**Nodokļa sistēmas neitralitātes princips pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksas kārtībā**

1. Izpildot normatīvajos aktos noteiktās formālās un materiāltiesiskās prasības, nodokļa maksātājs var rēķināties ar pārmaksātā nodokļa atmaksu. Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Atskaitīšanas sistēmas un tātad arī atmaksāšanas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis.

2. Dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 183.pantā norādītos noteikumus, taču šie noteikumi nedrīkst ietekmēt nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu. Proti, pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksas kārtībai jāatbilst kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai un mērķim pilnībā atbrīvot saimnieciskās darbības veicēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis savas saimnieciskās darbības ietvaros, neradot finanšu riskus. Turklāt ar nodokli apliekama darījuma esības pārbaude ir jāveic, visaptveroši izvērtējot visus lietas apstākļus.

**Pierādāma nodokļu maksātāja labticība kā priekšnoteikums personas atbrīvošanai no pienākuma samaksāt nodokli, kas norādīts nodokļa rēķinā**

Nodokļa maksātājam vispārīgi ir pienākums samaksāt izrakstītajā rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli arī tad, ja darījums faktiski nav noticis. Ja nodokļa maksātājs pierāda savu labticību, tad tam ir jābūt iespējai koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli. Rēķinu korekcijas mērķis ir labot situāciju, kas, pamatojoties uz vēlāk konstatētiem apstākļiem, tiek atzīta par kļūdainu.

Proti, lai personu varētu atbrīvot no pienākuma samaksāt nodokli, kas norādīts nodokļa rēķinā par darījumu, kas faktiski nav noticis, vai otrādi – noteiktu personai pienākumu samaksāt šo nodokli, ir jānoskaidro, vai pieteicēja ir rīkojusies labticīgi -  veikusi visus atbilstošos pasākumus, kas ir saprātīgi sagaidāmi no rūpīga uzņēmēja.

**Pierādīšanas pienākuma sadalījums darījuma īstuma apstrīdēšanā**

Nodokļu iestādes var atsaukties uz labticības trūkumu tikai tad, ja tās tieši apgalvo, ka nodokļa maksātājs ir rīkojies nolaidīgi, paskaidro, kādi tiesiski un faktiski iemesli pamato šos apgalvojumus, un attiecīgā gadījumā iesniedz pierādījumus, kas šos apgalvojumus apstiprina. Proti, Valsts ieņēmumu dienestam, lai pamatotu atteikumu atmaksāt nodokļa pārmaksu, jāpierāda, ka personai bija pienākums aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem.

Lai arī nodokļu maksātājam ir līdzdarbošanās pienākums, tomēr, ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis primāros darījuma apliecinājuma dokumentus, tad Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu saistību ar krāpniecību.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 16.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420129320, SKA-713/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1116.A420129320.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:1116.A420129320.10.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz zemnieku saimniecības [Nosaukums] pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izdot zemnieku saimniecībai [Nosaukums] labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru tiktu apstiprināta un atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 2.decembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pieteicējai zemnieku saimniecībai [Nosaukums] atteikts atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. Lēmumā norādīts, ka strīdus prece (rapšu sēklas) ir piegādāta, nodokļa rēķins ir izrakstīts, darījums ir deklarēts, tomēr nav zināms faktiskais preces saņēmējs. Tas tiek noskaidrots kriminālprocesā. Līdz ar to nav arī zināms, vai faktiskais preču saņēmējs ir reģistrēts nodokļa maksātājs, tāpēc nodoklis jāmaksā preču piegādātājam jeb pieteicējai. Pievienotās vērtības nodokļa reversā maksāšanas kārtība nav piemērojama, jo darījumi starp pieteicēju un rēķinā norādīto preču saņēmēju SIA „Agritrans” faktiski nav notikuši.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 143.2panta pirmo daļu un otrās daļas 10.punktu nodokli par rapša sēklu piegādi, kas veikta iekšzemē, valsts budžetā maksā preču saņēmējs, ja preču piegādātājs un preču saņēmējs ir reģistrēti nodokļa maksātāji. Līdz ar to parastā situācijā, proti, ja rapsi tiešām iegādātos SIA ,,Agritrans”, tā arī aprēķinātu un samaksātu nodokli. Lietā nav strīda, ka SIA ,,Agritrans” darījumus ar pieteicēju nav veikusi. SIA ,,Agritrans” rekvizīti ir izmantoti krāpniecisku darbību īstenošanai.

