**Administratīvā akta pamatojuma maiņa**

**Priekšnoteikumi pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai**

Pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas priekšnoteikums vispārīgi nav tas, ka preces nosūtītājam ir jāpārliecinās, ka prece faktiski sasniegusi tās galamērķi citā valstī. Proti, Latvijas nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces faktisku izvešanu no piegādes dalībvalsts teritorijas, un pierādījis, ka tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu, vai arī nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Eiropas Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā. Savukārt preču nepiegādāšana konkrētajam nodokļu maksātājam automātiski neizslēdz, ka preces nosūtītājs, rīkodamies labā ticībā un paļaujoties uz preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentiem, ir saglabājis tiesības uz 0 procentu likmes piemērošanu. Šādi apstākļi var norādīt uz krāpšanos un var būtu pamats tālākai izmeklēšanai par to.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 19.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420131119, SKA‑145/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:0919.A420131119.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/513844.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatori Veronika Krūmiņa un Jānis Pleps

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „MĀRVISTA” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.decembra lēmuma Nr. 30.2-22.7/5591 atcelšanu, sakarā ar SIA „MĀRVISTA” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 20.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

*Lietas apstākļi*

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „MĀRVISTA” pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2017.gada februāri, martu un aprīli. Auditā secināts, ka pieteicēja deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus par preču – ātri saldētu broileru fileju – iegādi no SIA „Baltic Chicken Produkts” un to pašu preču piegādi Igaunijas sabiedrībai *OU PremiumSigma*. Dienests atzina, ka pieteicēja apzināti iesaistījās nepamatotā nodokļu samazināšanā un līdz ar to pieteicēja par preču iegādi nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli. Tāpat par preču piegādes darījumu citas Eiropas Savienības dalībvalsts sabiedrībai pieteicēja nebija tiesīga piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.decembra lēmumu Nr. 30.2-22.7/5591 pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

*Apelācijas instances tiesas spriedums*

[2] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2021.gada 20.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] No lietas materiālos esošajiem darījumu un pārvadājumu dokumentiem konstatējams, ka 2017.gada 9.martā pieteicēja iegādājās no SIA „Baltic Chicken Produkts” ātri saldētu broilera fileju (9100 kg ar cenu 2,80 *euro* par kilogramu). Tajā pašā dienā pieteicēja noformēja rēķinu par šo preču pārdošanu *OU PremiumSigma* ar cenu 2,90 *euro* par kilogramu. Šajā datumā ir noformēta starptautiskā preču transporta pavadzīme (CMR), un saskaņā ar tajā norādīto informāciju krava iekrauta 2017.gada 9.martā. 2017.gada 13.martā *OU PremiumSigma* pārdeva saņemto broilera fileju kā svaigu vistas gaļu (9100 kg ar cenu 2,90 *euro* par kilogramu) SIA „Baltic Chicken Produkts”. Saskaņā ar CMR krava Igaunijā tika iekrauta 2017.gada 13.martā un saņemta Latvijā 2017.gada 14.martā. Tātad pieteicējas iegādātās preces nonāca atpakaļ SIA „Baltic Chicken Produkts” rīcībā.

[2.2] Pārvadātāja SIA „JUKIS” amatpersonas liecības un SIA „JUKIS” iesniegtie dokumenti apstiprina faktu, ka pārvadātājs veica pieteicējas *OU PremiumSigma* piegādāto preču pārvadāšanu.

Tiesas rīcībā nav neapstrīdamu pierādījumu, ka pārvadājumi uz Igauniju un atpakaļ faktiski netika veikti. Tāpēc prezumējams, ka pārvadājumi uz Igauniju un atpakaļ faktiski tika veikti.

[2.3] SIA „Baltic Chicken Produkts” amatpersona un *OU PremiumSigma* amatpersona apstiprina faktu, ka pieteicējas Igaunijas sabiedrībai piegādātās preces tika atdotas atpakaļ. Tomēr preces tika atdotas atpakaļ nevis tiešajam piegādātājam, bet, vienojoties par preču piegādi, tās tika nodotas pieteicējas darījumu partnerei SIA „Baltic Chicken Produkts”.

