**Tiešas un tūlītējas saiknes starp sākotnējo darījumu un tālākajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem esības un neesības nozīme priekšnodokļa atskatīšanā; Saņemto preču saistības konstatēšana ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību**

1. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar pievienotās vērtības nodokli, ir izmantoti šīs personas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Proti, ir nepieciešams konstatēt tiešu un tūlītēju saikni starp sākotnējo darījumu un tālākajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tas, kā tieši izprast terminu „tieša un tūlītēja saikne”, ir atkarīgs no katra gadījuma; to, vai šāda saikne eksistē, ir jānoteic tiesai, kura izskata konkrēto lietu.
2. Nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitījuma tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas.

Lai konstatētu, ka saņemtās preces ir saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, ir jākonstatē, ka saņemto preču, par kurām tiek atskaitīts priekšnodoklis, izmaksas veido daļu no sabiedrības tālāk sniegto pakalpojumu vai pārdoto preču cenas, proti, jākonstatē, ka saņemtās preces ir devušas kādu patiesu pienesumu sabiedrībai, kas atstājis ietekmi uz sabiedrības sniegto gala pakalpojumu vai pārdoto preču cenu.

**Lēmums par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu kā nelabvēlīgs administratīvais akts**

Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sastāvdaļa, savukārt tiesību uz nodokļa pārmaksas atmaksu ierobežošana rada nodokļa maksātāja tiesību uz īpašumu ierobežojumu. Tāpēc Valsts ieņēmumu dienestam lēmums par priekšnodokļa pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu ir jāuztver kā nodokļa maksātājam piemītošu un likumā noteikti paredzētu tiesību liegšana – tātad nelabvēlīga administratīvā akta izdošana, kas attiecīgi ir pamatojams.

**Lēmuma par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu pārbaude tiesā**

Tiesa ir ierobežota vērtēt tādu pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, kas nav norādīts administratīvajā aktā. Tiesas pārbaudes apjoma robežas tieši attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām nosaka Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītais pamatojums. Turklāt gadījumā, ja lēmums par pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu nav pieņemts audita rezultātā, tad tiesai nav jāveic izmeklēšana tādā apjomā un dziļumā, kas būtībā aizvietotu neveikto auditu. Tikai tad, ja tiesas izmeklēšanā apstiprinās Valsts ieņēmuma dienesta pamatojums priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, tas var būt pamats neatcelt administratīvo aktu. Savukārt, ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas nepamatoti un tādējādi atkrīt tas šķērslis pārmaksas apstiprināšanai, ko Valsts ieņēmumu dienests bija norādījis, tiesai ir pamats ar spriedumu uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam apstiprināt pārmaksu.

Tiesas spriedums lietā, kurā tiek pārbaudīta tikai konkrētā pārmaksas neapstiprināšanas lēmuma pamatotība, nevar ierobežot Valsts ieņēmumu dienesta tiesības veikt auditu un pienācīgā procesā precizēt nodokļu maksātāja nodokļu apmēru.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 9.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420207819, SKA‑171/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:1009.A420207819.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/515234.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatores Ilze Freimane un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valeo Autoklimatizace k.s. tiktu atmaksāta 2017.gada 1.ceturksnī, 2018.gada 1.ceturksnī, 2018.gada augustā, septembrī un oktobrī deklarētā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, sakarā ar Valeo Autoklimatizace k.s. kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 9.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

*Lietas apstākļi*

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja – Čehijas komersanta Valeo Autoklimatizace k.s. – iesniegto pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju pārbaudi un konstatēja, ka pieteicējam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par preču iegādi no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”, jo neizpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta priekšnoteikums, ka preces ir iegādātas ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. Dienesta ieskatā, pieteicējs neiesniedza pilnīgu informāciju par preču iegādes darījumu būtību, bet no sniegtās informācijas nav konstatējama tieša un tūlītēja saikne starp deklarētajiem darījumiem un vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Tāpēc dienests pieņēma lēmumus, ar kuriem atteica apstiprināt un atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu.

Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu atmaksāta deklarētā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa.

*Apelācijas instances tiesas spriedums*

[2] Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, ar 2021.gada 9.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējs norāda, ka no SIA „Sunningdale Tech (Riga)” ir iegādājies iekārtas (ierīces, tehnoloģiskās iekārtas) un nodevis tās SIA „Sunningdale Tech (Riga)” lietošanā; ar iekārtām tiek izgatavotas pieteicējam nepieciešamās detaļas, kuras tiek transportētas uz Čehijas Republiku, lai pieteicēja rūpnīcā varētu veikt nepieciešamo izstrādājumu montāžu un pārdot tos Daimler AG. Turklāt pieteicējs norāda, ka iegādātās iekārtas ir atsavinājis Daimler AG, nemainot to atrašanās vietu SIA „Sunningdale Tech (Riga)” ražotnē Rīgā.

