**1. Iegādātās preces vai saņemtā pakalpojuma izmantošana ar pievienotās vērtības nodokli apliekamam darījumam kā priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai**

Viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar pievienotās vērtības nodokli, ir izmantoti šīs personas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem, turklāt jāņem vērā, ka izšķirošs ir tieši personas nodoms izmantot preces vai pakalpojumus saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Vienlaikus ir jākonstatē, ka pievienotās vērtības nodoklis tiktu samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas patiešām vajadzīgi saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu nodrošināšanai.

**2. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par sagatavošanās darbu veikšanu**

Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu personai ir arī tajā gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi. Attiecīgi secināms, ka sagatavošanās darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējie sagatavošanās darbi, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbi tik tiešām ir saistīti ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

**3. Valsts ieņēmumu dienesta tiesības veikt nodokļu pārmaksas pamatotības pārbaudi nodokļu maksātāja maksātnespējas gadījumā**

Tiesības veikt nodokļu pārmaksas pamatotības pārbaudi, arī auditu, ir vispārīgas Valsts ieņēmumu dienesta tiesības atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrajai, piektajai un sestajai daļai, kuras nezūd arī uzņēmuma maksātnespējas gadījumā.

**4. Savas iespējamās prasījuma tiesības Valsts ieņēmumu dienests nevar īstenot ārpus Maksātnespējas likumā noteiktās kārtības**

Valsts ieņēmumu dienests savas iespējamās prasījuma tiesības pret maksātnespējīgu nodokļu maksātāju par nodokļu parāda samaksu var īstenot tikai maksātnespējas procesā. Tas nevar vienpusēji pārvirzīt pārmaksu konstatēto nodokļu parāda segšanai, kā arī piedzīt nodokļu parādus (arī soda naudu) ārpus maksātnespējas procesā paredzētās kārtības.

**5. Vispārējās jurisdikcijas tiesas kompetencē ietilpst pārbaude par Valsts ieņēmumu dienesta kā kreditora tiesību īstenošana maksātnespējas procesa laikā**

Administratīvās tiesas kompetencē neietilpst pārbaude par to, kā Valsts ieņēmumu dienests īsteno savas kā kreditora tiesības maksātnespējas procesa laikā. Tas ir pakļauts vispārējās jurisdikcijas tiesai atbilstoši Civilprocesa likuma un Maksātnespējas likuma normām.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 29.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420481812, SKA-315/2017**

ECLI:LV:AT:2017:1229.A420481812.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Vīduša,

tiesnese Anita Kovaļevska,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Peltes īpašumi” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 27.jūnija lēmuma Nr. 22.4.8/5/529 atcelšanu, sakarā ar SIA „Peltes īpašumi” un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 12.februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests, veicot pievienotās vērtības nodokļa auditu, neatzina pieteicējas SIA „Peltes īpašumi” tiesības atskaitīt priekšnodokli par konkrētiem darījumiem, jo apšaubīja, ka šo darījumu ietvaros saņemtās preces un pakalpojumi kādreiz tiks izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Proti, dienests secinājis, ka pieteicēja ir radījusi tikai iespaidu par nodomu nākotnē veikt apliekamus darījumus – pieteicējas nodoms veikt zemesgabalu apbūvi ir tikai formāls un abstrakts, jo pieteicēja faktiski nav veikusi nekādas darbības sava nodoma īstenošanai.

Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 27.jūnija lēmumu Nr. 22.4.8/5/529 kā administratīvo aktu tā galīgajā redakcijā. Ar minēto lēmumu pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt minēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 23.maija spriedumu pieteikums apmierināts daļēji.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicējas un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 12.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji. Tiesas spriedums, tostarp pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pārmaksātās summas ir uzskatāmas par nodokļa maksātāja mantu, kas attiecīgi ir atdodama nodokļu maksātājam vai ieskaitāma viņa citu nodokļu parādos, ja tādi ir. Taču šādas darbības ir veicamas, ja nav objektīvu šaubu par nodokļa apmēru un pārmaksas pamatotību. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienestam, pirms lemt par rīcību ar pārmaksāto nodokli, ir tiesības pārbaudīt pārmaksu pamatotību, tas ir, veikt auditu. Tā kā no pieteicējas paskaidrojumiem ir secināms, ka pieteicējai ir pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, kas ir pieteicējas manta, kas paredzēta kreditora interešu nodrošināšanai maksātnespējas procesā, dienestam bija tiesības novērst šaubas par pārmaksas pamatotību un veikt nodokļu auditu. Pat ja nodokļu maksātājs ir pasludināts par maksātnespējīgu, nosakot nodokļu pārmaksas apmēru, dienestam ir pienākums ievērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrajā daļā noteikto kārtību. Ņemot vērā minēto, dienestam bija tiesības veikt nodokļu auditu pēc pieteicējas pasludināšanas par maksātnespējīgu un precizēt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas apmēru, tostarp samazinot no budžeta atmaksājamo nodokli.

[3.2] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 23.punkta un 1.panta 39.punkta secināms, ka gadījumā, ja pieteicēja pārdotu iegādāto zemesgabalu, tad šāds darījums nebūtu apliekams ar pievienotās vērtības nodokli, līdz ar to pieteicējai nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli par strīdus darījumiem. Savukārt, ja pieteicēja pārdotu uzbūvētās nelietotās ēkas vai pārdotu zemesgabalus pēc būvatļaujas saņemšanas, vai plānotu uzbūvētās ēkas iznomāt, tad šādi darījumi būtu apliekami ar pievienotās vērtības nodokli un pieteicējai būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[3.3] Lai konstatētu preces izmantošanu savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, būtisks ir personas nodoms to iegūt ar mērķi turpmāk izmantot saimnieciskajā darbībā. Apstāklis, ka vēlāk saimnieciskās darbības plāns kādu iemeslu dēļ netiek īstenots, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas. Līdz ar to vērtējams, vai pieteicējai bija nodoms veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu saimniecisko darbību.

[3.4] Par pieteicējas nopietnu nolūku attīstīt nekustamo īpašumu, veicot uz tā būvniecību un attiecīgi pārdodot uzbūvētās ēkas, un tādējādi veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, liecina turpmāk minētais.

2005.gada oktobrī SIA „MEI Latvia” nosūtīja pārskatu mātes uzņēmumam Nīderlandē par Sužu projekta attīstību, ziņojot par plānoto tikšanos ar arhitektu, par to, ka pašvaldībā tiek apstiprināts teritorijas plānojums, kas ir ņemams vērā, nosakot, piemēram, stāvu skaitu.