[3.2] No lietas materiāliem nav konstatējams, ka pieteicēja apzināti būtu iesaistījusies fiktīvā darījumā, turklāt pieteicēja pati ir cietusi zaudējumus. Lietā nav konstatēts, ka pieteicēja vēlētos gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības. Darījuma brīdī pieteicēja, esot pārliecināta, ka rapša sēklas tiek piegādātas SIA ,,Agritrans”, bija tiesīga piemērot pievienotās vērtības nodokļa reverso maksāšanas kārtību, kā tas arī izdarīts, izrakstot attiecīgās pavadzīmes un nenorādot tajās nodokli. Arī pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā pieteicēja atspoguļoja to faktisko situāciju, par kādu tā bija pārliecināta darījuma brīdī. Tas vien, ka faktiskais preču saņēmējs krāpniecisku darbību rezultātā nav samaksājis par izkrāpto preci pieteicējai un nav aprēķinājis un samaksājis budžetā nodokli, nav pamats, lai neapstiprinātu pieteicējas iesniegto nodokļa deklarāciju. Valsts ieņēmumu dienesta lēmums nav vērsts uz situācijas taisnīgu atrisinājumu, jo gadījumā, ja pieteicēja neciestu krāpnieciskas rīcības dēļ, pieteicējai nodoklis nebūtu jāmaksā.

[3.3] Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta arguments, ka pieteicēja nav bijusi pietiekami uzmanīga darījumu partnera izvēlē. Pieteicēja tika mērķtiecīgi maldināta, tai uzrādīta viltota pilnvara un izmantots viltots zīmogs un spiedogs. Tāpat pieteicēju maldināja vēl viena nenoskaidrota persona, kas telefona sarunās ar pieteicējas pārstāvi uzdevās par SIA „Agritrans” pārstāvi. Līdz ar to nav pamata pārmest pieteicējai, ka tā nav ievērojusi pienācīgu piesardzību, lai izvairītos no iesaistīšanās krāpnieciskos darījumos.

[3.4] Normatīvie akti tieši neregulē, kā pieteicējai būtu jārīkojas situācijā, ja pēc darījuma noslēgšanas atklājas, ka tas bijis krāpniecisks un preces patiesībā nav saņēmis rēķinā norādītais darījumu partneris. Proti, normatīvie akti nenosaka, kā šāds darījums atspoguļojams deklarācijā, ja pavadzīmes par to ir izrakstītas un prece faktiski vairs nav pieteicējas īpašumā. Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvja tiesas sēdē skaidrotais, ka pieteicējai darījums būtu jāuzrāda kā pašpatēriņa darījums un pieteicējai pašai jāaprēķina nodoklis, nav taisnīgāks un tiesību normās pamatots risinājums.

[4] Valsts ieņēmumu dienests apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicēja nevar deklarēt darījumus, piemērojot tiem reverso maksāšanas kārtību, jo darījumi starp SIA „Agritrans” un pieteicēju faktiski nav notikuši un nodoklis maksāšanai budžetā nav aprēķināts. Tādējādi vienai no darījumā iesaistītajām pusēm jebkurā gadījumā ir jānodrošina pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšana un deklarēšana, jo tikai šādā veidā var tikt ievērots nodokļa neitralitātes princips.

