

Virsraksts: Tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu par izdevumiem saimnieciskās darbības izbeigšanai

Tēze: Ja nodokļu maksātājs nodod aktīvus un vairs neveic darījumus pēc tam, kad ir izmantojis šim nolūkam sniegtos pakalpojumus, šo pakalpojumu izmaksas ir jāuzskata par viņa uzņēmuma neatņemamu saimnieciskās darbības daļu pirms nodošanas, un jāatzīst viņa tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Tādējādi izdevumi, kas rodas attiecīgās darbības likvidācijas periodā, var tikt uzskatīti par daļu no saimnieciskās darbības. Lai tos par tādiem tiešām uzskatītu, nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem vai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
2011.gada 21.marta
SPRIEDUMS
Lieta Nr. A42451307
SKA-9/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā:

kopsēdes priekšsēdētāja	senatore V.Krūmiņa
	senators A.Guļāns
	senatore V.Kakste
	senatore D.Mīta
	senators J.Neimanis
	senatore I.Skultāne

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Selga” pārstāvim A.K., atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Imantam Lubānam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Selga” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 12.februāra lēmuma Nr.19/5631 atcelšanu, sakarā ar SIA „Selga” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 12.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas nodokļu auditu. Audita rezultātā pieteicējai tika aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 46 292,10 lati un soda nauda tādā pašā apmērā, jo pieteicēja nepamatoti bija atskaitījusi priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Ais Lata” un SIA „Bimbergs”. Administratīvo procesu iestādē noslēdza Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 12.februāra lēmums Nr.19/5631.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2008.gada 23.decembra spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu par minētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu, spriedumu pamatojot ar tālāk minētajiem argumentiem.

[2.1] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta izriet, ka viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem ir tas, ka preces piegādājusi nodokļa rēķinā norādītā persona.

[2.2] 2003.gada novembrī noformētas preču pavadzīmes-rēķini par to, ka SIA „Ais Lata” piegādājusi pieteicējai kārbas un sojas eļļu. Rēķinus SIA „Ais Lata” vārdā parakstījusi *L.J.* Vienīgā tolaik paraksttiesīgā SIA „Ais Lata” amatpersona *O.P.* Valsts ieņēmumu dienestam paskaidrojis, ka *L.J.* nepazīst un nav pilnvarojis, kā arī nav pārdevis preču pavadzīmēs-rēķinos norādītās preces.

Pieteicējai bija pienākums pārliecināties, vai darījuma partneri pārstāv pilnvarots pārstāvis. Tā kā *L.J.* nebija tiesīga paraksttiesīgā SIA „Ais Lata” vārdā, viņas parakstītās preču pavadzīmes-rēķini nevar tikt attiecinātas uz SIA „Ais Lata”. Pieteicēja nevar atskaitīt priekšnodokli par preču piegādes darījumiem, jo preces nav saņemtas no rēķinā norādītās personas.

[2.3] Izrakstīto preču pavadzīmju-rēķinu veidlapas SIA „Ais Lata” Valsts ieņēmumu dienestā izsniegtas gadu pirms attiecīgo darījumu slēgšanas, tādēļ apstākļi, ka tās izsniegtas pieteicējas darījumu partnerim, nepierāda, ka tās izlietojusi pilnvarotā persona.

[2.4] Nevar piekrist pieteicējas apgalvojumam, ka SIA „Ais Lata” paskaidrojumi ir pretrunīgi, proti, no vienas puses, uzņēmums esot strādājis, sniedzis atskaites, saņēmis pavadzīmes un atskaitījies par to izlietojumu, bet, no otras puses, tā amatpersona paziņo, ka par visām šīm darbībām neko nezina un neviens nav pilnvarots veikt šīs darbības. SIA „Ais Lata” amatpersona sniegusi paskaidrojumus par laiku no 2003.gada novembra līdz 2004.gada 17.jūnijam, kas ietver darījumus ar pieteicēju (no 2003.gada 7.novembra līdz 2003.gada 24.novembrim). Kā paskaidrojusi amatpersona, tika formēti dokumenti, lai iegādātos sabiedrību, bet, kad noskaidroja, ka grāmatvedības dokumenti nav kārtībā, tad darījums tika anulēts. Līdz ar to nav saskatāmas pretrunas SIA „Ais Lata” amatpersonas paskaidrojumos, tieši pretēji, paskaidrojumi norāda uz nepilnībām sabiedrības saimnieciskajā darbībā.