2005.gada oktobrī Grācā notiek tikšanās ar mātes uzņēmuma pārstāvjiem un investoriem, kur tiek prezentēts plāns sagatavot skiču un tehnisko projektu, uzsākt būvniecību, kā arī tiek prezentēta paredzamā peļņa pēc dzīvokļu pārdošanas.

2005.gada oktobrī tiek gatavots pārskats par Sužu projektu, kur attiecībā uz būvniecības plāniem norādīts, ka arhitekts turpina darbu, pašvaldībā turpinās teritorijas plānošanas jautājumu risināšana.

Vadības ziņojumos pieteicēja norāda, ka pārskata gada laikā sabiedrība veic nepieciešamos pasākumus, lai uzsāktu sev piederošā zemesgabala apbūves projekta īstenošanu. Lietā ir iesniegti 2005., 2006. un 2009.gada vadības ziņojumi.

SIA „Ober Haus Vērtēšanas Serviss” ir veikusi pieteicējas zemesgabala novērtēšanu iesniegšanai *Sampo* bankā, vērtējumā iekļaujot aprēķinus, kas aptver ieņēmumus no nākotnē uzbūvēto dzīvokļu pārdošanas. Uz šo vērtējumu ir izdarīta atsauce 2006.gada februāra ziņojumā par Sužu projekta attīstību.

Pieteicēja ir nojaukusi teritorijā esošas padomju laikā būvētās ēkas.

Pieteicēja 2008.gada vasarā no pašvaldības saņēmusi izziņas par zemesgabalu atļauto izmatošanu.

2009.gada septembrī pieteicēja Rīgas pašvaldībai lūdza izskatīt nepieciešamību izstrādāt detālplānojumu. Iesniegumā norādīts, ka teritorijā paredzēta daudzfunkcionāla apbūve dažādās apbūves teritorijās ar dažādu atļauto stāvu skaitu, savukārt oktobrī SIA „Arhiidea” pēc pieteicējas pasūtījuma izstrādāja teritorijas plānotās attīstības priekšlikuma skici iesniegšanai pašvaldībai, no kuras secināms, ka plānots izveidot dzīvojamo teritoriju.

2010.gada februārī Rīgas dome pieņēmusi lēmumu par detālplānojuma izstrādes uzsākšanu un apstiprinājusi darba uzdevumu.

2010.gada martā pieteicēja vairākiem adresātiem nosūtījusi paziņojumu par detālplānojuma izstrādes uzsākšanu.

[3.5] Daļa tiesā iesniegto dokumentu ir sabiedrības iekšējie dokumenti, un tie nav gatavoti iesniegšanai valsts vai pašvaldības iestādēs, tādējādi ir pamats domāt, ka tie objektīvi atspoguļo pieteicējas nodomu pašai veikt zemesgabalu apbūvi. Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti uzskata, ka pieteicējas iesniegtajiem sabiedrības iekšējiem dokumentiem ir mazāks pierādīšanas spēks iepretim citiem pierādījumiem lietā.

Konkrētajā gadījumā, novērtējot pierādījumus lietā to savstarpējā kopsakarā, atzīstams, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti liecina par nopietnu nolūku attīstīt nekustamo īpašumu, veicot uz tā būvniecību un attiecīgi pārdodot uzbūvētās ēkas. Pierādījumus, kas ļautu atspēkot šo ziņu patiesumu un norādītu uz pieteicējas ļaunprātību, dienests nav iesniedzis. Savukārt dienesta arguments, ka pieteicēja nav veikusi nekādas darbības sava nodoma īstenošanai, neatbilst lietā nodibinātiem faktiem.

[3.6] Pieteicējas ilggadīgas darbības zemesgabalu sakārtošanā, tiesvedībās, ēku nojaukšanā ir nesušas pieteicējai būtiskus zaudējumus vairāk nekā 10 miljonu latu apmērā, ko saprātīgi nevarētu cerēt atgūt tikai ar zemesgabalu tālākpārdošanu. Tādējādi minētais netieši norāda uz ieceri īstenot būvniecību un zaudējumus ieskaitīt nesegtajos zaudējumos, un segt tos ar peļņu no projekta īstenošanas.

Tādējādi pārbaudāms, vai no pieteicējai izrakstītajiem pievienotās vērtības nodokļa rēķiniem un citiem dokumentiem konstatējams, ka prece vai pakalpojums ir sniegts ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3.7] SIA „Arhiidea” pieteicējas uzdevumā ir izstrādājusi teritorijas plānotās attīstības priekšlikuma skici, ievērojot Rīgas domes Pilsētas attīstības departamenta norādījumus par nepieciešamo darbu veikšanu detālplānojuma izstrādes procesā. Šis darījums ir saistāms ar nākotnē plānoto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu.

[3.8] Kā redzams no Valsts vienotās zemesgrāmatas izdrukas, Tiesu informatīvās sistēmas un lietas materiāliem, par zemesgabalu piederību notika civiltiesiski strīdi, līdz galam nebija pabeigts zemesgabalu un uz tiem esošo ēku privatizācijas process, kā arī tika ierosināts kriminālprocess par darbībām saistībā ar šo īpašumu. Tādējādi ir pamatoti uzskatīt, ka pieteicējai ir bijusi objektīva nepieciešamība saņemt juridiskos pakalpojumus.

No zvērināta advokāta V. Skrastiņa izrakstītajiem rēķiniem ir iespējams identificēt, par kādiem juridiskiem pakalpojumiem minētie rēķini ir izrakstīti. Nerodas šaubas, ka minētie tiesvedības procesi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību, līdz ar to dienests nepamatoti ir liedzis atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar zvērinātu advokātu V. Skrastiņu saskaņā ar rēķinu Nr. 11/10, Nr. 18/11, Nr. 62/11, Nr. 246/10. Savukārt attiecībā uz rēķinu Nr. 19/11, no kura redzams, ka tas izrakstīts par veiksmes atlīdzību par pieteicējai veiksmīgu tiesvedības rezultātu, tiesas vērtējumā, tas tieši nav saistāms ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu, līdz ar to nav izmantojams priekšnodokļa atskaitīšanai.

No ZAB „Reihmanis & Partneri” izrakstītajiem rēķiniem ir iespējams identificēt, par kādiem juridiskiem pakalpojumiem minētie rēķini ir izrakstīti, lietā ir iesniegti detalizēti rēķinos norādīto veikto darbu saraksti. Nerodas šaubas, ka ZAB „Reihmanis & Partneri” sniegtie pakalpojumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Līdz ar to dienests nepamatoti ir liedzis pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar ZAB „Reihmanis & Partneri”.

