ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420223719
Lietas arhīva Nr.AA43-0396-21/16
ECLI:LV:ADAT:2021:0514.A420223719.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2021.gada 14.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Indra Meldere,
tiesneses Inga Juhņeviča-Knoka un Sanita Kanenberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 10.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.7/2752 atcelšanu, sakarā ar SIA /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 3.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2016.gada 4.augusta līdz 2019.gada 18.janvārim (ar pārtraukumiem) veica pieteicējai SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2015.gada 1.februāra līdz 2016.gada 29.februārim, akcīzes nodokļa auditu par laika periodu no 2015.gada 1.marta līdz 2016.gada 29.februārim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2014.gadu. Pamatojoties uz audita laikā konstatēto, ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Pievienotās vērtības nodokļa pirmās audita daļas Otrās nodaļas vadītāja 2019.gada 18.janvāra lēmumu Nr.30.2-23.36.2/2069 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 361 506,20 *euro*, soda nauda 108 451,87 *euro* un nokavējuma nauda 33 665,50 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 20 462,74 *euro* un aprēķināta soda nauda 6138,82 *euro*, kā arī, sakarā ar noilgumu neaprēķinot PVN par 2015.gada augustu, oktobri un novembri, noteikts valstij nodarīto zaudējumu apmērs 301 961,74 *euro* (*pēc pārrakstīšanās kļūdas labošanas 351 127,37 euro*). Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, kopējā PVN soda nauda noteikta 50% apmērā no aprēķinātās, proti, 57 295,37 *euro*.
Pieteicēja apstrīdēja sākotnējo lēmumu.

[2] Ar dienesta 2019.gada 10.jūnija lēmumu Nr.30.2-22.7/2752 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.
[2.1] Pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punkta, 43.panta ceturtās daļas un 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus.
[2.2] Pieteicējas 2015.gada novembrī deklarētais darījums ar SIA /Nosaukums B/ faktiski nav noticis, proti, pakalpojums netika sniegts vispār.
Pārbaudei nav uzrādīti un lietas materiāliem nav pievienoti pasūtījumu dokumenti, cenrādis, attiecīgo darbu saskaņošanas dokumenti, līdz ar to nav saprotams, kā puses vienojās un saskaņoja veicamos darbus, izpildes apjomu, cenas, izpildes laiku, vietu un citus darījuma norises apstākļus. Līgumā nav definētas pakalpojumu kvalitātes prasības, kvalitātes prasību kontrole un pakalpojumu sniedzēja atbildība par nekvalitatīvu darbu veikšanu. Tādējādi līgums nesatur darījuma norises identificēšanai nepieciešamos nosacījumus, kas liecina par darījuma formālu noformēšanu.
Tāpat pieteicējas iesniegtie dokumenti, tai skaitā rēķins un akts par pakalpojumu nodošanu – pieņemšanu, neļauj identificēt pakalpojumus pēc sastāva, apjoma, izmaksām, veikšanas vietas un laika. Pieteicējas iesniegtais dokuments „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība" nav atzīstams par apliecinājumu pakalpojuma sniegšanai/saņemšanai, jo tā teksts ir identisks Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrijas (turpmāk – VARAM) mājas lapā publicētajam dokumentam „Informācijas sistēmu drošības pārbaudes vadlīnijas", un tas nesatur nekādu konkrētu informāciju, secinājumus, priekšlikumus par pieteicēju.
Arī pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ amatpersonu paskaidrojumos tikai vispārīgi apliecināta darījuma esība, savukārt no SIA /Nosaukums B/ amatpersonas un darbinieka paskaidrotā izriet, ka SIA /Nosaukums B/ darbu veikšanai piesaistīja SIA /Nosaukums C/, kas liecina par tās formālo lomu darījumā. Dienesta rīcībā esošā informācija par SIA /Nosaukums C/ neliecina par tās spēju pakalpojumu sniegt. Tā kā pakalpojums netika saņemts, pieteicēja nevarēja nezināt, ka ir iesaistījusies faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu darījumu noformēšanā.

[2.2] Darījumos ar ārvalstu uzņēmumiem nepamatoti piemērota PVN 0 % likme.

[2.2.1] Pieteicēja deklarējusi dīzeļdegvielas piegādes un transporta pakalpojumus Kipras uzņēmumam */Nosaukums D/*. Pretēji nolīgtajam dīzeļdegviela noformēta kā piegādāta bez priekšapmaksas. Maz ticams, ka uzņēmējs nezināmam ārvalstu uzņēmumam izsniegs preci lielos apjomos bez priekšapmaksas un bez garantijas samaksai. Nav arī saprotams, kā pieteicējai kļuva zināms piegādājamās preces apjoms, piegādes vieta, kā pārliecinājās, ka preci saņemošā persona rīkojas */Nosaukums D/* vārdā. Nav zināms, kas pārstāvēja */Nosaukums D/* pēc 2015.gada 22.septembra, kad izrakstīta lielākā daļa realizācijas rēķinu. Šaubas par darījumu realitāti pastiprina arī Kipras nodokļu administrācijas sniegtā informācija par */Nosaukums D/*, kas neapstiprina ne darījumus, ne /pers. A/ (*/pers. A/*) tiesības rīkoties uzņēmuma vārdā.

Pieteicējas amatpersona sniedza darījumu norisi neidentificējošu informāciju, kas liecina, ka pieteicēja bija informēta, ka */Nosaukums D/* nav faktiskais degvielas saņēmējs, tā loma piegādē ir formāla.

Saskaņā ar iesniegtajiem rēķiniem un CMR */Nosaukums D/* paredzētā degviela bija jānogādā Polijā, kā izkraušanas vieta 2015.gada augustā norādīta Polijas uzņēmums */Nosaukums E/ sp.z.o.o.*, savukārt oktobrī – decembrī */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* Atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* nekad nav saņēmis preces no pieteicējas, savukārt */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* nav sadarbojies ne ar pieteicēju, ne */Nosaukums D/*. Degviela, kas noformēta kā piegādāta */Nosaukums D/*, tālāk bijusi paredzēta Polijā reģistrētam uzņēmumam */Nosaukums G/ sp.z.o.o.*, kas ir darbojies kriminālā grupējumā degvielas vairumtirdzniecības jomā, ievedot degvielu pa tiešo degvielas gala saņēmējiem, bet caur uzņēmumiem, kas iesaistīti pa vidu, nodrošināta tikai rēķinu plūsma.

Arī noformētajos rēķinos par transporta pakalpojumu sniegšanu */Nosaukums D/* pieteicēja nepamatoti piemēroja PVN 0% likmi, jo, ņemot vērā Kipras nodokļu administrācijas sniegto informāciju, faktiskais pakalpojumu saņēmējs nav konstatējams.

[2.2.2] Pieteicēja deklarējusi dīzeļdegvielas piegādes Čehijas uzņēmumam /Nosaukums H/ *s.r.o.* Pušu sarakstē par piegādi nav informācijas par piegādes daudzumiem, vietu, saņemšanai pilnvaroto personu. Nav saprotams, kā pieteicēja guva pārliecību par to, ka kontaktējas tieši ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* pārstāvi un pieņem šī uzņēmuma pasūtījumus, tomēr izsniedza vairāku simtu tūkstošu vērtu kravu nezināmām personām. Turklāt degviela realizēta zem pašizmaksas, un /Nosaukums H/ *s.r.o.* nav veicis pilnu samaksu, bet pieteicēja nav rīkojusies, lai parādu atgūtu. Minētais liecina par darījumu formālo raksturu. Šaubas par darījumu realitāti pastiprina arī Čehijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija, kas darījumus neapstiprina. Turklāt /Nosaukums H/ *s.r.o.* nav aprēķināts un iekasēts PVN. Pieteicējas skaidrojums nav ticams, tas liecina par ļaunprātību darījumu noformēšanā.

Saskaņā ar iesniegtajiem rēķiniem un CMR preces bija jānogādā Polijā. Kā izkraušanas vietas norādīti Polijas uzņēmumi /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.* un */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* Atbilstoši Čehijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai /Nosaukums H/ *s.r.o.* nav deklarējis darījumus ar /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.*, tādējādi to noformētais līgums nepierāda sadarbību, savukārt apstāklis, ka pieteicējas rīcībā ir dokumenti par /Nosaukums H/ *s.r.o.* sadarbību ar citiem uzņēmumiem, liecina, ka pieteicējai bija zināms, kādi degvielas pirkšanas un pārdošanas darījumi tiek organizēti. Savukārt atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* nav sadarbojies ne ar pieteicēju, ne ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* Attiecīgā degviela tālāk bijusi paredzēta Polijā reģistrētam uzņēmumam */Nosaukums J/ sp.z.o.o.*, kam ir deklarētas iegādes no /Nosaukums H/ *s.r.o.* kā trīsstūrveida darījumi. Nav iespējams konstatēt, kam konkrēti piegādāta katra degvielas partija. */Nosaukums J/ sp.z.o.o.* loma bijusi simulēt degvielas legālu izcelsmi. Secināms, ka darījumus organizēja pieteicēja, kuras rīcībā bija visa informācija par piegāžu apjomiem, vietām, laikiem un pārvadātājiem.

[2.2.3] Pieteicēja deklarējusi dīzeļdegvielas piegādes Slovākijas uzņēmumam /Nosaukums K/ *s.r.o.* Nav saprotams, kā pieteicējai kļuva zināms piegādājamo preču daudzums, piegādes laiks, vieta, pārvadātāji, izmantotie transportlīdzekļi, pircēja pilnvarotās personas. Pretēji nolīgtajam dīzeļdegviela nosūtīta bez priekšapmaksas. Maz ticams, ka uzņēmējs nezināmam citas valsts uzņēmumam vai tā neidentificētiem pārstāvjiem izsniegtu dīzeļdegvielu lielos apjomos bez priekšapmaksas un bez garantijām apmaksai. Turklāt prece realizēta zem pašizmaksas ar zaudējumiem 18 732,28 *euro* apmērā, kā arī CMR 24.ailē nav informācijas, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.* kravu būtu saņēmusi. Arī pieteicēja sniedza darījumu norisi un faktiskos apstākļus neidentificējošu informāciju, kas liecina par ļaunprātību un mākslīgas darījumu ķēdes izveidi (pieteicējai bija zināms, kādi degvielas pirkšanas un pārdošanas darījumi tiek organizēti).

Tāpat šaubas par darījumu realitāti pastiprina arī Slovākijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija, kas darījumus neapliecina. Saskaņā ar iesniegtajiem rēķiniem un CMR preces bija jānogādā Polijā, kā izkraušanas vieta norādīts Polijas uzņēmums */Nosaukums F/ sp.z.o.o.*, kas atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas norādītajam nav sadarbojies ne ar pieteicēju, ne ar /Nosaukums K/ *s.r.o.*. Attiecīgā degviela tālāk bijusi paredzēta Lielbritānijā reģistrētam uzņēmumam /Nosaukums L/. Kā informējusi Lielbritānijas nodokļu administrācija, par šo uzņēmumu nekādu informāciju nav izdevies noskaidrot. Arī dienestam neizdevās ar uzņēmuma amatpersonu sazināties. Šādos apstākļos nav iespējams konstatēt, vai un kur būtu samaksāts PVN par piegādei /Nosaukums K/*s.r.o.* noformēto degvielu.

[2.3] Elektroniskā administratīvā dokumenta (turpmāk – eAD) noslēgšanas brīdī preču piegāde Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punkta izpratnē nebija notikusi, līdz ar to eAD noformēšana nav atzīstama par pietiekamu apliecinājumu noformētajām piegādēm. Ja dienests apšauba PVN 0 % likmes piemērošanas pamatojumu, tad preču nosūtītājam pašam jāpierāda, ka darījums ir ne tikai noformēts dokumentāli, bet tāds noticis arī dabā ar rēķinā norādīto personu. Pieteicēja to nav pierādījusi.

[2.4] Tas, ka kādā citā lietā līdzīgos apstākļos dienests ir atzinis cita uzņēmuma darījumus ar /Nosaukums K/ *s.r.o.*, nenozīmē, ka jebkurš cits darījums tiks atzīts par notikušu. Šāda pieteicējas paļāvība nav tiesiski aizsargājama.

[2.5] Ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteikto termiņa ierobežojumu, pieteicējas

2015.gada augusta, oktobra un novembra PVN deklarācijās netika koriģēts aprēķinātais PVN, bet ir noteikts valstij nodarīto zaudējumu apmērs. Sākotnējā lēmumā norādīts kļūdains zaudējumu apmērs 301 961,74 *euro*, kas ar Lēmumu tiek labots, nosakot zaudējumus 351 127,37 *euro*, kas budžetā nav iemaksājami.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot Lēmumu atcelt. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Dienests pieteicējas sniegto informāciju nevērtēja kopsakarā ar visiem lietas apstākļiem, kā arī audita laikā noraidīja pieteicējas lūgumu pieaicināt pieteicējas norādītās personas paskaidrojumu sniegšanai un neieguva informāciju par automašīnu robežu šķērsošanas faktiem. Pieteicēja nepiekrīt, ka nebūtu sniegusi pietiekoši izsmeļošu informāciju, pretējā gadījumā dienestam bija jāuzdod papildu jautājumi.

Audita veikšanas ilgums norāda, ka dienestam nebija pierādījumu nelabvēlīga administratīva akta izdošanai, ko tomēr izdeva, nesagaidot atbildes no ārvalstu nodokļu administrācijām.

[3.2] Pieteicējas rīcībā nonāca papildu informācija, ka ar pieteicēju saistīta uzņēmuma audita laikā arī tika vērtēti darījumi ar /Nosaukums K/*s.r.o.*, tos atzīstot, tāpēc pieteicējai ir tiesības paļauties uz dienesta konsekvenci. Abu uzņēmumu auditu rezultāti jāskata kopsakarā.

[3.3] Naftas produkti ir prece ar īpašu uzraudzības mehānismu, kuras piegādes papildu dokuments ir eAD.

[3.4] Pie rakstveida līgumiem panāktas mutvārdu vienošanās, kas pusēm ir vienlīdz saistošas. Līgums rakstveidā nav obligāts, tāpēc dienesta pozīcija par it kā noslēgto līgumu noteikumu neievērošanu vērtējama kritiski, tāpat kā dienesta subjektīvā izpratne par komercdarbības praksi.

[3.5] Pieteicēja attiecīgos darījumu partnerus bija izvērtējusi atbilstoši likumam un dienesta metodisko materiālu noteikumiem. Dienesta konstatētās neatbilstības par pieteicējas darījumu partneriem pieteicējas grāmatvedības uzskaitē nav konstatētas. Pieteicēja savā grāmatvedības uzskaitē ir reģistrējusi patiesus datus par faktisku preču piegādi. Dienesta vērtējumam par darījumu faktisko norisi ir jābūt objektīvi pamatotam. Bez pierādījumiem, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par darījumu ķēdes esību, vērtējums nevar kalpot par pamatu nelabvēlīga administratīvā akta izdošanai. Pieteicējas lietā tādi pierādījumi nav iegūti.

[4] Dienests tiesai sniegtajā rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 3.novembra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Lietā pastāv strīds par to, vai dienests pamatoti nav atzinis par faktiski notikušu pieteicējas 2015.gada novembrī deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/, kā arī liedzis pieteicējai piemērot PVN 0 % likmi pieteicējas 2015.gada augustā, oktobrī un decembrī deklarētajām dīzeļdegvielas piegādēm un transporta pakalpojumu sniegšanai Kipras uzņēmumam */Nosaukums D/*, 2015.gada oktobrī, novembrī un decembrī deklarētajām dīzeļdegvielas piegādēm Čehijas uzņēmumam /Nosaukums H/ *s.r.o.* un 2016.gada janvārī un februārī deklarētajām dīzeļdegvielas piegādēm Slovākijas uzņēmumam /Nosaukums K/ *s.r.o.*.

[5.2] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.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.