[4.2] Jebkuram nodokļu maksātājam var rasties problēmas ar atlīdzības saņemšanu par piegādātajām precēm. Taču nodokļu maksātāja pienākumu aprēķināto nodokli iemaksāt valsts budžetā noteic Pievienotās vērtības nodokļa likuma 119.pants, paredzot, ka nodoklis ir jāaprēķina un jāmaksā neatkarīgi no atlīdzības saņemšanas par precēm.

[4.3] Ņemot vērā, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot fiskālās priekšrocības, vairākās nodokļu tiesības regulējošās normās nodokļu administrācijai ir noteikts pienākums veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu patiesumu, un gadījumā, ja tās rīcībā ir pierādījumi, ka darījums reāli nav noticis, papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu.

[4.4] Valsts ieņēmumu dienests nodokļu maksātājiem iesaka iegūt pēc iespējas pilnīgāku informāciju par potenciālo darījuma partneri, kas ļautu novērtēt tā uzticamību un darījuma risku, un atbildīgi pieņemt lēmumu par darījuma veikšanu vai arī atteikšanos no tā. Fakts, ka nodokļu maksātājs nav veicis saprātīgus pasākumus darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai, var radīt šaubas, ka tas ir rīkojies kā krietns un rūpīgs saimnieks. Ja pieteicēja bija pārdevusi rapsi nezināmam darījuma partnerim, neveicot saprātīgus pasākumus darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai, tad pieteicējas rapša piegādes darījumiem ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa standartlikme.

[4.5] Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā nav informācijas par kriminālprocesa Nr. 11360022819 gaitu un rapša izkrāpšanas fakta pierādīšanu. Turklāt pieteicēja kriminālprocesa ietvaros ir tiesīga pieteikt kompensāciju par visu zaudējumu summu, ieskaitot arī nodokļus. Tādējādi pieteicējai ir pienākums deklarēt rapša pārdošanas darījumus, piemērojot nodokļa standartlikmi.

[5] Pieteicēja par kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros kasāciju sūdzību uzskata par nepamatotu.

**Motīvu daļa**

[6] Kasācijas tiesvedības kārtībā noskaidrojams jautājums, vai apgabaltiesa pamatoti atzinusi pieteicējas tiesības saņemt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli. Lai to noskaidrotu, nepieciešams atbildēt uz jautājumu, vai pieteicējai ir pienākums deklarēt preču realizācijas darījumus ar SIA „Agritrans” un aprēķināt un samaksāt pievienotās vērtības nodokli par tiem, jo gadījumā, ja pieteicējai ir šāds pienākums, tai neveidojas nodokļa pārmaksa, turpretim, ja pieteicējai šāda pienākuma nav, tās no budžeta atmaksājamā nodokļa summa atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas datiem ir lielāka par budžetā maksājamā nodokļa apmēru, tātad veidojas nodokļa pārmaksa.

Atbilstoši apgabaltiesas noskaidrotajam konkrētās lietas faktiskajos apstākļos tika izrakstītas pavadzīmes, kurās norādīts, ka pieteicēja piegādā rapšu sēklas SIA „Agritrans”, piemērojot darījumam pievienotās vērtības nodokļa reverso maksāšanas kārtību, proti, nodokli aprēķina un valsts budžetā samaksā preču saņēmējs, tātad SIA „Agritrans”. Apgabaltiesa konstatējusi, ka SIA „Agritrans” rapšu sēklas no pieteicējas nav saņēmusi, tās rekvizītus krāpniecisku darbību rezultātā ir izmantojušas trešās personas, lai noformētu strīdus pavadzīmes un iegūtu preci no pieteicējas. No kasācijas sūdzības izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests to neapšauba. Vienlaikus dienests uzskata, ka par rapšu sēklu piegādes darījumiem jebkurā gadījumā pievienotās vērtības nodoklis ir jāaprēķina un jāsamaksā valsts budžetā. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, tā kā nav zināms, kam tieši piegādāta strīdus prece, nav zināms arī tas, vai tā piegādāta personai, kas ir reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Līdz ar to dienests uzskata, ka nodoklis ir jāaprēķina un valsts budžetā jāsamaksā pašai pieteicējai, darījumam piemērojot nodokļa standartlikmi. Apgabaltiesa tam nav piekritusi, jo atzinusi, ka pieteicēja nav zinājusi par iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos, tā rīkojās labticīgi un tai nebija nolūka gūt nepamatotu fiskālu labumu, līdz ar to pieteicējai nav pienākuma maksāt nodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem.

