEA PORT" un attiecīgā zemesgabala īpašnieci – SIA „Dienvidu Celtnieks" – noslēgtais zemes nomas līgums, kura mērķis un priekšmets ir MAS „BALTIC SEA PORT" tiesības būvēt ēku uz SIA „Dienvidu Celtnieks" piederošā zemesgabala. Pieteicējas pārstāvja ieskatā šis apstāklis deva pamatu pieteicējai secināt, ka MAS „BALTIC SEA PORT" ir tiesīga rīkoties ar Objektu *(sk. tiesas sēžu protokola 5.lpp., lietas 3.sējuma 12.lapu).* Tiesa, pārbaudot šādu pieteicējas pārstāvja argumentu, no ierakstiem Ogres pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr./numurs A/konstatēja, ka tajā nav ierakstīts zemes nomas līgums starp SIA „Dienvidu Celtnieks" un MAS „BALTIC SEA PORT", kā to apgalvo pieteicējas pārstāvis. Minētajā nodalījumā ir ierakstītas attiecīgā zemesgabala nomas tiesiskās attiecības starp SIA „Dienvidu Celtnieks" un pieteicēju, nevis MAS „BALTIC SEA PORT"; ieraksts veikts ar zemesgrāmatas tiesneša 2012.gada 31.maija lēmumu sakarā ar 2011.gada 1.novembra zemes nomas līgumu. Tātad pieteicējas pārstāvja apgalvojums, ka pieteicēja, slēdzot darījumu ar MAS „BALTIC SEA PORT", bija informēta par šā uzņēmuma tiesībām lietot zemesgabalu /adrese/ un būvēt uz tā Objektu, ir ne vien pretrunā esošs zemesgrāmatā veiktajiem ierakstiem, bet arī nepatiess.

Minēto apstākļu dēļ tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāvja norādītajam, ka, lai arī Objekts nav ierakstīts zemesgrāmatā, tas neliedz MAS „BALTIC SEA PORT" tiesības

pārdot Objektu pieteicējai, izrakstot par to attiecīgo rēķinu, savukārt pieteicējai neliedz tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus uz izrakstītā rēķina pamata.

[7.3.3] Vērtējot pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli MAS „BALTIC SEA PORT" 2011.gada 1.novembra rēķinā norādīto nodokļa summu, tiesa atzina, ka ņemams vērā arī cits būtisks apstāklis. Proti, kā konstatējis Dienests, SIA „Dienvidu Celtnieks" 2010.gada 25.martā izrakstīja pavadzīmi Nr.DC-1001, ar kuru Objektu nodeva MAS „BALTIC SEA PORT". Secīgi MAS „BALTIC SEA PORT" šo pašu Objektu ar 2011.gada 1.novembra pavadzīmi pārdeva pieteicējai, pirms tam (2011.gada 7.februārī) noslēdzot drošības naudas līgumu. Savukārt 2011.gada 2.martā pieteicēja ar SIA „Dienvidu Celtnieks" noslēdza drošības naudas līgumu Nr.DC AK 2 *(lietas 1.sējuma 123.lapa),* atbilstoši kuram pieteicēja kā pārdevēja (iepriekšējais nosaukums – SIA „AK Investments") izsaka gribu un apņemšanos pārdot, bet SIA „Dienvidu Celtnieks" kā pircēja izsaka gribu un apņemšanos pirkt nepabeigtās būvniecības Objektu. Minētajā līgumā arī noteikts, ka atbilstošs pirkuma līgums starp pusēm tiks noslēgts līdz 2011.gada 1.septembrim.

No minētā redzams, ka SIA „Dienvidu Celtnieks" Objektu pārdod MAS „BALTIC SEA PORT", MAS „BALTIC SEA PORT" Objektu pārdod pieteicējai, savukārt pieteicēja Objektu pārdod SIA „Dienvidu Celtnieks" jeb tam pašam uzņēmumam, kas Objektu sākotnēji ir pārdevis pieteicējas tiešajam darījuma partnerim – MAS „BALTIC SEA PORT".

[7.3.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu. Tātad atbilstoši minētajai normai būtiski ir ne tikai pārbaudīt darījuma juridisko pusi, kā to uzskata pieteicēja, bet arī izvērtēt darījuma ekonomisko būtību. Minētais nepieciešams cita starpā tāpēc, lai noskaidrotu darījuma faktisko esību, jo, kā konsekventi atzīts administratīvo tiesu praksē, tas vien, ka ir noslēgts līgums un izrakstīts rēķins, nenozīmē, ka darījums ir faktiski noticis, ja lietā esošie pierādījumi norāda uz pretējo. Darījuma ekonomiskās būtības izvērtējums ir nepieciešams arī tāpēc, lai noskaidrotu šā darījuma jeb tā dalībnieku patieso mērķi, lai secīgi varētu konstatēt, vai darījums nav noformēts tikai „uz papīra", lai tādējādi gūtu fiskālas priekšrocības.

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81.punktu*).

Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apstākļus, tiesai neradās šaubas par konkrētā darījuma mākslīgo raksturu jeb par to, ka attiecīgais darījums ir tikai dokumentāri noformēts vienīgi ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā, kā to ir atzinis Dienests. Turklāt tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē paustajam apgalvojumam, ka pieteicējas mērķis, iegādājoties Objektu, bija nopirkt nepabeigto būvniecības Objektu, pabeigt to un pārdot to tālāk, tādējādi gūstot peļņu. Šāds arguments ir pretrunā ar starp pieteicēju un SIA „Dienvidu Celtnieks" 2011.gada 2.martā noslēgto drošības naudas līgumu Nr.DC AK 2, kas tiešā tekstā noteic, ka pieteicēja izsaka gribu un apņemšanos pārdot nepabeigtās būvniecības objektu jeb tieši to pašu Objektu, ko SIA „Dienvidu Celtnieks" pirms gada (2010.gada 25.martā) pārdeva pieteicējas darījumu

partnerei – MAS „BALTIC SEA PORT”. Starp pieteicēju un SIA „Dienvidu Celtnieks” noslēgtajā drošības naudas līgumā nav noteikts, ka pieteicēja pabeigs iegādāto nepabeigtās būvniecības Objektu un tad to pārdos SIA „Dienvidu Celtnieks”, kā to apgalvo pieteicējas pārstāvis. Arī nevienā citā lietā esošajā dokumentā nav paredzēts, ka pieteicēja Objektu paredzējusi pārdot SIA „Dienvidu Celtnieks” pēc tam, kad Objekta būvniecība tiks pabeigta.