Lietā iegūtie pierādījumi ļauj secināt, ka preču pārvadājumi uz Igauniju un atpakaļ faktiski ir veikti.

SIA „Baltic Chicken Produkts” un *OU PremiumSigma* amatpersonu liecības par preču atdošanu atpakaļ kontekstā ar pierādījumiem par preču faktisko virzību norāda uz loģiskāku notikumu norises gaitu nekā Valsts ieņēmumu dienesta apgalvotais, ka pieteicēja un tās darījumu partneri ir izveidojuši pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas ķēdi.

Tomēr minētais secinājums neietekmē pieteicējas pienākumus saistībā ar priekšnodokļa atskaitījumiem.

[2.4] Nodokļu maksātājs pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā drīkst norādīt tikai patiesi notikušus darījumus.

No lietas materiāliem un lietas dalībnieku paskaidrojumiem secināms, ka *OU PremiumSigma* un SIA „Baltic Chicken Produkts” darījums ir simulatīvs. Slēptais darījums faktiski ir SIA „Baltic Chicken Produkts” un pieteicējas preču iegādes darījuma, kā arī pieteicējas un *OU PremiumSigma* preču piegādes darījuma anulēšana. Tādējādi ir pamats uzskatīt, ka SIA „Baltic Chicken Produkts” un *OU PremiumSigma* faktiskās rīcības rezultātā ir radusies situācija, ka pieteicējas 2017.gada februāra un marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās norādītie priekšnodokļa atskaitījumi un 2017.gada marta deklarācijā ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamie darījumi ir iekļauti saistībā ar darījumiem, kuri faktiski nav notikuši, jo darījumu dalībnieki tos ir anulējuši.

[2.5] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmā daļa paredz, ka priekšnodokļa korekcija veicama, ja mainās atskaitītā priekšnodokļa apmērs (piemēram, anulēti pirkumi vai saņemtas atlaides).

Situācijā, kad darījumu partneri konstatēja, ka darījumi ir anulēti, tiem bija jāizdara izmaiņas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās. Tomēr šādas izmaiņas nav izdarītas. Pieteicēja norādīja, ka par preču atdošanu atpakaļ uzzināja tikai pēc audita rezultātiem.

Izvērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus, konstatējams, ka strīdus darījumus un preces transportēšanu Igaunijas sabiedrībai organizēja SIA „Baltic Chicken Produkts” amatpersona. Pieteicējas amatpersona nepazina sava tiešā darījuma partnera – Igaunijas sabiedrības – amatpersonu. No SIA „Baltic Chicken Produkts” iegādātās preces palika šīs sabiedrības noliktavā, un pieteicējas rīcībā faktiski to nebija, jo arī pārvadājums tika organizēts no SIA „Baltic Chicken Produkts” noliktavas un pārvadājumu veica SIA „Baltic Chicken Produkts” amatpersonas izvēlēts pārvadātājs. Pieteicēja procesā neiesaistījās, bet tikai, paļaujoties uz SIA „Baltic Chicken Produkts” amatpersonas vārdiem, noformēja darījumu dokumentus. Šāda pieteicējas rīcība neatbilst saprātīgai saimniekošanai, jo nav vērsta uz racionālu resursu izmantošanu un ekonomiska labuma gūšanu.

Pieteicēja pieteikumā norādīja, ka veikusi visas nepieciešamās darījumu partnera pārbaudes. Tomēr no pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka par *OU PremiumSigma* pieteicējas amatpersonai nekas nebija zināms. Pieteicējas amatpersona nav kontaktējusies ar šīs sabiedrības pārstāvi, nav pārliecinājusies par šīs sabiedrības spējām norēķināties par precēm, nav vienojusies ar šo sabiedrību par darījuma būtiskajām sastāvdaļām. Visas minētās darbības faktiski veica SIA „Baltic Chicken Produkts” amatpersona. Turklāt tieši viņš noteica, kāds preču daudzums un par kādu cenu tiks piegādāts Igaunijas sabiedrībai. Pieteicēja ir sniegusi arī pretrunīgu informāciju par preču pieņemšanu un pārbaudi.