[3.9] Izvērtējot SIA „CEG Latvia” izrakstītos rēķinus, konstatējams, ka nepastāv priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai par pieteicējas darījumiem ar SIA „CEG Latvia”, jo rēķini vienīgi satur norādi, ka tie ir izrakstīti par vadības pakalpojumiem, taču no tiem nav iespējams noteikt SIA „CEG Latvia” sniegto vadības pakalpojumu būtību. Kaut arī tie izrakstīti par ievērojamu summu, nav konstatējami nekādi pielikumi vai atskaites, kuras saturētu pārskatu par tiem vadības pakalpojumiem, kurus SIA „CEG Latvia” ir sniegusi pieteicējai. Līdz ar to nevar noteikt to saistību ar pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu. Turklāt apstāklis, ka pieteicējas darbinieks *Neil Daniel Gillespie Jennings* vēlāk kļuvis par SIA „CEG Latvia” valdes locekli, netieši norāda uz to, ka pieteicēja un SIA „CEG Latvia” varētu būt veikušas saskaņotas darbības, noformējot faktiskiem darījumiem neatbilstošus rēķinus, tādējādi ar priekšnodokļa atskaitīšanu centušās iegūt kādas fiskālas priekšrocības.

Tā kā par pieteicējas darījumiem ar SIA „CEG Latvia” nav grāmatvedības attaisnojuma dokumentu, no kuriem būtu identificējama sniegto vadības pakalpojumu būtība, nav arī pamata priekšnodokļa atskaitīšanai. Attiecībā uz saimnieciskā darījuma norisi, aprakstu un pamatojumu tiesību normas paredz noteiktus pierādīšanas līdzekļus – grāmatvedības attaisnojuma dokumentus. Ja grāmatvedības attaisnojuma dokumentu nav, tos nevar aizstāt liecinieka liecības. Līdz ar to nav nepieciešams izsaukt kā liecinieku SIA „CEG Latvia” amatpersonu strīdus darījumu laikā. Turklāt šī amatpersona 2012.gada 8.februārī ir sniegusi paskaidrojumu dienestam par darījumiem ar pieteicēju, norādot, ka prezentējusi sabiedrību gan Šveices dalībniekiem, gan potenciāliem uzņēmumiem, kuri varētu pārņemt vadības pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi šis paskaidrojums apstiprina jau iepriekš secināto, ka darījumu būtība nav

konstatējama.

[3.10] Izvērtējot SIA „NP Properties” rēķinus, nav pamata apšaubīt, ka darījumi faktiski ir notikuši, tie ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību, ir gūstams pietiekams priekšstats, kādas darbības tieši saskaņā ar līgumu veiktas. Līdz ar to dienests nepamatoti liedzis tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz SIA „NP Properties” izrakstītajiem rēķiniem.

[3.11] Nav šaubu, ka darījums ar SIA „Immostate” (nekustamā īpašuma novērtējums) faktiski ir noticis. Turklāt, tā kā nekustamo īpašumu novērtējums ietilpst saimnieciskās darbības jēdzienā kā sagatavošanās darbs apliekamo darījumu veikšanai, tad pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[3.12] Darījumi saistībā ar teritorijas sakopšanu (SIA „Serviss & Kompānija” un SIA „I.R.Saimnieks”) ir saistīti ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu, līdz ar to dienests nepamatoti liedzis atskaitīt priekšnodokli.

[3.13] Pretēji dienesta norādītajam pieteicēja ir ticami izskaidrojusi, kāpēc detālplānojuma izstrāde netika uzsākta un tālākās darbības netika veiktas. Kā norāda pieteicēja, projekta īstenošanas gaitā tā saskārās ar vairākām iepriekš neparedzētām problēmām, kas ievērojami aizkavēja ciemata būvniecību. Pieteicēja bija spiesta iesaistīties tiesvedībās un kriminālprocesos, lai nodrošinātu īpašuma tiesību saglabāšanu un iespēju turpināt projekta īstenošanu. No Tiesu informācijas sistēmas datiem redzams, ka pieteicējai ir bijušas vairākas tiesvedības ar Septītās dienas adventistu Latvijas draudžu Savienību par īpašuma tiesībām uz zemesgabaliem. Pēdējā tiesvedība noslēgusies 2011.gada janvārī. Tāpat pieteicēja norāda, ka pēc Septītās dienas adventistu Latvijas draudžu Savienības iesniegumiem tikuši uzsākti divi kriminālprocesi, kuru ietvaros zemesgabaliem piemērots arests. Kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicējas pārstāve, kamēr pastāvēja šie strīdi, investori nebija gatavi veikt liela apmēra investīcijas, kas attaisnotu sākotnējo ieguldījumu atpelnīšanu. Būvniecības process netika virzīts, jo, ņemot vērā būvniecības apjomu, būvnodeva pašvaldībai vien veidotu tādu summu, kas jau ir lielas investīcijas, kuras investori nebija gatavi veikt, kamēr pastāvēja strīds par īpašuma tiesībām.

[3.14] Ņemot vērā iepriekš norādīto, atzīstams, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti liedza pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem no SIA „Arhiidea”, SIA „Serviss & Kompānija”, SIA „Immostate”, SIA „I.R.Saimnieks”, ZAB „Reihmanis & Partneri”, SIA „NP Properties” un zvērināta advokāta V.Skrastiņa (izņemot pakalpojumus saskaņā ar rēķinu Nr. 19/11), jo tie ir atzīstami par izmantotiem nākotnē paredzētu nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu nodrošināšanai.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts tās pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu attiecībā uz darījumiem ar SIA „CEG Latvia” un zvērināta advokāta V. Skrastiņa rēķinu Nr. 19/11. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģijas statūtu 2.8.punktā ir noteikta advokāta un klienta vienošanās satura un formas obligātās sastāvdaļas, tostarp tas var būt papildu honorārs, kas ir atkarīgs no lietas rezultāta. Nav pamata liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo rēķins Nr. 19/11 ir izrakstīts par atlīdzības daļu, kuru advokātam bija tiesības prasīt no klienta tikai tad, kad izpildījās līgumā noteiktais nosacījums – stājās spēkā klientam labvēlīgs tiesas nolēmums par tiem pašiem civillietā sniegtajiem juridiskajiem pakalpojumiem, par kuriem tiesa atzina, ka ir iespējams tos identificēt un tie ir saistīti ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem. Tiesa nepamatoti nav piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta „a” apakšpunktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu un 247.panta pirmo daļu, jo savos secinājumos nonākusi pretrunā loģikas likumiem.