Ievērojot minēto, izskatāmajā lietā ir strīds par to, vai pieteicējai kā preču piegādātājam, kurš pierādījis savu labticību, ir pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par darījumiem, kas faktiski nav notikuši.

[7] Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 183.pants noteic: ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo pievienotās vērtības nodokli, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmo daļu Valsts ieņēmumu dienests, veicot nodokļu administrēšanas pasākumus, pārceļ apstiprināto pārmaksāto nodokļa summu uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļa summu, 30 dienu laikā pēc: 1) šā likuma 118.pantā noteiktā nodokļa deklarācijas iesniegšanas termiņa; 2) nodokļa deklarācijas iesniegšanas dienas, ja nodokļa deklarācija ir iesniegta pēc šā likuma 118.pantā noteiktā nodokļa deklarācijas iesniegšanas termiņa; 3) precizētās nodokļa deklarācijas iesniegšanas dienas, ja iesniegta precizēta nodokļa deklarācija.

Atbilstoši šā panta piektās daļas 5.punktam pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies taksācijas periodā, Valsts ieņēmumu dienests atmaksā reģistrēta nodokļa maksātāja norādītajā bankas kontā, ievērojot šā panta pirmajā daļā noteikto termiņu, ja pārmaksātā nodokļa summa pārsniedz 5000 *euro*.

Tātad, ja nodokļa pārmaksa pārsniedz norādīto summu, kā tas ir konkrētajā gadījumā, likumdevējs ir paredzējis ātrāku pārmaksas atmaksas kārtību, tādējādi atbrīvojot nodokļa maksātāju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis savas saimnieciskas darbības ietvaros, neradot tam finanšu riskus. Proti, izpildot normatīvajos aktos noteiktās formālās un materiāltiesiskās prasības, nodokļa maksātājs var rēķināties ar pārmaksātā nodokļa atmaksu.

[8] Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir nostiprināta atziņa, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrētāk, tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš. Proti, atskaitīšanas sistēmas un tātad arī atmaksāšanas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis. Lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 183.pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst ietekmēt nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (*Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 12.maija sprieduma lietā INSS, C-844/19,* *[ECLI:EU:C:2021:378](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2021:378), 35.–38.punkts*).

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības nevar tikt ierobežotas, ja nodokļa maksātāji, kas vēlas izmantot šīs tiesības, ir ievērojuši gan materiāltiesiskās, gan formas prasības vai nosacījumus, kas attiecas uz šīm tiesībām. Ar nodokli apliekama darījuma esības pārbaude ir jāveic atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem, visaptveroši izvērtējot visus šīs lietas elementus un faktiskos apstākļus (*Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 3.septembra rīkojuma lietā Vikingo Fővállalkozó Kft., C‑610/19,* *[ECLI:](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2020:673)**[EU:C:2020:673](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2020:673), 40., 46.punkts*).

Turklāt jāņem vērā, ja nodokļa maksātājs pats nav veicis krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam var vienīgi ar nosacījumu, ka, ņemot vērā objektīvus datus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš piedalās darījumā, kas saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits komersants, kurš iepriekš vai vēlāk iesaistījies šo piegāžu vai šo pakalpojumu sniegšanas ķēdē (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 16.oktobra sprieduma lietā Glencore Agriculture Hungary, C‑189/18,* *[ECLI:EU:C:2019:861](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2019:861), 35.punkts*).