[7.3.5] Tiesai arī neradās šaubas par to, ka pieteicēja bija informēta par šā darījuma mākslīgo raksturu un attiecīgi bija tajā iesaistījusies. Par to liecina vairāki apstākļi. Pirmkārt, kā apstiprināja pieteicējas pārstāvis, pieteicēja bija informēta, ka zemesgabals /adrese/ pieder SIA „Dienvidu Celtnieks” un ka būvatļauja attiecīgā objekta būvniecībai bija izsniegta SIA „Dienvidu Celtnieks” jeb zemesgabala īpašniecei. Otrkārt, pieteicēja zināja, ka MAS „BALTIC SEA PORT” nav nostiprinātas īpašumtiesības uz Objektu zemesgrāmatā un ka uz šā uzņēmuma vārda attiecīgā būvatļauja nav izsniegta. Treškārt, atbilstoši ierakstiem Uzņēmumu reģistrā pieteicējas amatpersona darījumu noformēšanas laikā bija /pers. P/. /pers. P/ bija arī MAS „BALTIC SEA PORT” amatpersona. Tātad gan pieteicēju, gan tās darījumu partneri pārstāvēja un abu uzņēmumu saimniecisko darbību pārvaldīja viena un tā pati persona. Turklāt, kā noskaidrojis Dienests, gan pieteicēju, gan MAS „BALTIC SEA PORT” uz pilnvaras pamata pārstāv /pers. R/, kurš pārstāv arī SIA „Dienvidu Celtnieks”. Tātad visiem trim darījuma ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem bija viens un tas pats pārstāvis. Ceturtkārt, drošības naudas līgums starp pieteicēju un MAS „BALTIC SEA PORT” noslēgts 2011.gada 7.februārī, savukārt starp pieteicēju un SIA „Dienvidu Celtnieks” – 2011.gada 2.martā, tātad nepilnu mēnesi pēc drošības naudas līguma noslēgšanas starp pieteicēju un MAS „BALTIC SEA PORT”. SIA „Dienvidu Celtnieks”, pamatojoties uz noslēgto drošības naudas līgumu, 2011.gada maijā pārskaitīja pieteicējai naudas līdzekļus, kura šos naudas līdzekļus 2011.gada maijā pārskaitīja MAS „BALTIC SEA PORT”, papildus piesaistot arī pieteicējas amatpersonas /pers. P/ aizdevumus. Tātad faktiski SIA „Dienvidu Celtnieks” finansēja pieteicējas darījumu ar MAS „BALTIC SEA PORT”, lai pieteicēja varētu nopirkt no šā uzņēmuma Objektu, kuru šim uzņēmumam ir pārdevusi SIA „Dienvidu Celtnieks”, un pēc tam SIA „Dienvidu Celtnieks” pati atkal to nopirkusi.

[7.3.6] Apkopojot iepriekš norādīto, tiesa atzina par pamatotu Dienesta secinājumu, ka lietā netiek gūts apstiprinājums MAS „BALTIC SEA PORT” vārdā 2011.gada 1.novembrī noformētajā pavadzīmē norādītās preces – Objekta – faktiskajai pirkšanai un pārdošanai. Iepriekš minēto apsvērumu dēļ par pretējo neliecina arī tas, ka šobrīd būvatļauja Objekta būvniecībai ir pārreģistrēta uz pieteicējas vārda un ka pieteicēja ar attiecīgā zemesgabala īpašnieku ir noslēgusi zemes nomas līgumu. Līdz ar to tiesa piekrita Dienestam, ka pieteicēja nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 76 675,41 saskaņā ar MAS „BALTIC SEA PORT” 2011.gada 1.novembra pavadzīmi Nr.2100407.

[7.4] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ir noformējusi vēl vienu darījumu ar MAS „BALTIC SEA PORT” un kā priekšnodokli 2011.gada maijā un novembrī ir atskaitījusi Ls 56 237,1, pamatojoties uz MAS „BALTIC SEA PORT” vārdā 2011.gada 2.maijā, 2011.gada 9., 14. un 30.novembrī noformētajām pavadzīmēm par pamatlīdzekļu un inventāra iegādi. Atbilstoši minētajām pavadzīmēm *(lietas 1.sējuma 150. – 151.lapa)* MAS „BALTIC SEA PORT” nosūta, bet pieteicēja saņem veidnes, metināšanas transformatorus, betona ieklājēju, taisnošanas – nogriešanas iekārtu, konsolceltni, lentes konveijeru, datortehniku, zāģi, metināšanas pusautomātu, galdu, urbjmašīnu, ledusskapi, cepeškrāsni u.tml. preces. 2011.gada 9., 14. un 30.novembra pavadzīmēs kā preču

izsniegšanas vieta norādīta adrese /adrese A/, savukārt preču saņemšanas vieta jeb adrese minētajās pavadzīmēs nav norādīta. MAS „BALTIC SEA PORT" pilnvarotā persona /pers. R/ (kas vienlaikus ir arī pieteicējas pilnvarotā persona un pieteicējas revidents) paskaidroja, ka preces, ko pieteicēja iegādājusies no MAS „BALTIC SEA PORT", netika pārvietotas, kā arī norādīja, ka pieteicējas un MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā darījumus veica abu uzņēmumu amatpersona /pers. P/ *(lietas 1.sējuma 146.lapa).*

Dienests ir noskaidrojis, ka /adrese A/ pieteicēja nomā telpas. Lietā ir iesniegts 2012.gada 27.februāra apsekošanas akts Nr.23.3.3/104 *(lietas 1.sējuma 197.lapa),* kurā norādīts, ka Dienesta amatpersonas ir apsekojušas objektu /adrese A/ un konstatējušas, ka objektā atrodas dažāda veida iekārtas un darbinieki veic to pārstādīšanu un regulēšanu. Apsekošanas aktam ir pievienots iekārtu uzskaitījums *(lietas 1.sējuma 198.lapa).* Pieteicēja apgalvo, ka šīs iekārtas ir iegādātas no MAS „BALTIC SEA PORT", un tāpēc pieteicēja ir tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus, jo ir iestājušies visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumi. Dienests turpretim secinājis pretējo, un tiesa tam piekrīt.