[4.2] Tā kā apelācijas instances tiesa nav vērtējusi un nav izteikusies par apelācijas sūdzībā norādītajiem pieteicējas argumentiem par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta „a” apakšpunktu, kā arī pirmās instances tiesas sprieduma nepareizību, nevar atzīt, ka apelācijas instances tiesa ir izskatījusi pieteicējas apelācijas sūdzību pēc būtības daļā par pieteicējas tiesībām uz priekšnodokli, kas izriet no darījuma ar zvērinātu advokātu V. Skrastiņu un nodokļa rēķinu Nr. 19/11. Šādi tiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmās daļas pārkāpumu, kas ir novedis pie nepareizas lietas izspriešanas.

[4.3] Tiesa, neapmierinot pieteicējas lūgumu nopratināt liecinieku [pers. A], nav rīkojusies saskaņā ar objektīvās izmeklēšanas principu, kā arī nav veikusi vispusīgu un objektīvu pierādījumu pārbaudi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas noteikumiem. Jāņem vērā, ka pieteicējai ir pasludināts maksātnespējas process, un pieteicējas pārstāvja rīcībā ir tikai tik daudz informācijas un dokumentu, cik tos ir iesniegušas bijušās atbildīgās personas. Noraidot lūgumu nopratināt liecinieku, tiesas attieksme bijusi neatbilstoša un nesamērīga konkrētās lietas apstākļiem, jo pieteicēja rīkojas kreditoru interesēs, tai objektīvi nepastāv iespēja iegūt rakstveida pierādījumus, ja tos nav nodevušas agrākās amatpersonas. Bijušā valdes locekļa liecības varēja būt pietiekams pierādījums, lai pārliecinātos par darījuma būtību, jo līgums un nodokļa rēķins atrodas lietas materiālos.

[4.4] Tiesa nav piemērojusi, lai gan tai bija jāpiemēro, Maksātnespējas likuma 73.panta otro daļu un Administratīvā procesa likuma 70.panta trešā daļa. Judikatūrā ir nostiprināta atziņa, ka visi parādi, arī nodokļu parādi, kas radušies līdz maksātnespējas dienai, ieskaitāmi kreditoru prasījumos pret maksātnespējīgo uzņēmumu (*Augstākās tiesas 2007.gada 10.maija spriedums lietā Nr. SKA-119/2007, 2006.gada 2.maija spriedums lietā Nr. SKA-151/2006, 2006.gada 21.marta spriedums lietā Nr. SKA-88/2006*). Ar pārsūdzēto lēmumu noteiktā soda nauda ir aprēķināta par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas 2011.gada 31.maijā. Tādējādi arī soda nauda būtu iekļaujama kreditoru prasījumos. Taču dienests prasījumu par soda naudu nav pieteicis ne mēneša laikā no maksātnespējas procesa pasludināšanas, ne arī sešu mēnešu laikā, līdz ar to tas nav iekļauts pieteicējas kreditoru prasījumu reģistrā. Saskaņā ar Maksātnespējas likuma 73.panta otro daļu pēc šā termiņa kreditors zaudē kreditora statusu un savas prasījuma tiesības pret parādnieku. Tādējādi dienests ir zaudējis savas prasījuma tiesības pret pieteicēju par soda naudas piedziņu. Lēmums daļā par soda naudas aprēķināšanu un pienākuma uzlikšanu iemaksāt valsts budžetā ir atzīstams par spēkā neesošu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru apmierināts pieteikums. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tas vien, ka pieteicēja savos iekšējos dokumentos ir norādījusi, ka vēlas uzsākt būvniecību, kā arī apstāklis, ka tā ir veikusi zemesgabala novērtēšanu, kā arī ir saņēmusi no pašvaldības izziņas par zemesgabalu atļauto izmantošanu, nenorāda uz pieteicējas nodomu nākotnē veikt apliekamus darījumus ar attiecīgajiem nekustamajiem īpašumiem. Pieteicējas iekšējie dokumenti būtu jāvērtē kā pierādījumi ar mazāku ticamību, jo tieši pieteicējas interesēs ir radīt iespaidu, ka tai ir nodoms nākotnē veikt apliekamus darījumus, proti, attīstīt nekustamo īpašumu. Nepastāv nekādi šķēršļi noformēt iekšējos dokumentus, kas formāli apstiprina pieteicējas nodomu.

[5.2] Tas, ka ir veikti atsevišķi darbi, piemēram, zemesgabala novērtēšana, juridisko strīdu atrisināšana attiecībā uz zemesgabaliem, vēl neliecina par iespējamu būvniecību nākotnē, turklāt jebkādu darbību veikšana pati par sevi neliecina, ka šo darbību veikšana notiek nākotnē ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Vieni un tie paši sagatavošanās darbi var būt vērsti kā uz apliekamu, tā uz neapliekamu darījumu nodrošināšanu.

[5.3] Tiesa nevērtēja lietā esošo informāciju, kas liecina par pieteicējas nodomu atsavināt neapbūvētu nekustamo īpašumu Jaunciema gatvē, Rīgā, ko apstiprināja pieteicējas pilnvarotās personas 2010.gada 23.augustā dienestam sniegtais paskaidrojums. Līdz ar to pati pieteicēja apliecināja vēlmi atsavināt nekustamo īpašumu ar darījumu, kas nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli.

[5.4] Vērā ir ņemams fakts, ka kopš 2011.gada tiesas sprieduma sastādīšanas līdz 2016.gada 12.februārim ir pagājuši vairāk nekā pieci gadi un pieteicēja nav veikusi tādu saimniecisko darbību, uz kuru varētu attiecināt iespējamās iepriekš veiktās darbības, par kurām pieteicējai būtu radušās tiesības atskaitīt priekšnodokli par it kā nākotnē plānotu saimniecisko darbību, tas ir, projekta īstenošana faktiski nav uzsākta.

Tiesai, konstatējot, ka konkrētais projekts ir vienīgais pieteicējas projekts, kas faktiski nav pat uzsākts, vajadzēja nonākt pie secinājuma, ka pieteicējas norādītais priekšnodoklis nav attiecināms uz pieteicējas ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām. Pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas varētu apstiprināt tās iespējamās ieceres īstenošanu vai īstenošanas uzsākšanu. Pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko darīt, kādas darbības iepriekšēja veikšana pati par sevi neliecina, ka sagatavošanas darbības tik tiešām ir saistītas ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[5.5] Pieteicēja līdz pat lietas izskatīšanai pēc būtības tiesā nav iesniegusi pierādījumus, kas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajai daļai apstiprinātu tās apgalvojumu pamatotību. Tādējādi tiesa pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu, jo bez pierādījumiem ir piešķīrusi ticamību pieteicējas izteiktajiem argumentiem. Tiesa ir vērtējusi pierādījumus atrauti, nevis to kopsakarā. Pārkāpjot procesuālās tiesību normas, tiesa nepamatoti attiecībā uz pieteicēju ir piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu, atzīstot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[6] Pieteicēja paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību neatzīst un norāda, ka dienesta argumenti ir vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu, kas neietilpst kasācijas instances kompetencē.