Tātad pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksas kārtībai jāatbilst kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai un mērķim pilnībā atbrīvot saimnieciskās darbības veicēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis savas saimnieciskās darbības ietvaros, neradot finanšu riskus. Turklāt ar nodokli apliekama darījuma esības pārbaude ir jāveic, visaptveroši izvērtējot visus lietas apstākļus.

Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis pieteicējas atskaitīšanas tiesības par deklarācijā uzrādītajiem iegādes darījumiem. Arī kasācijas sūdzībā Valsts ieņēmumu dienests nav izteicis nekādus iebildumus par pieteicējas atskaitīšanas tiesībām par tiem deklarētajiem iegādes darījumiem, kuru rezultātā pieteicējai ir izveidojusies pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa. Tātad par šiem darījumiem dienests pieteicējai nav liedzis atskaitīšanas tiesības. Vienlaikus no Valsts ieņēmumu dienesta nostājas un kasācijas sūdzības argumentācijas noprotams, ka šim apstāklim nav nozīmes, jo pārmaksas atmaksas atteikuma pamatā ir apstāklis, ka pieteicēja dienesta ieskatā nav deklarējusi par realizācijas darījumiem aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, kas norādīts pieteicējas SIA „Agritrans” izrakstītajos rēķinos.

[9] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 84.panta desmitā daļa noteic, ka nodokli valsts budžetā maksā ikviena persona, kas norādījusi nodokli savā izrakstītajā nodokļa rēķinā. Minētā tiesību norma atbilst Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 203.pantam.

Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā vairakkārt atzīts, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 203.pantam rēķinā norādītais nodoklis ir jāmaksā šā rēķina izsniedzējam, tostarp tad, ja faktiska ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav. Šīs tiesību normas mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zudumu, ko var izraisīt šajā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesības. Lai tiktu nodrošināta pievienotās vērtības nodokļa neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti norādītos nodokļus, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību. Šis risinājums it īpaši ir piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs, izsniedzot rēķinus, kuros pievienotās vērtības nodoklis ir norādīts nepamatoti, ir rīkojies labticīgi (*Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 18.marta sprieduma lietā P. (Cartes de carburant), C‑48/20,* *[ECLI:EU:C:2021:215](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2021:215), 26.–32.punkts*). Ja vien rēķina izsniedzējs neatsaucas uz šādu gadījumu, kad ir atļauta rēķinā nepamatoti iekļauta pievienotās vērtības nodokļa korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav pārbaudīt, vai rēķinā iekļautais un deklarētais pievienotās vērtības nodoklis atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rēķina izsniedzējs faktiski ir veicis (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Stroy trans, C‑642/11,* *[ECLI:EU:C:2013:54](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2013:54), 35.punkts*).

No minētā izriet, ka nodokļa maksātājam vispārīgi ir pienākums samaksāt izrakstītajā rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli arī tad, ja darījums faktiski nav noticis. Tomēr, ja nodokļa maksātājs pierāda savu labticību, tad tam ir jābūt iespējai koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli. Rēķinu korekcijas mērķis ir labot situāciju, kas, pamatojoties uz vēlāk konstatētiem apstākļiem, tiek atzīta par kļūdainu. Ievērojot to, ka pieteicēja atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam jau sākotnēji Valsts ieņēmumu dienestam norādīja, ka trešās personas, prettiesiski izmantojot SIA „Agritrans” rekvizītus, iegādes darījumu aizsegā izkrāpa pieteicējas mantu, par ko pieteicēja nezināja, Valsts ieņēmumu dienests nevar tikai vispārīgi norādīt uz pieteicējas pienākumu maksāt nodokli tāpēc, ka pieteicēja ir izrakstījusi nodokļa rēķinu. Ir jāpārbauda rēķinā iekļautā pievienotās vērtības nodokļa pamatotība pēc būtības un nepieciešamības gadījumā tas ir jākoriģē. Citiem vārdiem sakot, lai pieteicēju atbrīvotu no pienākuma samaksāt nodokli, kas norādīts nodokļa rēķinā par darījumu, kas faktiski nav noticis, vai otrādi – noteiktu pieteicējai pienākumu samaksāt šo nodokli, ir jānoskaidro, vai pieteicēja ir rīkojusies labticīgi, proti, ir veikusi visus atbilstošos pasākumus, kas ir saprātīgi sagaidāmi no rūpīga uzņēmēja.

