**Secīgu pārdošanas darījumu ķēdes izvērtējums lietās par priekšnodokļa atskaitīšanu**

1. Lai atteiktu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli, nepietiek ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu ķēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādas personas noliktavā, kas ietilpst šajā ķēdē, bet kas nav persona, kura rēķinā ir norādīta kā piegādātājs. Lai konstatētu, ka pastāv ļaunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā ķēdē, kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas.

2. Tas, ka nodokļu maksātājs zināja par tādu transportēšanas kārtību, kurā katrs no darījumiem neparedz preces transportēšanu un pārkraušanu, pats par sevi neliecina par iesaisti nepamatotu nodokļa priekšrocību gūšanā, bet var tikt ņemts vērā, nosakot, kāda ir katra darījuma patiesā būtība.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 17.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420292114, SKA-24/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0917.A420292114.4.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0917.A420292114.4.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Rudīte Vīduša, Līvija Slica, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Kuršu zeme” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.aprīļa lēmuma Nr. 22.7/L-12037 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „Kuršu zeme” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 8.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1]  Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 29.aprīļa lēmumu Nr. 22.7/L-12037 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) pieteicējai SIA „Kuršu zeme” samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda, kā arī papildu nomaksai budžetā noteikts uzņēmumu ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda.

Valsts ieņēmumu dienests nodokļu auditā citstarp konstatēja, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „KF Prema” (saldētu zivju iegāde) faktiski nav notikuši, bet gan attiecīgās preces pieteicēja faktiski ieguvusi no Lietuvas uzņēmuma UAB „Baltfisher”, pati atvedot preces no Klaipēdas, Lietuvā, uz savu ražošanas cehu Tukuma novadā, Latvijā. Valsts ieņēmumu dienests konstatēja vairāku secīgu attiecīgo preču pārdošanas darījumu noformēšanu starp vairākiem uzņēmumiem. Saskaņā ar noformētajiem dokumentiem Lietuvas uzņēmums UAB „Baltfisher” pārdeva attiecīgās preces Latvijā reģistrētām sabiedrībām – SIA „SL Industry” un SIA „Forest Management”, kuras tās tālāk pārdeva SIA „Viva”, kura tās pārdeva SIA „KF Prema”, kura visbeidzot preces pārdeva pieteicējai. Dienests konstatēja, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi SIA „SL Industry”, SIA „Forest Management”, SIA „Viva” un SIA „KF Prema” faktiski nekādas darbības minēto darījumu īstenošanā neveica un šo personu vārdā tikai noformēti preču pavaddokumenti, un dienests šādu darījumu slēgšanai nespēja rast loģisku izskaidrojumu. Dienests secināja, ka pieteicēja nevarēja nezināt par simulatīvu darījumu ķēdes noformēšanu. Secinot, ka pieteicēja faktisku zivju produkciju iegādājusies no Lietuvas uzņēmuma UAB „Baltfisher”, dienests veica korekcijas pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, iekļaujot apstrīdēto preču vērtību no Eiropas Savienības dalībvalstīm saņemto preču vērtībā, attiecīgi palielinot aprēķināto pievienotās vērtības nodokli un priekšnodokli, vienlaikus ierobežojot pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „KF Prema” tādā pašā apmērā.

Pieteicēja iesniedza administratīvajā tiesā pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu, tostarp daļā, kas saistīta ar minētajiem darījumiem.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 8.jūnija spriedumu, izskatot pieteicējas apelācijas sūdzību, pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Dokumenti, pamatojoties uz kuriem pieteicēja atskaitīja priekšnodokli, formāli atbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētajiem nosacījumiem priekšnodokļa atskaitīšanai, taču lietā ir pierādīts, ka dokumentos norādīto preču iegādes darījumi faktiski nav notikuši ar dokumentos norādīto darījumu partneri SIA „KF Prema”, bet gan preces saņemtas no cita uzņēmuma – UAB „Baltfisher”. No lietas materiāliem izriet, ka darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi ir organizējuši vienīgi ar preču piegādi saistītu dokumentu noformēšanu.