[7] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

**I**

[8] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā būtībā nepiekrīt tiesas izdarītajam secinājumam, ka pieteicējai bija nopietns nolūks attīstīt nekustamo īpašumu, veicot uz tā būvniecību un attiecīgi pārdodot uzbūvētās ēkas, respektīvi, veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus. Dienests norāda uz vairākiem apstākļiem, kas, tā ieskatā, rada šaubas par pieteicējas ieceri veikt tieši ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījumus. Līdz ar to konkrētajā lietā ir izšķirams strīds par to, vai pieteicējas iegādātās preces un pakalpojumus izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, kas dotu pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[9] Pārbaudot apgabaltiesas spriedumu, Augstākā tiesa atzīst, ka tiesas secinājumi par priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai ir pareizi, proti, tiesa pareizi tulkojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Atgādināms, ka viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar pievienotās vērtības nodokli, ir izmantoti šīs personas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Šajā saistībā Augstākā tiesa jau vairākkārt atzinusi, ka ir pietiekami, ja tiek konstatēts personas nodoms izmantot preces vai pakalpojumus saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Nepieciešams, lai pievienotās vērtības nodoklis tiktu samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas patiešām vajadzīgi saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu nodrošināšanai. Turklāt jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem (*Augstākās tiesas* *2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-335/2014 (A420528310) 13.punkts, 2012.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-523/2012 (A42615108) 9.punkts, 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr. SKA‑52/2010 (A42476406) 8.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesas spriedumos ir skaidrots, ka saimniecisko darbību var veidot vairākas secīgas darbības, tostarp sagatavojošās darbības. Persona, kas veic sagatavojošos darbus, līdz ar to ir uzskatāma par nodokļa maksātāju, un tai ir tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Rīkojoties kā tādam, šai personai ir tiesības uzreiz atskaitīt maksājamo vai samaksāto pievienotās vērtības nodokli par veiktajiem ieguldījumu darījumiem, ko tā ir iecerējusi veikt un kas dod tiesības uz atskaitīšanu, negaidot, kamēr šī darbība faktiski tiks sākta (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 29.novembra sprieduma lietā „Gran Via Moineşti”, C‑257/11, ECLI:EU:C:2012:759,**26., 27.punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā „[Schloßstraße](http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45337&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=339332)”, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303,**36.punkts un tajā minētā judikatūra*). Ir svarīgi uzsvērt, ka tieši preču vai pakalpojumu iegāde, ko veic nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, dod pamatu piemērot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un tādējādi arī nodokļa atskaitīšanas mehānismu. Tiesības uz atskaitīšanu rodas brīdī, kas atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, tas ir, tiklīdz preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti tam nodokļu maksātājam, kuram ir šādas tiesības. Tomēr nodokļu administrācijai nav aizliegts pieprasīt objektīvus pierādījumus, lai pamatotu personas iecerēto nodomu sākt saimniecisko darbību, kas radītu ar nodokli apliekamus darījumus. Būtiski uzsvērt, ka nodokļa maksātājs šo statusu iegūst tikai tad, ja viņa nodoms uzsākt iecerēto saimniecisko darbību ir labticīgs. Savukārt krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos nodokļu administrācija var pieprasīt ar atpakaļejošu spēku atmaksāt summas, kas atskaitītas, pamatojoties uz to, ka šie atskaitījumi tika veikti sakarā ar nepatiesām deklarācijām. Šādos apstākļos tiesai, balstoties uz objektīviem pierādījumiem, ir jāpārbauda, vai deklarētais nodoms uzsākt saimniecisko darbību, kas radītu ar nodokli apliekamus darījumus, ir bijis patiešām labticīgs (sal. *Eiropas Savienības Tiesas* *2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā „[Schloßstraße](http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45337&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=339332)”, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303, 37., 38., 40., 41.punkts un tajā minētā judikatūra*). Savukārt pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips pieprasa, ka tiesības uz atskaitījumu, tiklīdz tās ir radušās, tiek saglabātas pat tad, ja nodokļu administrācija vēlāk ir informēta, ka paredzētā saimnieciskā darbība, kuras rezultātā bija plānots veikt ar nodokli apliekamus darījumus, neīstenojas, ja vien netiek konstatēta krāpniecība vai ļaunprātīga izmantošana (sal. *Eiropas Savienības Tiesas* *2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā „Breitsohl”, C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, 41.punkts*). Pretējā gadījumā tas būtu pretrunā principam, ka pievienotās vērtības nodoklis pēc būtības ir neitrāls.

Tātad tiesības uz atskaitīšanu personai ir arī tajā gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi. Attiecīgi secināms, ka sagatavošanās darbi ir iekļaujami saimnieciskajā darbībā tikai tad, ja nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir pietiekami ticams, ko var apliecināt gan viņa iepriekšējie sagatavošanās darbi, gan citi pierādījumi kopumā. Savukārt kādas darbības iepriekšēja veikšana, pastāvot tikai abstraktai vēlmei kaut ko kaut kad darīt, pati par sevi neliecina, ka sagatavošanās darbi tik tiešām ir saistīti ar plānoto saimniecisko darbību, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāda abstrakta vēlme liecina par nodokļu maksātāja nodomu gūt fiskālas priekšrocības (*Augstākās tiesas 2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA‑335/2014 (A420528310) 13.punkts un tajā minētā judikatūra*)*.*

Līdz ar to tiesa izskatāmajā lietā pamatoti vērtēja, vai pieteicējai bija patiesi nopietns nodoms veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, proti, vai pieteicēja plānoja nākotnē būvēt ciematu un tālāk realizēt dzīvokļus.

[10] Dienests kasācijas sūdzībā pareizi ir atzīmējis, ka tie paši sagatavošanās darbi var būt vērsti arī uz neapliekamu darījumu nodrošināšanu. Šajā saistībā dienests norādījis, ka pieteicējas iecerētā projekta faktiskā norise neapstiprina tās nodomu veikt apliekamus darījumus.