Pirmkārt, MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā noformētajās pavadzīmēs ir norādīti tikai preču nosaukumi, pamatlīdzekļu inventarizācijas numuri vai jebkāda cita preci identificējošā informācija nav norādīta. Tādējādi konkrēto preci, kas norādīta pieteicējas iegrāmatotajās, MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā izrakstītajās pavadzīmēs, identificēt ar pieteicējas juridiskajā adresē esošajām precēm nav iespējams. Otrkārt, apsekošanas aktam pievienotajā pamatlīdzekļu inventarizācijas sarakstā, ko iesniegusi pieteicēja, ir norādīti pamatlīdzekļi ar inventāra numuriem, savukārt apsekošanas laikā tika konstatēti tādi pamatlīdzekļi, uz kuriem inventāra numurs nebija norādīts. Tas ir fiksēts apsekošanas aktā, ko ir parakstījusi arī pieteicējas amatpersona. Treškārt, pieteicējas iesniegtajā pamatlīdzekļu uzskaitījuma sarakstā nav norādītas visas tās preces, kas ir uzskaitītas MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā noformētajās pavadzīmēs. Piemēram, 2011.gada 30.novembra pavadzīmē Nr.2100412 *(lietas 1.sējuma 151.lapa, 2.atvērums)* norādīts, ka MAS „BALTIC SEA PORT" nosūta pieteicējai ledusskapi, cepeškrāsni, galdu, urbjmašīnu, faksu u.c. preces, taču pamatlīdzekļu uzskaites sarakstā šādas preces nav norādītas.

Ņemot vērā norādīto apstākļu kopumu, tiesa piekrita Dienestam, ka lietā nav gūstams apstiprinājums pieteicējas iegrāmatotajās MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā izrakstītajās pavadzīmēs norādīto darījumu esībai jeb tam, ka pieteicēja attiecīgās preces ir saņēmusi tieši no rēķinā norādītās personas, kas ir viens no nosacījumiem priekšnodokļa tiesību izmantošanai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam.

Turklāt pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas atspēkotu Dienesta secinājuma pamatotību par darījumu faktisko neesību un kas pierādītu pretējo, lai gan atbilstoši Administratīvā procesa likuma 150.panta trešajai daļai un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam pieteicējam kā nodokļu maksātājam, kurš nepiekrīt Dienesta noteiktajam nodokļu maksājuma lielumam, ir pienākums piedalīties pierādījumu vākšanā. Jāatzīmē, ka nodokļu lietās ne tikai Latvijā, bet arī citās valstīs *(sk. piemēram, Eiropas Tiesību profesoru asociācijas mājas lapā http://www.eatlp.org 2011.gada kongresa materiālos ievietotos ziņojumus)* pierādījumu nasta gulstas ne tikai uz nodokļu administrāciju, bet arī uz nodokļu maksātāju. Šo iemeslu dēļ ir nepamatots pieteicējas apgalvojums, ka gadījumā, ja Dienests uzskata, ka darījums starp pieteicēju un tās darījumu partneri, kas norādīts attiecīgajos rēķinos, nav noticis, tad Dienestam ir

pienākums noskaidrot, kas ir patiesais preču piegādātājs jeb pieteicējas patiesais darījumu partneris. Tā kā no Dienesta noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem ir konstatējams iepriekš norādītais secinājums par darījumu faktisko neesību starp pieteicēju un MAS „BALTIC SEA PORT", tad atbilstoši minētajām tiesību normām tieši pieteicējai ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas dod pamatu pretējam secinājumam. Kā minēts iepriekš, pieteicēja šādus pierādījumus nav iesniegusi. Pieteicēja nav spējusi arī ticami pamatot darījumu esību, pieteikumā vien norādot, ka pārsūdzētajā lēmumā ietvertais pamatojums nav bijis norādīts audita pārskatā un tādējādi tas liecinot vienīgi par Dienesta vēlmi ar jebkādiem līdzekļiem liegt pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Arī tiesas sēdē paskaidrojumus par konkrētā darījuma faktiskajiem apstākļiem, preču pieņemšanas – nodošanas apstākļiem, apstākļiem, no kuriem būtu iespējas identificēt konkrētās preces un sasaistīt tās ar MAS „BALTIC SEA PORT" pavadzīmēs norādītajām precēm, pieteicējas pārstāvis nesniedza, vien apgalvoja, ka Dienestam nebija pamata atteikt atskaitīt šā darījuma ietvaros samaksāto PVN *(sk. tiesas sēžu protokola 6., 9., 10.lpp., lietas 3.sējuma 12.lapu, 2.atvērumu, 14., 14.lapas 2.atvērumu).* Kā atzīts tiesu praksē, pieteicējas nespēja ticami pamatot darījumu esību liecina, ka nodokļu deklarācijās un grāmatvedības dokumentos tikušas iekļautas nepatiesas ziņas par faktiski nenotikušiem darījumiem. Tas savukārt liecina par pieteicējas ļaunprātību, nepamatoti izmantojot tiesības atskaitīt priekšnodokli *(sk., piemēram, Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.A42957409 12.punktu un Augstākās tiesas 2013.gada 20.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-479/2013, ar kuru norādītais apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts).*

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka Dienests pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli Ls 56 237,1, kas norādīts MAS „BALTIC SEA PORT" vārdā noformētajās 2011.gada 2.maija, 9., 14. un 30.novembra pavadzīmēs. Turklāt tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāvja norādei, ka pārsūdzētajā lēmumā ietvertais pamatojums attiecībā uz iepriekš analizēto darījumu nav ņemams vērā, jo audita pārskatā ir ietverts cits pamatojums. Tā kā saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 81.panta piekto daļu pārsūdzētais lēmums konkrētajā administratīvajā procesā atzīstams par galīgo administratīvā akta noformējumu, tad tiesai ir pienākums izvērtēt pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu un pamatotību arī šajā daļā.

[7.5] No lietas konstatējams, ka Dienests ir pārbaudījis arī pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA „EXTRON BALTIC".