[2.2] Lietas apstākļi liecina par to, ka visas iesaistītās personas, tostarp pieteicēja, veikušas saskaņotas darbības. Pieteicēja apzinājās, ka, noformējot dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem, tā nepamatoti iegūst tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas savukārt norāda uz pieteicējas ļaunprātību attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

No lietā noskaidroto apstākļu kopuma nerodas šaubas par noformēto darījumu ķēdes mākslīgo raksturu, kas izveidota ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Darījumu ķēžu veidošana, kuras atsevišķos posmos konstatējama faktisku darījumu neesība un kas pēc būtības pilnībā vai daļēji vērsta uz nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšanu, var norādīt uz visu šajos darījumos iesaistīto personu saistību ar krāpšanos nodokļu jomā. Ja arī pieteicēja nav šīs shēmas organizētāja un iniciatore, apstākļi liecina, ka pieteicēja ir piekritusi šajā shēmā iesaistīties. Pieteicējai kā uzņēmumam, kas ilgstoši darbojas Latvijas tirgū un kam ir bijuši tieši darījumi ar ražotāju, bija jāapzinās, ka iesaistīšanās šādā shēmā nozīmē arī iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas plānā.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka pieteicēja zināja, ka tā piedalās pievienotās vērtības nodokļa krāpšanā, jo tik daudzas dokumentu noformēšanas epizodes nav izskaidrojamas ar nejaušību.

[2.3] Var piekrist pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajam, ka pieteicējai būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu arī gadījumā, ja darījumi būtu noformēti tieši ar Lietuvas uzņēmumu UAB „Baltfisher”, tomēr šajā gadījumā tam nav izšķirošas nozīmes, jo pieteicēja iesaistījusies darījumu ķēdē, kas izveidota nodokļa izkrāpšanai, un nevarēja nezināt, ka konkrētie darījumi iesaistīti krāpšanas shēmā.

[3] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 2.punktā definētā preču piegādes jēdziena neizriet, ka piegāde būtu tikai tad, ja pircējs fiziski saņem preces no pārdevēja tā noliktavā. Komercdarījumu praksē bieži vien preci saņem pārdevēja norādītā vietā.

[3.2] Lietā konstatēto preču iegādes kārtību noteica sākotnējais piegādātājs UAB „Baltfisher”, kas atteicās piegādāt zivju produkciju tieši pieteicējai. Uz to norāda Lietuvas nodokļu administrācijas iegūtais UAB „Baltfisher” amatpersonas paskaidrojums. Šāda iegādes kārtība bija izdevīga pieteicējai – mazākas preču piegādes izmaksas. Pieteicējai darījumā bija arī izdevīgs apmaksas termiņš.

[3.3] Apgabaltiesa, norādot uz to, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka darījumi iesaistīti krāpšanas shēmā, nav ņēmusi vērā vairākus apstākļus, kas norāda uz pretējo: attiecīgo taksācijas periodu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, no kurām redzams, ka SIA „KF Prema” darījumi ir deklarēti. Tas pats attiecas uz citiem uzņēmumiem – SIA „Vive”, SIA „SL Industry”, SIA „Forest Management”; minēto uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumi un SIA „KF Prema” amatpersonas liecība tiesas sēdē, kas apstiprina darījumus. Valsts ieņēmumu dienesta vēstulē nav norādīts, ka kāds no uzņēmumiem nebūtu samaksājis budžetā nodokli.

[3.4] Apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicēja ir iesaistījusies mākslīgi veidotā darījumu ķēdē fiskālu priekšrocību gūšanai, taču nav norādījusi uz fiskālām priekšrocībām, kādas pieteicēja ir guvusi. Pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīja, ka, pat pieņemot, ka pieteicēja preces iegādājās no Lietuvas uzņēmuma, pieteicējai būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 7.punkts).

[3.5] Apgabaltiesas secinājums, ka notikusi tikai dokumentu noformēšana, nav pamatots ar pierādījumiem. Preču iegādi un realizāciju ir apliecinājušas visu darījumos iesaistīto uzņēmumu amatpersonas.

[3.6] Apgabaltiesa atzinusi, ka soda nauda noteikta atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmajai daļai. Tomēr tiesa nav ņēmusi vērā, ka lietā ir samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, nevis samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs. Līdz ar to ir piemērojama nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmā daļa, bet gan 32.panta otrā daļa. Turklāt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā soda nauda pamatota ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otro, ceturto un piekto daļu, kā arī 32.4panta pirmo daļu. 32.4pants paredz soda naudas divkāršošanu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, taču ne Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā, ne apgabaltiesas spriedumā nav atsauces uz kādu pārkāpumu, kas izdarīts ne vēlāk kā trīs gadus pirms atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros kasācijas sūdzību neatzīst.