Judikatūrā ir nostiprinājušās atziņas par to, kādiem priekšnosacījumiem jāpastāv, lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, proti, priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt, pastāvot šādiem priekšnosacījumiem: 1) persona ir reģistrēta dienestā kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi preci un atbilstošu nodokļu rēķinu vai samaksājusi nodokļa rēķinu par pakalpojumu; 3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar PVN apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta dienestā; 4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums.

Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnosacījumiem, tostarp attiecīgajam darījumam jābūt faktiski notikušam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu. No minētā arī secināms, ka priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai cita starpā ir tas, ka pakalpojums saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču pavadzīmē – rēķinā norādītā persona.

Ievērojot minēto, tiesai ir jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā ir izpildīti visi priekšnosacījumi, lai pieteicējai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumu ar SIA /Nosaukums B/.

[5.3] Pieteicēja 2015.gada novembrī veica priekšnodokļa atskaitījumu 4022,45 *euro* par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/. Pieteicēja darījumu iekļāva savā 2015.gada novembra PVN deklarācijā, norādot tā vērtību 19 154,55 *euro*, PVN 4022,45 *euro*.

Vērtējot darījumu, tiesa konstatējusi un secinājusi turpmāk norādīto.

[5.3.1] 2015.gada 2.novembrī pieteicēja (pasūtītājs) ar SIA /Nosaukums B/ (izpildītājs) noslēdza līgumu Nr.2015/11-01 „Uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits", saskaņā ar kuru izpildītājs apņēmās nodrošināt pasūtītājam uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audita darbus, kā arī konsultēt pasūtītāju par auditā pārbaudīto tehnoloģijas infrastruktūras

stāvokli un ar darbību saistītos jautājumos.

Darbu izpildes laikā izpildītājs apņēmās pārbaudīt IT infrastruktūras drošību, drošības procesu un dokumentāciju, noteikt esošā tīkla, naftas bāzes un IT infrastruktūras drošības risinājumu nepilnības, sagatavot nepieciešamās rekomendācijas. Auditu izpildītājs apņēmās noformēt atbilstoši līguma 1.pielikumā norādītajam. Puses vienojās pakalpojuma cenu līgumā nenoteikt. Līgumu pieteicējas vārdā parakstīja /pers. B/, bet SIA /Nosaukums B/ vārdā – /pers. C/.

2015.gada 30.novembrī puses sastādīja aktu Nr.301115-1 „Par pakalpojumu nodošanu – pieņemšanu", saskaņā ar kuru pieteicēja pieņēma laika posmā no 2015.gada 16.novembra līdz 30.novembrim sniegto pakalpojumu – Uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras auditu –, norādot, ka saskaņā ar pielīgto izpildītājam pienākas samaksa 23 177 *euro*. Līdz ar to SIA /Nosaukums B/ pieteicējai par minēto summu 2015.gada 30.novembrī izrakstīja rēķinu Nr.M301115-1 (PVN 4022,45 *euro*), kuru pieteicēja 2015.gada 1.decembrī apmaksāja.

[5.3.2] Dienests ir secinājis, ka darījums nav bijis un ir noformēti tikai dokumenti, jo attiecīgais audits, kuru pieteicēja it kā saņēmusi no SIA /Nosaukums B/ un kura apliecinošo dokumentu pieteicēja iesniedza dienestam, lai apstiprinātu pakalpojuma faktisko sniegšanu, ir publiski pieejams VARAM mājas lapā. Arī tiesa pārliecinājusies, ka konkrētais dokuments ir pieejams publiski.

Pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ 2015.gada 2.novembra līgumam ir pievienots 1.pielikums, proti, tehniskā specifikācija, kuras 1.1.apakšpunkts paredz, ka dokumenta nolūks ir aprakstīt IT infrastruktūras drošības auditam izvirzītās prasības, noteikt konsultāciju saturu un apjomu. Tālāk uzskaitīti veicamie darbi, tajā skaitā datu rezerves kopēšanas organizēšana (1.19.apakšpunkts), testēšanas rezultātā jānovērtē esošais IT risinājums arī no pasūtītāja filiāles darbinieku piekļuves iespējas pie centralizētajiem informācijas resursiem, izvērtējot to no drošības, pieejamības un nepārtrauktības aspekta (1.20.apakšpunkts), kā arī noslēguma 1.25.apakšpunktā ir paredzēts sagatavot veiktā IT infrastruktūras drošības audita ziņojumu, balstoties uz veikto esošās situācijas analīzi, nozares labāko praksi, likumdošanu, industrijas standartiem un izmantoto testēšanas metodiku, kā arī norādīt atklātos trūkumus, neatbilstības un iespējamos novēršanas pasākumus.

Lietā atrodas SIA /Nosaukums B/ sastādīta tabula, kurā kā izdarīti atzīmēti vairāki darbi, taču tam, ka šie darbi tiešām veikti, nav nekādu reālu pierādījumu, turklāt sagatavotais dokuments „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība", kā jau konstatējis dienests, ir publiski pieejamas vadlīnijas, kas nekādā veidā neattiecas tieši uz pieteicējai veiktās IT infrastruktūras analīzi, kā arī nesatur konkrētus atklātus trūkumus un ieteikumus šo trūkumu novēršanai.

Tādējādi tiesa piekritusi dienesta secinājumam, ka konkrētajā gadījumā ir sagatavoti tikai dažādi dokumenti, kuru saturs tieši neattiecas uz pieteicēju, lai māksligi radītu priekšstatu, ka pakalpojums ir sniegts.

[5.3.3] Papildus konstatējams, ka 2015.gada 2.novembrī starp SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ noslēgts līgums „Uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits Nr.MIN021115-1" ar pielikumu, saskaņā ar kuru SIA /Nosaukums C/ apņemas nodrošināt SIA /Nosaukums B/ pieteicējas tehnoloģiju infrastruktūras audita darbus.

2015.gada 30.novembrī puses sastādīja aktu Nr.3011/15-5 par nolīgto darbu nodošanu un SIA /Nosaukums C/ izrakstīja SIA /Nosaukums B/ rēķinu Nr.VR3011/15-5.

Minēto darījumu SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ ir deklarējušas savās 2015.gada novembra PVN deklarācijās, norādot vērtību 19 000 *euro*, PVN 3990 *euro*.

Līdz ar to no dokumentiem secināms, ka pakalpojumu veikusi SIA /Nosaukums C/, proti, SIA /Nosaukums B/ piesaistījusi vēl citu pakalpojuma sniedzēju, tomēr tas nemaina faktu, ka formāli sagatavotie dokumenti neatbilst prasītajam pakalpojumam, ko pieteicēja ir vēlējusies saņemt, līdz ar to nav pat nozīmes vērtēt, vai pieteicēja zināja vai nezināja par SIA /Nosaukums C/ iesaisti, jo jebkurā gadījumā saņemtais dokuments „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība" neatbilst tai pakalpojuma būtībai, par kādu pieteicēja bija vienojusies ar SIA /Nosaukums B/. Nav saprātīgi iespējams, ka pieteicēja būtu gatava maksāt par pakalpojumu vairāk nekā 20 tūkstošus *euro*, neiepazīstoties ar saņemto dokumentu un nepārbaudot, ka tas nekādā veidā nesniedz reālus ieteikumus pieteicējai, neizpildot tehniskajā specifikācijā paredzēto.

[5.3.4] Saņemot informāciju no dienesta par deklarētā darījuma riskiem, pieteicējas amatpersona /pers. B/ 2016.gada 16.februārī (pirms audita uzsākšanas) paskaidroja, ka 2014.gadā pieteicēja izbūvēja un nodeva ekspluatācijā tehnoloģiskās iekārtas, automātiskās dīzeļdegvielas kontroles uzskaites sistēmu, ražošanas un degvielas izsniegšanas sistēmu, to funkcionēšanai pielietojot jaunākās IT tehnoloģijas. Lai izvērtētu jaunos iespējamos riskus un pilnveidotu IT sistēmas aizsardzību, tika noslēgts līgums ar SIA /Nosaukums B/ par IT infrastruktūras tehnoloģiju testēšanu un izvērtēšanu, kā rezultātā tika apkopoti un izanalizēti dati, kas turpmāk ļaus nodrošināt infrastruktūras drošu ekspluatāciju. Pieteicēja pārsvarā kontaktējās ar /pers. C/. Pieteicēju ar SIA /Nosaukums B/ pārstāvjiem iepazīstināja bankas „Parex" darbinieks, pirmā tikšanās notika Pērses ielā 2, pēc tam pieteicējas ofisā. Slēdzienu SIA /Nosaukums B/ nosūtīja elektroniski.

Savukārt 2016.gada 16.septembrī /pers. B/ paskaidroja, ka pieteicējai bija nepieciešami poligrāfijas pakalpojumi, marķējumi – uzlīmes rezervuāriem, vagoncisternām, līdz ar to pieteicēja portālā www.ss.lv atrada poligrāfijas pakalpojumu sniedzēju SIA /Nosaukums B/. Tika norunāta tikšanās pieteicējas telpās, /adrese A/. Sarunas laikā noskaidrots, ka SIA /Nosaukums B/ sniedz arī IT un programmēšanas pakalpojumus. Lai novērtētu plānotās IT infrastruktūras nodrošināšanai nepieciešamos resursus, tika veikts uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits. Darbu veica /pers. D/. Pieteicējai pašlaik nav IT speciālista, bet šādu štata vietu ir plānots izveidot.

Audita sarunas laikā 2016.gada 7.oktobrī /pers. B/ sniedza papildu paskaidrojumu par pakalpojuma cenas noteikšanu, norādot, ka puses vienojās pārrunu rezultātā. Pieteicēja šajā jomā nav speciāliste, līdz ar to 20 000 *euro* šķita pieņemama cena, zinot, ka attiecīgais pakalpojums varot maksāt pat līdz 120 000 *euro*.

Kā redzams no /pers. B/ sniegtajiem paskaidrojumiem, tajos ir pretrunas gan par to, kā pieteicēja uzzināja par

SIA /Nosaukums B/, gan par to, kāpēc tai šāds pakalpojums bija nepieciešams. Ja pieteicējai tiešām bija izbūvēta sistēma, kurā pielietotas jaunākās IT tehnoloģijas, un pieteicēja vēlējās saprast, kādi varētu būt riski un tos novērst, tad vēl jo vairāk ir apšaubāms, ka pieteicēja neiepazinās ar pakalpojuma rezultātā saņemto dokumentu, lai nesaprastu, ka tas vispār tieši neattiecas uz pieteicēju, bet ir vispārīgas vadlīnijas.

Tiesas sēdē, sniedzot liecību, /pers. B/ skaidroja, ka pakalpojums no SIA /Nosaukums B/ bija nepieciešams, lai pasargātu pieteicējas datus, lai nebūtu nesankcionētas pieslēgšanās, informācijas noplūdes. /pers. B/ norādīja, ka kontaktējies ar vairākiem datorspeciālistiem, līdz nonācis pie SIA /Nosaukums B/. Tai pat laikā /pers. B/ precīzi neatcerējās, kādu tieši dokumentu pakalpojuma beigās saņēmis, bet galvenais esot bijis izveidot iekšējo sistēmu, lai informācija nebūtu savienota ar internetu un darbotos slēgtā veidā tikai pieteicējas vajadzībām. /pers. B/ skaidroja, ka pakalpojuma ietvaros tika doti apraksti, zīmētas shēmas, kā arī tas viss bija jāievieš, bet tas neesot noticis, jo sākušās dienesta pārbaudes.

Arī šī liecība tiesas ieskatā apstiprina, ka lietā iesniegtais dokuments „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība" neatbilst tām vajadzībām, par ko liecināja /pers. B/. Līdz ar to nevar būt situācija, ka pieteicēja saņēma formālu, publiski pieejamu dokumentu, kas neatbilda tās vajadzībām, samaksāja nolīgto summu, turklāt, kā izriet no liecības, pakalpojums līdz galam pat netika sniegts.

[5.3.5] SIA /Nosaukums B/ amatpersona /pers. C/ 2016.gada 20.septembrī paskaidroja, ka SIA /Nosaukums B/ nodarbojās ar reklāmu, poligrāfiju, programmēšanu. Sadarbība sākās pēc pieteicējas zvana. Par darījuma būtiskajām sastāvdaļām vienojās tiekoties. SIA /Nosaukums B/ pieteicējai veica IT sistēmas pārbaudi. IT audita laikā tiek veikta sistēmu apsekošana, izstrādātas rekomendācijas par apkopi un nepieciešamajiem remontdarbiem, var izstrādāt un piedāvāt modernizācijas variantus, lai IT sistēmas būtu maksimāli optimizētas un efektīvas. Rēķinā norādītos pakalpojumus veica SIA /Nosaukums C/ vadītāja /pers. E/, ar kuru iepazinās bērnu laukumā. Visus jautājumus pieteicēja izrunāja ar /pers. D/ klātienē. Līgumu sastādīja /pers. C/, bet specifikāciju /pers. D/. Kad ar pieteicēju viss bija izrunāts, /pers. C/ un /pers. D/ tikās ar /pers. E/, kura piekrita darbu veikt. Ja radās jautājumi, /pers. E/ sazvanījās ar /pers. D/.

Savukārt /pers. D/ 2016.gada 30.septembrī paskaidroja, ka tikās ar /pers. B/, lai detalizēti apspriestu veicamos darbus. /pers. D/ gatavoja specifikāciju, /pers. C/ līgumu. Pēc darbu uzsākšanas /pers. D/ skatījās, kā pieteicēja strādā (no IT viedokļa), pētīja dokumentāciju, tai skaitā jaunā biroja projektu, kā dēļ audits bija vajadzīgs. Pieteicējai pašai sava servera nebija, bija līdz 12 datoriem, „sūkņu" telpā bija daudz automātikas, signalizāciju rādītāji. No drošības viedokļa nebija labi, piemēram, paroles uzrakstītas uz lapiņām. Bija slikts interneta pieslēgums. /pers. D/ jautāja par piekļuvēm programmām, instrukcijām, plānveida pārbaudēm, antivīrusa sistēmu, datu uzglabāšanu, kā arī pārbaudīja, vai ir uzstādītas UPS/APC, sastādītas instrukcijas, ja kaut kas pārstāj strādāt, pazūd internets, atslēdzas elektrība. Pieteicējas mājaslapa bija izstrādes procesā. Dokumentu sastādīja SIA /Nosaukums C/, rakstīja rekomendācijas par /pers. D/ pārbaudīto un konstatētajām problēmām.

Cenu ar SIA /Nosaukums C/ sarunāja /pers. C/. No minētajiem paskaidrojumiem secināms, ka gan /pers. C/, gan /pers. D/ formāli apstiprina pakalpojumu sniegšanu, taču sniegtie paskaidrojumi ir tik vispārīgi, ka tie neapstiprina tieši konkrēto pakalpojumu sniegšanu, šādu vispārīgu paskaidrojumu var sniegt par jebkuru uzņēmumu. Turklāt no lietā sniegtajiem paskaidrojumiem un sagatavotajiem dokumentiem ir secināms, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums B/ tos arī tiešām ir noformējusi, tāpēc arī tās darījumu apstiprina, tikai saņemtā pakalpojuma dokumentārais izpildījums ir formāli noformēts dokuments, kura saturs, kā jau tiesa norādīja iepriekš, neatbilst pakalpojuma būtībai. Līdz ar to ir loģiski jāsecina, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums B/ ir apzināti noformējušas dokumentus, lai izskatītos, ka pakalpojums tiešām ir sniegts. Tas arī izskaidro to, kāpēc abas puses darījumu apstiprina.