[7.5.1] Atbilstoši lietas materiāliem pieteicēja 2011.gada martā veica priekšnodokļa atskaitījumus Ls 1189,92 apmērā, pamatojoties uz SIA „EXTRON BALTIC" vārdā noformēto 2011.gada 1.marta rēķinu Nr.P-12.1/03 *(lietas 1.sējuma 133.lapa).*

Rēķinā norādīts, ka tas tiek izrakstīts par pakalpojumiem saskaņā ar līgumu Nr.EB-12.1/10-05. Atbilstoši lietā esošajam 2010.gada 19.augusta līgumam Nr.EB-12.1/10-05 SIA „EXTRON BALTIC" kā izpildītājs apņemas veikt dzelzsbetona būvdetaļu šķirošanas, pārvietošanas un transportēšanas darbus saskaņā ar pušu apstiprinātu tāmi. Līgumā arī norādīts, ka attiecīgos darbus izpildītājs veic ar saviem līdzekļiem un savu darbaspēku *(lietas 1.sējuma 135.lapa).*

Lietā ir arī norādīts līguma pielikums Nr.1 *(lietas 1.sējuma 136.lapa)* jeb tāme par dzelzsbetona būvdetaļu šķirošanu, pārvietošanu un transportēšanu objektā – laukumā /adrese A/. Tāpat ir iesniegts pieņemšanas – nodošanas akts par dzelzsbetona būvdetaļu šķirošanu, pārvietošanu un transportēšanu laukumā /adrese A/ saskaņā ar līgumu Nr.EB-12.1/10-05 *(lietas 1.sējuma 136.lapa, 2.atvērums).*

Tātad no minēto dokumentu kopuma izriet, ka SIA „EXTRON BALTIC" ir sniegusi

pieteicējai dzelzsbetona būvdetaļu šķirošanas, pārvietošanas un transportēšanas pakalpojumus laukumā /adrese A/. Taču, izvērtējot minētos dokumentus kopsakarā ar pieteicējas un SIA „EXTRON BALTIC" pārstāvju sniegtajiem paskaidrojumiem, tiesa secināja pretējo.

Pirmkārt, SIA „EXTRON BALTIC" amatpersona /pers. T/ Dienestam 2012.gada 6.jūnija vēstulē *(lietas 1.sējuma 132.lapa)*, apliecinot, ka SIA „EXTRON BALTIC" ir sniegusi pieteicējai attiecīgajā rēķinā un tāmē minētos pakalpojumus, ir norādījusi, ka darbi veikti 2011.gadā. Tiesa konstatēja, ka SIA „EXTRON BALTIC" rēķinā kā pakalpojumu sniegšanas periods ir norādīts 2010.gada septembris – 2011.gada februāris. Šeit arī jāpiebilst, ka pieteicējas iesniegtajā pieņemšanas – nodošanas aktā vispār nav norādīts ne pakalpojumu sniegšanas datums, ne arī periods, tāpēc šo aktu faktiski nav iespējams sasaistīt ar 2010.gada 19.augusta līgumu Nr. EB-12.-1/10-05 un 2011.gada 1.marta rēķinu Nr.P-12.1/03.

Otrkārt, /pers. T/ Dienestam iesniegtajā vēstulē norādījis, ka pakalpojumi tika sniegti ar SIA „EXTRON BALTIC" darbaspēku un līdzekļiem. Tas ir norādīts arī starp pusēm noslēgtajā līgumā. SIA „EXTRON BALTIC" Dienestam elektroniski arī iesniegusi detalizētu aprēķinu tāmei (kā 2010.gada 19.augusta līguma Nr.EB-12.1/10-05 pielikumu Nr.1), kurā norādīts, ka dzelzsbetona būvdetaļu transportēšanai un pārvietošanai izmantotas automašīnas KAMAZ un ZIL, kā arī vilcējs TERBERG. Šeit arī jāpiebilst, ka pieteicēja Dienestam šādu dokumentu nav iesniegusi, lai gan secināms, ka tas ir starp pusēm noslēgtā līguma neatņemama sastāvdaļa. SIA „EXTRON BALTIC" iesniegtajā detalizētajā aprēķinā nav norādīti transportlīdzekļu reģistrācijas vai šasijas numuri, pēc kā būtu iespējams identificēt attiecīgā pakalpojuma sniegšanai izmantoto transportlīdzekli. Vienlaikus, kā konstatējis Dienests, atbilstoši VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" datiem SIA „EXTRON BALTIC" īpašumā vai turējumā nav reģistrēti transportlīdzekļi KAMAZ un ZIL. Tātad /pers. T/ sniegtā informācija, ka SIA „EXTRON BALTIC" pakalpojuma sniegšanai izmantoja savu tehniku, nav patiesa.

Pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā norādījusi, ka tas vien, ka uz SIA „EXTRON BALTIC" vārda publiskajos reģistros nav reģistrēti konkrētie transportlīdzekļi, nenozīmē, ka šādu transportlīdzekļu SIA „EXTRON BALTIC" rīcībā nebija. Pieteicēja uzskata, ka minētais uzņēmums transportlīdzekļus varēja arī nomāt. Tiesa piekrita, ka transportlīdzekļi varētu tikt arī nomāti, taču konkrētajā gadījumā tas ir tikai pieņēmums jeb pieteicējas neapstiprināts apgalvojums. Pierādījumu, kas to apstiprinātu, lietā nav. Tāpat ņemams vērā, ka /pers. T/ kā SIA „EXTRON BALTIC" amatpersona Dienestam skaidri norādīja, ka pakalpojumi tika sniegti, piesaistot SIA „EXTRON BALTIC" tehniku, nevis ar šā uzņēmuma nomāto tehniku. Tiesas ieskatā, ja uzņēmums pakalpojumus sniegtu, nevis ar sev piederošu tehniku, bet ar, piemēram, nomātu tehniku, tad būtu tikai loģiski, ka uzņēmuma amatpersona tā arī paskaidrotu. Turklāt norādāms, ka SIA „EXTRON BALTIC" informāciju Dienestam ir sniegusi vairākkārt un nevienā no šīm reizēm nav minējusi par nomas darījuma esību saistībā ar pakalpojumā izmantojamo tehniku. Šā iemesla dēļ tiesa uzskatīja par nepamatotu pieteicējas pārstāvja pārmetumu Dienestam, ka tam bija jānoskaidro, vai SIA „EXTRON BALTIC" no kāda uzņēmuma nav iznomājusi tehniku, lai sniegtu pieteicējai attiecīgo pakalpojumu. Tiesa atsaucās uz Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-12/2013, kurā Augstākā tiesa atzina, ka pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no šajā punktā minētajiem apstākļiem, jāiesniedz Dienestam, bet tos jāatspēko pieteicējai *(sk. norādītā Augstākās tiesas sprieduma 12.punktu)*. Pieteicēja konkrētajā gadījumā pretēji jau iepriekš minētajai

likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta un Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas normai nav iesniegusi pierādījumus, kas atspēkotu Dienesta secinājumus, ka pieteicēja no SIA „EXTRON BALTIC" nav saņēmusi rēķinā norādītos pakalpojumus. Par pretējo neliecina arī lietā esošais starp MAS „BALTIC SEA PORT" un SIA „EXTRON BALTIC" 2007.gada 16.janvāra papildinājums pie nekustamā īpašuma pieņemšanas – nodošanas aktiem, kā arī 2010.gada 22.oktobra pavadzīme, jo, kā tiesa norādīja iepriekš, atbilstoši VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" datiem uz SIA „EXTRON BALTIC" vārda nav reģistrēti transportlīdzekļi KAMAZ un ZIL; no minētajiem dokumentiem arī neizriet konkrēto transportlīdzekļu nomas tiesiskās attiecības.