[10] Apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka pieteicēja ir rīkojusies labticīgi. Turpretim Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka pieteicēja pārdeva rapsi nezināmam darījuma partnerim, neveicot saprātīgus pasākumus darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai, tāpēc atlīdzībai par pārdoto rapsi ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa standartlikme.

Senāts šo argumentu noraida kā nepamatotu. Pārsūdzētajā spriedumā atzīts, ka [pers. A] mērķtiecīgi maldināja pieteicējas pārstāvjus, uzrādot viltotu pilnvaru un izmantojot viltotu zīmogu un spiedogu, kā arī SIA „Agritrans” vārdā noformētas pavadzīmes. Tādējādi viņš radīja ticamu iespaidu, ka rīkojas SIA „Agritrans” uzdevumā. Turklāt pieteicēju maldināja vēl viena nenoskaidrota persona, kas telefona sarunās ar pieteicējas pārstāvi uzdevās par SIA „Agritrans” pārstāvi [pers. B]. Apgabaltiesa, vispusīgi izvērtējot lietā esošos pierādījumus, secinājusi, ka izskatāmās lietas apstākļos tikai tāpēc, ka pieteicēja nevienojās par avansa maksājumiem un nesazinājās ar SIA „Agritrans”, izmantojot tieši publiski pieejamo elektroniskā pasta adresi, kā tas pieteicējai bija jādara Valsts ieņēmumu dienesta redzējumā, nevar apgalvot, ka pieteicēja būtu rīkojusies pārlieku vieglprātīgi.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam faktisko apstākļu un pierādījumu pārvērtēšana nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Kasācijas instances tiesas pienākums nav vēlreiz pārbaudīt pierādījumus un izskatīt lietu pēc būtības. Ja kasators uzskata, ka pierādījumi zemākas instances tiesā ir vērtēti, pārkāpjot procesuālo tiesību normas, tā pienākums ir norādīt uz konkrētiem procesuāliem pārkāpumiem, piemēram, kurus pierādījumus tiesa nav vērtējusi, iztiesājot lietu, un kādēļ šiem pierādījumiem bija nozīme lietas izspriešanā. Taču Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā nenorāda nevienu pretargumentu apgabaltiesas secinājuma apšaubīšanai un argumentus par to, ka apgabaltiesa būtu pieļāvusi kādus pārkāpumus lietas apstākļu noskaidrošanā un pierādījumu pārbaudē.

[11] Valsts ieņēmumu dienests tikai vispārīgi norāda uz darījumu partnera izvērtējuma nepieciešamību. Tomēr kasācijas sūdzībā nav norādīts, kādi saprātīgi pasākumi pieteicējai papildus bija jāveic darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai.

Šajā sakarā ir ņemams vērā ģenerāladvokāta *Terracult* lietā norādītais, ka nodokļu iestādes var atsaukties uz labticības trūkumu tikai tad, ja tās tieši apgalvo, ka nodokļa maksātājs ir rīkojies nolaidīgi, paskaidro, kādi tiesiski un faktiski iemesli pamato šos apgalvojumus, un attiecīgā gadījumā iesniedz pierādījumus, kas šos apgalvojumus apstiprina (*ģenerāladvokāta Mihala Bobeka (Michal Bobek) 2020.gada 26.marta secinājumi lietā Terracult, C‑835/18,* *[ECLI:EU:C:2020:233](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:EU:C:2020:233), 56.punkts*). Ievērojot arī iepriekš norādītās judikatūras atziņas, konkrētajā gadījumā tieši Valsts ieņēmumu dienestam, lai pamatotu atteikumu atmaksāt pārmaksu, jāpierāda, ka pieteicējai bija pienākums aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „Agritrans”, proti, ka tā nav rīkojusies labticīgi.