No lietas materiāliem redzams, ka starp pieteicēju un Daimler AG 2017.gada 16.jūnijā noslēgts līgums par to, ka iegādātās iekārtas tiek nodotas Daimler AG. Pieteicējs tiesā iesniedzis 2018.gada 22.oktobrī izrakstīto rēķinu Daimler AG par 309 333 *euro*. Rēķinā norādīts, ka iekārtu atrašanās vieta ir SIA „Sunningdale Tech (Riga)” ražotnē Rīgā, bet no tā nav saprotams, kuras iekārtas tiek nodotas Daimler AG un vai norādītais rēķins aptver visus strīdus gadījumus. Uz citu rēķinu vai dokumentu pastāvēšanu pieteicējs nav norādījis.

Lietas materiālos nav tādu pierādījumu, kas apliecinātu pieteicēja paskaidroto, ka iekārtas ir tikušas izmantotas preču ražošanai, ka pieteicējs saražotās preces ir iegādājies no SIA „Sunningdale Tech (Riga)” un ka tās ir tikušas piegādātas rūpnīcā Čehijas Republikā.

Pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu pieteicēja nodomu veikt saimniecisko darbību, lai gan šis apstāklis ir viens no obligātajiem nosacījumiem, lai nodokļu maksātājam ļautu izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

[2.2] Šaubas par darījumu norisi atbilstoši darījumu dokumentos norādītajam rada arī SIA „Sunningdale Tech (Riga)” galvenās grāmatvedes liecības tiesas sēdē, kurās viņa norādīja, ka tiesas uzrādītos rēķinu nav parakstījusi, lai arī tas ir pretrunā ar paraksta atšifrējumu. Nav atrodams saprātīgs izskaidrojums ne tam, kāpēc rēķinā paraksta atšifrējumā norādītā persona nav parakstījusi norādītos dokumentus, ne tam, kāpēc nevarētu atspoguļot dokumentā personu, kura patiešām dokumentu parakstījusi.

[2.3] Lai arī Valsts ieņēmumu dienests ir vairākkārt lūdzis pieteicējam sniegt paskaidrojumus (un iesniegt dokumentus, kas to apstiprina) par to, kā iegādātās preces tiek vai tiks izmantotas saimnieciskajā darbībā jaunas ar nodokli apliekamas vērtības radīšanai, kā tika organizētas preču piegādes no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”, kad paredzēti realizācijas darījumi, kādā praktiskā veidā tie tiks īstenoti, pieteicējs uz šiem jautājumiem pēc būtības nav atbildējis vai arī ir atbildējis tikai daļēji.

Tāpēc pamatots ir dienesta viedoklis, ka pieteicējs nav sniedzis pilnīgu informāciju par darījumu būtību ar sadarbības partneri, līdz ar to nav konstatējama arī tieša un tūlītēja saikne starp deklarētajiem darījumiem un vēlāk veiktajiem darījumiem. Lai arī pieteicējs gan iestādei, gan tiesai pārmet objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpšanu, tam nevar piekrist, jo gan dienests, gan tiesa ir bijuši pietiekami aktīvi pierādījumu vākšanā, prasot pieteicējam iesniegt gan dokumentus, gan paskaidrojumus, kas ir bijuši nepieciešami lietas apstākļu noskaidrošanai. Nav arī konstatējams, ka pieteicējs būtu iesniedzis tiesā tādus pierādījumus, kas varētu kliedēt dienesta un tiesas šaubas par dokumentu formālu noformēšanu.

[2.4] Pieteicēja lūgums pieprasīt no SIA „Sunningdale Tech (Riga)” rakstveida paskaidrojumus par konstatētajiem trūkumiem strīdus darījumu rēķinos nav apmierināms. Pirmās instances tiesas sēdē kā liecinieki tika nopratināti SIA „Sunningdale Tech (Riga)” amatpersona un galvenā grāmatvede. Minētajā tiesas sēdē piedalījās arī pieteicēja pārstāvji, līdz ar to pieteicējam bija iespēja uzdot visus interesējošos jautājumus minētajām personām. Turklāt lielākā daļa no jautājumiem, kurus pieteicējs vēlas, lai tiesa uzdotu SIA „Sunningdale Tech (Riga)”, jau ir izskanējuši pirmās instances tiesas sēdē. Tāpēc lietā nav nepieciešams pieprasīt papildu paskaidrojumus no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”.