[7.5.2] Papildus minētajam nepieciešams ņemt vērā arī pašas pieteicējas sniegtos paskaidrojumus un attieksmi pret konkrēto darījumu. Proti, pieteicējas pilnvarotā persona /pers. R/ 2012.gada 1.jūnija paskaidrojumā norādījusi, ka SIA „EXTRON BALTIC" pieteicējai sniegusi teritorijas /adrese A/ nomas pakalpojumus. Taču, kā minēts iepriekš, atbilstoši 2010.gada 19.augusta līgumam Nr.EB-12.1/10-05 un tāmei SIA „EXTRON BALTIC" ir sniegusi nevis nomas pakalpojumus, bet gan dzelzsbetona būvdetaļu šķirošanas, pārvietošanas un transportēšanas pakalpojumus. Tātad /pers. R/ sniegtie paskaidrojumi ir pretrunā esoši līgumā minētajam. Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka minētais izskaidrojams ar to, ka, iespējams, pieteicēja no SIA „EXTRON BALTIC" ir iznomājusi teritoriju /adrese A/, uz ko ir norādījis /pers. R/, un tāpēc pretrunas /pers. R/ paskaidrojumā nav konstatējams. Taču tiesa tam nepiekrita, jo gadījumā, ja starp uzņēmumiem ir vairāki un turklāt dažādi darījumi, tad tiesa neatrod izskaidrojumu, kāpēc uzņēmumu pārstāvošā persona norāda uz vienu pakalpojumu, bet citu pakalpojumu vispār nepiemin.

[7.5.3] Tiesas ieskatā būtiski ņemt vērā arī pieteicējas nostāju šajā lietā, ka pieteicējas ieskatā tās vienīgā objektīvā interese ir panākt to rezultātu, kādēļ tika pirkts konkrēts pakalpojums, un ka šis pakalpojums tika saņemts. Neapšaubāmi ikviens saimnieciskās darbības veicējs ir ieinteresēts saņemt pakalpojumu, par kuru ir samaksājis, taču apstākļos, kad saimnieciskās darbības veicējs jeb nodokļu maksātājs veic priekšnodokļa atskaitījumus, ir nepietiekami aprobežoties tikai ar rezultātu jeb to, ka pakalpojums tika sniegts. Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, nodokļu maksātājam, kas atskaita priekšnodokli, pašam jārūpējas, lai vienlaikus būtu izpildīti visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā minētie priekšnoteikumi *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2006.gada 13.jūnija spriedumu SKA-230/2006, 2006.gada 24.oktobra spriedumu SKA-422/2006).* Šā iemesla dēļ pirms priekšnodokļa tiesības izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai minētie priekšnoteikumi pastāv, tostarp, vai preci piegādā (pakalpojumu sniedz) tieši tā ar PVN apliekamā persona, kuras vārdā izrakstīts nodokļa rēķins. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*Tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 6.-8.punkts, http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/*).

Augtākā tiesa arī atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību kontekstā izšķiroši svarīgi ir tas, ka prece vai pakalpojums faktiski saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci faktiski piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši rēķinā norādītā persona *(sk., Augstākās tiesas sagatavotā tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu*

interpretāciju un piemērošanu" 8.-10.punktu).

Turklāt atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas praksei uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 51.punktu*).

Tiesa konkrētajā gadījumā nekonstatēja, ka pieteicēja darījusi visu, ko no tās saprātīgi varētu pieprasīt. Par to liecina gan pieteikumā, gan apstrīdēšanas iesniegumā minētais, ka pieteicēju interesē tikai pasūtītā pakalpojuma rezultāts, gan arī pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē vairākkārt uzsvērtais, ka pieteicēja ir apmaksājusi SIA „EXTRON BALTIC" sniegtos pakalpojumus un pieteicēju neinteresē, kas tieši veica rēķinā norādītos pakalpojumus, pieteicējai tas neesot zināms. Pieteicēja arī nav interesējusies, kas ir atvedis dzelzsbetona būvdetaļas uz objektu /adrese/, pieteicēja esot paļāvusies, ka tās ir atvedusi SIA „EXTRON BALTIC". Pārstāvis arī skaidroja, ka komunikācija starp uzņēmumiem notika telefoniski. Pārstāvis arī norādīja, ka pieteicējas amatpersona /pers. P/ jau sen ir pazīstams ar /pers. T/ jeb SIA „EXTRON BALTIC" amatpersonu. Savukārt uz jautājumu, vai un kā pieteicēja, kas iepriekš no SIA „EXTRON BALTIC" saņēma tikai nomas pakalpojumus, zināja, ka SIA „EXTRON BALTIC" veic arī tik specifiskus pakalpojumus kā dzelzsbetona šķirošanu, pieteicējas pārstāvis atbildēja, ka droši vien pieteicēja to zināja *(sk. tiesas sēžu protokola 3. – 4.lpp., lietas 3.sējuma 11., 11.lapas 2.atvērumu).*

Tiesas ieskatā minētie pieteicējas pārstāvju paskaidrojumi ir ļoti vispārīgi un nekonkrēti. /pers. R/ paskaidrojums satur tikai norādi uz nomas attiecībām /adrese A/, jeb kā /pers. R/ norāda, „noma pakalpojums ražošanai". Tiesa piekrita Dienestam, ka no šāda formulējuma nav iespējams izdarīt secinājumu par patiesiem pakalpojumiem un to būtību. Arī no pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem redzams, ka tie ir vispārīgi un tajos tiek norādīts tikai tik daudz, cik daudz ir minēts līgumā. Vienīgi papildus līgumā norādītajam pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē paskaidroja, ka dzelzsbetona būvdetaļas, kas tika sašķirotas /adrese A/, tika piegādātas uz Draudzības ielu 6a, Ogrē. Taču nevienā no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, kas attiecināms uz šo darījumu, šāda satura informācija nav ietverta, proti, nevienā no šiem dokumentiem nav minēts, ka transportēšanas pakalpojumi tiek sniegti, transportējot sašķirotās būvdetaļas no Rīgas uz Ogri. Tieši pretēji – pieteicējas iesniegtajos dokumentos norādīts, ka pakalpojumu sniegšana notiek laukumā /adrese A/.