Saskaņā ar Augstākās tiesas judikatūru vieni un tie paši sagatavošanās darbi (piemēram, topogrāfiskā plāna izstrāde, detālplānojuma izstrāde, arhitektūras plānošanas uzdevuma saņemšana, skiču projekta izstrādāšana) var būt vērsti kā uz apliekama, tā arī uz neapliekama darījuma nodrošināšanu. Tas ir, persona vienlīdz labi var izstrādāt zemesgabala detālplānojumu vai veikt citus darbus, lai vēlāk zemi atsavinātu par izdevīgāku cenu (neapliekams darījums), vai veikt šos pašus darbus, saņemt būvatļauju un veikt būvniecību, lai zemi atsavinātu kopā ar būvēm (apliekams darījums) (sal. *Augstākās tiesas 2015.gada 11.marta spriedums lietā Nr. SKA‑373/2015 (A420422411), 7.punkts, 2014.gada 29.decembra sprieduma lietā Nr. SKA‑850/2014 (A420764410) 7.punkts*).

To, ka pieteicējai bija patiešām nopietns nolūks attīstīt nekustamo īpašumu, veicot būvniecību un attiecīgi pārdodot uzbūvētās ēkas, tādējādi veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, apgabaltiesa ir secinājusi no lietā esošā pierādījumu kopuma. Tiesa ir skaidri norādījusi uz to faktu kopumu (atreferēts šā sprieduma 3.4.punktā), kas ļāvis tiesai gūt pārliecību par pieteicējas nolūka patiesumu. No sprieduma ir redzams, ka šāda pārliecība tiesai radusies, novērtējot ne tikai pieteicējas veiktās darbības un citām personām pausto viedokli, bet citstarp arī pieteicējas iekšējos dokumentus, kuros tiek uzrādīti ieņēmumi (peļņa) no nākotnē uzbūvēto dzīvokļu pārdošanas. Tiesa atzinusi, ka pieteicēja ir ticami paskaidrojusi un pamatojusi, kāpēc mērķis apbūvēt tai piederošos zemesgabalus netika īstenots tā, kā sākotnēji tika plānots – proti, pieteicēja bija spiesta iesaistīties tiesvedībās un kriminālprocesos, lai nodrošinātu īpašuma tiesību saglabāšanu un iespēju turpināt projekta īstenošanu. Savukārt investori nebija gatavi veikt investīcijas, kamēr pastāvēja strīds par īpašuma tiesībām. Augstākā tiesa nesaskata, ka apgabaltiesas izdarītie secinājumi par pieteicējas nolūku veikt apliekamus darījumus būtu balstīti nepierādītos pieņēmumos, nevis pierādījumos.

[11] Nav pamatoti Valsts ieņēmuma dienesta iebildumi, ka pieteicējas iekšējiem dokumentiem būtu piešķirama mazāka ticamība. Šajā saistībā apgabaltiesa ir norādījusi, ka pierādījumus, kas ļautu atspēkot pieteicējas iesniegtajos pierādījumos norādīto ziņu patiesumu un norādītu uz pieteicējas ļaunprātību, dienests nav iesniedzis. Turklāt no sprieduma redzams, ka tiesa pierādījumus lietā ir vērtējusi to savstarpējā kopsakarā, tostarp pieteicējas agrāk notikušo saziņu ar mātes uzņēmumu ārvalstī, kas uzrāda pieteicējas komercdarbības plānošanu attiecībā tieši uz būvniecības galarezultātā tapušo dzīvokļu tirdzniecību. Augstākajai tiesai nav pamata apšaubīt tiesas veikto pierādījumu novērtējumu.

Augstākā tiesa ar 2017.gada 3.augusta spriedumu lietā Nr. SKA‑126/2017 (A420436711) atcēla Administratīvās apgabaltiesas spriedumu, kurā pieteicējas SIA „Peltes īpašumi” pieteikums tika apmierināts. Minētajā lietā apgabaltiesa tāpat bija uzskatījusi, ka pieteicēja attiecībā uz to pašu, Sužu, projektu ir pierādījusi savu nodomu nākotnē veikt ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus (pārdot zemesgabalus ar būvēm). Augstākās tiesas spriedumā tika norādīts, ka apgabaltiesas secinājums par nākotnē plānotu būvniecību nebalstās uz pierādījumiem (*minētā sprieduma 9.punkts*).

Savukārt šajā lietā apgabaltiesa pārbaudījusi atšķirīgu pierādījumu kopumu, tostarp mātes uzņēmumam prezentēto projekta attīstības plānu ar plānotajām dzīvokļu pārdošanas cenām. Apgabaltiesa ir atspoguļojusi savu vērtējumu par šo pierādījumu ticamību, savukārt Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis uz konkrētiem apstākļiem, kas liktu apšaubīt šo pierādījumu patiesumu. Ievērojot minēto un ievērojot arī kasācijas instances tiesas kompetenci, šajā lietā nav pamata apšaubīt apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu.

[12] Noraidāms ir arī dienesta arguments, ka pieteicēja piecu gadu laikā (tas ir, kopš 2011.gada janvāra, kad noslēdzās pēdējā tiesvedība saistībā ar zemesgabalu īpašumtiesībām, līdz apgabaltiesas sprieduma sastādīšanai) faktiski nav uzsākusi projekta īstenošanu. Attiecībā uz minēto ir jāņem vērā, ka 2011.gada 26.maijā pieteicējai tika pasludināts maksātnespējas process. Tādējādi ir pašsaprotami, ka pieteicēja nevarēja turpināt īstenot zemesgabalu apbūves ieceri, jo tika piemērotas maksātnespējas procesu regulējošās tiesību normas. Proti, Maksātnespējas likuma 63.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka pēc juridiskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas parādnieks zaudē tiesības rīkoties ar visu savu mantu, kā arī ar viņa valdījumā vai turējumā esošo trešajām personām piederošo mantu, un šīs tiesības iegūst administrators.

[13] Apkopojot iepriekš minēto, atzīstams, ka Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumenti ir nepamatoti un noraidāmi. Augstākā tiesa nekonstatē, ka apgabaltiesa būtu pieļāvusi Valsts ieņēmumu dienesta sūdzībā minētos pārkāpumus. No lietā esošā pierādījumu kopuma tiesas izdarītie secinājumi ir atzīstami par atbilstošiem normatīvajiem aktiem, tostarp arī Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūrā izteiktajām atziņām.

Konstatējot pieteicējas nopietnu nodomu nākotnē veikt apliekamus darījumus, tiesa tālāk pamatoti pievērsās jautājumam par to, vai strīdus darījumi faktiski notikuši un vai tie patiešām bija vajadzīgi nākotnē paredzētu nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu nodrošināšanai.