*Kasācijas sūdzības argumenti*

[3] Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Sūdzībā norādīti turpmāk minētie pamati sprieduma atcelšanai.

[3.1] Pieteicējs kā pirmo kasācijas pamatu norādījis nepareizu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanu, jo tiesa nav atbilstoši normas prasībām lietā novērtējusi pierādījumus.

Minēto argumentu pieteicējs pamato ar apstākli, ka tiesa nav pienācīgi iedziļinājusies pieteicēja starptautiskās saimnieciskās darbības modelī, tāpēc pārsteidzīgi izdarījusi secinājumu, ka preču iegādes darījumiem nav saistības ar pieteicēja saimniecisko darbību. Savukārt preču rēķinu noformēšanā pieļautās formālās kļūdas pie nosacījuma, ka darījumi ir reāli notikuši, nevar būt pamats, lai ierobežotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[3.2] Pieteicējs kā otro kasācijas pamatu norādījis Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu, proti, pārkāpumus pierādījumu vērtēšanā.

Pieteicējs minēto argumentu pamato ar apstākli, ka tiesa lietā nav novērtējusi visus pierādījumus. Lietā ir sniegti paskaidrojumi par darījumiem un pieteicēja saimnieciskās darbības modeli; pieteicēja paskaidrojumi ir apliecināti ar trešo personu paskaidrojumiem un liecībām, kā arī ar lietas materiālos esošajiem līgumiem, rēķiniem, pieteicēja un tā darījumu partnera deklarācijām. Pieteicējs tieši kā Latvijas Republikā reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs veica tikai iekārtu iegādes no SIA „Sunningdale Tech (Riga)” un secīgi to atsavināšanas Daimler AG darījumus.

Pieteicējs arī izskaidrojis iekārtu īpašumtiesību pāreju, kas saistīta ar saimnieciskās darbības risku vadību. Šāda darījumu organizēšanas kārtība ir vispārpieņemta prakse automašīnu komplektējošo daļu ražošanas jomā, un to izmanto vairāki ražotāji Eiropas Savienībā.

Valsts ieņēmumu dienests pretēji tiesas atzītajam nav apstrīdējis vai izteicis šaubas par to, ka iekārtas, kuras pieteicējs atsavināja Daimler AG, bija iegādātas no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”. Dienesta rīcībā esošā informācija ļauj pārbaudīt, ka pieteicējs par piegādēm Daimler AG ir savās deklarācijās norādījis maksājamo pievienotās vērtības nodokli un to, ka šis nodoklis ir samaksāts valsts budžetā.

Apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, vien vispārīgi norādījusi, ka pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu nodomu veikt saimniecisko darbību. Turklāt tiesa nav pilnīgi izvērtējusi iekārtu atsavināšanas darījumus ar Daimler AG, kas ir novedis pie nepareiza lietas rezultāta.

Lai gan apgabaltiesa atteicās iegūt papildu paskaidrojumus no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”, pieteicējs tos ir ieguvis, un tie ir pievienoti kasācijas sūdzībai. SIA „Sunningdale Tech (Riga)” ir paskaidrojusi, ka rēķinus ir parakstījusi grāmatvede, lai arī paraksta atšifrējumā norādīta cita persona, proti, galvenā grāmatvede. Šādos apstākļos tiesas secinājumi par trūkumiem darījumu dokumentu noformējumā ir izdarīti pārsteidzīgi.

[3.3] Pieteicējs kā kasācijas trešo pamatu norādījis Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajā daļā nostiprinātā objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu, proti, tiesa neesot objektīvi noskaidrojusi lietas apstākļus. Pieteicēja ieskatā, tiesas rīcība, pārliekot visu pierādījumu iegūšanas nastu uz pieteicēju, nav atbilstoša Administratīvā procesa likuma 103. un 154.pantam, kā arī likuma ,,Par tiesu varu” 25.1pantam.

[3.4] Pieteicējs lūdzis Senātam noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

*Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi*

[4] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

*Par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā*

[5] Pieteicējs lūdzis Senātu izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 339.panta pirmajai daļai lietu kasācijas instancē izskata rakstveida procesā. Senātam kā kasācijas instancei jārisina tiesību jautājumi, Senāts nepārbauda pierādījumus. Pieteicējs lūgumu nav pamatojis, un arī Senāts nesaskata iemeslus, kuru dēļ šī lieta būtu jāizskata mutvārdu procesā, turklāt pieteicēja kasācijas sūdzība ir pietiekami skaidra un izsmeļoša.