Ņemot vērā norādīto, tiesa piekrita Dienestam, ka pieteicēja no budžetā maksājamās PVN summas nebija tiesīga atskaitīt arī Ls 1189,92, kas norādīti SIA „EXTRON BALTIC" 2011.gada 1.marta rēķinā Nr.P-12.1/03 kā pievienotās vērtības nodoklis.

[7.6] Tiesa atzina, ka pieteicēja 2011.gada novembrī nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 145,64 apmērā arī darījumā ar SIA „Baltic Green Energy", pamatojoties uz šā uzņēmuma vārdā noformēto 2011.gada 23.novembra rēķinu Nr.BGE8.

[7.6.1] Minētajā rēķinā norādīts, ka SIA „Baltic Green Energy" pieteicējai sniedza konsultācijas par nekustamā īpašuma apsaimniekošanu un būvniecību. Atsauce uz jebkādu līgumu minētajā rēķinā nav norādīta. Audita laikā pieteicēja, skaidrojot ar SIA „Baltic Green Energy" noslēgtā darījuma būtību, iesniedza starp pieteicēju un SIA „Baltic Green Energy" 2011.gada 27.oktobrī noslēgto sadarbības līgumu Nr.Ba-02 *(lietas 1.sējuma 161.lapa).* Tajā norādīts, ka pieteicēja kā pasūtītājs uzdod, bet SIA „Baltic Green Energy" kā uzņēmējs apņemas sniegt pieteicējai konsultācijas uzņēmējdarbībā, sniegt

pakalpojumus vai veikt darbus ar pasūtītāja uzņēmējdarbību saistītajos procesos savas kompetences ietvaros.

Tātad līgumā un rēķinā norādīta dažāda pakalpojumu būtība. Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis skaidroja, ka SIA „Baltic Green Energy" pieteicējai sniedza juridiskas konsultācijas saistībā ar nekustamā īpašuma attīstību, konsultāciju laikā tika sniegti juridiski padomi par iespējamiem juridiskiem riskiem, pieteicējai iegādājoties nekustamo īpašumu no MAS „BALTIC SEA PORT" nepabeigtos jaunbūves objektus. Kādi tieši juridiskie riski tika norādīti, pieteicējas pārstāvis paskaidrot nevarēja *(sk. tiesas sēžu protokola 2.lpp.).* Turpretim audita laikā pieteicējas pilnvarotā persona /pers. R/ 2012.gada 1.jūnijā skaidroja, ka SIA „Baltic Green Energy" pieteicējai sniedza konsultācijas par nekustamā īpašuma apsaimniekošanu *(lietas 1.sējuma 88.-90.lapa).* Arī SIA „Baltic Green Energy" amatpersona /pers. AC/ 2012.gada 14.jūnijā Dienesta amatpersonām sniedza līdzīgu skaidrojumu par darījuma būtību *(lietas 1.sējuma 155.lapa)*.

No minētā tiesa vispirmām kārtām konstatēja pretrunas starp dokumentos norādīto un darījuma dalībnieku paskaidroto, pretrunas ir redzamas arī starp pieteicējas pārstāvju paskaidroto.

[7.6.2] Papildus no lietas tiesa konstatēja, ka gan SIA „Baltic Green Energy" amatpersona, gan pieteicējas pārstāvis /pers. R/ Dienestam skaidroja, ka konsultācijas notika mutiski pa telefonu advokātu birojā /adrese B/, pakalpojumu sniegšanas periods bija 2011.gada 1.novembris – 23.novembris. Nekādi sīkāki paskaidrojumi par pakalpojuma būtību nav sniegti, tādējādi sniegto paskaidrojumu saturs atzīstams par vispārīgu un nekonkrētu. Turklāt SIA „Baltic Green Energy" vārdā izrakstītajā pavadzīmē nav norādīts pakalpojumu sniegšanas datums vai periods, pieteicēja nav iesniegusi arī pieņemšanas – nodošanas aktu, no kura būtu konstatējams, kādi tieši darbi konkrētā pakalpojuma ietvaros bija sniegti un kādā laika periodā. Tiesa šajā sakarā nepiekrita pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē paustajam, ka šāda akta iesniegšana konsultācijas pakalpojuma ietvaros nav iespējama. Tiesa uzskatīja, ka arī konsultācijas pakalpojuma ietvaros ir iespējams norādīt gan to, par ko tieši tika sniegtas konsultācijas (ja tas bija saistībā ar juridiskiem riskiem, pieteicējai iegādājoties no MAS „BALTIC SEA PORT" nepabeigto būvniecības objektu, tad nav atrodami objektīvi šķēršļi aktā, rēķinā vai līgumā tā arī norādīt), kādā laika periodā u.tml. apstākļus, ko būtu iespējams vērtēt. Šajā sakarā arī nepieciešams atsaukties uz likuma „Par grāmatvedību" 2.pantu un 7.punktu, atbilstoši kuriem grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai; grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu, kas satur obligāti paredzētus rekvizītus, tostarp saimnieciskā darījuma aprakstu, pamatojumu un mērītājus (daudzumu, summas). Savukārt saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļas 8.punktu par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu, kurā ietverts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojumu nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība. Pieteicējas iesniegtajā SIA „Baltic Green Energy" vārdā izrakstītajā rēķinā nav norādīta ne pakalpojuma mērvienība, ne daudzums (piemēram, pakalpojumam patērēto darba stundu skaits). Turklāt, kā atzīts administratīvo tiesu praksē, ja nodokļa rēķinā nav precīzāk atspoguļota pakalpojumu būtība, tad šāds rēķins neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 7.pantā un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļā paredzētajiem nodokļa rēķinu noformēšanas noteikumiem *(sk. Augstākās tiesas 2008.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-136 15.2.punktu).* Līdz ar to rēķins, kas neatspoguļo pakalpojumu būtību, nevar kalpot par attaisnojuma dokumentu grāmatvedībā uzrādīto pakalpojumu saņemšanai savas saimnieciskās darbības un ar PVN

apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī apliecināt, ka pakalpojumus ir sniegusi ar PVN apliekamā persona. Augstākā tiesa arī norādījusi, ja nav iespējams identificēt, par kādiem pakalpojumiem konkrēti ir izrakstīts rēķins un kādi pakalpojumi ir saņemti, tad nav arī pamata priekšnodokļa atskaitīšanai *(sk. Augstākās tiesas 2006.gada 7.jūnija lēmuma lietā Nr.SKA-270/2006 7.punktu).*

[7.6.3] Turklāt tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāvja norādītajam, ka Dienests pieteicējai attiecībā uz darījumu ar SIA „Baltic Green Energy" ir izteicis pārmetumus tikai par dokumentu noformēšanu, kas pieteicējas ieskatā nav būtiski un ir formāli. Pirmkārt, pārsūdzētajā lēmumā tiešā tekstā norādīts, ka lietā nav gūts apstiprinājums pieteicējas darījuma ar SIA „Baltic Green Energy" faktiskajai esībai. Otrkārt, rēķinā esošās nepilnības, vērtējot rēķinu kopsakarā ar sadarbības līgumu un personu sniegtajiem paskaidrojumiem, nav atzīstamas par formālām, jo tās liedz konstatēt darījuma faktisko esību un darījuma saturu.