No minētā secināms, ka pieteicēja pati nebija interesējusies par preču piegādes faktu un par to, vai piegāde notikusi veiksmīgi. Darījumos preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, kuriem tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme un normatīvie akti noteic nodokļa maksātāja pienākumu pierādīt preces izvešanas faktu, ir saprātīgi sagaidīt no nosūtītāja interesi par pārvadājuma veiksmīgu norisi. Tādējādi, ja pieteicēja izrādītu normālai komercpraksei raksturīgu interesi par preču piegādi un vēlētos saņemt dokumentu ar saņēmēja parakstu, tad pieteicēja uzreiz uzzinātu, ka krava ir atvesta atpakaļ. Pieteicēja turpretim apstiprināja, ka tās amatpersona ar pārvadātāja SIA „JUKIS” amatpersonām runāja tikai tad, kad uzzināja audita pārbaudes rezultātus.

No pierādījumiem lietā izriet, ka pieteicēja nav izrādījusi pienācīgu rūpību darījumu organizēšanai. Attiecīgi šīs bezrūpības dēļ pieteicēja laikus nesazinājās ar darījumu partneriem, nenoformēja dokumentus par darījumu anulēšanu un nekoriģēja pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, lai tajā nebūtu iekļauti priekšnodokļa atskaitījumi par darījumiem, kuri faktiski nebija notikuši.

[2.6] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti secināja, ka pieteicēja darījumos ar SIA „Baltic Chicken Produkts” un *OU PremiumSigma* nav ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, atskaitot priekšnodokli, un likuma 43.panta ceturtās daļas nosacījumus, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.

*Pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti*

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie pamati apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[3.1] Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu, jo pati ir izlēmusi strīdus jautājumu pēc būtības uz cita pamata, nekā tas bijis pārsūdzētajā lēmumā. Apgabaltiesa pretēji pārsūdzētajā lēmumā atzītajam konstatēja, ka darījumi faktiski ir notikuši un nodokļu krāpniecība nav konstatējama, tomēr konstatētos apstākļus izmantoja, lai pieteikumu noraidītu uz cita pamata. Tādējādi tiesa ir pārkāpusi varas dalīšanas principu un pieļāvusi ar likumu aizliegtu iestādes lēmuma pamatojuma maiņu.

[3.2] Apgabaltiesas spriedums ir „pārsteiguma spriedums”. Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta trešo daļu, jo pieteicējai netika nodrošināta iespēja izteikt viedokli par darījumu anulēšanu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmās daļas piemērošanu.

[3.3] Apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu un 106.panta pirmo daļu. Tā kā apgabaltiesa atzina, ka darījumi nav fiktīvi un nav nodokļu krāpšanas, liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības sakarā ar rūpības trūkumu nav tiesiski un atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam. Lai arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmā daļa paredz veikt priekšnodokļa korekciju, tās neveikšana nepadara pieteicējas strīdus deklarāciju par nepatiesu vai tādu, kurā būtu iekļauti neesoši darījumi vai nepatiesa informācija, jo pieteicējai rastos pienākums atspoguļot anulēto darījumu kārtējā vai kādā nākamajā nodokļu deklarācijā.

*Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi*

[4] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norāda turpmāk minētos argumentus.

Pretēji pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītajam apgabaltiesa strīdus darījumus ir atzinusi par faktiski nenotikušiem, jo šos darījumus ir anulējuši darījumu partneri. Līdz ar to pieteicēja nepamatoti norādījusi, ka pārvadājumu fakts pierāda strīdus darījumu faktisko esību.