[5.3.6] Eiropas Savienības Tiesa savā judikatūrā ir atzinusi, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. No minētā izriet, ka PVN sistēmā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir saistītas ar to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski ir notikusi. Un otrādi, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nekādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Nodokļu maksātāja, kas prasa atskaitīt PVN, labticība vai tās neesamība neietekmē to, vai ir notikusi piegāde Eiropas Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā PVN sistēma: vienota aprēķina bāze (turpmāk arī Pievienotās vērtības nodokļa direktīva), 10.panta 2.punkta izpratnē. Atbilstoši šīs direktīvas mērķim, kas ir nodibināt kopēju PVN sistēmu, kura tostarp būtu balstīta uz nodokli apliekamo darījumu vienotu definīciju, jēdziens „preču piegāde" šīs direktīvas 5.panta 1.punkta izpratnē ir objektīvs un ir jāinterpretē neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, vienlaikus nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu konkrētā nodokļa maksātāja nodomu.

Tādējādi, ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona), tad atbilde uz to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir acīmredzama, līdz ar to tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams.

Konkrētajā gadījumā, ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, tiesa uzskatījusi, ka vienīgais loģiskais secinājums ir tāds, ka pieteicēja apzināti ir iesaistījusies dokumentu noformēšanā ar SIA /Nosaukums B/, līdz ar to reāli pakalpojums netika sniegts.

Kā atzinis Senāts, tad labticīga darījuma dokumentu noformēšana par neesošu pakalpojumu ir grūti iedomājama, un tādēļ detalizēta nodokļu maksātāja (pieteicējas) ļaunticības pamatošana šādos gadījumos nav nepieciešama.

Līdz ar to dienesta secinājums, ka pakalpojums nav sniegts, ir pareizs.

[5.4] Turpmāk tiesa vērtējusi, vai pieteicēja pamatoti darījumos ar Kipras uzņēmumu */Nosaukums D/*, Čehijas

uzņēmumu /Nosaukums H/ *s.r.o.* un Slovākijas uzņēmumu /Nosaukums K/ *s.r.o.* piemērojusi PVN 0 % likmi.

[5.5] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 21.punktā noteiktajam preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču piegāde, ja preces no vienas dalībvalsts nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu veic preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktu preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību ir ar nodokli apliekami darījumi.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa noteic, ka nodokļa 0 % 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.

Tādējādi preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā PVN 0 % likme piemērojama, ja ir izpildīti abi minētie nosacījumi.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta pirmajā daļā noteiktajam nodokļa 0 % likmi nepiemēro, ja reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši šā likuma 43., 44., 45., 46., 47. un 48.pantam piemērojama nodokļa 0 % likme, nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 % likmes piemērošanu.

Līdz ar to ir vērtējams, vai lietā esošie pierādījumi apliecina attiecīgo preču piegādi Kipras uzņēmumam */Nosaukums D/*, Čehijas uzņēmumam /Nosaukums H/ *s.r.o.* un Slovākijas uzņēmumam /Nosaukums K/ *s.r.o.*.

[5.6] Atbilstoši dienesta konstatētajam, par ko lietā strīda nav, pieteicēja 2015.gada augustā, oktobrī un decembrī deklarēja dīzeļdegvielas piegādes darījumus Kipras uzņēmumam */Nosaukums D/* ar kopējo vērtību 440 077,03 *euro*.

Attiecībā uz noformētajiem darījumiem ar */Nosaukums D/* tiesa konstatējusi un secinājusi turpmāk norādīto.

[5.6.1] 2015.gada 14.augustā pieteicēja ar */Nosaukums D/* noslēgusi līgumu par naftas produktu pārdošanu Nr.D03-08/2015, savukārt 2015.gada 19.augustā puses to papildināja ar papildu vienošanos Nr.1. Saskaņā ar noslēgto pieteicēja apņemas pārdot un nodot īpašumā, bet */Nosaukums D/* pieņemt īpašumā un apmaksāt naftas produktus atliktā akcīzes nodokļa režīmā, paredzot, ka piegāde veicama ar priekšapmaksu un notiek tikai pēc priekšapmaksas saņemšanas. Pircējs iesniedz pārdevējam rakstveida pieteikumu piegādes veikšanai, tajā norādot piegādes datumu, preču daudzumu, automašīnu skaitu un automašīnu vadītāju vārdu, uzvārdu, pilnvaras numuru preču un transporta dokumentu parakstīšanai, pilnvarotās personas vārdu un uzvārdu. Preču pavaddokumentus pieteicēja nodod tikai pircēja pilnvarotai personai.

No pieteicējas puses līgumu un vienošanos parakstījis /pers. B/, bet no */Nosaukums D/* puses /pers. A/, kurš darbojās uz 2015.gada 23.aprīļa pilnvaras pamata.

Tiesa secinājusi, ka, neskatoties uz to, ka līgumā precīzi paredzēts, ka naftas produktu pārdošana notiek ar priekšapmaksu, reāli tas nav noticis, turklāt, kā izriet no lietas materiāliem, */Nosaukums D/* ar pieteicēju par piegādātajām precēm nav norēķinājusies pilnā apmērā. Ar 2016.gada 17.februāra līgumu par saistību uzņemšanos Lielbritānijas uzņēmums /Nosaukums M/pārņēmis */Nosaukums D/* saistības pret pieteicēju 137 031,62 *euro* apmērā.

Audita sākuma sarunas protokolā 2016.gada 10.augustā pieteicējas pārstāvji, atbildot uz dienesta pārstāvja jautājumu – pēc kādiem kritērijiem uzņēmums izvēlas sadarbības partnerus – norādījuši, ka vērā tiek ņemts godīgums, maksātspēja, reputācija, kā arī norādījuši, ka praktiski ar visiem sadarbības partneriem notiek personīgas tikšanās, tāpat ir uzsvērts, ka degviela ir tāda prece, kura parasti netiek realizēta bez priekšapmaksas. Tādējādi jāsecina, ka pati pieteicēja ir rīkojusies pretēji pašas pārstāvju skaidrotajam un neatbilstoši noslēgtajam līgumam, kas liecina par to, ka līgums noslēgts formāli, pretējā gadījumā nav saprotams, kāpēc pieteicēja turpinājusi naftas produktu pārdošanu, nesaņemot par to ne priekšapmaksu, ne samaksu pēc piegādes.

[5.6.2] Tāpat nav skaidri apstākļi, kādos pieteicēja ir noslēgusi līgumu ar Kipras uzņēmumu */Nosaukums D/*.

Pirms audita, 2016.gada 29.februārī, /pers. B/ bija paskaidrojis, ka 2015.gada augustā sadarboties piedāvāja */Nosaukums D/*, kas informāciju par pieteicēju bija ieguvusi no reklāmas uz pieteicējas benzīnvedējiem Polijā un Lietuvā. */Nosaukums D/* pārstāvēja direktors /pers. A/, kurš iepriekš bija sadarbojies ar naftas kompānijām Olainē, Rīgā, Liepājā un labi orientējās degvielas tirgū. Savukārt 2016.gada 28.septembra paskaidrojumā /pers. B/ norādīja, ka */Nosaukums D/* pārstāvis telefoniski piedāvāja pieteicējai sadarboties. Līgumu Rīgā sagatavoja pieteicēja, pirms tam sadarbības nebija. Kompāniju pārstāvēja direktors /pers. A/. Ar parakstītiem līgumiem puses apmainījās pa pastu.

No minētā secināms, ka pieteicējas pārstāvis nekad nav saticis kādu personu, kurai tiešām būtu tiesības rīkoties */Nosaukums D/* vārdā, kā arī nav redzējis dokumentu oriģinālus, tai skaitā pilnvaras oriģinālu. Ja arī pieteicējas pārstāvis tiešām telefoniski ir runājis ar kādu personu, kas uzdevusies par */Nosaukums D/* pārstāvi, tad pieteicējai nekādi nevarēja būt pārliecība, ar kādu personu saruna notiek.

Pieteicējas grāmatvede /pers. F/ 2018.gada 30.septembra paskaidrojumā norādīja, ka pirms līguma slēgšanas pieteicēja */Nosaukums D/* pārbaudīja caur starptautisko PVN maksātāju reģistru, ka arī pieprasīja akcīzes noliktavu, kur uzņēmums saņems preci (līgums ar */Nosaukums E/ sp.z.o.o*, arī pārbaudīja akcīzes noliktavas *SEED* atļauju). */Nosaukums D/* mutiski apstiprināja, ka var darboties dīzeļdegvielas tirdzniecībā. Tā kā uzņēmumam bija līgums ar akcīzes preču noliktavu, pieteicējai neradās aizdomas, ka uzņēmumam nav atļaujas. */Nosaukums D/* saņēma dīzeļdegvielu */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* akcīzes noliktavā. Ar /pers. A/ kontaktēšanās notika telefoniski vai e-pastā, pieteicējas telefona numuru viņš ieguva no /Nosaukums N/. Sakarā ar pieteicējas darbinieku samazināšanu piegādes pieteikumi ir nozaudēti.

Pieteicēja dienestam iesniegusi elektroniskās sarakstes izdrukas par 2015.gada 27.augustu un 1.oktobri (no /pers. A/,

/e-pasta adrese/), kas it kā satur informāciju par pārvadātājiem. Iepazīstoties ar konkrētajām izdrukām, tiesai nav bijusi pārliecība par to izcelsmi, turklāt tas, ka pieteicējai ir bijusi sarakste ar konkrēto personu, pats par sevi neapstiprina darījumu ar */Nosaukums D/*.

[5.6.3] Atbilstoši pieteicējas un */Nosaukums D/* noslēgtajam līgumam secināms, ka prece tiks transportēta ar pircēja, proti, */Nosaukums D/*, vai tās izvēlēta pārvadātāja autotransportu un ka tieši pircējs iesniegs pieteicējai pieteikumu divas dienas iepriekš par preces iekraušanas datumu, cisternas numuru, kravas daudzumu, kā arī informāciju par transportlīdzekļa vadītāju. Tomēr, kā secināms no lietā esošajiem dokumentiem, pati pieteicēja bija noslēgusi līgumu ar /Nosaukums N/par pārvadātāju piesaistīšanu (2015.gada 19.jūnija līgums Nr.S01A-06/2015), ar kuru /Nosaukums N/apņemas sniegt pakalpojumus pieteicējai saistībā ar dīzeļdegvielas sūtījuma pārvadātāja meklēšanu un atrašanu, par ko pieteicēja veic samaksu.

Tiesas sēdē /pers. B/ kā liecinieks skaidroja, ka tai skaitā */Nosaukums D/* tika atrasta tieši ar Polijas kompānijas, ko pārstāvēja īpašnieks vārdā /pers. G/, starpniecību. Vismaz no lietā esošā pieteicējas līguma ar /Nosaukums N/redzams, ka to pārstāv direktors /pers. G/ (*/pers. G/*). Tādējādi ir saprotams, ka liecinieks domājis šo uzņēmumu un tā direktoru. Tāpat liecinieks skaidroja, ka tieši Polijas uzņēmums (acīmredzot /Nosaukums N/) bija tas, kurš piedāvāja pieteicējai sadarboties tai skaitā ar */Nosaukums D/*.

Liecinieks esot pārliecinājies, ka prece nonāk Polijā, jo pats ir redzējis, kā prece tiek atmuitota, taču viņš nezināja un nezina, kur prece nonāk tālāk. Liecinieks pat nenoliedza, ka, iespējams, prece pa ceļam tiek pārdota kādam citam uzņēmumam. Līdz ar to secināms, ka pieteicējas rīcībā nav un nebija pierādījumu, ka preci saņem tieši */Nosaukums D/*. Nav loģiski izskaidrojams, kāpēc situācijā, ja pieteicēja zināja tikai to, ka vedīs preci uz Poliju, neslēdza līgumu par preces piegādi tieši Polijas uzņēmumam, ar kuru tā sadarbojās, bet slēdza formālu līgumu ar */Nosaukums D/*, nemaz nepazīstot konkrēto sadarbības partneri, turklāt neievērojot noslēgtā līguma nosacījumus. Turklāt nevar ignorēt liecinieka tiesas sēdē atzīto, ka viņš pieļāvis kļūdu, šādi rīkojoties.

Sadarbību ar pieteicēju Polijas nodokļu administrācijai apliecinājusi arī /Nosaukums N/amatpersona /pers. G/, norādot, ka pakalpojums ietvēra transporta nodrošināšanu pieteicējas darījumu partneriem, kuri iekrāva degvielu noliktavā Rīgā. /Nosaukums N/ar */Nosaukums D/* nesazinājās un ar to nekādi līgumi vai dokumenti netika parakstīti.

Tādējādi secināms, ka pieteicējas sadarbību ar /Nosaukums N/apstiprina gan pieteicēja, gan /Nosaukums N/amatpersona, taču tikai sadarbība saistībā ar transporta organizēšanu nekādā veidā neapstiprina ne pieteicējas, ne /Nosaukums N/sadarbību ar */Nosaukums D/*. Līdz ar to secināms, ka no lietā esošajiem pierādījumiem izriet tikai tas, ka pieteicējas naftas produkti no Latvijas ir nonākuši Polijā, taču, kā tiesas sēdē norādīja dienesta pārstāvis, par to lietā strīda nav. Strīds ir par to, vai pieteicēja naftas produktus ir pārdevusi */Nosaukums D/*, proti, vai naftas produkti ir nonākuši tieši */Nosaukums D/* rīcībā un darījums ar */Nosaukums D/* ir faktiski noticis, jo no lietā esošajiem pierādījumiem nav izsekojams, kur naftas produkti reāli ir nonākuši. Ja nav pierādījumu, ka pieteicējas darījums ar */Nosaukums D/* ir noticis, tad to nevar atzīt par notikušu, un dokumenti, kas neatspoguļo reāli notikušu darījumu, nevar būt par pamatu, lai pierādītu preču saņemšanu galamērķī.

[5.6.4] Lietas materiālos atrodas it kā par noformētajām naftas produktu piegādēm sastādīti rēķini, starptautiskās preču – transporta pavadzīmes (CMR), kurās kā izkraušanas vietas norādīti Polijas uzņēmumi */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* un */Nosaukums F/ sp.z.o.o.*, kā arī eAD, saskaņā ar kuriem preces transportētas uz Poliju. Rēķinos kā maksātājs ir norādīts */Nosaukums D/*, kur it kā parakstījies /pers. A/, arī CMR satur šādu parakstu, bet nav norādīts datums, kā arī nav skaidrs, kā šāds paraksts tapis un kas to veicis, jo tāds pats CMR ir ar atzīmi par saņemšanu /Nosaukums F/ *Sp.z.o.o.* Minētās pretrunas un jau iepriekš konstatētais, ka pieteicēja nav reāli pati bijusi pārliecināta, ka preces nonāk */Nosaukums D/* rīcībā, liecina par dokumentu fiktīvu noformēšanu.

Lai arī pieteicēja uzsvērusi, ka eAD deklarācija ir kā papildu pierādījums preču piegādei, jāatzīst, ka šī deklarācija tikai apstiprina preces nonākšanu akcīzes noliktavā Polijā, bet nekādā veidā neapstiprina, ka preci ir saņēmusi */Nosaukums D/*.

[5.6.5] Polijas Muitas iestāde izsniegusi /Nosaukums F/ *sp.z.o.o.* uz nenoteiktu laiku atļauju kā reģistrētam saņēmējam Eiropas Savienības ietvaros iegādāties akcīzes izstrādājumus.