[5] Senāts Eiropas Savienības Tiesai uzdeva prejudiciālo jautājumu par Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK).

Eiropas Savienības Tiesa 2019.gada 10.jūlijā pieņēma spriedumu lietā C-273/19 (EU:C:2019:588).

[6] Pēc Eiropas Savienības Tiesas sprieduma pasludināšanas Valsts ieņēmumu dienests iesniedza papildu paskaidrojumus, kuros norāda, ka lietas ietvaros tika vērtēts pierādījumu kopums, kas liecina par pieteicējas ļaunprātīgu rīcību attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām. Ja pieteicēja deklarētu iegādes no faktiskā saldētu zivju piegādātāja Lietuvas uzņēmuma UAB „Baltfisher”, nenoformējot darījumus ar Latvijas starpniecības uzņēmumiem, pieteicējai nerastos mākslīgi izveidotas priekšnodokļa atskaitīšanas priekšrocības. Deklarējot zivju iegādi no UAB „Baltfisher”, darījumi būtu atspoguļojami pievienotās vērtības nodokļa reversā, līdz ar to neveidotos priekšnodokļa atskaitīšanas iespēja.

**Motīvu daļa**

[7] Valsts ieņēmumu dienests liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka preču iegādes darījumi, par kuriem pieteicēja atskaitījusi priekšnodokli, esot bijuši simulatīvi. Dienests to secinājis no apstākļa, ka preces pieteicēja faktiski saņēmusi no personas, kura preču piegādes darījumu ķēdē atrodas sākumposmā, nevis personām, kas darījumu ķēdē atradušās starp faktisko piegādātāju un pieteicēju, kā tas formāli norādīts darījumu dokumentos, un neesot saskatāma šo darījumu ekonomiskā pamatotība. Valsts ieņēmumu dienests secinājis, ka pieteicēja, noformējot preču iegādi no SIA „KF Prema”, izmantoja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un tādējādi ilgstoši un sistemātiski samazināja budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli. Turklāt pieteicēja, kā secināja dienests, bija informēta par darījumu simulatīvo raksturu.

Tātad būtībā pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas tādēļ, ka tā iesaistījusies simulatīvu darījumu noformēšanā un bijusi par to informēta, kā rezultātā tai radušās, dienesta ieskatā, nepamatotas jeb mākslīgas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Senāts, šauboties par to, vai šāds pamatojums ir pietiekams direktīvas 2006/112/EK izpratnē, uzdeva attiecīgu prejudiciālo jautājumu Eiropas Savienības Tiesai.

[8] Šajā lietā Eiropas Savienības Tiesa, atbildot uz Senāta uzdoto jautājumu, atzina, ka direktīvas 2006/112/EK 168.panta „a” punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli, ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu ķēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādas personas noliktavā, kas ietilpst šajā ķēdē, bet kas nav persona, kura rēķinā ir norādīta kā piegādātājs, nepietiek, lai konstatētu, ka pastāv ļaunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā ķēdē, jo kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas.

Kā savā spriedumā vērsa uzmanību Eiropas Savienības Tiesa, tas, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu un obligāti neveido ļaunprātīgu rīcību, bet tam var būt citi iemesli, piemēram, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdošanas darījumu esība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm direktīvas 14.panta 1.punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvadājumu. Turklāt nav vajadzīgs, lai pirmais pircējs būtu kļuvis par attiecīgo preču īpašnieku šīs transportēšanas brīdī, jo piegādes esības šīs tiesību normas izpratnē priekšnosacījums nav īpašumtiesību nodošana uz preci (Eiropas Savienības Tiesas sprieduma 36.punkts).

[9] Kā redzams no apgabaltiesas sprieduma un tajā atreferētās Valsts ieņēmumu dienesta argumentācijas, apgabaltiesa pieteicējas iesaisti ļaunprātīgā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā saskatīja tajā, ka pieteicēja pati preces transportēja no Lietuvas, tātad nav loģiski izskaidrojama vairāku citu uzņēmumu iesaistīšana posmā starp piegādātāju Lietuvā un pieteicēju, ka Latvijā notikusi tikai formāla dokumentu noformēšana par preču īpašnieka maiņu, pat neveicot preču pārkraušanu, uzskaiti un transporta izmaksu apmaksu.