Strīdus darījumu anulēšana bija pieteicējai zināma pēc nodokļu audita rezultātiem. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija iespēja izteikt savu viedokli par šo apstākli. Tiesas norāde uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmo daļu par pieteicējas tiesībām darījumu anulēšanas gadījumā labot pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas ir tikai papildu juridiskā argumentācija, kas pastiprina pārsūdzētā lēmuma pamatojumu, bet nav tā maiņa.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā pārbaudāms, vai tiesa pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu, kas paredz priekšnoteikumus pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai piegādei Eiropas Savienībā. Lietā arī noskaidrojams, vai apgabaltiesa ir pieļāvusi administratīvā akta pamatojuma maiņu, proti, Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pārkāpumu.

*Par priekšnoteikumiem pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai*

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic: 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.

Nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu regulē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa, kas noteic, ka nodokļa 0 procentu likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, ja tiek izpildīti abi šie nosacījumi: 1) preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Interpretējot minēto tiesību normu, kā arī pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, Senāts jau iepriekš atzinis: lai varētu pretendēt uz nodokļa atbrīvojumu, vienlaikus ir jāizpildās šādiem priekšnoteikumiem: 1) tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam; 2) pārdevējs pierāda, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (piemēram, *Senāta 2021.gada 14.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0414.A420176216.9.S*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/7086)*, 6.punkts, 2019.gada 4.marta sprieduma lietā Nr. SKA-89/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0304.A420165215.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376867.pdf)*, 6.punkts*).

Vienlaikus norādāms, ka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi var liegt, ja notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to, kā arī tad, ja piegādātājs nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā (*Senāta 2021.gada 14.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0414.A420176216.9.S*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/7086)*, 6.punkts*). Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana – proti, krāpšana kā tāda, nevis piegādātāja saistība ar to – ir konstatējama arī tad, ja darījumu apliecinoši dokumenti ietver nepatiesu informāciju par preces patieso galamērķi, kas var novest pie nodokļa nemaksāšanas kādā no dalībvalstīm. Turklāt, kā ikvienā citā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā darījumā, ir jāvērtē, vai darījumu apliecinošie dokumenti atbilst formālajām prasībām, jo, ja trūkumi ir tik lieli, ka nav iespējams pārbaudīt piegādes atbilstību materiāltiesiskajām prasībām, tas var būt pamats likmes piemērošanas apšaubīšanai (*Senāta 2021.gada 14.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0414.A420176216.9.S*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/7086)*, 6.punkts, 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-785/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0905.A420408113.8.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/389943.pdf)*, 6.punkts*).

No iepriekš minētā secināms, ka Latvijas nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces faktisku izvešanu no piegādes dalībvalsts teritorijas, un pierādījis, ka tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu, vai arī nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā. Savukārt preču nepiegādāšana konkrētajam nodokļu maksātājam automātiski neizslēdz, ka preces nosūtītājs, rīkodamies labā ticībā un paļaujoties uz preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentiem, ir saglabājis tiesības uz 0 procentu likmes piemērošanu. Šādi apstākļi var norādīt uz krāpšanos un var būtu pamats tālākai izmeklēšanai par to.

[7] Pārbaudot apgabaltiesas spriedumā norādīto konkrētās situācijas novērtējumu, Senāts atzīst, ka tas nav veikts atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas tiesiskajam sastāvam un Senāta norādītajām atziņām (šā sprieduma 6.punkts).

Apgabaltiesa no lietā esošajiem pierādījumiem secināja, ka preču pārvadājumi uz Igauniju un atpakaļ faktiski ir veikti, taču darījumu partneri, pieteicējai nezinot, darījumus anulēja. Tāpēc pieteicējai bija jāizdara izmaiņas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās. Apgabaltiesa arī secināja, ka pieteicēja nav izrādījusi pienācīgu rūpību, nav piedalījusies darījumu organizēšanā, nav pārbaudījusi kravu saņemšanas brīdī un nav veikusi pienācīgu kontroli par kravas nosūtīšanu. Pieteicēja pati neinteresējās, vai preču piegāde notikusi veiksmīgi. Attiecīgi šīs bezrūpības dēļ pieteicēja laikus nesazinājās ar darījumu partneriem, nenoformēja dokumentus par darījumu anulēšanu un attiecīgi laikus nekoriģēja pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, lai tajā nebūtu iekļauti priekšnodokļa atskaitījumi par darījumiem, kuri faktiski nebija notikuši.