Polijas nodokļu administrācija 2017.gada 22.marta atbildē sniedza dienestam informāciju par/Nosaukums F/*sp.z.o.o.*, norādot, ka tas darbojās kā reģistrēts saņēmējs akcīzes preču jomā, tas nekad nav bijis preču īpašnieks, nekad nav organizējis transportu, kā arī nezina preču izkraušanas vietu un faktisko preču saņēmēju. Uzņēmumam nav līgums ar */Nosaukums D/* par preču saņemšanu, glabāšanu un tālāku transportēšanu. Uzņēmums līgumiski nav saistīts arī ar pieteicēju, nav no tās neko pasūtījis. Uzņēmumam nekad nav bijusi akcīzes preču noliktava, tas nekad nav saņēmis preces no pieteicējas, nav tās uzglabājis, kā arī nav piedalījies tālākā preču pārdošanā. Uzņēmums veica tikai ar atmuitošanu saistītas darbības citu uzņēmumu, tai skaitā */Nosaukums D/* un /Nosaukums F/ *sp.z.o.o.*, piederošām precēm. 2017.gada 15.decembra atbildē Polijas nodokļu administrācija sniedza dienestam informāciju par /Nosaukums F/ *sp.z.o.o.*, norādot, ka uzņēmums nav sadarbojies ne ar pieteicēju, ne ar */Nosaukums D/*, tas darbojies tikai kā reģistrēts saņēmējs akcīzes preču jomā, kura bija saistīta ar akcīzes nodokļa un degvielas nodevas nomaksu Polijas budžetā un muitas procedūru noslēgšanu Polijā. Uzņēmums nebija preču īpašnieks, tās neuzglabāja un nepārkrāva, kā arī nezina preču gala saņēmēju.

Līdz atmuitošanai preces atradās *Suwalku* vietējā nodokļu iecirkņa vadītāja norādītajā vietā.

No Polijas nodokļu administrācijas iesniegtajiem dokumentiem dienests ir secinājis, ka degviela, kas noformēta kā piegādāta */Nosaukums D/*, tālāk bijusi paredzēta Polijā reģistrētam uzņēmumam */Nosaukums G/ sp.z.o.o.*, attiecībā uz kuru Polijas nodokļu administrācija 2018.gada 20.septembra atbildē norādījusi, ka uzņēmums 2015.gada augustā, septembrī un oktobrī deklarējis preču pirkuma darījumus Kopienas iekšienē ar */Nosaukums D/*. */Nosaukums G/ sp.z.o.o.* darbojies kā

daļa no noziedzīga grupējuma, piedaloties darījumos, kas ietvēra degvielas palaišanu tirgū, nemaksājot PVN, proti, degviela ar nomātu ekspedīcijas uzņēmumu starpniecību no degvielas noliktavām Lietuvā, Latvijā un Vācijā nonāk pie gala saņēmēja Polijā. Caur uzņēmumiem tiek nodoti tikai rēķini par piegādātajiem naftas produktiem.

[5.6.6] Papildus ņemams vērā, ka dienests ir saņēmis arī informāciju no Kipras nodokļu administrācijas, kas 2016.gada 30.decembra atbildē informēja dienestu, ka */Nosaukums D/* Kiprā nebija ne noliktavas, ne telpu saimnieciskās darbības veikšanai. Preces nekad Kipru nesasniedza.

Uzņēmumam Kiprā ir tikai nominālais direktors, kurš darbojas arī kā grāmatvedis. Tā kā uzņēmums faktiski saimniecisko darbību neveica, 2016.gada 31.janvārī anulēts tā PVN maksātāja reģistrācijas numurs. Amatpersona */pers. H/* nevar sniegt ne skaidrojumu, ne dokumentus par darījumiem ar pieteicēju. Uzņēmums tiek turēts aizdomās par dalību karuseļveida krāpšanā.

[5.6.7] Konkrētajā gadījumā tiesa nav apšaubījusi, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos fiktīvā darījumā ar */Nosaukums D/*, jo rīkojās neatbilstoši pašas ierastajai praksei, neievēroja savstarpēji noslēgtā līguma nosacījumus, tai skaitā pati pretēji līgumā ar */Nosaukums D/* atrunātajam organizēja transporta piegādes uz Poliju, apzinoties, ka nemaz nevar būt pārliecināta, ka naftas produkti reāli nonāk pie darījuma partnera, kuram tika izrakstīti rēķini, kuri turklāt nemaz nav pilnībā apmaksāti.

Pieteicējai, apzinoties visu šo situāciju, nevarēja būt pārliecība, ka darījums notiek tiesiski.

[5.7] Pieteicēja */Nosaukums D/* izrakstījusi rēķinus arī par transporta pakalpojumu sniegšanu maršrutā /maršruts/, proti, 2015.gada 22.oktobra rēķinus Nr.NOT111/2015 un Nr.NOT112/2015, kā arī 2015.gada 23.oktobra rēķinu Nr.NOT113/2015. Dienests šos darījumus nav atzinis, jo nav konstatējams faktiskais pakalpojumu saņēmējs. Tiesa tam piekritusi, to pamatojot ar jau sprieduma iepriekšējā punktā secināto, ka pieteicējas sadarbība ar */Nosaukums D/* nav konstatējama.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 32.panta pirmo un otro daļu pakalpojuma sniegšana ir notikusi, kad pakalpojums sniegts pakalpojuma saņēmējam, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Pakalpojuma saņemšana ir notikusi, ja pakalpojums ir saņemts.

Ja nav konstatējams fakts, ka pieteicēja preci piegādāja */Nosaukums D/*, tad nav pamata arī atzīt, ka pieteicēja ir sniegusi transporta pakalpojumus, lai šo preci, kuras piegāde nav apstiprināta, piegādātu.

[5.8] Atbilstoši dienesta konstatētajam, par ko lietā strīda nav, pieteicēja laika periodā no 2015.gada oktobra līdz decembrim deklarēja dīzeļdegvielas piegādes darījumus Čehijas uzņēmumam /Nosaukums H/*s.r.o.* ar kopējo vērtību 2 453 261,57. Attiecībā uz noformētajiem darījumiem ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* tiesa konstatējusi un secinājusi turpmāk norādīto.

[5.8.1] 2015.gada 13.oktobrī pieteicēja ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* noslēdza līgumu par naftas produktu pārdošanu Nr.D05-10/2015, kā arī tajā pašā datumā puses to papildināja ar papildu vienošanos. Saskaņā ar nolīgto pieteicēja apņemas pārdot un nodot īpašumā, bet /Nosaukums H/ *s.r.o.* pieņemt īpašumā un apmaksāt naftas produktus atliktā akcīzes nodokļa režīmā, paredzot, ka pircējs iesniedz pārdevējam rakstveida pieteikumu piegādes veikšanai, tajā norādot piegādes datumu, preču daudzumu, automašīnu skaitu un automašīnu vadītāju vārdu, uzvārdu, pilnvaras numuru preču un transporta dokumentu parakstīšanai, pilnvarotās personas vārdu un uzvārdu. Pie kravas izsniegšanas preču un transporta dokumentus pieteicēja izsniedz tikai pircēja pilnvarotai personai, kuras vārdu, uzvārdu un pilnvaras numuru pircējs norāda minētajos pieteikumos. Samaksa jāveic piecu kalendāro dienu laikā no preču iekraušanas dienas, par termiņa neievērošanu pircējam noteiks līgumsods 0,05 % no nesamaksātas summas par katru nokavēto dienu. No pieteicējas puses līgumu un vienošanos parakstījis /pers. B/, bet no /Nosaukums H/ *s.r.o.* – /pers. I/ (*/pers. I/*).

Pirms audita uzsākšanas 2016.gada 29.februārī /pers. B/ paskaidroja, ka sadarbību telefoniski piedāvāja /Nosaukums H/ *s.r.o.* valdes loceklis /pers. I/ (pats piezvanīja), pēc kā pieteicēja e-pastā aizsūtīja līguma projektu, kas abpusēji tika saskaņots un noslēgts. Saziņa notika e-pastā vai Skype. Dīzeļdegviela tika izsniegta ar priekšapmaksu. Transportu nodrošināja pircējs, iepriekš atsūtot benzīnvedēja skaitu, transportlīdzekļa valsts numuru un autovadītāja personu apliecinošu dokumentu. Apmaksu veica pircējs. Apjoms iepriekš ar pircēju tika saskaņots.

Savukārt 2016.gada 20.septembra paskaidrojumā /pers. B/ norādīja, ka ar Čehijas uzņēmumu /Nosaukums H/ *s.r.o.* kontakti nodibināti 2015.gada rudenī, sadarbību, kas uzsākta oktobrī, piedāvāja /Nosaukums H/ *s.r.o.*, piezvanot pieteicējai. Zvanīja sieviete, vārdu neatceras, saruna notika krievu valodā. Tā kā /Nosaukums H/ *s.r.o.* vadītājs /pers. I/ nepārvalda ne angļu, ne krievu valodu, saziņa notika ar tulka palīdzību. Sadarbības līgumu Rīgā sagatavoja pieteicēja, līdz tā noslēgšanai sadarbības nebija. Ar parakstītiem līgumiem puses apmainījās pa pastu. Līguma 2.3.apakšpunktā norādīts, ka pavaddokumenti tiek nodoti pircējam vai tā pilnvarotai personai, pamatojoties uz pilnvaru, tomēr, ievērojot, ka katra preču partija tika transportēta no pieteicējas akcīzes noliktavas uz akcīzes noliktavu Polijā ar dažādām kravu pārvadājumu kompānijām, prece no akcīzes noliktavas tika izsniegta, pamatojoties uz pircēja pieteikumu, kas pirms katras piegādes tika saskaņots elektroniski. Preču transportēšanu organizēja pircējs sadarbībā ar kompāniju /Nosaukums N/, ar kuru pieteicējai bija līgums par pārvadātāju piesaistīšanu, pircējs veica transporta pakalpojumu apmaksu. Līguma 6.1.apakšpunktā minētais līgumsods ir saistību pastiprināšanai preventīvā nozīmē. /Nosaukums H/ *s.r.o.* ar pieteicēju nav pilnībā norēķinājies, bet solījis to darīt (*lietas 1.sējuma 168.lapa*).

Arī šajā sadarbībā pieteicējas pārstāvis nebija rīkojies atbilstoši paša norādītajam, ka parasti ar sadarbības partneriem tiekas klātienē. Tāpat /pers. B/ kā liecinieks apstiprināja, ka nezina, kur naftas produkti nonāk pēc akcīzes noliktavas Polijā, tādējādi lietā esošie pierādījumi neliecina, ka darījums noticis atbilstoši sadarbības līgumam un prece reāli ir nonākusi /Nosaukums H/ *s.r.o.* īpašumā. Turklāt tiesas sēdē liecinieks /pers. B/ liecināja, ka arī šī uzņēmuma kontakti ir iegūti ar Polijas uzņēmuma starpniecību tāpat kā darījumā ar */Nosaukums D/*. Liecinieks norādīja, ka arī transporta

pakalpojumus organizējusi Polijas kompānija, līdz ar to jau otrajā līgumā pēc kārtas, lai arī norādīts, ka transporta pakalpojumus organizē pircējs, reāli to organizē uzņēmums Polijā, kurš turklāt arī ir ieteicis konkrētos sadarbības partnerus, ar kuriem reāla tikšanās pieteicējas pārstāvim nav bijusi.

Pieteicējas grāmatvede /pers. F/ 2018.gada 30.septembra paskaidrojumā norādīja, ka pirms sadarbības uzsākšanas informāciju par /Nosaukums H/ *s.r.o.* ieguva Lursoft.lv Eiropas biznesa reģistrā, kā arī pieprasīja līgumu ar akcīzes preču noliktavu. /Nosaukums H/ *s.r.o.* bija atļauja tirdzniecībai ar dīzeļdegvielu. Kā garants par /Nosaukums H/ *s.r.o.* iestājās /Nosaukums N/, kas pieteicējai radīja uzticību. Soda naudu par kavējumiem pieteicēja plānoja pieprasīt pēc norēķināšanās par preci. Apliecinājumu par dīzeļdegvielas saņemšanu pieteicēja saņēma *EMCS* sistēmā. Savukārt 2019.gada 10.janvārī /pers. F/ papildus norādīja, ka /Nosaukums H/ *s.r.o.* pārstāvēja /pers. J/ (*/pers. J/*), kurš nodarbojas ar transporta organizēšanu Polijā. /Nosaukums H/ *s.r.o.* bija līgums ar SIA „/Nosaukums O/", kas deva iespēju izmantot akcīzes noliktavu Polijā. Pieteicēja /Nosaukums H/*s.r.o.* realizēja 5767,913 t dīzeļdegvielas par 2 453 261,46 *euro* (pašizmaksa 2 512 014,52 *euro*, zaudējumi 58 783,06 *euro*).

Minēto sadarbību Polijas nodokļu administrācijai apliecinājusi arī /Nosaukums N/amatpersona /pers. G/, norādot, ka pakalpojums ietvēra transporta nodrošināšanu pieteicējas darījumu partneriem, kuri iekrāva degvielu noliktavā Rīgā. Uzņēmums tieši ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* nesadarbojās.

Tādējādi arī sadarbībā ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* ir konstatējama /Nosaukums N/iesaiste un ir konstatējama naftas produktu nonākšana Polijā, tomēr nekas nepierāda pieteicējas reālu sadarbību ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* un preces nonākšanu tās īpašumā.

[5.8.2] Par noformētajām preču piegādēm sastādīti rēķini, CMR, kurās kā izkraušanas vietas norādīti Polijas uzņēmumi */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* un /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.*, kā arī eAD, saskaņā ar kuriem preces transportētas uz Poliju.

Aplūkojot lietā esošo rēķinu, kas parakstīti /Nosaukums H/ *s.r.o.* vārdā, kopijas, jāsecina, ka rēķini nesatur paraksta atšifrējumu, līdz ar to nav zināms, kas un kādā veidā tos parakstījis. Arī uz CMR esošie paraksti, kur uzlikts /Nosaukums H/ *s.r.o.* zīmogs, nesatur paraksta atšifrējumu, savukārt ir konstatējams arī CMR, kurā vispār nav atzīmes par kravas saņemšanu.

Atsevišķi trūkumi dokumentu noformēšanā ne vienmēr ir atzīstami par pamatu darījuma neatzīšanai, taču konkrētajā gadījumā dokumentu noformēšanas nepilnības ir tikai pastiprinošs apstāklis, kāpēc darījums netiek atzīts par notikušu. Būtiskākais ir tas, ka pati pieteicēja, kā arī darījuma brīdī amatā esošā pieteicējas amatpersona, kas organizējusi darījumu, nav pārliecināta, ar ko darījums faktiski noticis un kas ir naftas produktu saņēmējs pēc to nonākšanas akcīzes noliktavā Polijā.

Līdzīgi kā darījumā ar */Nosaukums D/*, arī šajā gadījumā konstatējams, ka eAD deklarācija apstiprina preces nonākšanu akcīzes noliktavā Polijā, bet nekādā veidā neļauj secināt, ka preci ir saņēmusi /Nosaukums H/ *s.r.o.*

[5.8.3] Pieteicēja dienestam iesniegusi dokumentus, no kuriem redzams, ka /pers. J/ elektroniski sūtījis informāciju par transportlīdzekļiem un pārvadātājiem pieteicējas darbiniekam /pers. K/, kurš dienestam 2018.gada 17.decembrī paskaidrojis, ka bija bīstamo kravu pārvadājumu drošības padomnieks un atbildīgā persona par benzīnvedēju (auto sastāvu) tehnisko kārtību. Nezina, kas ir /pers. J/. Arī dienestam /pers. J/ saistība ar /Nosaukums H/ *s.r.o.* nav zināma, tādējādi šie elektroniskie informācijas sūtījumi paši par sevi neapstiprina pieteicējas darījumu ar /Nosaukums H/ *s.r.o.*.

[5.8.4] Lietā atrodas 2015.gada 30.septembrī starp /Nosaukums H/ *s.r.o.* un /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.* noslēgts pakalpojuma sniegšanas līgums, saskaņā ar kuru /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.* sniedz /Nosaukums H/ *s.r.o.* pakalpojumu kā akcīzes preču reģistrētais saņēmējs.

/Nosaukums I/ sp.z.o.o. no 2014.gada 20.novembra līdz 2015.gada 19.novembrim bija Polijas Muitas iestādes izsniegta atļauja iegādāties akcīzes izstrādājumus reģistrētā saņēmēja statusā.