[2.5] Par SIA „Bimbergs” sniegtajiem pakalpojumiem 2004.gada 2.decembrī starp pieteicēju un SIA „Bimbergs” tika noslēgts uzņēmuma līgums, kura pielikumā norādīti veicamie darbi. No minētā pielikuma redzams, ka veicamie darbi ir saistīti ar dažādu apkures, ūdens apgādes, santehnikas, kanalizācijas sistēmu un citu tamlīdzīgu sistēmu demontāžu, starpsienu, jumta klājuma demontāžu, flīžu, grīdas segumu nojaukšanu un būvgružu izvešanu. No minētā neizriet, ka SIA „Bimbergs” būtu demontējis ražošanas iekārtas.

Par ražošanas iekārtu un ar to saistīto palīgiekārtu pārdošanu pieteicēja 2005.gada 12.aprīlī ir noslēgusi līgumu ar Lietuvas komersantu „Ižas ir Ko”. Minētā līguma 1.pielikumā kā pārdodamās preces ir norādītas iekārtas, kas nav minētas ar SIA „Bimbergs” noslēgtajā pakalpojuma līgumā. Līdz ar to nav saskatāma saistība starp demontāžas darbiem un pārdotajām precēm.

[2.6] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja ir pārdevusi nekustamo īpašumu – zemi, ēkas un būves 2005.gada 15.februārī un 2005.gada 16.februārī SIA „Selga Lait” un 2005.gada 4.maijā *L.S.* Pirms darījuma slēgšanas ar SIA „Selga Lait” pieteicēja 2005.gada 2.janvārī noslēdza ar SIA „Selga Lait” cerību līgumu, kurā norādīts, ka pārdevējs pārdos nekustamo īpašumu pircējam ar nosacījumu, ka pārdevējs būs atbrīvojis nekustamo īpašumu no iekārtām, sistēmām un tīkliem, kā arī būs veicis teritorijas sakārtošanu, izvedis atkritumus, kokmateriālus, metāllūžņus un citus priekšmetus no nekustamā īpašuma teritorijas. SIA „Bimbergs” sniegtie demontāžas pakalpojumi ir tieši saistīti ar nekustamā īpašuma sakārtošanu pārdošanai, nevis ar ražošanas iekārtu demontāžu, jo ar ražošanu bija saistītas citas iekārtas, kas norādītas 2005.gada 12.aprīļa līgumā ar Lietuvas komersantu „Ižas ir Ko”.

Tā kā saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 23.punktu ar pievienotās vērtības nodokli neapliek nekustamā īpašuma, arī zemes, pārdošanu, izņemot nelietota nekustamā īpašuma pirmo pārdošanu, tad SIA „Bimbergs” sniegtie pakalpojumi nav izmantoti ar pievienotās vērtības nodokli apliekama darījuma nodrošināšanai.

[2.7] Pareizs ir pieteicējas viedoklis, ka ražošanas iekārtu uzstādīšana un demontāža parasti ir attiecināma uz ražošanas procesa nodrošināšanu. Tomēr konkrētajā gadījumā SIA „Bimbergs” veiktie demontāžas darbi nenorāda uz to, ka tie ir saistīti ar tādu tālāku darījumu nodrošināšanu, kas ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli.

[2.8] Atzīstams, ka pieteicējas darījumā ar SIA „Bimbergs” nav izpildīts viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītajiem priekšnodokļa atskaitījuma priekšnoteikumiem, proti, saņemtais pakalpojums nav izmantots, lai nodrošinātu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus.