Šie secinājumi, ievērojot iepriekš minēto Eiropas Savienības Tiesas spriedumu, ir nepietiekami, lai konstatētu pieteicējas iesaisti pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, gūstot nodokļu priekšrocības. Tas, ka pieteicēja zināja par šādu transportēšanas kārtību un to, ka katrs no darījumiem neparedz preces transportēšanu un pārkraušanu, pats par sevi neliecina par iesaisti nepamatotu nodokļa priekšrocību gūšanā, bet var tikt ņemts vērā, nosakot, kāda ir katra darījuma patiesā būtība (sk. tālāk par to, kurš darījums atzīstams par preču iegādi Eiropas Savienībā).

Līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai, lai pārbaudītu, vai Valsts ieņēmumu dienests ir pietiekami pamatojis tā izdoto administratīvo aktu.

[10] Vienlaikus jāievēro, ka Eiropas Savienības Tiesa pievērsusi uzmanību tam, vai lietā (tā kā transportēšana ir notikusi tikai vienu reizi) ir pareizi kvalificēti pieteicējas darījumi. Tiesa norādīja, ka ir jānoskaidro, kura no pamatlietā aplūkotajā ķēdē ietilpstošajām iegādēm ir tā, uz kuru ir jāattiecina vienīgais pārvadājums Kopienas iekšienē un kura vienīgā tādējādi ir jākvalificē kā „preču iegāde Kopienas iekšienē” (Eiropas Savienības Tiesas sprieduma 40.punkts) jeb iegāde Eiropas Savienībā atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 34.punktam un 10.panta pirmās daļas 7.punktam.

Valsts ieņēmumu dienests šajā lietā norāda uz apstākļiem, kuri, iespējams, liecina, ka tieši pieteicējas darījumi ir iegāde Eiropas Savienībā, t.i., ka pieteicēja pati, nevis kāds uzņēmums augšupējā darījumu ķēdē, ir veikusi preču iegādi Lietuvā. Lai to noskaidrotu, ir jāpārbauda, vai attiecībā uz pieteicējas darījumiem izpildās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 34.punktā minētie kritēriji, kas liek kvalificēt darījumu par iegādi Eiropas Savienībā, turklāt ievērojot arī to, kā iegādi Kopienas iekšienē definē direktīvas 2006/112/EK 20.panta pirmā daļa.

[11] Ja tas tā ir, tad vispārīgi būtu jāsecina, kā arī atgādinājusi Eiropas Savienības Tiesa, ka pieteicēja kā galīgā ieguvēja nevarētu no pievienotās vērtības nodokļa, kas tai jāmaksā, atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kuru tā nepamatoti ir samaksājusi par precēm, kas tai ir piegādātas, veicot no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē, tikai pamatojoties uz piegādātāja izsniegtu kļūdainu rēķinu (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma 49.punkts ar atsauci uz Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 21.februāra spriedumu lietā Kreuzmayr, C‑628/16, EU:C:2018:84, 44. punktu*).

[12] Līdz ar to apgabaltiesai, novērtējot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītos apstākļus, būtu jāpārbauda, vai pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav liedzamas tādēļ, ka tās izmantotas, pamatojoties uz piegādātāja izsniegtu kļūdainu rēķinu kā par iegādi Latvijā. Tas būtībā padarītu lieku argumentāciju par pieteicējas iesaisti nodokļu krāpšanā.

[13] Turklāt jāņem vērā, ka pārsūdzētā Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 29.aprīļa lēmumā citstarp ir secināts: tā kā pieteicēja faktiski zivju produkciju iegādājusies no Lietuvas uzņēmuma UAB „Baltfisher”, tad pārbaudē pamatoti veiktas korekcijas pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, iekļaujot apstrīdēto preču vērtību no Eiropas Savienības dalībvalstīm saņemto preču vērtībā, palielinot aprēķināto pievienotās vērtības nodokli un priekšnodokli. Vienlaikus noteikts, ka konstatētie apstākļi ir pamats ierobežot pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „KF Prema” (*lietas 1.sēj. 29.lp.*). Tātad Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatojums, lai arī sasaistot to ar pieteicējas veiktu preču iegādi tieši no Lietuvas uzņēmuma, ietver norādi uz pieteicējas darījumu patieso būtību, proti, preču iegāde Eiropas Savienībā, un tieši tas ir būtiski, vērtējot pieteicējas tiesības un pienākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa samaksu budžetā un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