[7.6.4] Cita starpā norādāms arī tas, ka SIA „Baltic Green Energy" revidents ir /pers. R/, kas vienlaikus ir arī pieteicējas pilnvarotā persona. Tāpat minams, ka šā uzņēmuma amatpersona laikā no 2006.gada 5.janvāra līdz 2010.gada 5.maijam bija /pers. P/, kas ir arī pieteicējas amatpersona.

[7.6.5] Visu iepriekš norādīto apstākļu kopums liecina ne vien par darījuma faktisko neesību jeb to, ka pieteicēja vispār nav saņēmusi pakalpojumu no SIA „Baltic Green Energy", bet arī par pašas pieteicējas attieksmi pret konkrēto darījumu un to, ka pieteicēja bija pilnībā informēta par to, ka starp abiem uzņēmumiem ir notikusi tikai dokumentu noformēšana. Tādējādi tiesa atzina par pamatotu Dienesta viedokli, ka pieteicējai nebija tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus arī darījumā ar SIA „Baltic Green Energy".

[7.7] Ievērojot iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzina, ka pieteicēja, atskaitot priekšnodokli darījumos ar SIA „EXTRON BALTIC", SIA „Baltic Green Energy" un MAS „BALTIC SEA PORT", nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu. Tiesa arī konstatēja minētā Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra spriedumā norādītos nosacījumus, ko nepieciešams konstatēt, lai personai varētu tikt liegtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Līdz ar to tiesa atzina par tiesisku un pamatotu pārsūdzēto lēmumu, ar kuru pieteicējai papildus nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 2663,76, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 131 584,31.

[7.8] Pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu papildus nomaksai budžetā noteikta arī soda nauda kopā Ls 20 137,21 un nokavējuma nauda Ls 191,75. Tiesa, ievērojot iepriekš izdarītos secinājumus, atzina, ka pieteicējai soda nauda ir aprēķināta pamatoti un tās apmērs ir atbilstošs pieteicējas izdarītajam pārkāpumam. Tiesa nekonstatēja apstākļus, kas dotu pamatu pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas samaksas. Arī nokavējuma nauda pieteicējai aprēķināta pareizi. Tāpēc tiesa, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā piemērotajām tiesību normām, atzina par tiesisku un pamatu pārsūdzēto lēmumu arī daļā, ar kuru pieteicējai aprēķināta papildus nomaksai budžetā noteiktā soda nauda un nokavējuma nauda.

[7.9] Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu atzina par nepamatotu un noraidāmu.

[7.10] Kā minēts iepriekš, konkrētās lietas ietvaros pieteicēja ir lūgusi atcelt arī Dienesta 2013.gada 15.janvāra lēmumu Nr.22.9/L-1200. Ar minēto lēmumu ir atstāts negrozīts Dienesta Nodokļu pārvaldes Rīgas Pārdaugavas Klientu apkalpošanas centra 2012.gada 22.augusta lēmums Nr.8.21.3.2/44173, ar kuru savukārt pieteicējai atteikts

atmaksāt PVN pārmaksu Ls 131 584,31. Tātad faktiski pieteicējas prasījums šajā sakarā ir nevis norādītā administratīvā akta atcelšana, bet gan labvēlīga administratīvā akta izdošana.

[7.11] Lai uzdotu iestādei izdot labvēlīgu administratīvo aktu, tiesai ir jāpārbauda, vai tiesību normas piešķir personai tiesības no attiecīgā publisko tiesību subjekta prasīt to labumu, kuru persona ietvērusi savā prasījumā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Ja piemērojamā tiesību norma nosaka noteiktus tiesiskus un faktiskus apstākļus attiecīgā labuma saņemšanai, tiesai jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā attiecīgie apstākļi ir iestājušies (*sk. Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-118/2007 10.punktu)*, proti, jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Pamats izdot personai labvēlīgu administratīvo aktu ir tad, ja pastāv visi tā izdošanas priekšnoteikumi *(sk. Augstākās tiesas 2007.gada 14.marta sprieduma lietā Nr.SKA-84/2007 9.1.punktu)*. Turklāt, izvērtējot prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesa nav saistīta ar administratīvā akta pamatojumā norādītajiem argumentiem. Proti, lemjot par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai neatkarīgi no iestādes lēmumā (atteikumā) ietvertā pamatojuma ir objektīvi jāizvērtē, vai pieteicējam ir tiesības uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Ja tiesa norāda uz kādu obligātu apstākli, kuram būtu jābūt, bet kurš konkrētajā gadījumā nav iestājies, tiesa var noraidīt prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, arī neanalizējot, vai ir iestājušies pārējie tiesību normā minētie apstākļi *(sal. Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-118/2007 10.punktu)*.

[7.12] Dienesta 2013.gada 15.janvāra lēmums Nr.22.9/L-1200 pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta $12.^{3}$ un $12.^{11}$daļu.

Likuma 12.panta $12.^{3}$daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienests, veicot nodokļu administrēšanas pasākumus, 30 dienu laikā pēc tam, kad saņemta nodokļa deklarācija par taksācijas periodu, pārceļ *apstiprināto* pārmaksāto nodokļa summu uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļa summu. Savukārt šā panta $12.^{11}$daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības pagarināt šā panta $12.^{3}$daļā noteikto termiņu, ja pieņemts lēmums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu attiecībā uz tiem darījumiem, kuru pārbaudei nepieciešama papildu informācija, – līdz dienai, kad Valsts ieņēmumu dienests būs izvērtējis darījumu un pieņēmis lēmumu par pieprasījuma pamatotību (1.punkts).

No norādītajām tiesību normām cita starpā izriet, ka pārmaksātā nodokļa summa uz nākamo taksācijas periodu tiek pārcelta, ja tā tiek apstiprināta audita pārbaudē.