[3] Izskatījusi lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 12.februāra spriedumu noraidīja pieteikumu. Apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma pamatojumam.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicēja ir izpildījusi visus likumā „Par nodokļiem un nodevām” un likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” noteiktos pienākumus – pārliecinājusies, ka darījumu partneris ir reģistrēts uzņēmumu reģistrā un Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, ka nodokļu rēķini atbilst likuma prasībām, ka preču pavadzīmes-rēķini izsniegti konkrētajam darījuma partnerim.

[4.2] Tā kā darījumi ir faktiski notikuši, tad pretēju secinājumu tiesa varēja izdarīt tikai, nenovērtējot visus lietā esošos pierādījumus. Savukārt visu lietā esošo pierādījumu nenovērtēšana ir Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpums.

Pretēji tiesas secinājumiem, atzīstams, ka Valsts ieņēmumu dienesta datu bāzē iekļautā informācija par preču pavadzīmju-rēķinu izsniegšanu SIA „Ais Lata” un šo pavadzīmju-rēķinu izmantošanu darījumu nodrošināšanai pierāda, ka ir reāli notikuši ar attiecīgajām preču pavadzīmēm-rēķiniem apliecinātie darījumi starp pieteicēju un SIA „Ais Lata”.

Turklāt tiesa nav vērtējusi, ka nepastāv strīds par apstākli, ka no SIA „Ais Lata” iegādātās preces pieteicēja ir reāli saņēmusi un izmantojusi zivju konservu ražošanā.

Tāpat tiesa nav vērtējusi lietā esošo informāciju, ka SIA „Ais Lata” ir iesniegusi Valsts ieņēmumu dienestā atskaites, kuras pierāda, ka minētā sabiedrība ir veikusi reālu komercdarbību. Šis apstāklis apliecina, ka nav patiesi SIA „Ais Lata” amatpersonas paskaidrojumi par pretējo.

[4.3] Tiesas secinājumi ir pretrunā Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem.

No Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 un 2006.gada 12.janvāra sprieduma apvienotajā lietā C-354/03, C-355/03 un C-484/03 izriet, ka apliekamās personas tiesības atskaitīt priekšnodokli neiespaido apstākļi, ka preces piegādājusi cita persona, nevis nodokļa rēķinā norādītā, ja vien nav konstatēta pašas apliekamās personas ļaunprātīga rīcība.

Lietā nav pierādījumu par pieteicējas ļaunprātīgu rīcību. Līdz ar to pieteicējai nevar liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.4] Attiecībā uz darījumu ar SIA „Bimbergs” tiesa nepamatoti secinājusi, ka šīs sabiedrības sniegtie pakalpojumi nav izmantoti pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Lai sagatavotu nekustamo īpašumu un ražošanas iekārtas pārdošanai, pieteicējai bija pienākums demontēt ražošanas iekārtas un atbrīvot teritoriju.

Turklāt iepriekš pieteicēja pārdotajā īpašumā ar demontētajām iekārtām ražoja zivju konservus un pusfabrikātus. Tādējādi gan iekārtas, gan īpašums tika izmantots saimnieciskajā darbībā.

Tiesa nepamatoti piešķīrusi nozīmi faktam, ka nekustamais īpašums un iekārtas pārdotas pirms pakalpojuma sniegšanas. Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktam nav nozīmes, ka pakalpojumu sniegšana notika citā periodā nekā pārdošana.

Turklāt pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokli bija SIA „Bimbergs”. Pieteicējai uzrēķināts tas pats nodoklis, kā arī soda nauda nodokļa apmērā. Līdz ar to nodoklis par darījumu nepamatoti iekasēts trīskāršā apmērā.

[5] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norādījis, ka pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību. Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis neatzina kasācijas sūdzību.