*Par priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskajiem priekšnoteikumiem*

[6] Vispārīgie noteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai ir norādīti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā. Saskaņā ar šā panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Senāts ir atzinis, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar pievienotās vērtības nodokli, ir izmantoti šīs personas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Citiem vārdiem sakot, nepieciešams konstatēt tiešu un tūlītēju saikni starp sākotnējo darījumu un tālākajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tas, kā tieši izprast terminu „tieša un tūlītēja saikne”, ir atkarīgs no katra gadījuma; to, vai šāda saikne eksistē, ir jānoteic tiesai, kura izskata konkrēto lietu (*Senāta 2015.gada 14.augusta sprieduma lietā* [*Nr. SKA-238/2015*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/4328)*, A420467011, 9.punkts un tajā minētie nolēmumi*).

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitījuma tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Tāpēc šādos gadījumos ir jāpārbauda, vai izdevumi sākotnējo preču vai pakalpojumu iegādei ir daļa no vispārējiem izdevumiem saistībā ar nodokļa maksātāja vispārējo saimniecisko darbību. Abos gadījumos sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (*Eiropas Savienības Tiesas 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā ,,Skatteverket”, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, 58. un 60.punkts*).

Tātad, lai konstatētu, ka saņemtās preces ir saistītas ar pieteicēja saimniecisko darbību, ir jākonstatē, ka saņemto preču, par kurām tiek atskaitīts priekšnodoklis, izmaksas veido daļu no sabiedrības tālāk sniegto pakalpojumu vai pārdoto preču cenas, proti, jākonstatē, ka saņemtās preces ir devušas kādu patiesu pienesumu sabiedrībai, kas atstājis ietekmi uz sabiedrības sniegto gala pakalpojumu vai pārdoto preču cenu (*Senāta 2021.gada 25.augusta lēmuma lietā Nr. SKA-775/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0825.A420201619.11.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/456987.pdf)*, 3.punkts*).

Šajā gadījumā turklāt jāņem vērā, ka pieteicējs nav Latvijā reģistrēts komersants, bet ir juridiskā persona, kas reģistrēta un pamatā darbojas Čehijā, bet Latvijā tā ir reģistrējusies tikai kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs norēķiniem ar Latvijas valsts budžetu. Ievērojot iepriekš minēto par saiknes konstatēšanu ar saimniecisko darbību, tiesai šajā lietā ir jānovērtē, vai iekārtu iegāde ir saistīta ar pieteicēja Latvijā un/vai Čehijā veiktiem apliekamajiem darījumiem.

*Par pārkāpumiem pierādījumu vērtēšanā*

[7] Pieteicējs kā kasācijas pamatu ir norādījis Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu, jo tiesa lietā neesot vispusīgi, pilnīgi un objektīvi novērtējusi pierādījumus, un tas esot novedis pie nepareiza lietas rezultāta.

Pieteicējs norādījis, ka Valsts ieņēmumu dienests pretēji tiesas atzītajam nav apstrīdējis vai izteicis šaubas par to, ka iekārtas, kuras pieteicējs atsavināja Daimler AG, bija iegādātas no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”. Dienests pārsūdzētajos lēmumos faktu kopumu par pieteicēja darījumiem ar Daimler AG nav vērtējis. Pieteicēja ieskatā, dienesta rīcībā esošā informācija ļauj pārbaudīt, ka pieteicējs par piegādēm Daimler AG ir savās deklarācijās norādījis maksājamo pievienotās vērtības nodokli, un to, ka šis nodoklis ir samaksāts valsts budžetā. Savukārt tiesas sniegtais vērtējums par šiem darījumiem ir šaurs un nepilnīgs.

Senāts atzīst, ka pieteicēja argumenti ir pamatoti.

Lietas materiālos ir pieejami pieteicēja paskaidrojumi Valsts ieņēmumu dienestam un tiesai, kuros vairākkārt norādīts, ka pieteicējs iegādātās iekārtas ir atsavinājis Daimler AG, piemērojot pievienotās vērtības nodokli 21 % (*lietas 1.sējuma 96.lp.; 2.sējuma 15.lp.; 5.sējuma 221.lp.*). Paskaidrojumos dienestam norādīts, ka tiem pievienoti pasūtījumi, iepirkuma orderi, rēķini. Tāpat pieteicējs atsaucies uz iesniegtajām deklarācijām. Tomēr šiem pierādījumiem tiesa vispār nav sniegusi novērtējumu. Tiesa ir vērtējusi tikai lietas materiālos esošo līgumu un rēķinu, secinot, ka no tiem nav saprotams, vai atsavinātas ir tieši strīdus darījumos iegādātās iekārtas.