**II**

[14] Pieteicēja argumentē, ka līgumā noteiktais zvērināta advokāta honorārs, kas ir atkarīgs no lietas rezultāta, ir daļa no kopējā advokāta honorāra, tāpēc nav pamata pieteicējai liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli, ņemot vērā to, ka šī atlīdzības daļa ir par tiem pašiem sniegtajiem juridiskajiem pakalpojumiem, kurus tiesa atzinusi par saistītiem ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka zvērināta advokāta izrakstītais rēķins par pieteicējai veiksmīgu tiesvedības rezultātu (jeb veiksmes atlīdzība) nav tieši saistāms ar pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu un līdz ar to nav izmantojams priekšnodokļa atskaitīšanai. Vienlaikus tiesa ir atzinusi pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par tiem pašiem juridiskajiem pakalpojumiem saskaņā ar citiem rēķiniem. Tiesa ir konstatējusi, ka no šiem rēķiniem ir iespējams identificēt, par kādiem pakalpojumiem tie ir izrakstīti, un tiesai nav radušās šaubas, ka tiesvedības procesi, saistībā ar kuriem sniegti šie pakalpojumi, ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Apgabaltiesa spriedumā nav motivējusi, kāpēc veiksmes atlīdzība, tās ieskatā, nav uzskatīta par tieši saistāmu ar pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu, ja reiz tā atzinusi, ka pieteicējai ir bijusi objektīva nepieciešamība saņemt šos juridiskos pakalpojumus par tiesvedības procesiem, kas ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Savukārt, ja saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts nodokļa rēķins, ir izmantoti apliekamo darījumu nodrošināšanai, ko pamato objektīvi pierādījumi, personai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par tiem saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu (sal. *Augstākās tiesas 2015.gada 21.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA‑86/2015 (A420651510) II sadaļa* par pamudinājuma atlīdzību).

Tā kā tiesa nav atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai pienācīgi un loģiski novērtējusi darījumu apliecinošos dokumentus atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta jēgai, pastāv pamats atcelt tiesas spriedumu šajā daļā.

**III**

[15] Pieteicēja argumentē, ka tiesa nepamatoti noraidījusi lūgumu nopratināt liecinieku [pers. A], uzskatot, ka pieteicējas bijušā valdes locekļa liecības būtu devušas iespēju pārliecināties par darījuma ar SIA „CEG Latvia” būtību.

Apgabaltiesa, atsaucoties arī uz Augstākās tiesas spriedumos pausto kritiku par vispārīgu vadības pakalpojumu norādīšanu nodokļu rēķinos, ir norādījusi uz to, ka no rēķiniem nav iespējams noteikt SIA „CEG Latvia” sniegto vadības pakalpojumu būtību. Tiesa ņēmusi vērā, ka nav konstatējami nekādi pielikumi vai atskaites, kurās būtu pārskats par sniegtajiem vadības pakalpojumiem, un tas liedz noteikt pakalpojumu saistību ar pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem. Apstākli, ka pieteicējas darbinieks [pers. A] vēlāk kļuvis par SIA „CEG Latvia” valdes locekli, tiesa uzskatījusi par tādu, kas netieši norāda uz to, ka pieteicēja un SIA „CEG Latvia” varētu būt veikušas saskaņotas darbības, noformējot faktiskiem darījumiem neatbilstošus rēķinus un tādējādi ar priekšnodokļa atskaitīšanu centušās iegūt kādas fiskālas priekšrocības.

Augstākās tiesas ieskatā, apgabaltiesas veiktā izmeklēšana attiecībā uz šo darījumu nav bijusi pienācīga un procesuāli taisnīga turpmāk minēto iemeslu dēļ.

[16] Ar pārsūdzēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu atzīts, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī ir noteikta soda nauda.

Nodokļu maksātājam atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantam ir uzlikta nasta pašam pierādīt iebildumus pret nodokļu administrācijas veikto papildu nodokļu aprēķinu. Ievērojot, ka pieteicējai ir liegtas likumā paredzētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un ir piemērota arī soda nauda – tātad iestādes lēmums visai būtiski ierobežo pieteicējas tiesības –, tiesai būtu jādod pieteicējai pienācīga iespēja aizstāvēties un pierādīt savus iebildumus. Šajā lietā pieteicēja arī norādījusi uz grūtībām, ko rada maksātnespējas process un šķēršļi iegūt plašāku dokumentāciju. Augstākās tiesas ieskatā, šādos apstākļos tiesas lēmumam neizsaukt liecinieku būtu jābūt pietiekami pārliecinoši argumentētam.

[17] Pārbaudot apgabaltiesas argumentāciju, secināms, ka tā nav pietiekama, lai pamatotu atteikšanos uzaicināt liecinieku.

Eiropas Savienības Tiesa, atbildot uz prejudiciālajiem jautājumiem par Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112) 178.panta „a” apakšpunktu un 226.panta 6.punktu, skaidrojusi: ziņu, kas obligāti ir jānorāda rēķinā, mērķis ir ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu esību. Tādējādi tas, vai rēķini atbilst direktīvas 2006/112 226.panta 6.punkta prasībām, ir jāanalizē šī mērķa gaismā (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, 27.punkts*).

Salīdzinoši, Eiropas Savienības Tiesa pirmšķietami secinājusi: ja rēķinā norādīti tikai „juridiskie pakalpojumi”, tad pakalpojumu veids nav norādīts pietiekami detalizēti, jo šis jēdziens aptver plašu pakalpojumu kopumu, tostarp pakalpojumus, kas ne vienmēr ietilpst saimnieciskajā darbībā. Turklāt šīs ziņas ir tik vispārīgas, ka tajās nav norādīts sniegto pakalpojumu apjoms.

Augstākās tiesas ieskatā nav pamata nepiekrist apgabaltiesas vērtējumam, ka arī „vadības pakalpojumi” bez sīkākas detalizācijas nesniedz skaidrību par to, kāds bijis pakalpojuma saturs, kas atkarībā no citiem lietas apstākļiem var būt pamats šaubīties arī par to, vai konkrēti pakalpojumi patiesi ir sniegti.

[18] Taču Eiropas Savienības Tiesas prakses judikatūra pietiekami skaidri norāda, ka, liedzot tiesības atskaitīt priekšnodokli, pieeja nedrīkst būt formāla. Pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, 42.punkts un tajā minētā judikatūra*). Nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz atskaitījumu tikai tādēļ, ka rēķins neatbilst direktīvas 2006/112 226.panta 6. un 7.punkta prasībām, ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas visas ar šīm tiesībām saistītās prasības pēc būtības. Šajā ziņā nodokļu administrācija nevar pārbaudīt tikai pašu rēķinu. Tai ir jāņem vērā arī nodokļu maksātāja sniegtā papildu informācija. Šo konstatējumu apstiprina direktīvas 2006/112 219.pants, saskaņā ar kuru rēķinam ir pielīdzināts jebkurš dokuments vai paziņojums, ar kuru tiek grozīts sākotnējais rēķins un kas īpaši un nepārprotami attiecas uz to.