Motīvu daļa

[7] Attiecībā uz darījumu ar SIA „Bimbergs” tiesa atzinusi, ka pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli, jo pakalpojums, kuru pieteicēja saņēmusi no SIA „Bimbergs”, nodrošināja ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamu darījumu. Proti, šis pakalpojums bija vērsts uz nekustamā īpašuma sagatavošanu pārdošanai. Savukārt nekustamā īpašuma pārdošana saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 23.punktu nav apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

Izvērtējot soda naudas samērīgumu, tiesa arī atzinusi, ka šajā darījumā ir saskatāma pieteicējas apzināta darbība, kas vērsta uz nodokļu samazināšanu. Tiesa atzina, ka nekustamais īpašums tika atsavināts sabiedrībai „Selga Lait”, kura ir saistīta ar pieteicēju. Tādēļ, tiesas ieskatā, pastāv liela ticamība, ka darījumi saistībā ar īpašuma pārdošanu un sakārtošanu ir vērtējami kā viena īpašnieka mantas sadale dažādos tam pieņemamos risinājumos. Šādā situācijā tiesa saskatīja, ka nekāda saimnieciskā darbība nebija plānota un līdz ar to pieteicējai nebija pamata darījumus atspoguļot kā tādus, kas nepieciešami *turpmāko ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai*. Šādos apstākļos tiesa atzina, ka pieteicēja uzrādījusi nepareizu informāciju par savām tiesībām iegūt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu.

No tiesas sprieduma motivācijas ir secināms, ka tiesa nepareizi interpretējusi tiesību normas, kas noteic priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par darījumiem, kas nodrošina citus apliekamus darījumus.

[8] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta „a” apakšpunkts noteic, ka priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Šā likuma 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Secināms, ka priekšnodoklis ir atskaitāms no budžetā maksājamās (samaksātās) nodokļa summas par tādiem darījumiem, kas nodrošina citus personas ar nodokli apliekamus darījumus.

[9] Eiropas Savienības Tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli veido pievienotās vērtības nodokļa sistēmas neatņemamu daļu, ko principā nevar ierobežot. Priekšnodokļa atskaitījuma sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto pievienotās vērtības nodokli uzlikto nastu. Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda principā ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 25.punktu, 2005.gada 26.maija sprieduma lietā C-465/03 33., 34.punktu*).

Saimnieciskā darbība pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izpratnē nesastāv no vienas darbības, bet tā var sastāvēt no secīgu darbību kopuma (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 1985.gada 14.februāra sprieduma lietā C-268/83 22.punktu, 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 20., 21.punktu*).

Lai pievienotās vērtības nodoklis būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tieši un to veikšanas brīdī saistītiem ar nākotnes darījumiem, kas dod tiesības izdarīt atskaitījumu. Tādējādi tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 26.maija sprieduma lietā C-465/03 35.punktu*).

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tostarp apstākli, ka pievienotās vērtības nodokļa objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību), kā arī pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu (pievienotās vērtības nodokli reāli maksā tikai galējais patērētājs, bet saimnieciskās darbības veikšanas procesā saimnieciskās darbības veicēju reāli tas neskar), ir atzīstams, ka priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa, savukārt šīs izmaksas varētu tikt iekļautas attiecīgo preču vai pakalpojumu pārdošanas cenā. Tādējādi būtiskais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir tieša un tūlītēja saikne starp saņemto pakalpojumu (iegādāto preci) un apliekamo darījumu jeb starp atskaitāmo priekšnodokli un samaksāto (samaksājamo) nodokli.

No minētā secināms, ka parasti saikne priekšnodokļa atskaitīšanai pastāv starp agrāko darījumu un darījumiem, kas tam seko. Proti, agrākā darījuma izmaksas var veidot vēlāko darījumu cenu. Tomēr, ievērojot pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu, kā to norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, jēdziens *tieša un tūlītēja saikne* nav definējams vispārīgi, bet tās konstatējums ir atkarīgs no konkrētiem apstākļiem (*sk. 2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā C-98/98 25.punktu*). Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka *saistība var tikt konstatēta arī tikai ar nodomu attiecīgus darījumus veikt nākotnē, kā arī ar iepriekš veiktiem darījumiem* (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 22.-35.punktu*).