Šeit ir vērts atgādināt, ka atbilstoši judikatūras atziņām, lai arī nodokļu maksātājam ir līdzdarbošanās pienākums, tomēr ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (līgumi, rēķini, darbu pieņemšanas akti), tad Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka citstarp pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu saistību ar krāpniecību. Ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties tās novērst (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pants, kā arī parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants) (*Senāta 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S)*) 8.punkts*).

Tātad, ja Valsts ieņēmumu dienests apgalvo, ka pieteicējai ir pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem, kaut pieteicēja ir atsaukusies uz labticību šo darījumu noformēšanā un lietas materiālos ir pierādījumi, kas apstiprina šos pieteicējas iebildumus, tad dienestam ir pienākums pārbaudīt strīdus realizācijas darījumus pēc būtības un pamatot, kādi tiesiskie un faktiskie apstākļi pamato pienākumu samaksāt pievienotās vērtības nodokli, un jāiesniedz attiecīgi pierādījumi. Atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests nav iesniedzis šādus pierādījumus. Uz pretējo nav norādīts arī kasācijas sūdzībā.

[12] Vienlaikus kasācijas sūdzībā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā nav informācijas par kriminālprocesa gaitu un rapša izkrāpšanas fakta pierādīšanu. No tā izriet dienesta nostāja, ka lietā nav pierādījumu, kas pamatotu pieteicējas labticību, jo strīdus preču izkrāpšanas fakts vēl nav pierādīts un vainīgās personas vēl nav noskaidrotas ar spēkā stājušos tiesas spriedumu krimināllietā.

Šajā sakarā Senāts atgādina: apstāklis, ka kriminālprocesā iegūtie pierādījumi vēl nav pārbaudīti tiesā Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā, nav šķērslis šo pierādījumu pieļaujamībai administratīvajā lietā. Tiesa pati administratīvajā procesā izvērtē minēto pierādījumu nozīmi būtisko faktu pierādīšanā administratīvajā lietā neatkarīgi no kriminālprocesa virzības, jo abi procesi (kriminālprocess un administratīvais process) ir patstāvīgi un nav atkarīgi viens no otra, tostarp attiecībā uz iegūto pierādījumu novērtējumu (piemēram, *Senāta 2018.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-51/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0710.A420599211.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0710.A420599211.2.S)*) 7.punkts*).

Apgabaltiesas spriedumā skaidri norādīts, ar kādiem pierādījumiem tiesa pamato savus secinājumus. Šie pierādījumi atrodas lietas materiālos, tātad Valsts ieņēmumu dienestam nebija šķēršļu pašam izvērtēt šos pierādījumus un izdarīt secinājumus par pieteicējas iebildumu pamatotību.

Kasācijas sūdzībā vispārīgi norādītais apstāklis, ka pieteicējai kriminālprocesā ir tiesības pieteikt kompensāciju par noziedzīga nodarījuma rezultātā nodarītajiem zaudējumiem, nevar būt pamats liegt pieteicējai atskaitīšanas tiesības administratīvajā procesā. Faktiski gan šis, gan pārējie kasācijas sūdzības argumenti vērsti uz vispārīgiem apgalvojumiem, kā pieteicējai jārīkojas un ka tieši pieteicējai ir jāmaksā nodoklis, ko pieteicēja var atgūt kriminālprocesā, taču kasācijas sūdzības argumenti nav balstīti tiesību normās.

[13] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas rīcībā nav saskatāmi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumi, tāpēc apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 2.decembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.