Savukārt attiecībā uz pierādīšanas nastu Eiropas Savienības Tiesa arī uzsver, ka nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, ir jāpierāda, ka tas atbilst šo tiesību izmantošanas prasībām. Tādējādi nodokļu iestādes var pieprasīt pašam nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai izvērtētu, vai ir pamats tam piešķirt pieprasīto atskaitījumu (*minētā sprieduma 43.–46.punkts*).

[19] Ievērojot minēto, kā arī to, ka pieteicēja norādīja uz objektīvām grūtībām maksātnespējas procesa dēļ piekļūt visai dokumentācijai un ka pieteicējai nedrīkst bez pienācīga pamatojuma liegt tiesības sevi aizstāvēt, ja tāda iespēja pastāv, apgabaltiesa nepamatoti atzinusi par nepieļaujamu sniegto pakalpojumu saturu pierādīt ar citiem pieejamiem pierādīšanas līdzekļiem.

Apgabaltiesa arī norādījusi, ka pieteicēja un SIA „CEG Latvia” varētu būt veikušas saskaņotas darbības, noformējot faktiskiem darījumiem neatbilstošus rēķinus un tādējādi ar priekšnodokļa atskaitīšanu centušās iegūt kādas fiskālas priekšrocības. Taču šis apgalvojums ir palicis pieļāvuma formā – nav skaidrs, vai tiesa to uzskatījusi par nodibinātu faktu un vai tam ir bijusi nozīme lietas izskatīšanā. Ja tas tā ir, tad katrā ziņā šādam secinājumam nepietiek tikai ar to faktu, ka pastāv abu sabiedrību saistība caur vienu personu.

**IV**

[20] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka sakarā ar tās maksātnespējas procesa pasludināšanu Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinātā soda nauda bija iekļaujama kreditoru prasījumos, kuru dienests likumā noteiktajā termiņā nav pieteicis, tādējādi ir zaudējis prasījuma tiesības pret pieteicēju par soda naudas piedziņu.

[21] Valsts ieņēmumu dienests auditu veica, pārbaudot nodokļu pārmaksas pamatotību. Tiesības veikt nodokļu pārmaksas pamatotības pārbaudi, arī auditu, ir vispārīgas Valsts ieņēmumu dienesta tiesības atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrajai, piektajai un sestajai daļai (*Augstākās tiesas 2009.gada 18.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA‑257/2009 (A42337306) 8.punkts*).

Minētās tiesības nezūd arī tad, ja tiek pasludināts nodokļu maksātāja maksātnespējas process. Proti, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības pārbaudīt, cik pamatota ir nodokļu maksātājam izveidojusies nodokļu pārmaksa.

Tāpat Valsts ieņēmumu dienestam ir vispārīgas tiesības pārbaudīt nodokļu samaksas pareizību un aprēķināt nodokļu parādu (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pants). Arī šīs tiesības nezūd tikai tādēļ, ka ir pasludināts maksātnespējas process.

Likums, turklāt neparedz ierobežojumu Valsts ieņēmumu dienestam par konkrētu nodokļu pārkāpumu aprēķināt tiesību normās paredzētās soda naudas, ja pārkāpums noticis pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas. Līdz ar to apgabaltiesas secinājums, ka soda naudas aprēķins ir pamatots, ir pareizs.

[22] Pieteicēja tomēr pamatoti norāda, ka pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas Valsts ieņēmumu dienests savas iespējamās prasījuma tiesības pret nodokļu maksātāju par nodokļu parāda samaksu var īstenot tikai maksātnespējas procesā. Tas nevar vienpusēji pārvirzīt pārmaksu konstatēto nodokļu parāda segšanai, kā arī piedzīt nodokļu parādus (arī soda naudu) ārpus maksātnespējas procesā paredzētās kārtības (*Augstākās tiesas 2009.gada 18.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA‑257/2009 (A42337306) 9.–10.punkts*).

Taču pārbaude par to, kā Valsts ieņēmumu dienests īsteno savas kā kreditora tiesības maksātnespējas procesa laikā, nav administratīvās tiesas kompetencē. Tas ir pakļauts vispārējās jurisdikcijas tiesai atbilstoši Civilprocesa likuma un Maksātnespējas likuma normām (*Augstākās tiesas 2014.gada 10.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-95/2014 (**A421008109) 9.punkts*).

[23] Vienlaikus nevar neņemt vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests ir noteicis, ka aprēķinātais maksājums jāiemaksā valsts budžetā 30 dienu laikā pēc audita pārskata un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem saņemšanas.

Tātad Valsts ieņēmumu dienests ne tikai pārbaudījis nodokļu pārmaksas pamatotību un nodokļu parādu esību, bet arī uzlicis nepārprotamu pienākumu noteiktā laikā iemaksāt valsts budžetā aprēķināto nodokļu parādu.

Augstākā tiesa jau iepriekš norādījusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta astoto daļu, kas paredz pienākumu noteiktā termiņā iemaksāt budžetā aprēķināto nodokļu parādu, nevar piemērot gadījumā, kad ir pasludināts nodokļu maksātāja maksātnespējas process (*Augstākās tiesas 2016.gada 7.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-580/2016 (**A420508813) 10.punkts*). Ir piemērojamas speciālās normas, kuras regulē kreditoru prasījumu pieteikšanas un apmierināšanas kārtību. Tostarp ir piemērojama Maksātnespējas likuma 73.panta pirmajā un otrajā daļā noteiktā kārtība kreditoru prasījumu pieteikšanai (ar 2014.gada 25.septembra grozījumiem likumā iekļauta 73.panta vienpadsmitā daļa, kurā īpaši noteikts, ka šo vispārīgo kārtību attiecina arī uz Valsts ieņēmumu dienestu).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa, lai arī pamatoti pārbaudījusi pārmaksas pamatotību un nodokļu parāda aprēķinu pēc būtības, nepamatoti nav novērtējusi, vai lēmumā ietvertais pienākums aprēķināto nodokļu parādu noteiktā laikā iemaksāt budžetā ir tiesisks.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 12.februāra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 27.jūnija lēmuma Nr. 22.4.8/5/529 atcelšanu daļā, kas attiecas uz darījumu ar zvērinātu advokātu V. Skrastiņu (rēķins Nr. 19/11) un darījumu ar SIA „CEG Latvia”, un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai šajā daļā;

noraidīt Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību;

atmaksāt SIA „Peltes īpašumi” drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.