Apgabaltiesa norādījusi, ka pieteicējs nav pietiekami izskaidrojis darījumu būtību un to saikni ar pieteicēja saimniecisko darbību.

Senāts konstatē, ka pieteicējs ir plaši skaidrojis darījumu būtību un vietu plašākā saimnieciskās darbības kontekstā, izskaidrojot iesaistīto personu un darījumu ķēdē ietilpstošo darījumu saikni ar automobiļu ražošanas procesu. Tai skaitā darījumu ekonomiskā būtība ir izskaidrota, norādot uz katra komersanta darbības specifiku un to, ka darījumu struktūra ir tieši saistīta ar risku sadalījumu atbilstoši katra komersanta darbības specifikai un saimnieciskās darbības mērķiem (sk., piemēram, pieteicēja 2020.gada 8.maija iesniegumu Administratīvajai rajona tiesai, *lietas 5.sēj. 217.–223.lp.*). Pieteicējs ir iesniedzis virkni dokumentu, ar ko tiek ilustrēta konkrētās saimnieciskās darbības specifika.

Šo apstākļu vērtējumu apgabaltiesa nav sniegusi. Apgabaltiesas secinājumi par saimnieciskās saiknes trūkumu ar pieteicēja apliekamajiem darījumiem ir vispārīgi noliedzoši, nenorādot, tieši kāpēc apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja paskaidrojumi un iesniegtie dokumenti šādu saikni nepierāda. Apgabaltiesas spriedumā ir norādīts, ka, neskatoties uz Valsts ieņēmumu dienesta vairākkārtējiem lūgumiem sniegt paskaidrojumus (un iesniegt dokumentus, kas to apstiprina) par to, kā iegādātās preces tiek vai tiks izmantotas saimnieciskajā darbībā jaunas ar nodokli apliekamas vērtības radīšanai, kā tika organizētas preču piegādes no SIA „Sunningdale Tech (Riga)”, kad paredzēti realizācijas darījumi, kādā praktiskā veidā tie tiks realizēti, pieteicējs uz šiem jautājumiem pēc būtības nav atbildējis vai arī ir atbildējis tikai daļēji. Senātam nav izprotams, tieši kā šis secinājums sasaistāms ar pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem pierādījumiem, proti, konkrētiem trūkumiem tajos.

[8] Līdz ar to Senāts atzīst, ka ir konstatējams procesuālo tiesību normu pārkāpums pierādījumu novērtējumā, un tas varēja ietekmēt lietas rezultātu.

*Par objektīvās izmeklēšanas principa ievērošanu, ņemot vērā pieteikuma priekšmetu*

[9] Pieteicējs kā kasācijas pamatu norādījis Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajā daļā nostiprinātā objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu.

Objektīvās izmeklēšanas princips ir efektīva personas tiesību aizsardzības garantija, kas līdzsvaro abu pušu – valsts un personas – faktiskās iespējas administratīvajā procesā tiesā, ievērojot, ka persona atrodas nevienlīdzīgā situācijā un sacīkste tiesas procesā starp pusēm nebūtu taisnīga. Atbilstoši objektīvās izmeklēšanas principam tiesai ir pienākums konkrētā lietā objektīvi noskaidrot lietas apstākļus, nodrošināt pierādījumu pietiekamību un pārbaudīt visus lietas apstākļus neatkarīgi no tā, vai lietas dalībnieki ir informējuši tiesu par visiem lietas pareizai izlemšanai būtiskiem apstākļiem, izteikuši savus apsvērumus par lietā nozīmīgiem jautājumiem vai iesnieguši nepieciešamos pierādījumus. Tas prasa tiesu ieņemt aktīvu pozīciju, noskaidrojot lietas būtiskos faktiskos apstākļus.

[10] Vienlaikus katrā lietā ir svarīgi ievērot pieteikuma priekšmetu, no kā ir atkarīgs lietā noskaidrojamo apstākļu un pārbaudāmo pierādījumu loks un pierādīšanas nastas sadale starp procesa dalībniekiem.

Gadījumā, ja iestāde izdod nelabvēlīgu administratīvo aktu (tiesības ierobežojošu, pienākumu uzliekošu), iestādei vispārīgi ir pienākums šo administratīvo aktu pienācīgi pamatot. Tiesiskais pamatojums (tiesību normas) ir jānorāda tāpēc, ka nelabvēlīga administratīvā akta gadījumā to pieprasa likuma atrunas princips. Tiesiskais pamatojums ir jāsasaista ar faktiem, un tas kopā veido administratīvā akta pamatojumu. Ja administratīvais process turpinās tiesā, iestādei ir pierādīšanas pienākums attiecībā uz to, ko tā ir izvirzījusi kā administratīvā akta pamatojumu, un papildus vajadzības gadījumā jāpierāda savi iebildumi par pieteicēja pretargumentiem (Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmā un otrā daļa, kas paredz iestādei pierādīt apstākļus, uz kuriem tā atsaucas kā uz savu iebildumu pamatojumu, kā arī ierobežojumu iestādei atsaukties uz pamatojumiem, kas nav minēti administratīvajā aktā).