Ja nodokļu maksātājs nodod aktīvus un vairs neveic darījumus pēc tam, kad ir izmantojis šim nolūkam sniegtos pakalpojumus, šo pakalpojumu izmaksas ir jāuzskata par viņa uzņēmuma neatņemamu saimnieciskās darbības daļu pirms nodošanas, un jāatzīst viņa tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Jebkuras citas interpretācijas rezultātā tiktu patvaļīgi nošķirti izdevumi, kas radās pirms saimnieciskās darbības veikšanas un tās veikšanas laikā, no vienas puses, un izdevumi, kas radušies tās izbeigšanas nolūkā, no otras puses (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-*

32/03 23.punktu). No minētā ir secināms, ka izdevumi, kas rodas attiecīgās darbības likvidācijas periodā, var tikt uzskatīti par daļu no saimnieciskās darbības. Lai tos par tādiem tiešām uzskatītu, nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem vai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu šādā situācijā jāatzīst tiktāl, cik to izmantošana nerada krāpšanu vai ļaunprātīgu situācijas izmantošanu (*sk. turpat, 24., 26., 31.punktu*).

[10] Izskatāmajā lietā no apgabaltiesas sprieduma izriet, ka nekustamais īpašums, kura sakārtošana (apliekams darījums) un vēlāk pārdošana (neapliekams darījums) tika veikta, ir zivju apstrādes komplekss. No lietas secināms, ka šajā īpašumā saimnieciskās darbības ietvaros tika veikta preču, tas ir, zivju konservu un pusfabrikātu ražošana. Savukārt pēc īpašuma pārdošanas pieteicēja zivju pārstrādes cehā saimniecisko darbību vairs neveica.

Ievērojot minēto, pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības atzīšanai nepieciešams vērtēt, vai starp īpašuma sakārtošanas pakalpojumu saimnieciskās darbības noslēgumā nav konstatējama saikne ar citiem apliekamiem darījumiem pieteicējas pirms tam veiktās saimnieciskās darbības ietvaros. Citiem vārdiem, vai attiecīgā pakalpojuma izmaksas neizriet no pieteicējas saimnieciskās darbības (*sal.: Senāta 2006.gada 19.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-332/2006 11.punkts*).

Tiesa nepamatoti ir aprobežojusies ar vērtējumu par attiecīgā pakalpojuma izmaksu saistību vienīgi ar nekustamā īpašuma pārdošanas darījumu un apstākli, ka pēc šā pakalpojuma saņemšanas pieteicēja saimniecisko darbību vairs neveica. Tādēļ apgabaltiesas spriedums daļā par darījumu ar sabiedrību „Bimbergs” nav tiesisks. Vienlaikus Senāts, kā iepriekš jau minēts, norāda, ka priekšnodokļa atskaitījuma tiesība ir ierobežojama, ja persona to izmanto krāpšanas vai situācijas ļaunprātīgas izmantošanas nolūkā. Šajā sakarībā tiesai jāpārbauda un jānovērtē viss iestādes administratīvā akta pamatojums, tostarp attiecībā uz pakalpojuma saņemšanu.

[11] Spriedums daļā par pieteicējas darījumiem ar SIA „Ais Lata” neatbilst Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai un 247.panta pirmajai daļai, kas attiecīgi noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem; tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153.pantu nav nepieciešams pierādīt.

[12] Tiesa atzinusi, ka pieteicējas darījums par kārbu un sojas eļļas pirkumu 2003.gada novembrī nav noticis ar rēķinā norādīto personu. Savukārt, izvērtējot soda naudas samēriību, tiesa atzinusi, ka pašas pieteicējas rīcība nav vērtējama kā godprātīga, jo pieteicēja jau dokumentu parakstīšanas brīdī ar sabiedrību „Ais Lata” apzinājās (vai tai bija jāapzinās), ka dokumenti neatspoguļo patieso darījuma būtību. Visbeidzot, tiesa no minētā izdarījusi secinājumu, ka pieteicēja apzināti slēgusi fiktīvus darījumus.