Tai pat laikā atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas 2018.gada 9.novembra atbildē dienestam norādītajam secināms, ka pārvadātāji saņēma degvielu, tai skaitā Latvijas teritorijā, un nogādāja to Polijā, kur reģistrētais saņēmējs veica tās muitošanu /Nosaukums H/ *s.r.o.* vārdā, pēc kā tika sagatavoti jauni CMR, kuros norādīta faktiskā piegādes vieta Polijā. */Nosaukums J/ sp.z.o.o.* nebija ne tiešais preču piegādātājs, ne saņēmējs, tā uzdevums bija izrakstīt tikai rēķinus. Darījumi saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, */Nosaukums J/ sp.z.o.o.* faktiski preci no /Nosaukums H/ *s.r.o.* neiegādājās.

Konkrētajā gadījumā nav pamata secināt, ka pieteicēja nezināja par iesaistīšanos fiktīvā darījumā, jo rīkojās neatbilstoši pašas norādītajai praksei, ka parasti tiekas ar darījuma partneriem, neizskaidrojami paļāvās uz Polijas uzņēmuma pārstāvja ieteikumu sadarboties ar konkrētiem darījuma partneriem, tai skaitā arī /Nosaukums H/ *s.r.o.*, kaut arī faktiski pieteicējai bija jāapzinās, ka tā pēc citas personas ieteikuma noformē līgumus un rēķinus, pat īsti neesot pārliecinātai, ka prece reāli nonāk pie konkrēta darījuma partnera. Pieteicējai, apzinoties visu šo situāciju, nevarēja būt pārliecība, ka darījums notiek tiesiski.

[5.8.5] Čehijas nodokļu administrācija 2016.gada 8.decembra atbildē informēja dienestu, ka likvidējamā /Nosaukums H/ *s.r.o.* faktiskā saimnieciskās darbības vieta un veids nav zināms, PVN deklarācijas kopš 2015.gada augusta, kad uzņēmumu pārstāvēja /pers. I/, nav iesniegtas. Uzņēmums deklarējis preču piegādes no pieteicējas par kopējo summu 2 453 262 *euro*. Uzņēmums ir apmaksājis ceļu uz *Suwalki*, Polijā, bet no pārvadājuma dokumentiem ir redzams, ka dīzeļdegviela tur netika pārkrauta.

/Nosaukums H/ s.r.o. ar pieteicēju par piegādātajām precēm pilnā apmērā nav norēķinājies. Pieteicēja 2016.gada 11.augustā nosūtīja /Nosaukums H/ *s.r.o.* vēstuli, lūdzot norēķināties par saņemto preci kopumā 188 924 *euro* apmērā. Nesaņemot pieprasīto maksājumu un ņemot vērā, ka tika uzsākts /Nosaukums H/ *s.r.o.* likvidācijas process, pieteicēja iesniedza kreditora prasījumu.

Tas, ka pieteicēja ir mēģinājusi saņemt nesaņemto naudu, pats par sevi neliecina, ka pieteicējai nebija jāapzinās, ka

darījums jau tā uzsākšanas brīdī bija aizdomīgs. Uzsākot sadarbību ar nezināmu uzņēmumu par lielām summām, turklāt laicīgi nesaņemot samaksu, ir saprātīgi pieņemt, ka pieteicējai bija vairāk jāpainteresējas par konkrēto darījuma partneri, nevis viegļprātīgi jāpaļaujas uz cita darījuma partnera Polijā ieteikumiem.

[5.9] Atbilstoši dienesta konstatētajam, par ko lietā strīda nav, pieteicēja 2016.gada janvārī un februārī deklarēja dīzeļdegvielas piegādes darījumus Slovākijas uzņēmumam /Nosaukums K/ *s.r.o.* ar kopējo vērtību 570 563,85 *euro*. Attiecībā uz noformētajiem darījumiem ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* tiesa konstatējusi un secinājusi turpmāk norādīto.

[5.9.1] 2016.gada 11.janvārī pieteicēja ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* noslēdza līgumu par naftas produktu pārdošanu Nr.D01-01/2016, kā arī tai pašā dienā puses to papildināja ar papildu vienošanos Nr.1, bet 2016.gada 21.jūnijā ar papildu vienošanos Nr.2. Saskaņā ar nolīgto pieteicēja apņemas pārdot, bet /Nosaukums K/ *s.r.o.* apmaksāt un pieņemt īpašumā naftas produktus atliktā akcīzes nodokļa režīmā, nosakot, ka pircējs iesniedz pārdevējam rakstveida pieteikumu piegādes veikšanai, tajā norādot piegādes datumu, preču daudzumu, automašīnu skaitu un automašīnu vadītāju vārdu, uzvārdu, pilnvaras numuru preču un transporta dokumentu parakstīšanai, pilnvarotās personas vārdu un uzvārdu. Piegādes notiek no pieteicējas akcīzes noliktavas (adrese norādīta) uz FCA noteikumiem. Cenu puses atrunā katrai partijai atsevišķi. Samaksa jāveic ar piecu dienu atlikto maksājumu, par katru nokavēto dienu pircējs maksā līgumsodu 0,05 % no nenomaksātās summas.

No pieteicējas puses līgumu un vienošanās parakstījis /pers. B/, bet no /Nosaukums K/ *s.r.o.* puses /pers. L/.

Nevar nepamanīt, ka līdzīgi kā par iepriekšējiem diviem darījumiem arī par šo darījumu iepriekš noslēgts līgums, bet uzreiz arī vienošanās. Tas, ka vairāki darījumi tiek slēgti pēc vienāda parauga, pats par sevi, protams, neliecina par darījumu neīstumu, tomēr tas arī nevar izslēgt, ka darījumiem dokumenti ir gatavoti pēc vienādas shēmas. Minēto pieņēmumu pastiprina arī /pers. B/ liecība, ka visus trīs sadarbības partnerus ieteicis Polijas uzņēmums, proti, pieteicēja pati nav tikusies ar konkrēto sadarbības partneri, lai vienotos par darījuma detaļām. Ja arī ir bijušas kādas telefona sarunas, jāņem vērā, ka pieteicēja nevarēja būt pārliecināta, ar ko saruna notiek.

[5.9.2] Par noformētajām preču piegādēm sastādīti rēķini, CMR, kurās kā izkraušanas vieta norādīts Polijas uzņēmums */Nosaukums F/ sp.z.o.o.*, kā arī eAD, saskaņā ar kuriem preces transportētas uz Poliju.

Attiecībā uz pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem konstatējams, ka tie satur /Nosaukums K/ *s.r.o.* spiedogu un parakstu, bet nesatur paraksta atšifrējumu, līdz ar to nav zināms, kas tos ir parakstījis, savukārt vienādi CMR lietā ir gan daļēji aizpildīti, gan tādi, kas liecina, ka prece saņemta Polijā.

Dokumentu kopums liecina par to, ka prece ir transportēta uz Poliju, bet neviens dokuments pārliecinoši neapstiprina, ka preci reāli ir saņēmis rēķinos norādītais pieteicējas darījuma partneris.

[5.9.3] Pirms audita veikšanas 2016.gada 29.februāra paskaidrojumā /pers. B/ bija paskaidrojis, ka sākotnēji /Nosaukums K/ *s.r.o.* pārstāvēja un saskaņošanu veica direktors /pers. L/, pēc tam dīzeļdegvielas iegādes darījumus veica un saskaņoja komercdirektors */pers. M/*. /Nosaukums K/ *s.r.o.* pieteicējas kontaktus ieguva caur tirdzniecības pārstāvniecību Bratislavā. Savukārt 2016.gada 30.septembra paskaidrojumā /pers. B/ norādīja, ka ar Slovākijas uzņēmumu /Nosaukums K/ *s.r.o.* kontakti nodibināti 2015.gada rudenī, kad /Nosaukums K/ *s.r.o.* piedāvāja sadarbību. Līgumu Rīgā sagatavoja pieteicēja, pirms tam sadarbības nebija. Visā sadarbības laikā uzņēmumu pārstāvēja /pers. L/. Ar parakstītiem līgumiem puses apmainījās pa pastu. Līguma 2.3.apakšpunktā norādīts, ka preces pavaddokumenti tiek nodoti pircējam vai pircēja pilnvarotai personai, pamatojoties uz pilnvaru, tomēr, tā kā katra preču partija tika transportēta no pieteicējas akcīzes noliktavas uz akcīzes noliktavu Polijā, izmantojot dažādus pārvadātājus, prece no akcīzes noliktavas tika izsniegta, pamatojoties uz pircēja pieteikumu, kas pirms katras piegādes elektroniski saskaņots. Par /pers. L/ tiesībām uzņēmumu pārstāvēt pieteicēja pārliecinājās Slovākijas Republikas Uzņēmumu reģistrā. Sākotnēji puses vienojās par priekšapmaksu, noslēdzot papildu vienošanos, tomēr sadarbības laikā puses vienojās par pēcapmaksu, par ko 2016.gada 21.jūnijā noslēgta papildu vienošanās. /Nosaukums K/ *s.r.o.* divas dienas pirms plānotās preču iekraušanas elektroniski atsūtīja pieteikumu, norādot transportlīdzekli, tā numuru un vadītāju, kā arī preces daudzumu. Transportēšanu organizēja un apmaksāja pircējs. /Nosaukums K/ *s.r.o.* ar pieteicēju ir norēķinājusies. Tai pašā laikā tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka visus trīs sadarbības partnerus pieteicējai ieteicis uzņēmums Polijā. Tā kā prece reāli arī transportēta caur Poliju, kur tās izsekojamība tālāk nav iespējama, tiesa lielāku ticamību piešķīrusi tieši /pers. B/ tiesas sēdē liecinātajam.

Pieteicējas grāmatvede /pers. F/ 2019.gada 10.janvāra paskaidrojumā norādīja, ka pieteicēja /Nosaukums K/ *s.r.o.* realizēja 1784,541 t dīzeļdegvielas par 570 563,85 *euro* (pašizmaksa 589 296,13 *euro*, zaudējumi 18 732,28 *euro*).

Netipiski saimnieciskajai darbībai ir arī preces realizēšana zem pašizmaksas.

[5.9.4] Slovākijas nodokļu administrācija 2017.gada 15.maija atbildē informēja dienestu, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.*, kuras amatpersona ir Ungārijas pilsonis, neatsaucās aicinājumam sniegt paskaidrojumus par darījumiem ar pieteicēju. No uzņēmuma, kas nodrošināja /Nosaukums K/ *s.r.o.* juridisko adresi un korespondences pārsūtīšanu, saņemti tikai atsevišķi dokumenti, no kuriem secināms, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.* no pieteicējas ir saņēmusi rēķinus. Slovākijas nodokļu administrācija pieņem, ka tika veikti trīsstūrveida darījumi, kuros pircējs bijis /Nosaukums K/ *s.r.o.* un nākamais pircējs */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* PVN atskaitēs /Nosaukums K/ *s.r.o.* 2016.gada janvāra iegādes no pieteicējas un piegādes */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* nav deklarējusi. Uzņēmums nav arī reģistrēts kā darbaspēka nodokļa maksātājs, līdz ar to tiek pieņemts, ka tam nav darbinieku.

Dienests no iegūtās informācijas secinājis, ka degviela, kas noformēta kā iegādāta no pieteicējas, tālāk bijusi paredzēta Lielbritānijā reģistrētam uzņēmumam /Nosaukums L/, attiecībā uz kuru Lielbritānijas nodokļu administrācija 2017.gada 23.marta atbildē informējusi dienestu, ka uzņēmuma vadītāji ir bijuši /pers. I/ un /pers. N/ (Latvijas pilsonis). Uzņēmuma

adresē konstatēta tikai pastkastīte, kurā atstāta vēstule ar lūgumu sazināties ar Lielbritānijas nodokļu administrāciju, kas atstāta bez ievērības, līdz ar to nekādu informāciju noskaidrot nav izdevies.

2018.gada 4.decembrī dienests /pers. N/ nosūtīja lūgumu ierasties dienestā paskaidrojumu sniegšanai, uz ko viņš 9.decembrī atbildēja, ka atrodas ārpus Latvijas un lūdza mainīt ierašanās laiku, uz ko dienests lūdza norādīt /pers. N/ pieņemamu laiku, tomēr atbildi nesaņēma.

Iepriekš minētie dienesta noskaidrotie apstākļi apstiprina, ka darījumi ar pieteicēju nav tikuši deklarēti, proti, nav apstiprinājuma, ka nodoklis ir iekasēts galapatēriņa valstī. Tiesa konkrētajā gadījumā uzskatījusi, ka pieteicēja nav rīkojusies labticīgi, proti, pieteicējai bija jāapzinās, ka darījums, kurā tā iesaistījās, nav tiesisks. Pieteicēja nevarēja ignorēt faktu, ka sadarbības partneri tieši nav iepazinusi, tai pat laikā ir gatava ar to sadarboties zem naftas produktu pašizmaksas. Turklāt, kā jau tiesa uzsvērusi iepriekš, /pers. B/ nenoliedza, ka nezināja, kur prece nonāk pēc tās saņemšanas Polijā, lai arī atbilstoši pieteicējas noslēgtajiem līgumiem neviens sadarbības partneris neatradās Polijā. Jāņem vērā, ka darījums nav bijis vienreizējs, turklāt pēc līdzīgas shēmas kā ar diviem iepriekš aprakstītajiem darījuma partneriem, kas liecina par to, ka pieteicēja nevarēja nekonstatēt, ka tā nevar pārliecināties, kur faktiski nonāk prece.

[5.9.5] Pieteicēja ir atsaukusies uz SIA „/pers. P/" veiktu nodokļa auditu, kurā dienests darījumus ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* nav atzinis par nenotikušiem, ko dienests nenoliedz, norādot, ka dienestam nebija pamata apstrīdēt degvielas piegādes darījumus.

Kā norādījis Senāts, pat starp vieniem un tiem pašiem darījumu partneriem var tikt noslēgti pilnīgi atšķirīgi darījumi, atšķirīgos faktiskajos apstākļos, un secinājumi, kas tiek izdarīti attiecībā uz kādu no darījumiem, automātiski nevar tikt attiecināti, vērtējot arī citus šo darījumu partneru darījumus. Tādējādi uz šīs lietas iznākumu nevar būt ietekme tam, ka dienests nav pieņēmis nelabvēlīgu lēmumu, izvērtējot citus pieteicējas darījumus. Tādējādi konkrētajā gadījumā, kad pieteicēja atsaucas uz citam uzņēmumam veiktu auditu saistībā ar pieteicējas darījuma partneri, tam nevar būt nekāda ietekme uz pieteicējas darījuma vērtējumu ar konkrēto darījuma partneri. Tiesa šīs lietas ietvaros nav pārvērtējusi dienesta secinājumus attiecībā uz citu uzņēmumu.

[5.10] Kā uzsvēris Senāts, PVN sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā tās galapatērētājs, tātad nodoklis būtībā tiek iekasēts galapatēriņa valstī. Tādēļ no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces piegādi pilnībā – ne tikai tās nogādāšanu pāri Latvijas Republikas robežai, bet arī to, ka piegādi veic citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī (Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 138.panta 1.punkts, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmās daļas 1.punkts (šobrīd Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa kopsakarā ar 51.panta pirmo daļu)), proti, ka konkrētā piegāde uzskatāma par pabeigtu attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi jāsamaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam. Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza PVN sistēmas darbība un 0 % likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem.

Nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz PVN 0 % 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.