PVN pārmaksa Ls 131 584,31, ko pieteicēja lūdz atmaksāt, ir uzrādīta pieteicējas 2011.gada novembra PVN deklarācijā.

Kā minēts iepriekš, Dienests laikā no 2012.gada 12.aprīļa līdz 2012.gada 10.jūlijam veica pieteicējai PVN auditu par 2011.gadu, kā rezultātā pieņēma lēmumu par audita rezultātiem un pēc tam – pārsūdzēto lēmumu. Atbilstoši šiem lēmumiem audita ietvaros netika apstiprināta pieteicējas 2011.gada novembra PVN deklarācijā uzrādītā nodokļa pārmaksa Ls 131 584,31, ko pieteicēja uzrādīja kā pārmaksu, kas izveidojusies darījumos ar MAS „BALTIC SEA PORT", SIA „EXTRON BALTIC" un SIA „Baltic Green Energy". Tiesa šā sprieduma iepriekšējā sadaļā Dienesta secinājumus par to, ka pieteicēja nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus par minētajiem darījumiem, atzina par tiesiskiem un pamatotiem, līdz ar to tiesa nekonstatēja tiesisku pamatu pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izdošanai – nodokļa pārmaksas Ls 131 584,31 atmaksai, jo pretēji

likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta $12.^3$daļai pieteicējas deklarētā pārmaksa nav apstiprinājusies.

[8] Nepiekrītot Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 11.novembra spriedumam, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[8.1] Pieteicēja attiecīgajā gada pārskatā saimnieciskās darbības izdevumos ir iekļāvusi izmaksas, ko veido konkrētie pieteicējas apmaksātie SIA „EXTRON BALTIC”, SIA „Baltic Green Energy” un MAS „BALTIC SEA PORT” izrakstītie rēķini. Gada pārskatā šie pieteicējas izdevumi nav norādīti kā izdevumi, kas nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību.

Atbildētāja kā uzņēmuma ienākumu nodokli administrējošā iestāde nav izteikusi iebildumus par šo izdevumu iekļaušanu pieteicējas saimnieciskās darbības izmaksās, no kā secināms, ka uzņēmuma ienākuma nodokļa kontekstā atbildētāja atzīst šos darījumus par faktiski notikušiem. Līdz ar to atbildētājas rīcība ir pretrunīga.

[8.2] Pēc darījuma ar MAS „BALTIC SEA PORT” par divu daudzdzīvokļu ēkas pamatu ar cokolstāvu /adrese/, iegādes pieteicēja, pamatojoties uz izsniegto būvatļauju, ir turpinājusi nepabeigtos būvdarbus, un šobrīd ēkas ir uzbūvētas līdz par jumta stāvam.

Visas ar šo būvniecību saistītās izmaksas, piemēram, par piegādātajiem būvmateriāliem piestādītie un pieteicējas apmaksātie rēķini, ir uzrādītas atbildētājai iesniegtajās nodokļu atskaitēs vai deklarācijās, kā arī attiecīgajos gada pārskatos, un atbildētāja nav cēlusi nekādus iebildumus. Minētais apliecina atbildētājas pretrunīgo nostāju. Proti, objekta iegādes darījumu atbildētāja uzskata par faktiski nenotikušu, tātad pieteicējas īpašumā objekts nemaz neatrodas, bet tajā pašā laikā darījumi un uz to pamata radušies izdevumi gan tiek atzīti par faktiski notikušiem.

[9] Administratīvajā apgabaltiesā 2014.gada 16.janvārī saņemti Dienesta paskaidrojumi par pieteicējas apelācijas sūdzību, kuros norādīts, ka pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītie argumenti nav pamatoti un apelācijas sūdzība ir noraidāma.

[10] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa administratīvo lietu izskatīja rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[11] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[12] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus būtiskos lietas apstākļus, spriedumā analizējusi pierādījumus un sniegusi tiem pareizu juridisko novērtējumu, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances spriedumā izteiktajai motivācijai

(sk. šī sprieduma [7] punktu) un atkārtoti to nenorāda.

[13] Izvērtējot pieteicējas apelācijas sūdzības argumentus, apgabaltiesa atzīst, ka tie nav pamatoti turpmāk minēto iemeslu dēļ.

[13.1] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas arguments, ka Dienests nav izteicis iebildumus par pieteicējas izdevumu iekļaušanu tās saimnieciskās darbības izmaksās par pieteicējas darījumiem ar SIA „EXTRON BALTIC", SIA „Baltic Green Energy" un MAS „BALTIC SEA PORT" saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli, līdz ar to ir atzinis šos darījumus, nav ticis vērtēts nedz iestādē, nedz pirmās instances tiesā.

Kā redzams no lietas materiāliem, izskatāmajā gadījumā Dienests ir veicis pieteicējai tikai vienkāršo PVN auditu.

Tā kā tiesas uzdevums saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103.panta pirmo daļu ir kontrolēt iestādes izdoto administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību, secināms, ka apgabaltiesa nevar izvērtēt to, ko Dienests konkrētajā gadījumā nav darījis (nav pārbaudījis), jo iestāde ir aprobežojusies tikai ar PVN audita veikšanu.

[13.2] Pieteicēja norāda, ka ir turpinājusi būvdarbus, kā arī turpinājusi uzrādīt ar to saistītās izmaksas savās atskaitēs un attiecīgajos gada pārskatos.

Apgabaltiesa norāda, ka, tā kā pieteicējas strīdus darījumi ir tikuši pārbaudīti par konkrētu periodu (no 01.01.2011. līdz 31.12.2011.), tas apstāklis, ka pieteicēja vēlāk ir turpinājusi nepabeigtos būvdarbus un ar būvniecību saistītās izmaksas ir uzrādījusi atbildētājai iesniegtajās nodokļu atskaitēs vai deklarācijās, kā arī attiecīgajos gada pārskatos, vēl nenozīmē, ka tiesa ir nepareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus par auditējamo periodu. To, ka pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi, apgabaltiesa ir jau atzinusi, pievienojoties tiesas sprieduma motivācijai.

[14] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka nav pamata pieteicējas pieteikuma apmierināšanai.

Pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AJ Construction" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.decembra lēmuma Nr.22.4.8/107022 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam tiktu uzlikts pienākums atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par 2011.gada novembri 187 227,44 *euro* (Ls 131 584,31) apmērā.

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

Tiesnesis referents *(paraksts)* M.Birzgalis

Tiesneses *(paraksts)* R.Paegle

(paraksts) V.Zommere