No tiesas sprieduma izriet, ka SIA „Ais Lata” bijusi reģistrēta uzņēmumu reģistrā, ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, sniegusi atskaites par darījumiem, nodarbinājusi personas un sniegusi par tām atskaites, strīdus rēķini izrakstīti uz Valsts ieņēmumu dienestā izsniegtajām preču-pavadzīmju rēķinu veidlapām. Savukārt tās rīkotājdirektors, kurš tāds bijis attiecīgo darījumu noslēgšanas laikā, Valsts ieņēmumu dienestam paskaidrojis, ka darījumus ar pieteicēju nav veicis un personu, kura sabiedrības „Ais Lata” vārdā izrakstījusi rēķinu, nepazīst. Tiesa, tā kā darījumu vērtība, tās ieskatā, bijusi ievērojama, atzinusi, ka pieteicējai, iegādājoties preces, bija pienākums pārliecināties, vai darījuma partnera vārdā rīkojas pilnvarota

persona. Tiesa arī norādījusi, ka SIA „Ais Lata” rīkotājdirektora paskaidrojums norāda uz nepilnībām šīs sabiedrības saimnieciskajā darbībā.

No minētajiem tiesas apsvērumiem ir redzams, ka tiesa secinājumu par to, ka pieteicēja preces nav saņēmusi no rēķinā norādītās personas, ka arī pati nav rīkojusies godprātīgi, izdarījusi uz divu apstākļu pamata, proti, darījuma partnera amatpersona paskaidrojumā noliegusi šo darījumu, turklāt pieteicējai bijis pienākums pārliecināties par darījuma partnera pilnvarotajām personām.

Senāts vispirms norāda, ka tiesību normas nenoteic pienākumu pārbaudīt personas, kura slēgusi darījumu, pilnvaras. Tādēļ šāds apstāklis pats par sevi nevar raksturot personas rīcības tiesiskumu. Līdz ar to, tiesas secinājumi par nenotikušo darījumu un pieteicējas negodprātīgo rīcību ir balstīti vienīgi uz darījuma partnera paskaidrojumā sniegtajām ziņām. Ņemot vērā lietā esošās citas ziņas par pieteicējas darījuma partneres saimniecisko darbību pirms strīdus darījumiem, tiesa nav izpildījusi pienākumu novērtēt visus lietas apstākļus. Tiesai šādā gadījumā vajadzēja apsvērt arī jautājumu par papildu pierādījumu iegūšanu (piemēram, paskaidrojumu sniegušās personas nopratināšanu tiesas sēdē par apstākļiem, kādos viņš kļuvis par attiecīgās sabiedrības amatpersonu, pieteicējas amatpersonu nopratināšanu par attiecīgā darījuma noslēgšanas un preces saņemšanas apstākļiem, pieteicējas saimniecisko darbību attiecīgajā periodā u.tml.). Tā kā tiesa nav izpildījusi pienākumu vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudīt pierādījumus un secinājumus spriedumā nav pamatojusi ar apstākļiem, kuri nodibināti ar šādi pārbaudītiem pierādījumiem, spriedums daļā par pieteicējas darījumiem ar sabiedrību „Ais Lata” nav atzīstams par tiesisku.

[13] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Tādēļ Senāts nevērtē pārējos kasācijas sūdzības argumentus.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 12.februāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Kopsēdes priekšsēdētāja senatore	<i>(paraksts)</i>	V.Krūmiņa
Senators	<i>(paraksts)</i>	A.Guļāns
Senatore	<i>(paraksts)</i>	V.Kakste
Senatore	<i>(paraksts)</i>	D.Mita
Senators	<i>(paraksts)</i>	J.Neimanis
Senatore	<i>(paraksts)</i>	I.Skultāne