Konkrētajā gadījumā, ņemot vērā tiesas konstatēto un secināto, kā arī paša /pers. B/ liecināto, tiesai nav bijušas šaubas, ka pieteicējai, pat, ja tā apzināti neiesaistījās fiktīvajā darījumā, tai noteikti vajadzēja apzināties, ka darījumi nav tiesiski. Pieteicējas rīcība, kas ar iepriekš vērtētajiem trīs sadarbības partneriem ir bijusi citāda nekā ierasts, nav loģiski izskaidrojama, proti, kāpēc pieteicēja tik ļoti bija pārliecināta, ka cita Polijā esoša darījuma partnera ieteikti nezināmi darījuma partneri ir uzticami. Ja pati pieteicēja apzinājās, ka nevar būt pārliecināta, ka prece nonāk pie galapatērētāja, turklāt pieteicēja neprasīja priekšapmaksu, kaut arī pati dienestam bija norādījusi, ka naftas produktu tirdzniecībā tā tiek piemērota, tad nav pamata atzīt, ka pieteicējai nevajadzēja zināt, ka konkrētie darījumi nav uzticami un var būt saistīti ar krāpšanu.

[5.11] Tiesa nav piekritusi pieteicējas norādītajam, ka dienests visu pieteicējas sniegto informāciju nav vērtējis kopsakarā, tieši otrādi dienests tieši no visas informācijas kopsakarā ir izdarījis savus secinājumus. Ja katru atsevišķu pierādījumu vērtētu individuāli, tad tas neļautu gūt priekšstatu par kopējo darījuma norisi.

Pieteicēja norādījusi, ka dienests nav ieguvis informāciju par automašīnu robežu šķērsošanu. Jāņem vērā, ka šādai informācijai nav izšķirošas nozīmes, jo lietā nav strīda par to, ka naftas produkti ir nonākuši Polijā, proti, nav strīda, ka pieteicēja tos ir transportējusi ārpus Latvijas Republikas, strīds ir tikai par to, vai pieteicēja ir zinājusi, ka tie nenonāks pie galapatērētāja, kam izrakstīti rēķini. Dienests ir izdarījis secinājumu, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka neviens no trīs strīdus darījumu partneriem nav faktiskais naftas produktu saņēmējs, savukārt tiesa šīs lietas ietvaros atzina, ka šāds dienesta secinājums ir pamatots, turklāt to netieši apstiprināja arī /pers. B/ kā liecinieks, norādot, ka nezina, kur prece nonāca pēc tās saņemšanas Polijā.

Dienests Lēmumā no pierādījumu kopuma izdarījis secinājumu, ka pieteicēja pati ir organizējusi fiktīvo darījumu shēmu. Tiesa uzskatījusi, ka šis secinājums var būt ticams, tomēr jebkurā gadījumā ir atzīstams, ka pieteicējai vismaz vajadzēja zināt, ka darījumi nav tiesiski, jo jāņem vērā, ka pieteicēja ilgstošākā laika posmā pēc vienādas shēmas ir organizējusi naftas produktu izvešanu uz Poliju, kas pastiprina šaubas par to, ka pieteicēja nav bijusi informēta. Šāda veida darījumos reti kad būs tieši pierādījumi, lai viennozīmīgi secinātu, ka pieteicēja ir pati organizējusi fiktīvo shēmu vai tai vajadzēja par to zināt, pārsvarā šādu secinājumu var izdarīt tikai no pierādījumu kopuma un netiešiem pierādījumiem.

Tāpat nevar noliegt pieteicējas norādīto, ka līgumu rakstveida forma nav obligāta, taču, ja pieteicēja tādu bija izvēlējusies, tad tai ir jāspēj saprātīgi izskaidrot, kāpēc, neskatoties uz rakstveida vienošanos, kurā vēl precīzi norādīts, ka

visas līguma papildu vienošanās ir spēkā un kļūst par līguma neatņemamu sastāvdaļu, ja tās noformētas rakstveidā, tā uz mutvārdu vienošanās pamata sākusi rīkoties pretēji līgumu nosacījumiem. Konkrētajā gadījumā pieteicēja to nav spējusi saprātīgi un ticami izskaidrot.

[6] Pieteicēja par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas sniegto informāciju par akcīzes preču kustību Eiropas Savienības robežās, līdz ar to ir nonākusi pie aplamiem secinājumiem.

[6.2] Pieteicēja pārliecinājās, ka visi trīs darījumu partneri ir reģistrēti savās mītnes zemēs kā aktīvi nodokļu maksātāji un tiem ir piešķirts un spēkā esošs PVN maksātāja statuss. Pieteicējai, veicot darījumu partneru pārbaudi Eiropas Savienības oficiālajā datu bāzē, ir pilnīgas tiesības paļauties, ka tajā atspoguļotie dati ir patiesi.

[6.3] Preces piegāde notika atbilstoši likumā noteiktajiem akcīzes preču normatīviem. Darījumu partneriem preci izsniedza no akcīzes preču noliktavas /adrese A/, kur tālāk prece tika piegādāta pircējam akcīzes preču noliktavā Polijā, kur atradās akcīzes preču noliktavas turētājs */Nosaukums F/ sp.z.o.o.*.

[6.4] Saskaņā ar akcīzes preču aprites normatīvajiem aktiem Eiropas Savienībā, noslēdzot e-AD dokumentu Polijā, atbildību par akcīzes preces tālāko kustību uzņemas attiecīgā Polijas akcīzes muitas noliktava. Brīdī, kad akcizētā prece ir nonākusi Polijas akcīzes preču noliktavā, par preci un uz to attiecināmajiem nodokļa maksājumiem (pievienotās vērtības un akcīzes nodoklis) ir atbildīga Polijas nodokļu administrācija. Tiesa šo argumentu nav ņēmusi vērā.

Tiesa pēc būtības nav vērtējusi akcīzes preces tirdzniecības specifiku. Akcīzes preču tirdzniecības darījumos PVN maksāšana nav nodalāma no akcīzes nodokļa, kas konkrētajā gadījumā ir samaksāts Polijā.

[6.5] Polijas nodokļu administrācijai bija pienākums iekasēt arī PVN, ja prece tika tālāk izlaista brīvā apgrozībā Polijas teritorijā. Tāpat Polijas nodokļu administrācijas pienākums bija uzraudzīt un pārliecināties, ka akcīzes preču noliktava Polijā, uz kuru tika piegādāta prece, ievēro likuma normas un akcīzes preces kustība notiek saskaņā ar likumu. Pieteicēja pamatoti ir paļāvusies uz Polijas nodokļu administrācijas izsniegto akcīzes preces noliktavas licenci.

[6.6] Tiesas spriedums pēc būtības ir subjektīvs, jo balstīts uz dienesta sniegto informāciju, bet pieteicējas viedoklis un argumenti nav vērtēti. Tāpat tiesa pēc būtības nav vērtējusi pieteicējas saņemto pakalpojumu no SIA /Nosaukums B/.

[7] Dienests paskaidrojumā pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā un pirmās instances tiesas spriedumā noradītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa arī atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, pareizi interpretējusi un piemērojusi tiesību normas, tiesas spriedumā sniegtā argumentācija ir pilnībā pareiza un pietiekama, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā norādītajai motivācijai un atkārtoti to pašu nenorāda.

Papildus par apelācijas sūdzībā minētajiem argumentiem Administratīvā apgabaltiesa norāda tālāk minēto.

[9] Par pieteicējas darījumu ar SIA /Nosaukums B/ pieteicēja norādījusi, ka pirmās instances tiesa nav vērtējusi saņemto pakalpojumu pēc būtības, bet ir balstījusies tikai uz dienesta iegūto informāciju, kā rezultātā tiesa nonākusi pie aplamiem secinājumiem.

Administratīvā apgabaltiesa minētajam nepiekrīt un atzīst, ka tieši pašas pieteicējas nekonkrēti paskaidrojumi par darījumu ar SIA /Nosaukums B/, kā arī tas, ka darījuma būtību nav iespējams izsecināt no sastādītajiem un dienestam iesniegtajiem dokumentiem, noved pie tā, ka darījums nav izsekojams un pārbaudāms.

[9.1] Proti, pieteicējas 2016.gada 16.februāra paskaidrojumā norādīts, ka 2014.gadā naftas produktu glabātavas rekonstrukcijas ietvaros pieteicēja izbūvēja un nodeva ekspluatācijas tehnoloģiskās iekārtas, automātiskās dīzeļdegvielas kontroles uzskaites sistēmu, ražošanas un degvielas sistēmu, to funkcionēšanai pielietojot jaunākās IT tehnoloģijas. Vienlaikus projektā tika paredzētas un ieprojektētas modernas apsardzes un automātiskās ugunsdrošības, kā arī NPG vadības kontroles sistēmas. Drošai informācijas nodošanai un apstrādei no objekta un jaunajām administratīvajām telpām, kurās informācija koncentrēsies un tiks apstrādāta, jo pats objekts un administrācijas telpas atrodas zināmā attālumā viena no otras, radās nepieciešamība pēc jauno papildus risku izvērtēšanas, aizsardzības mehānismu pilnveidošanas. Lai izvērtētu jaunos iespējamos riskus un pilnveidotu IT sistēmu aizsardzību, tika noslēgts līgums ar SIA /Nosaukums B/ par IT infrastruktūras tehnoloģiju testēšanu un izvērtēšanu atbilstoši spēkā esošajai likumdošanai. Pārbaudes rezultātā tika apkopoti un izanalizēti iegūtie dati un materiāli, kas turpmākās darbības laikā pilnībā ļaus nodrošināt infrastruktūras drošu ekspluatāciju, pasargās no nesankcionētām piekļuvēm pie datu bāzēm, nodrošinās vizuālo kontroli *online* režīmā internetā.

Pieteicējas 2016.gada 16.septembra paskaidrojumā, ko parakstījis tā brīža valdes loceklis /pers. B/, tikai vispārīgi paskaidrots, ka plānotajās jaunajās telpās paredzēts izvietot jaudīgu serveri, kas savāktu un apstrādātu visus datus no grāmatvedības un citu specializēto programmu datus no naftas bāzes. Lai novērtētu visus resursus, kas nepieciešami, lai nodrošinātu plānoto IT infrastruktūras izveidošanu, tika veikts uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits, darba izpildei pieaicinot SIA /Nosaukums B/. Līgums paredz veikt IT darbinieku intervijas un IT darbinieku instrukcijas, jo uzņēmumā līguma noslēgšanas brīdī nebija IT speciālista, bet tiek tikai plānots šādu štata vienību uzņēmumā izveidot.

Savukārt pieteicējas 2019.gada 14.janvāra paskaidrojumā dienestam nekas nav norādīts par SIA /Nosaukums B/ sniegtā darījuma būtību, vien norādīts pieteicējas uzskats, ka tā dienestam bija iesniegusi pietiekamus pierādījumus šā darījuma pamatošanai.

No iepriekš minētajiem paskaidrojumiem ir secināms tikai tas, ka pieteicējai vispār bija nepieciešams IT tehnoloģiju audits sakarā ar plānotu IT infrastruktūras izveidi. Ir ieskicēts, ka līgums ir noslēgts par esošo IT tehnoloģiju testēšanu, izvērtēšanu, darbinieku intervēšanu un instruēšanu. Tātad no paskaidrojumiem ir secināms tikai vispārējais ieskats tajā, kāpēc pieteicējai vispār bija nepieciešams IT tehnoloģiju audits, bet nav nekas paskaidrots, kā konkrēti tas tika veikts. Arī liecinieks /pers. B/, bijušais pieteicējas valdes loceklis, tiesas sēdē Administratīvajā rajona tiesā sniedza vispārīgu liecību par to, kāpēc šāds audits bija nepieciešams. Tomēr neko konkrētu par saņemtajiem pakalpojumiem no SIA /Nosaukums B/ (piemēram, kādus tieši darbus SIA /Nosaukums B/ bija uzticēts veikt, kāds bija sagaidāmais un saņemtais rezultāts, u.c.) viņš nesniedza. Arī par audita rezultātā sagatavotajiem dokumentiem liecinieks neko konkrētu nevarēja pateikt, jo dokumentus vērtējuši pieteicējas juristi.

[9.2] Pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ līguma Nr.2015/11-01 1.1.punktā noteikts, ka pasūtītājs uzdod, bet izpildītājs, ievērojot šā līguma noteikumus, apņemas nodrošināt pasūtītājam uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audita darbus, kā arī konsultē pasūtītāju par auditā pārbaudīto tehnoloģijas infrastruktūras stāvokli un ar darbību saistītajos jautājumos. Līguma 1.2.punktā norādīts, ka darbu izpildīšanas laikā izpildītājs apņemas: veikt IT infrastruktūras drošības novērtējumu, drošības procesu un dokumentācijas pārbaudi, esošā tīkla, naftas bāzes un IT infrastruktūras drošības risinājuma nepilnību noteikšanu, nepieciešamo rekomendāciju sagatavošanu, lai nodrošinātu pasūtītāja procesu un informācijas drošību, integritāti un pieejamību. Saskaņā ar līguma 1.3.punktu auditā paveikto darbu izpildītājs apņemas noformēt šī līguma Pielikuma Nr.1 formā „Uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits".

Līguma Pielikumā Nr.1 ir dokuments „Tehniskā specifikācija „Uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits" Nr.2015/11-01", kur 1.1.punktā norādīts, ka dokumenta nolūks ir aprakstīt IT infrastruktūras drošības auditam izvirzītās prasības, noteikt konsultāciju saturu un apjomu. Veicamo pamatdarbību apraksts norādīts šā pielikuma 1.2.-1.25.punktā. Pielikuma Nr.1 1.25.punktā kā viens no veicamajiem uzdevumiem norādīts sagatavot veiktā IT infrastruktūras un drošības audita ziņojumu, balstoties uz veikto esošās situācijas analīzi, nozares labāko praksi, likumdošanu, industrijas standartiem un izmantoto testēšanas metodiku, kā arī norādīt atklātos trūkumus, neatbilstības un iespējamos novēršanas pasākumus.

Tātad līguma Pielikumā Nr.1 ir norādīti konkrēti darbi, kas audita ietvaros būtu jāpaveic, tajā skaitā pēc audita jāsagatavo ziņojums. Tomēr apgabaltiesa konstatē, ka šāds ziņojums, kurā būtu redzama testēšanas metode, esošās situācijas analīze, norādīti atklātie trūkumi un iespējamie novēršanas pasākumi, lietā nav atrodams. Apgabaltiesa piekrīt dienestam un pirmās instances tiesas konstatējumam, ka tā vietā pieteicēja ir iesniegusi materiālu „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība" (*lietas 2.sējuma 2-48.lapa*), kas pieejams VARAM publiskajā vietnē un ko salīdzināšanai dienests ir pievienojis arī lietas materiāliem (*lietas 2.sējuma 69.-93.lapu*), un kas vārds vārdā ir pārrakstīts un iesniegts pieteicējai kā audita rezultātā sagatavots dokuments. Tādējādi šis dokuments neietver ziņas, kuras atbilstoši līgumam būtu nepieciešams norādīt iepriekš minētajā ziņojumā par SIA /Nosaukums B/ paveiktajiem darbiem, atklātajiem riskiem, problēmām un to novēršanas iespējām. Pieteicējas iesniegtā materiāla pielikumā ir tabula, kuras virsrakstā norādīts SIA /Nosaukums B/, tabulā ietvertas šādas ailes: audita uzdevums, statuss (izdarīts/ nav izdarīts), atbildīgā persona (vārds, uzvārds, amats, kompānija), tekošā situācija (normāla, slikta), risks (zems/ vidējs/ augsts). Dokumentu parakstījusi SIA /Nosaukums B/ valdes locekle /pers. C/. Izvērtējot šo dokumentu, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka nav konstatējama šā dokumenta sasaiste ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem, kaut arī dokuments piešūts klāt un iesniegts kopā ar „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošība". Tabulā nekādā veidā nav identificēts, ka tas attiecas uz pieteicēju, nav arī dokumenta sastādīšanas datuma. Tāpat arī dokuments „Informācijas tehnoloģiju drošības politika" nav sasaistāms tieši ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem, jo šī dokumenta saturs ir tik vispārīgs, ka tādu iespējams attiecināt uz jebkuru uzņēmumu. Apgabaltiesa nenoliedz, ka drošības politika ir nepieciešama uzņēmumā un ka tā visupirms paredz vispārīgas nostādnes IT drošības jautājumos. Tomēr kopsakarā ar to, ka nav līguma Pielikumā Nr.1 norādītā ziņojuma par to, kādi riski un nepilnības ir atklātas pie pieteicējas un kādi ir pieteicējai nepieciešamie uzlabojumi, konkrēto drošības politiku nav iespējams identificēt kā tādu, kas izstrādāta pieteicējas interesēs un saskaņā ar pieteicējas specifiskajām vajadzībām.Kā iepriekš secināts, pieteicēja vēlējās tādu IT sistēmu, kas būtu norobežota no publiskā interneta, tai ir bijušas izbūvētas jaunas iekārtas, plānotas jaunas telpas, tātad ir tikai pašsaprotami, ka kādos SIA /Nosaukums B/ sastādītos dokumentos parādītos ziņas par to, kas pieteicējas iecerētā projekta īstenošanas nolūkā ir nepieciešams un jāveic IT drošības jomā. Tomēr, kā jau secināts, šādas ziņas nav dokumentāri atspoguļotas.

Pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ līguma 5.3.punktā norādīts, ka puses vienojas un piekrīt, ka līgumam nav noteikta konkrēta līguma cena. Savukārt puses vienojas un piekrīt izpildītāja veiktajiem šī līguma 1.3.pantā minētajiem darbiem, kuri noformēti kā Pielikums Nr.1 un to izcenojumiem, izpildītājiem un termiņiem un laicīgi tos apmaksāt. Līguma Pielikumā Nr.1 ir norādīti darbi, bet nav norādīti izcenojumi, tādēļ nav saprotams, kādai darbu vērtībai un kādiem izcenojumiem pieteicēja ir piekritusi. Vienlaikus Aktā par pakalpojumu nodošanu – pieņemšanu Nr.301115-1 ir vienīgi norādīts, ka laika posmā no 2015.gada 16.novembra līdz 2015.gada 30.novembrim notikušais uzņēmuma tehnoloģiju infrastruktūras audits ir veikts kvalitatīvi un pilnā apjomā. Tādējādi, ņemot vērā Aktā par pakalpojumu nodošanu – pieņemšanu norādīto, būtu jāsecina, ka SIA /Nosaukums B/ ir paveikusi visus darbus, kas norādīti līguma Pielikumā Nr.1. Tomēr, kā apgabaltiesa secināja, IT infrastruktūras drošības audita ziņojums, balstoties uz veikto esošās situācijas analīzi, nozares labāko praksi, likumdošanu, industrijas standartiem un izmantoto testēšanas metodiku, norādot trūkumus, neatbilstības un iespējamos novēršanas pasākumus, nav sastādīts. Tādējādi nav iespējams konstatēt, ka ir veikti Pielikumā Nr.1 pārējie darbi.

[9.3] Dienests ir saņēmis paskaidrojumus no SIA /Nosaukums B/ valdes locekles /pers. C/ un SIA /Nosaukums B/ darbinieka, speciālista programmēšanā, /pers. D/.

/pers. C/ 2016.gada 20.septembra paskaidrojumā dienestam uz visiem jautājumiem, kas attiecas par līguma Pielikumā Nr.1 ietvertajiem darbiem, norādīja, ka uz šiem jautājumiem var atbildēt /pers. D/ (*lietas 2.sējuma 215.-217.lapa*).

/pers. D/ 2016.gada 30.septembra paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 219.-223.lapa*) dienestam norādīja, ka pirms līguma noslēgšanas viņš tikās ar /pers. B/, uzklausīja viņa vēlmes, sastādīja specifikāciju, kas esot tipveida dokuments. Atbildot uz dienesta jautājumiem par specifikācijā jeb līguma Pielikumā Nr.1 norādītajiem darbiem, /pers. D/ izskaidroja, ka specifikācijas 1.2.punkts tika izpildīts tad, kad tikās ar /pers. C/ un /pers. B/. Kad darbi bija uzsākti, pats bijis pie pieteicējas, skatījās no IT viedokļa kā darbinieki strādā, pētīja dokumentāciju, tostarp jaunā biroja projektu, lai tur savestu visu kārtībā. Atbildot uz jautājumu par Pielikuma Nr.1 1.3.punktā norādītajiem darbiem, paskaidroja, ka šis darbs tika veikts, apsekojot biroju un visu teritoriju, kur ir degviela, sūkņi, kabeļi, sūkņu telpas. Pašai pieteicējai servera nebija, bija 10-12 datori, maršrutētāji, sūkņu telpā bija daudz automātikas, signalizāciju rādītāji. Atbildot par Pielikuma Nr.1 1.4.punktā norādīto, paskaidroja, ka bija novērtēts, kur fiziski atrodas ierīces, kam ir piekļuve un tamlīdzīgi. Pašai pieteicējai servera nebija, bet bija atsevišķa ēka automatizētajām sistēmām.

Arī uz citiem dienesta jautājumiem par līguma Pielikumā Nr.1 norādītajiem darbiem /pers. D/ ir atbildējis, ko katra darba sakarā ir veicis. No /pers. D/ paskaidrojuma satura neizriet, ka SIA /Nosaukums B/ pieteicējas interesēs neko nebūtu darījusi. Vismaz to, ka /pers. D/ pie pieteicējas ir bijis un apskatījies tos objektus, par kuriem sniedzis paskaidrojumus, apgabaltiesai nav pamata apšaubīt.

Tajā pašā laikā nekas no paskaidrojumos norādītā (piemēram, ka ar lietotāju autentifikāciju no drošības viedokļa bija slikti, jo darbiniekiem paroles glabājās uz līmlapiņām uz monitoriem, kā arī citi konstatējumi) nav ietverts ziņojumā, kā to paredz Pielikuma Nr.1 1.25.punkts. Tā vietā sastādīts vispārīgs „SIA /Nosaukums A/ IT tehnoloģiju drošības apraksts", kas, kā jau tika noskaidrots, ir VARAM mājas lapā publicētas vadlīnijas. Šajā dokumentā ietvertās vadlīnijas nav iespējams sasaistīt ar tiem darbiem un no tiem izdarītajiem secinājumiem, ko pie pieteicējas veicis /pers. D/. Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka līguma, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/, priekšmets nav bijis uzticēt SIA /Nosaukums B/ izstrādāt kādas vadlīnijas vai uzņēmuma IT drošības politiku, bet veikt auditu pieteicējas IT sistēmai. Tātad šā pakalpojuma būtība ir veikt IT sistēmas pārbaudi, izdarīt secinājumus un informēt par tiem pieteicēju, ieteikt, kā sistēmu uzlabot.

[9.4] Tā kā SIA /Nosaukums B/ sagatavotie dokumenti, ko pieteicēja uzrādījusi dienestam kā pakalpojumu izpildi apliecinošus dokumentus, neatbilst tam, kas paredzēts līgumā un tā Pielikumā Nr.1, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti secinājis, ka pieteicēja pakalpojumu nav saņēmusi. Proti, SIA /Nosaukums B/ sniegtais pakalpojums, par ko puses bija vienojušās līgumā, nav izsekojams un pārbaudāms. Nav iespējams pārbaudīt pieteicējas 2016.gada 16.februāra paskaidrojumā norādīto, ka audita laikā tika apkopoti un izanalizēti iegūtie dati un materiāli, kas turpmākās darbības laikā pilnībā ļaus nodrošināt infrastruktūras drošu ekspluatāciju, pasargās no nesankcionētām piekļuvēm pie datu bāzēm, nodrošinās vizuālo kontroli *online* režīmā internetā, jo šādu pierādījumu lietā nav.

Pamatojoties uz minēto un kopsakarā ar pirmās instances tiesas sniegto motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka dienests pamatoti nav atzinis priekšnodokli, kas deklarācijā norādīts par pieteicējas darījumu ar SIA /Nosaukums B/, un pamatoti noteicis valstij nodarīto zaudējumu apmēru šā priekšnodokļa apmērā.

[10] Par darījumiem ar */Nosaukums D/*, /Nosaukums H/ *s.r.o.* un /Nosaukums K/ *s.r.o.* pieteicēja apelācijas sūdzībā norādījusi, ka pirmās instances tiesa bez ievērības atstājusi pieteicējas argumentus par akcīzes preču kustību Eiropas Savienībā. Pieteicēja esot pārliecinājusies, ka izpildās visas formālās prasības, lai noslēgtu darījumus ar darījumu partneriem, PVN maksātājiem. Pieteicēja vērsusi uzmanību akcīzes preču noliktavu nozīmei akcizēto preču apritē Eiropas Savienībā.

Pieteicēja arī norādījusi, ka Polijas nodokļu administrācijai bija pienākums iekasēt arī PVN, ja prece tika tālāk izlaista brīvā apgrozībā Polijas teritorijā. Tāpat Polijas nodokļu administrācijas pienākums bija uzraudzīt un pārliecināties, ka akcīzes preču noliktava Polijā, uz kuru tika piegādāta prece, ievēro likuma normas un akcīzes preču kustība notiek saskaņā ar likumu. Pieteicēja pamatoti ir paļāvusies uz Polijas nodokļu administrācijas izsniegto akcīzes preču noliktavas licenci.

[10.1] Pieteicēja uzskata, ka elektroniskais administratīvais dokuments e-AD, kas noformēts akcīzes preču aprites jomā, kopsakarā ar noformētajiem CMR, pierāda to, ka preces ir piegādātas to saņēmējam.

Likuma „Par akcīzes nodokli" II nodaļa (3.-6.^{1}pants) nosaka akcīzes nodokļu objektu, bet 7.pantā uzskaitīti akcīzes nodokļa maksātāji, to vidū arī reģistrēts saņēmējs. Šā likuma 9.panta pirmajā daļā noteikts, ka reģistrēts saņēmējs un īslaicīgi reģistrēts saņēmējs var no citas dalībvalsts, no reģistrēta nosūtītāja Latvijas Republikā un apstiprināta noliktavas turētāja Latvijas Republikā saņemt akcīzes preces, piemērojot tām atlikto nodokļa maksāšanu. Citas dalībvalsts apstiprināts noliktavas turētājs vai citas dalībvalsts reģistrēts nosūtītājs var pilnvarot reģistrētu saņēmēju vai īslaicīgi reģistrētu saņēmēju Latvijas Republikā pasūtīt un saņemt akcīzes nodokļa markas, un šajā gadījumā pilnvarotais reģistrētais saņēmējs vai īslaicīgi reģistrētais saņēmējs Latvijas Republikā atbild par nodokļa samaksu.

Šāda sistēma darbojas visā Eiropas Savienībā saskaņā ar Eiropas Savienības Padomes 2008.gada 16.decembra direktīvu 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK. Arī atbilstoši šīs direktīvas 4.panta 9.punktam „reģistrēts saņēmējs" ir fiziska vai juridiska persona, kurai galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, saskaņā ar šo iestāžu noteiktiem nosacījumiem saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu. Saskaņā ar šīs direktīvas 8.panta 1.punkta a) apakšpunktu par uzliekamā akcīzes nodokļa samaksu atbildīgā persona ir citastarp reģistrēts saņēmējs saistībā ar akcīzes

preču novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, kā minēts 7.panta 2.punkta a) apakšpunktā.

Tātad pareizi noformēti e-AD dokumenti kopsakarā ar CMR ir tie, kas pierāda faktu, ka preces ir atstājušas Latvijas Republiku un ir nogādātas citā Eiropas Savienības valstī. Turklāt par to šajā lietā nav strīda.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu nodokļa 0 % 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. Tādējādi preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā PVN 0 % likme piemērojama, ja ir izpildīti abi minētie nosacījumi.

Senāta 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-785 (A420408113) 6.punktā norādīts, ka PVN sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā tās galapatērētājs, tātad nodoklis būtībā tiek iekasēts galapatēriņa valstī. Tādēļ no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces piegādi pilnībā – ne tikai tās nogādāšanu pāri Latvijas Republikas robežai, bet arī to, ka piegādi veic citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī (Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 138.panta 1.punkts, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmās daļas 1.punkts (šobrīd Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa un 51.panta pirmā daļa), proti, ka konkrētā piegāde uzskatāma par pabeigtu attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi jāsamaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam. Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, tad objektīvi netiek nodrošināta pareiza pievienotās vērtības nodokļu sistēmas darbība un 0 % likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām no Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 138.panta 1.punkta izriet, ka nosacījums par attiecīgo preču nosūtīšanu vai transportēšanu ir izpildīts, tiklīdz preces ir faktiski izvestas no nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts teritorijas ar mērķi nodot tās galamērķa dalībvalstī (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā Teleos 27., 33. punkts, 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Enteco Baltic, C-108/17, EU: C:2018:473, 68.punkts*). Arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.pants (šobrīd un pieteicējas darījumu veikšanas brīdī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa) kā pietiekamu pierādījumu preces piegādei norāda tādu preču transporta pavaddokumentu iesniegšanu, kas apliecina preces nosūtīšanu (transportēšanu) no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī. Līdz ar to, skatoties no preces piegādātāja pozīcijām, 0 % likmes piemērošana tomēr ir pamatota, ja tas ir pierādījis, ka izpildījis šos konkrētos priekšnoteikumus.

Taču, kā jau iepriekš norādīts, tiesības uz PVN 0 % 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. PVN sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana ir konstatējama arī tad, ja preces saņēmējs neuzrāda darījumu un neizpilda savas nodokļu saistības galamērķa dalībvalstī vai 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 PVN 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.

No iepriekš minētā tātad secināms, ka nodokļu maksātājs, kas iesniedzis preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz galamērķi citā dalībvalstī, ir izpildījis priekšnoteikumus, kas tam dod tiesības uz PVN 0 % likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka šis nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to, ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu.

[10.2] Apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka šajā audita lietā dienestam nav bijuši iebildumi pret pieteicēju saistībā ar degvielas nosūtīšanu uz Poliju un akcīzes nodokļa samaksu par to. Dienestam ir pretenzijas pret pieteicēju saistībā ar PVN pareizu aprēķināšanu darījumā, kurā piemērota PVN 0 % likme, jo nav konstatēta preces piegāde pieteicējas darījumu partneriem.

Papildus jau iepriekš norādītajām Senāta atziņām, Senāts citā lietā ir arī norādījis, ka saskaņā ar Eiropas Savienības pastāvīgo judikatūru, lai varētu pretendēt uz nodokļa atbrīvojumu, vienlaikus ir jāizpildās šādiem priekšnoteikumiem: 1) tiesības uz 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 (*Senāta 2019.gada 22.augusta lēmuma lietā Nr.SKA-639 (A420277716) 7.punkts ar tur minēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru*).

Tādējādi apgabaltiesa atzīst, ka būtiska nozīme ir ne tikai faktam, ka preces ir izvestas no Latvijas Republikas, bet arī tam, vai preces ir saņēmis to pircējs.

[10.3] Kā jau minēts, lietā nav apstrīdēts, ka dīzeļdegviela, ko pieteicēja pārdevusi */Nosaukums D/*, /Nosaukums H/ *s.r.o.* un /Nosaukums K/*s.r.o.*, ir bijusi izvesta no Latvijas un nogādāta akcīzes preču noliktavā Polijā.