No minētā var secināt, ka apgabaltiesa pēc būtības ir konstatējusi, ka strīdus preces ir tikušas izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas, vienlaikus pārmetot pieteicējai, ka tā nav pārliecinājusies, vai preces faktiski sasniedza galamērķi, proti, vai piegāde *OU PremiumSigma* notika veiksmīgi. Šajā sakarā norādāms, ka no tiesību normām un Senāta judikatūras neizriet kā priekšnoteikums pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai tas, ka preces nosūtītājam ir jāpārliecinās, ka prece faktiski sasniegusi tās galamērķi citā valstī. Kā jau Senāts to norādīja, apstāklis, kad prece nav sasniegusi piegādes galamērķi, var būt pamats tālākai izmeklēšanai, tomēr šāds apstāklis pats par sevi nav pamats atzīt, ka neizpildās nodokļa atbrīvojuma priekšnosacījumi piegādātājam. Nevar izvirzīt vispārīgu kritēriju, ka saprātīgi sagaidāmi pasākumi, lai pārliecinātos, ka piegāde Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību krāpšanā, būtu pārliecināšanās par preces nonākšanu konkrētajā galamērķī citā dalībvalstī. Pretējā gadījumā nāktos secināt, ka nodokļa maksātājam tiek izvirzīts atšķirīgs kritērijs 0 likmes piemērošanai, nekā tas ir paredzēts tiesiskajā regulējumā attiecībā uz piegādēm Savienības iekšienē.

Apgabaltiesa arī nav konstatējusi, ka pieteicēja būtu iesaistīta Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā vai krāpšanā.

Tādējādi minētās kļūdas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas piemērošanā un faktisko apstākļu novērtējumā var būt ietekmējušas lietas rezultātu, tāpēc ir pamats pārsūdzētā sprieduma atcelšanai. Turklāt nav lietderīgi vēl atsevišķi vērtēt tiesas secinājumus par priekšnodokļa atskaitīšanu, jo tie ietilpst vienotā tiesas redzējumā par darījumu norisi.

*Par administratīvā akta pamatojuma maiņu*

[8] Pieteicēja kā kasācijas pamatu norādījusi arī Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pārkāpumu, jo, pieteicējas ieskatā, apgabaltiesa ir iestājusies iestādes vietā un pieteikumu noraidījusi uz cita pamata, nekā tas norādīts pārsūdzētajā administratīvajā aktā.

Administratīvā procesa likuma 250.panta otrā daļa noteic, ka tiesa, vērtējot pārsūdzētā administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

Par administratīvā akta pamatojumu minētās tiesību normas izpratnē ir atzīstami apstākļi, uz kuriem iestāde balstījusi administratīvā akta izdošanu (piemēram, *Senāta 2008.gada 30.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA‑461/2008,* [*A42552906*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/11004.pdf)*, 11.punkts, 2012.gada 4.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA‑196/2012,* [*A43013412*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/127922.pdf)*, 9.punkts, 2012.gada 9.novembra sprieduma lietā Nr. SKA‑443/2012,* [*A42643408*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/122991.pdf)*, 10.punkts*).