Pieteicējs nelabvēlīga administratīvā akta gadījumā tiesas procesā izvirza iebildumus pret šajā administratīvajā aktā norādīto pamatojumu un iesniedz šos iebildumus pamatojošus pierādījumus (Administratīvā procesa likuma 186.panta otrās daļas 5.punkts, kas paredz pieteikumā norādīt pieteikuma pamatu un pierādījumus, 187.panta pirmās daļas 3.punkts, kas paredz pieteikumam pievienot dokumentus, kas apstiprina apstākļus, uz kuriem pamatots prasījums, kā arī Administratīvā procesa likuma 150.panta trešā daļa, kas paredz pienākumu piedalīties pierādījumu savākšanā).

Tiesas uzdevums, pārbaudot nelabvēlīga administratīvā akta tiesiskumu, ir pārbaudīt to administratīvā akta pamatojumu, ko iestāde ir norādījusi administratīvajā aktā (Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pirmais teikums), kā arī, ievērojot objektīvās izmeklēšanas principu – savākt pierādījumus pēc savas iniciatīvas, ja administratīvā procesa dalībnieku iesniegtie pierādījumi nav pietiekami (Administratīvā procesa likuma 150.panta ceturtā daļa). Ievērojot, ka 250.panta otrā daļa ierobežo tiesas iespējas akceptēt jaunu pamatojumu nelabvēlīgam administratīvajam aktam, pierādījumu iegūšana šajā gadījumā ir ierobežota ar iestādes administratīvajā aktā norādīto pamatojumu, proti, faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, ar ko iestāde pamatojusi tiesību ierobežošanu vai pienākuma uzlikšanu.

Savukārt gadījumā, ja persona tiesā vērsusies ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesa šādu prasījumu var apmierināt tikai tad, ja izpildās visi priekšnoteikumi administratīvā akta izdošanai. Tas nozīmē – pat ja iestāde ir atšķirīgi pamatojusi atteikumu izdot labvēlīgu administratīvo aktu, tiesa var nonākt pie secinājuma, ka pastāv cits, iestādes neminēts un sīkāk nepārbaudīts šķērslis administratīvā akta izdošanai. Tas saskan ar Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas otro teikumu, kas noteic, ka ierobežojums pārbaudīt tikai iestādes norādīto administratīvā akta pamatojumu neattiecas uz lietām, kurās prasījums ir labvēlīga administratīvā akta izdošana. Tas nodrošina, ka tiesas procesa rezultātā netiek izdots prettiesisks administratīvais akts tā iemesla dēļ, ka noteikti apstākļi nemaz nav pārbaudīti ne iestādē, ne tiesā.

[11] Lai izprastu, kāda veida prasījums ir strīdos par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas apstiprināšanu un atmaksu, ir jāpievēršas tam, kas vispār ir pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa un kas pēc būtības ir Valsts ieņēmumu dienesta lēmums neapstiprināt pārmaksu.

[12] Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgā judikatūrā ir atzīts, ka nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīt nodokli, kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips (*Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 12.maija sprieduma lietā „Enel Maritsa Iztok 3”, C-107/10,* [*ECLI:EU:C:2011:298*](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=A8F91BE3610346189817E9DFB7F8A8E7?text=&docid=82050&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1458939)*, 31.punkts un tajā minētā judikatūra*). No tā izriet, ka atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (*turpat, 32.punkts un tajā minētā judikatūra*).

Interpretējot 2006.gada 28.novembra Padomes direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva), un konkrēti – 183.pantu, Eiropas Savienības Tiesa norādījusi: lai gan dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, nosakot pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas 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 nodokļu maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā pieņemtais atmaksāšanas veids nedrīkst nodokļu maksātājam radīt nekādu finanšu risku (*turpat, 33.punkts un tajā minētā judikatūra*).

Pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips ir bijis pamats Satversmes tiesai secināt, ka nodokļa pārmaksa pēc savas būtības ir nodokļu maksātāja īpašums – viņa finanšu līdzekļi, kuri ir atgriežami nodokļu maksātājam, tos vai nu ieskaitot viņam esošo valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, vai arī atmaksājot. Šo līdzekļu paturēšana valsts rīcībā, attiecīgajā laika posmā liedzot iespēju nodokļu maksātājam ar tiem rīkoties, tai skaitā izmantot tos savā saimnieciskajā darbībā un gūt no tiem peļņu, ir Latvijas Republikas Satversmes 105.panta pirmajos trijos teikumos noteikto pamattiesību (tiesību uz īpašumu) ierobežojums (*Satversmes tiesas 2018.gada 11.aprīļa sprieduma lietā* [*Nr. 2017-12-01*](https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2017/04/2017-12-01_Spriedums.pdf#search=) *16.punkts*).

[13] Pievienotās vērtības nodokļa maksātāja saistības ar valsts budžetu tiek uzrādītas dienestam iesniegtajās nodokļa deklarācijās (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 117.panta pirmā daļa).

Atkarībā no tā, vai lielāku summu veido budžetā maksājamais nodoklis vai atskaitāmais priekšnodoklis, veidojas nodokļa maksātāja pienākums iemaksāt noteiktā apmērā nodokli budžetā (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 119.panta pirmā daļa) vai tiesības saņemt pārmaksāto nodokli (Pievienotās vērtības nodokļa 108.pants, kas definē, ka pārmaksātā nodokļa summa ir maksāšanai valsts budžetā aprēķinātās nodokļa summas un atskaitāmā priekšnodokļa starpība, kā arī 109. un sekojošie panti par pārmaksas atmaksu).

Lai arī nodokļa maksātāja saistības pret budžetu var veidoties gan ar plusa, gan mīnusa zīmi, to pamats ir noteikti darījumi. Ikviena darījuma izslēgšana no aprēķina, samazinot atskaitāmo priekšnodokli, vienlīdz nelabvēlīgi izmaina nodokļu maksātāja tiesisko situāciju. Tas, vai tādējādi tiek palielinātas nodokļa maksātāja saistības pret valsts budžetu vai samazinātas valsts budžeta saistības pret nodokļa maksātāju pārmaksas atmaksas atteikuma gadījumā, būtībā nav izšķiroši, novērtējot lēmuma nelabvēlīgo ietekmi uz nodokļa maksātāja tiesībām.

[14] Gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrās daļas, gan no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmās daļas var secināt, ka gadījumā, ja izveidojusies nodokļu pārmaksa, Valsts ieņēmumu dienests var veikt pārbaudi attiecībā uz tās pamatotību un lemt par pārmaksas „apstiprināšanu”.

Tomēr, ievērojot iepriekš izklāstīto, Valsts ieņēmumu dienests, neapstiprinot un neatmaksājot pārmaksu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrajai daļai, būtībā nevis atsaka izdot labvēlīgu administratīvo aktu par tiesībām uz pārmaksas atmaksu (šādas tiesības nodokļu maksātājam pastāv jau uz darījumu un deklarāciju pamata), bet gan izdod nelabvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru atsaka atzīt un īstenot šīs tiesības.

[15] Minēto apstiprina likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.1pants, kas paredz, ka pārmaksātās nodokļu summas dzēš, ja Valsts ieņēmumu dienests pieņēmis lēmumu atteikt pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu un minētais lēmums stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams, vai stājies spēkā attiecīgs tiesas nolēmums.

Šī norma neapšaubāmi norāda uz lēmuma par pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu kā nelabvēlīga administratīvā akta dabu, proti, pievienotās vērtības nodokļa gadījumā ar to vien tiek neatgriezeniski izbeigtas nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (kas veido nodokļa maksātāja prasījumu pret valsti) deklarētajā apjomā. Tās ir tieši tādas pašas sekas kā audita gadījumā.

[16] Tieši tādēļ neatkarīgi no tā, vai ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegumu ir pamatots lēmums par papildu nodokļa aprēķinu vai nodokļa pārmaksas apstiprināšanas un atmaksas atteikums, Valsts ieņēmumu dienestam tas ir jāuztver kā nodokļa maksātājam piemītošu un likumā noteikti paredzētu tiesību liegšana, kas ir pamatojama kā nelabvēlīgs administratīvais akts.

[17] Gadījumos, kad Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrajai daļai neapstiprina pārmaksas atmaksu, arī pieteikuma priekšmets tiesā tikai pēc ārējās procesuālās formas ir par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Būtībā tas ir prasījums Valsts ieņēmumu dienestam neierobežot personai piemītošās tiesības un izpildīt no deklarācijām izrietošās saistības, un nodokļa maksātājs vēršas tiesā, lai pārbaudītu Valsts ieņēmumu dienesta pamatojumu pārmaksas neapstiprināšanai (nelabvēlīgam lēmumam). Vēl vispārīgāk to var formulēt kā prasījumu atdot personas īpašumu, kura neatdošanas pamatojums arī ir vienīgais strīdus priekšmets tiesā.