No lietas materiāliem arī konstatējams, ka darījumos ar */Nosaukums D/* rēķinos kā maksātājs norādīts */Nosaukums D/*, bet kā preču saņēmējs norādīts */Nosaukums E/* /reģistrācijas numurs A/ (Polija) (*sk., piemēram, lietas 3.sējuma 166.lapu*). Minētajā lietas lapā esošajā CMR ir redzams datums (27.08.2015), kad šis CMR ir sastādīts, bet nav norādīts datums, kad prece ir iekrauta, kā arī nav norādīts datums, kad */Nosaukums D/*, kuras zīmogs un, domājams, arī pārstāvja /pers. A/ paraksts redzams CMR 24.ailē, preces ir saņēmusi. Savukārt tā paša CMR citā eksemplārā redzams, ka preces saņemtas 28.augustā /adrese B/, i r */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* spiedogs. Precēm, kas nogādātas /adrese B/, noformēts e-AD dokuments, kurā redzams, ka preces ir nodotas */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* kā akcīzes preču saņēmējam. Līdzīgā veidā CMR

un eAD dokumenti noformēti arī par citām preču piegādēm, kas pārdotas */Nosaukums D/*, bet saņemtas */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* vai */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* (*lietas 3.sējuma 173.-250.lapa, 4.sējuma 3.-187.lapa*).

Tādējādi no minētajiem dokumentiem ir secināms, ka preces ir bijušas nosūtītas uz Poliju, uz adresi /adrese B/. Tomēr tas nav pietiekami, lai secinātu, ka tādējādi preces ir saņēmusi */Nosaukums D/*, lai rīkotos ar precēm kā šo preču īpašnieks. Kā to jau konstatējis dienests un pirmās instances tiesa, tad Kipras nodokļu administrācija nav apstiprinājusi, ka */Nosaukums D/* būtu saņēmusi preces no pieteicējas, preces nekad nav sasniegušas Kipras Republiku, komersantam ir tikai nominālais direktors */pers. H/*, kura nevar apstiprināt darījumus ar pieteicēju (*sk. Kipras nodokļu administrācijas 2016.gada 30.decembra atbildi dienestam Nr.VAT_LV_015244a_CY_LV16057NI_20161010_G_RI, lietas 12.sējuma 27.lapa*). Arī Polijas nodokļu administrācija 2017.gada 22.martā nosūtījusi dienestam atbildi, kurā norādīja, ka komersants */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* darbojies kā reģistrēts preču saņēmējs akcīzes preču jomā, komersants nevienā posmā nebija atmuitotas degvielas īpašnieks un nekad nav organizējis vai pasūtījis pārvadājumus, kā arī nav zinājis galamērķa izkraušanas vietu un atmuitotās degvielas saņēmēju. Šim komersantam nav bijuši arī līgumi ar */Nosaukums D/* par akcīzes preču saņemšanu, glabāšanu un turpmāku transportēšanu. Komersantam bijušas tikai Eiropas iegādes */Nosaukums D/* labā kā reģistrētam akcīzes preču saņēmējam, bet nav bijušas vienošanās ar pieteicēju un nekad nav bijušas pasūtītas preces no pieteicējas. Šim komersantam nav arī bijusi akcīzes preču noliktava, tas nav saņēmis preces no pieteicējas, nav tās uzglabājis un piedalījies preču pārdošanā (*sk. Polijas nodokļu administrācijas atbildi Nr.VAT_LV_015265a_PL_12659Y16_20161011_G_RI_R, lietas 12.sējuma 124.lapa*).

Līdzīgu atbildi Polijas nodokļu administrācija sniegusi arī par */Nosaukums F/ sp.z.o.o* (*lietas 12.sējuma 181.lapa*).

Tādējādi no minētā izriet, ka abi Polijas komersanti nav bijuši ne pieteicējas sadarbības partneri, ne */Nosaukums D/* sadarbības partneri preču iegādes un piegādes jomās, kas attiecināmas uz pieteicēju. Tie nav darbojušies arī kā pilnvarotās personas ne pieteicējas, ne */Nosaukums D/* labā, kā arī paši nav kļuvuši par preču īpašniekiem. Šie komersanti bijuši tikai tie, kas darbojas kā reģistrēti saņēmēji akcīzes preču jomā, samaksājot akcīzes nodokli un degvielas nodevu Polijas budžetā, un noslēdzot muitas procedūras. Kaut arī */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* esot veicis Eiropas iegādes */Nosaukums D/* labā, šim komersantam tomēr nav bijuši darījumi ar pieteicēju. Tādējādi arī šajā gadījumā */Nosaukums E/ sp.z.o.o.* iegādes nav saistāmas ar tām, kurās pieteicēja pārdod preces */Nosaukums D/*.

Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka nav pierādījumu, ka preces, ko pieteicēja norāda kā pārdotas */Nosaukums D/*, būtu nonākušas šā komersanta rīcībā. Turklāt Kipras nodokļu administrācija par minēto komersantu dienestam atbildējusi, ka nav apstiprinājuma, ka darījumi faktiski būtu notikuši, kā arī ka tie būtu korekti iegrāmatoti un deklarēti. To, ka pieteicējai nav rīkojusies godprātīgi darījumos ar */Nosaukums D/*, pirmās instances tiesa jau ir norādījusi (*šā spriedums 5.6.7.punkts*).

[10.4] Līdzīgi secinājumi izdarāmi arī par pieteicējas darījumiem ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* un /Nosaukums H/ *s.r.o.*

Arī darījumos ar /Nosaukums K/ *s.r.o*. pieteicēja izsniegusi rēķinu šim komersantam kā maksātājam, norādot, ka saņēmējs ir */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* CMR kā preces saņemšanas vieta norādīta /adrese B/, kā arī ir sagatavoti e-AD dokumenti, kur */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* norādīts kā saņēmējs (*lietas 4.sējuma 195.-250.lapa, 5.sējuma 2-253.lapa, 6.sējuma 2.-117.lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka arī uz pieteicējas darījumiem ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* attiecas iepriekš minētā Polijas nodokļu administrācijas 2017.gada 15.decembra atbilde par */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* funkciju minētajos darījumos. Papildus par šiem darījumiem norādīts, ka */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* rīcībā ir informācija, kurā cita starpā /Nosaukums K/ *s.r.o.* bijusi norādīta kā preču īpašnieks. Tajā pašā laikā nav norādīts, kura ir šī informācija. 2018.gada 27.novembra gala atbildē no Polijas nodokļu administrācijas norādīts, ka, kamēr tikušas kārtotas muitas formalitātes EMCS sistēmā, dīzeļdegviela atradusies adresē /adrese B/, bet nekāda cita informācija vairs nav pieejama.

No iepriekš minētā ir secināms, ka nav pierādījumu par to, kā un kurš preces izsniedza pieteicējas darījumu partnerim /Nosaukums K/ *s.r.o*. Vienlaikus Slovākijas nodokļu administrācija 2017.gada 15.maija atbildē Nr.VAT_LV_015245a_SK_111866.16.Kub_20161010_G_RI_R dienestam norādījusi, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.* juridisko adresi un korespondences pārsūtīšanu nodrošinājis uzņēmums /Nosaukums R/ *s.r.o*. . /Nosaukums K/ *s.r.o*. likumīgie pārstāvji nav atsaukušies nodokļu administrācijas aicinājumam sniegt paskaidrojumus, amatpersonai sūtītā vēstule uz norādīto adresi Ungārijā atgriezta atpakaļ, norādot, ka adrese nezināma. Nodokļu administrācijai ir tikuši iesniegti tikai dokumenti, no kā secināms, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.* ir saņēmusi rēķinus no pieteicējas (*lietas 13.sējuma 95.lapa*).

Minētas apgabaltiesas ieskatā liecina, ka rēķini, iespējams, ir tie dokumenti, kas varētu apliecināt, ka preces pieder /Nosaukums K/ *s.r.o.*, tajā pašā laikā minētais arī liecina, ka /Nosaukums K/ *s.r.o.* neveic tiesisku darbību, proti, ar nodokļu administrāciju nesadarbojas un tās juridisko adresi un korespondences pārsūtīšanu nodrošina cits komersants.

Turklāt, kā to pamatoti konstatējis dienests, pieteicējas iesniegtajos CMR, 2.ailē „Saņēmējs" norādīta atsauce uz Lielbritānijā reģistrētu komersantu /Nosaukums L/ (*sk., piemēram, lietas 5.sējuma 76.lapu, 108.lapu un citus par /Nosaukums K/ s.r.o. piegādājamajām precēm noformētos CMR*), tomēr arī par šo komersantu Lielbritānijas nodokļu administrācijai nekādu informāciju, kas attiektos uz darījumiem, nav izdevies noskaidrot. Tā vietā tika konstatēts, ka komersants bija izslēgts no PVN maksātāju reģistra, jo pārstāvji nereaģēja uz nodokļu administrācijas atstāto vēstuli pastkastītē. Savukārt komersants lūgumā atjaunot to PVN maksātāju reģistrā ticamu informāciju par savu darbību Lielbritānijā nespēja sniegt. Apsekojot komersanta norādīto adresi uz vietas, nodokļu administrācija secināja, ka uzņēmuma pārstāvji nav sastopami, iekštelpās sakrājies ievērojams daudzums korespondences, ka ilgāku laiku adresē neviens nav bijis (*Lielbritānijas nodokļu administrācijas atbildi Nr.VAT_LV_01594a_GB_LV-0517_2017118_G_RI_R, lietas 13.sējuma 131.lapa*).

Tātad pieteicējas darījumi ar /Nosaukums K/ *s.r.o.* nav izsekojami un pārbaudāmi. Pieteicēja nepamatoti uzskata, ka Polijas nodokļu administrācijai bija pienākums pārliecināties, vai akcīzes preču noliktava ievēro tiesību normas. Apgabaltiesa atkārtoti norāda, ka tieši pašas pieteicējas pienākums ir pārliecināties par to, vai preces ir nonākušas tā pircēja rīcībā, kas norādīts nodokļu rēķinā, pretējā gadījumā darījumā nevar tikt piemērota PVN 0% likme. Par to, ka pieteicēja zināja, ka iesaistās krāpnieciskos darījumos ar /Nosaukums K/ *s.r.o.*, ir norādījusi jau pirmās instances tiesa (*sk. šā sprieduma 5.9.4.punktu*) un apgabaltiesa tās argumentiem un secinājumiem ir pievienojusies.

No rēķiniem, kas izrakstīti pieteicējas darījumu partnerim /Nosaukums H/ *s.r.o.*, CMR un eAD dokumentiem arī konstatējami tādi paši fakti kā iepriekšējos gadījumos (*lietas 6.sējuma 118.-251.lapa, 7.sējuma 2.-250.lapa, 8.sējuma 2.-252.lapa, 9.sējuma 2.-250.lapa, 10.sējuma 2.-252.lapa, 11.sējuma 2.-223.lapa*). Proti, kā maksātājs darījumos norādīts pieteicējas darījumu partneris /Nosaukums H/ *s.r.o.*, preču izkraušanas vieta */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* /adrese B/, vai /Nosaukums I/ *Sp.z.o.o* adresē /adrese C/, akcīzes preču saņēmējs, kas atbildīgs par akcīzes nodokļa samaksu aAD, dokumentos norādīts attiecīgi */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* vai /Nosaukums I/ *sp.z.o.o.* Uz šiem darījumiem attiecas jau minētā Polijas nodokļu administrācijas 2017.gada 15.septembra atbilde dienestam par */Nosaukums F/ sp.z.o.o.* funkciju un darbību. Papildus norādīts, ka šā komersanta rīcībā ir informācija, kurā /Nosaukums H/ *s.r.o.* ir norādīta kā preču īpašniece. Vienlaikus Čehijas nodokļu administrācijas 2016.gada 18.decembra atbildē Nr.VAT_LV_015243a_CZ_P201603977_20161007_G_RI_R (*lietas 12.sējuma 226.lapa*) norādīts, ka /Nosaukums H/ *s.r.o.* faktiskā saimnieciskās darbības vieta nav zināma, adrese reģistrēta biroju ēkā, PVN atskaites nav iesniegtas kopš 2015.gada augusta, nodokļu maksātājs neatbild uz nodokļu administrācijas uzaicinājumiem.

Savukārt ar /Nosaukums I/ *Sp.z.o.o.* /Nosaukums H/ *s.r.o.* bijis noslēgts līgums, ar kuru /Nosaukums I/ *Sp.z.o.o.* sniedz /Nosaukums H/ *s.r.o.* pakalpojumu kā akcīzes preču reģistrēts saņēmējs (*lietas 14.sējuma 10.-14.lapa*). Tātad arī šajā gadījumā /Nosaukums I/ *s.r.o.* bija atbildīgs par akcīzes preču samaksu, nevis par preču izsniegšanu pieteicējas darījumu partneriem.

No Polijas nodokļu administrācijas 2018.gada 9.novembra atbildes Nr.VAT_LV_019460a_PL_7181Y18_20180824_G_RI_R (*lietas 13.sējuma 9.lapa*) savukārt secināms, ka arī iespējamais tālākais preču pircējs */Nosaukums J/ sp.z.o.o.*, kam, iespējams, preces pa tiešo piegādātas, arī ir bijis fiktīvs, jo uzņēmuma saimnieciskā darbība netika konstatēta, uzņēmuma pārstāvji netika sastapti, uz uzaicinājumiem neatsaucās, kontakta ar uzņēmumu nav, grāmatvedības dokumenti nav pieejami

Ņemot vērā šo informāciju, pamatots ir dienesta secinājums, ka nav pierādījumu, ka preces ir bijušas piegādātas /Nosaukums H/ *s.r.o.*, kā arī nav konstatējams, kur faktiski preces tikušas piegādātas. Par to, ka pieteicēja zināja par šādu darījumu ķēdi, izvērstus argumentus ir norādījusi jau pirmās instances tiesa (*sk. šā sprieduma 5.8.5.punktu*).

[10.5] Tā kā lietā nav strīda, ka preces ir tikušas piegādātas uz akcīzes preču noliktavu Polijā, bet nav pierādījumu, ka tās ir saņēmuši rēķinos norādītie pieteicējas darījumu partneri vai vismaz to tālākie darījumu partneri iespējamā trīsstūrveida darījumā, kā arī ņemot vērā šā sprieduma 5.10. un 5.11.punktā norādītos pirmās instances tiesas argumentus par to, ka pieteicējai vajadzēja apzināties darījumu prettiesiskumu, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti neatzina pieteicējas norādīto PVN 0% apmērā un piemēroja šiem darījumiem standarta PVN likmi.

[11] Ar Lēmumu pieteicējai ir aprēķināta arī soda nauda un nokavējuma nauda par 2015.gada decembrī, 2016.gada janvārī un februārī aprēķināto papildus maksājamo PVN, kā arī par nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo PVN. Nokavējuma nauda un soda nauda aprēķināta, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro, trešo, piekto un sesto daļu, nosakot šos maksājumus par katru taksācijas periodu atsevišķi. No Lēmuma kopsakarā ar sākotnējā lēmuma pielikumā Nr.5, Nr.7 un Nr.9 ietvertajiem aprēķiniem ir secināms, ka ir piemērota arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa, saskaņā ar kuru soda naudas apmērs samazināts par 50% no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piektajā daļā aprēķinātās soda naudas, jo pieteicēja ir iesniegusi deklarācijas, veikusi tekošo nodokļu maksājumus un sadarbojusies ar dienestu.

Tādējādi ir secināms, ka dienests ir individualizēti noteicis soda naudu par katru taksācijas periodu, ņemot vērā budžetā iemaksājamā PVN samazinājuma un no budžeta atmaksājamā PVN palielinājuma procentuālo apmēru, kā arī ņēmis vērā pieteicējas sadarbību ar dienestu un to, ka pieteicēja PVN deklarācijas iesniedz un maksā kārtējos nodokļus.

Tādējādi apgabaltiesa atzīst, ka dienests ir izmantojis visas tam ar likumu dotās iespējas noteikt samērīgu soda naudu par pieteicējas pieļautajiem pārkāpumiem. Turklāt pieteicēja argumentus par soda naudas apmēru, kā arī par aprēķinātās nokavējuma naudas tiesiskumu nav izteikusi.

[12] Ņemot vērā visu iepriekš norādīto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 10.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.7/2752 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente I.Meldere

Tiesneses I.Juhņeviča-Knoka

S.Kanenberga