Šis Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā ietvertais pamatojums būtu pārbaudāms, paturot prātā arī Eiropas Savienības Tiesas atgādināto attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas pareizu funkcionēšanu. Šie secinājumi pēc būtības atbild arī uz pieteicējas kasācijas sūdzības argumentu par tās nodokļa samaksas saistībām kopumā un tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Proti, ja būtu konstatējams, ka pieteicēja preces iegādājusies Eiropas Savienībā (Lietuvā), pieteicēja savukārt varētu lūgt atmaksāt nodokli, kas nepamatoti ir samaksāts piegādātājam, kurš ir izsniedzis kļūdainu rēķinu, saskaņā ar Latvijas tiesībām (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma 41.punkts ar atsauci uz sprieduma lietā Kreuzmayr 48.punktu un tajā minēto judikatūru*). Tomēr situācijā, kad attiecīgais piegādātājs nodokli faktiski ir iemaksājis Valsts kasē un izrādās, ka pievienotās vērtības nodokļa atmaksa ieguvējam no Valsts kases nav iespējama vai ir pārmērīgi grūta, tostarp šā piegādātāja maksātnespējas gadījumā, efektivitātes princips varētu prasīt, lai šis ieguvējs savu atmaksas pieteikumu varētu vērst tieši pret nodokļu iestādēm (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma 41.punkta ar atsauci uz 2019.gada 11.aprīļa sprieduma lietā PORR Építési Kft., C‑691/17, EU:C:2019:327, 42.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Turklāt Senāts vērš uzmanību, ka lietā ir būtiski ņemt vērā visas Valsts ieņēmumu dienesta veiktās korekcijas pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā. Papildus lēmumā norādītajam pamatojumam tas pēc apgabaltiesas lūguma sīkāk paskaidrots arī Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 8.aprīļa vēstulē (*lietas 8.sēj. 2.lp.*).

[14] Pieteicēja norāda, ka attiecībā uz soda naudas noteikšanu apgabaltiesas spriedumā ir nepareiza norāde uz piemēroto tiesību normu. Jāpiekrīt, ka apgabaltiesas spriedumā norāde uz piemērojamo normu patiešām ir nepareiza, proti, lai gan analizēts darījums, par kuru, kā atzina Valsts ieņēmumu dienests un arī pati apgabaltiesa, nepamatoti palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa, spriedumā nav norādīts uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otro daļu, kurā tieši noregulēts šāds gadījums, bet gan uz panta pirmo daļu.

Tomēr tas pats par sevi nav novedis pie nepareiza lietas izskatīšanas rezultāta, jo Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir pamatots arī ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otro daļu (*lietas 1.sēj. 35.lp.*).

[15] Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā un apgabaltiesas spriedumā nav norādes uz to, kurš pieteicējas pārkāpums ir bijis par pamatu konstatējumam, ka pieteicēja izdarījusi atkārtotu nodokļu pārkāpumu.

Senāta ieskatā, pieteicējam jau apstrīdēšanas iesniegumā un pieteikumā tiesai būtu jānorāda visi būtiskie iebildumi pret administratīvo aktu, jo tas ir pieteikuma pamatojums, pēc kura tiesa izspriež strīdus jautājumus. Apelācijas tiesa, kā izriet no Administratīvā procesa likuma 292.panta pirmās daļas 5., 6.punkta un 294.panta pirmās daļas, izskata sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu atbilstoši iebildumiem, kas izteikti par sprieduma pareizību, tā paša pieteikuma priekšmeta un pamata robežās. Tātad būtībā nevajadzētu apelācijas sūdzībā izvirzīt principāli jaunus pamatus, kādēļ administratīvais akts būtu atzīstams par prettiesisku. Taču jebkurā gadījumā jāņem vērā, ka norāde uz pieteicējas agrāk izdarītu un konstatētu pārkāpumu ir administratīvajā aktā tā sākotnējā noformējumā – Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 28.janvāra lēmumā Nr. 23.15/L-53 (*lietas 1.sēj. 93.lp.*).

[16] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, 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 2016.gada 8.jūnija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „Kuršu zeme” drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.