[18] Tas nozīmē, ka tiesa ir ierobežota vērtēt tādu pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, kas nav norādīts administratīvajā aktā. Arī ja procesuāli lieta ir par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par tiesībām uz pārmaksas apstiprināšanu, tiesai nav pašai pēc savas iniciatīvas jāpārbauda visi iespējamie šķēršļi, kas varētu būt tiesību atskaitīt priekšnodokli īstenošanai. Tiesas pārbaudes apjoma robežas tieši attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām nosaka Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītais pamatojums. Piemēram, ja lēmumā atteikt apstiprināt un atmaksāt nodokļa pārmaksu Valsts ieņēmumu dienests kā vienīgo pamatojumu ir norādījis, ka pārmaksas apstiprināšana un atmaksa tiek atteikta tādēļ, ka dienests ir konstatējis darījuma saistību ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības sistēmas izmantošanu un attiecīgi ir liedzamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par šo darījumu, tad šā apstākļa neapstiprināšanās gadījumā tiesai nav pamata pārbaudīt to, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nebūtu liedzamas, piemēram, tādēļ, ka darījumiem nav saiknes ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Tas pēc būtības būtu atšķirīgs pamatojums nelabvēlīgam administratīvajam aktam par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu liegšanu.

Turklāt jāievēro, ka gadījumā, ja lēmums par pārmaksas neapstiprināšanu un neatmaksāšanu nav pieņemts audita rezultātā, tad arī tiesai nav jāveic izmeklēšana tādā apjomā un dziļumā, kas būtībā aizvietotu auditu, kuru Valsts ieņēmumu dienests nav veicis.

Tikai tad, ja tiesas izmeklēšanā apstiprinās Valsts ieņēmuma dienesta pamatojums priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, tas var būt pamats neatcelt administratīvo aktu.

Savukārt ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas nepamatoti un tādējādi atkrīt tas šķērslis pārmaksas apstiprināšanai, ko Valsts ieņēmumu dienests bija norādījis, tiesai ir pamats ar spriedumu uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam apstiprināt pārmaksu.

[19] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 2.2daļa paredz, ka šā panta otrajā daļā minētās pārbaudes veikšana neierobežo nodokļu administrācijas tiesības nodokļu revīzijas (audita) rezultātā precizēt pārmaksāto nodokļu summas, kuras nodokļu maksātājam ir atmaksātas vai novirzītas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai. Tātad pārbaudes veikšana, lemjot par nodokļu pārmaksas apstiprināšanu, nerada tiesisko paļāvību uz šīs pārbaudes rezultātu. Tas savukārt nozīmē, ka arī tiesas spriedums lietā, kurā tiek pārbaudīta tikai konkrētā pārmaksas neapstiprināšanas lēmuma pamatotība, nevar ierobežot Valsts ieņēmumu dienesta tiesības veikt auditu un pienācīgā procesā precizēt nodokļu maksātāja nodokļu apmēru.

No tā izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests, jau veicot pārbaudi par nodokļa pārmaksas pamatotību, vai arī pēc tam, tostarp tiesas procesa laikā vai pat pēc tiesas sprieduma (ja to pieļauj likumā noteiktie termiņi), var nonākt pie secinājuma, ka nepieciešama rūpīgāka lietas apstākļu noskaidrošana auditā. Tādā gadījumā dienestam nav šķēršļu veikt auditu un pilnībā izvērtēt nodokļa maksātāja nodokļu saistības.

[20] Konkrētajā gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienesta administratīvajā aktā nav detalizēta apstākļu izvērtējuma par pieteicēja iekārtu atsavināšanas darījumiem, savukārt pieteicējs dienestam ir sniedzis pierādījumus, tiesai bija pienākums šos apstākļus pārbaudīt atbilstoši tam pamatojumam, kas bija ietverts Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā. Tā kā pieteicēja sniegtais skaidrojums (iebildumi) pat nav pienācīgi pārbaudīts iepretim Valsts ieņēmumu dienesta pamatojumam, var piekrist pieteicējam, ka konkrētajā gadījumā nav ievērots objektīvās izmeklēšanas princips.

[21] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas sprieduma argumentācija liecina par nepareizu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta piemērošanu un procesuālo tiesību normu pārkāpumu, un tas varēja ietekmēt lietas rezultātu. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 9.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt zvērinātu advokātu birojam ,,Deloitte Legal” par Valeo Autoklimatizace k.s. kasācijas sūdzību samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.