Senāta judikatūrā atzīts, ka ir pieļaujama zināma administratīvā akta pamatojuma interpretācija un mazāk būtisku kļūdu izskaidrošana. Piemēram, tiesa atsevišķos gadījumos var atzīt, ka, ievērojot iestādes analizētos apstākļus, faktiski kāda norma bija piemērota, pat ja lēmumā tā nebija tieši minēta. Tomēr šāda pamatojuma interpretēšana nedrīkst ietvert pēc būtības jaunus apstākļus. Pretējā gadījumā tiesa būtībā uzņemtos iestādes kompetenci izdot un pamatot administratīvo aktu (*Senāta 2017.gada 21.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA‑177/2017,* [*A420225414*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/320033.pdf)*, 9.punkts, 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA‑67/2013,* [*A42735109*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/123580.pdf)*, 6.punkts*).

Konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests pārsūdzēto lēmumu pamatoja ar to, ka preču iegāde un piegāde ir imitēta, kā arī dokumenti noformēti formāli, darījumos iesaistīto pušu amatpersonām tieši iesaistoties. Tādējādi dienests atzina pieteicējas apzinātu iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

Valsts ieņēmumu dienests pārsūdzētajā lēmumā tieši norādījis, ka nav pierādīts darījumu pušu paskaidrojumos norādītais fakts, ka tās pašas preces ir tikušas nosūtītas atpakaļ. Proti, dienests nesaskatīja, ka pastāvēja darījumu ķēde: SIA „Baltic Chicken Produkts”, pieteicēja, *OU PremiumSigma* un SIA „Baltic Chicken Produkts”. Dienests norādījis, ka uz Igauniju (darījums starp pieteicēju un *OU PremiumSigma*) atbilstoši dokumentiem ir sūtīta ātri saldēta vistas fileja, bet no Igaunijas uz Latviju (darījums starp *OU PremiumSigma* un SIA ,,Baltic Chicken Produkts”) svaiga vistas gaļa, turklāt neviens dokuments neapliecinot, ka pieteicējas piegādātās preces neatbilst specifikācijai vai to kvalitāte nav atbilstoša. Turklāt, ja tā būtu, tad preces būtu jāatdod atpakaļ pieteicējai (piegādātājam), nevis SIA ,,Baltic Chicken Produkts” (*pārsūdzētā lēmuma 22.lapa, lietas 1.sējuma 34.lapa*).

Savukārt apgabaltiesa pretēji Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītajam atzina, ka tās pašas precesīsā laika posmā nonāca atpakaļ SIA ,,Baltic Chicken Produkts”. Apgabaltiesas ieskatā, minētā darījumu ķēde tika izveidota, lai slēptu pieteicējas preču iegādes un piegādes darījumu anulēšanu. Savukārt pieteicējas rīcību atzina par profesionālai rūpībai neatbilstošu un norādīja uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmajā daļa noteikto pienākumu koriģēt nodokļu deklarāciju, ko pieteicēja neesot ievērojusi.

Līdz ar to apgabaltiesa nav atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta norādīto administratīvā akta pamatojumu. Apgabaltiesas secinājumi ir balstīti uz citu tiesību normu un citiem faktiskajiem apstākļiem.

Šādos apstākļos Senāts atzīst par pamatotu kasācijas sūdzībā izvirzīto iebildumu, ka apgabaltiesa ir mainījusi pārsūdzētā administratīvā akta pamatojumu, tādējādi pieļaujot Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pārkāpumu. Minētais arī ir pamats pārsūdzēto apgabaltiesas spriedumu atcelt un nodot lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

[9] Ievērojot, ka spriedums atceļams sakarā ar administratīvā akta pamatojuma maiņu, nav lietderīgi vērtēt apstākļus par to, vai procesa dalībniekiem bija iespēja par šo jauno pamatojumu izteikties.

*Kopsavilkums*

[10] Ņemot vērā iepriekš minēto, secināms, ka apgabaltiesa pieteikumu noraidījusi, nepieļaujami balstoties uz tādiem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, ar kuriem nebija pamatots pārsūdzētais administratīvais akts, kā arī nepareizi interpretējusi un piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu par tiesībām piemērot 0 procentu likmi piegādēm Savienības iekšienē. Tādēļ spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**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 20.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt [pers. A] par SIA „MĀRVISTA” kasācijas sūdzību samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.