Lieta Nr. A420235419
Lietas arhīva Nr. AA43-0629-22/3
ECLI:LV:ADAT:2022:1123.A420235419.15.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022. gada 23. novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Sandra Gintere,
tiesneses Laura Konošonoka un Linda Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „DANFORT" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 17. jūnija lēmuma Nr.30.2-22.8/2857 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta, atmaksājot pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, izdošanu, sakarā ar SIA „DANFORT" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 20. decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) veica pieteicējai SIA „DANFORT" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2016. gada decembri – 2017. gada augustu.

Ar VID ģenerāldirektora 2019. gada 17. jūnija lēmumu Nr.30.2-22.8/2857 (turpmāk – Lēmums) kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai nomaksai budžetā papildus aprēķināts PVN 178 723,66 *euro*, soda nauda 26 808,56 *euro*, nokavējuma nauda 26 015,49 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 5264,01 *euro* apmērā un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 789,60 *euro*. Vienlaikus pieteicējai atteikts atmaksāt deklarēto PVN pārmaksu par 2016. gada decembri un 2017. gada janvāri 5264,01 *euro* apmērā. Lēmums cita starp pamatots šādi.

[1.1] Pieteicēja 2016. gada decembra, 2017. gada janvāra un februāra PVN deklarācijās deklarēja dīzeļdegvielas piegādes Lielbritānijā reģistrētam komersantam *EG MAGNET LIMITED* (turpmāk – *EG Magnet*) un Kiprā reģistrētam komersantam *SOMMERSKO MARINE LTD* (turpmāk – *Sommersko Marine*), darījumiem piemērojot PVN 0 procentu likmi.

[1.2] Darījumu dokumentos ir būtiski trūkumi, savstarpējas neatbilstības un pretrunas.

Ar abiem darījumu partneriem sagatavotajos rēķinos, starptautiskajās preču transporta pavadzīmēs (turpmāk – CMR) un elektroniskajos administratīvajos dokumentos (turpmāk – e-AD), kas noformējami kā apstiprinājums akcīzes preču saņemšanai akcīzes noliktavā, kā preču saņēmējs norādīts Polijā reģistrēts PVN maksātājs *EG Magnet*. Minētais komersants 2016. gada septembrī izslēgts no Lielbritānijas PVN reģistra. Savukārt kā preču saņemšanas vietas norādītas Polijā reģistrētu komersantu *Novo Trade Sp.z.o.o.* (turpmāk – *Novo Trade*) un *Oil Transfer Swiecko Sp.z.o.o.* (turpmāk – *Oil Transfer*) adreses.

Polijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija neapstiprina darījumus ar *Novo Trade*, savukārt informācija par *Oil Transfer* nav pietiekama, lai atzītu, ka darījumi notika dokumentos norādītajā kārtībā.

Minētais liedz gūt pārliecību par strīdus preču saņēmēju, kā arī liecina par komersantu savstarpējo saistību un dokumentu formālu noformēšanu, par ko pieteicēja zināja.

[1.3] *EG Magnet* bijušās amatpersonas /pers. A/ atbildes uz VID jautājumiem par komersanta saimniecisko darbību ir īsas, nekonkrētas, vispārīgas. /pers. B/ par tā amatpersonu kļuvusi pēc trešās personas ieteikuma, komersanta vārdā saimniecisko darbību nav veikusi.

Sommersko Marine amatpersona /pers. C/ nav sniegusi objektīvu, pārbaudāmu un identificējamu informāciju par darījumu norisi. Viņas paskaidrotais papildus apliecina komersantu saistību.

Minētais kopsakarā ar Polijas un Kipras nodokļu administrāciju sniegto informāciju norāda uz pieteicējas darījumu partneru fiktīvo raksturu un neliecina par reālu saimnieciskās darbības veikšanu.

[1.4] Atbilstoši pasūtījumu veidlapām, rēķiniem un CMR strīdus preču pārvadāšanu veikuši Polijā un Lietuvā reģistrēti komersanti. No šo valstu nodokļu administrācijām saņemtā informācija neļauj uzrādītos komersantus identificēt kā faktiskos

pārvadājumu veicējus un gūt pārliecību par preču piegādi uz Poliju *EG Magnet*.

[1.5] Lietā nav konstatējams, ka strīdus preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī dokumentos norādītajiem komersantiem, to neapliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti, kā arī nav izsekojama darījumu gaita un konstatējams faktiskais strīdus preču saņēmējs.

VID secināja, ka pieteicēja nav izrādījusi nepieciešamo rūpību darījumu partneru izvēlē un pārbaudē un nav veikusi visus no tās saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tās veiktie darījumi nav saistīti ar krāpšanu. Pieteicēja nevarēja nezināt, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem.

Pieteicēja nav pierādījusi PVN 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturto daļu. Minētā tiesību norma ir saskaņota ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) 138. panta 1. punktu. Tādējādi tieši pieteicēja ir atbildīga par PVN samaksu. Ir samazināma ar PVN 0 procentu likmi apliekamo strīdus darījumu vērtība un attiecīgi palielināma ar PVN 21 procenta likmi apliekamo darījumu vērtība.

[1.6] Strīdus preces pārdotas bez transportēšanas, to transportēšana ir notikusi pēc otrās piegādes. Līdz ar to saskaņā ar PVN direktīvas 31. pantu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12. panta otro daļu un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru strīdus darījumiem būtu jāpiemēro PVN 21 procenta likme, pat ja nebūtu konstatējama pieteicējas iesaiste krāpniecībā.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta, atmaksājot pārmaksāto PVN summu par 2016. gada decembri un 2017. gada janvāri, izdošanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[2.1] Darījumu ķēdes ietvaros notika divi secīgi darījumi – pieteicēja strīdus preces pārdeva Lielbritānijas komersantam *EG Magnet* un Kipras komersantam *Sommersko Marine*, kuri tās tālāk pārdeva Polijas nodokļu maksātājam *EG Magnet*. Tādējādi dīzeļdegvielu fiziski saņēma pircēja pircējs.

Pieteicēja jau pirms preču piegādēm bija informēta par preces gala saņēmēju un to, ka preces tālāk tiks pārdotas pirms izvešanas no Latvijas un transportētas uz Polijas akcīzes preču kontroles punktiem. Preci pārvadāja darījumu partneru pieaicināti pārvadātāji par šo darījumu partneru līdzekļiem.

Ne PVN direktīva, ne Pievienotās vērtības nodokļa likums neparedz, ka PVN 0 procentu likme piemērojama tikai tad, ja prece piegādāta konkrētai personai – preču sākotnējam pircējam, un neuzliek nodokļu maksātājam pienākumu pierādīt, ka preci ir saņēmis tieši pircējs. Svarīgi ir konstatēt, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ir nodotas tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam. Izskatāmajā gadījumā tas ir izpildīts.

Īpašumtiesības uz sākotnējo pircēju pārgāja, tam uzņemoties risku par preču bojāeju.

VID konstatēja, ka *Novo Trade* un *Oil Transfer* apstiprinājuši e-AD. Šie komersanti kā reģistrēti akcīzes preču saņēmēji ir tiesīgi apstiprināt akcīzes preču saņemšanu. Pieteicēja akcīzes preces varēja piegādāt tikai reģistrētiem akcīzes preču saņēmējiem, un Polijas nodokļu maksātājs *EG Magnet* tāds nav, kā arī nevarēja tās piegādāt uz pircēja brīvi izraudzītu vietu, lai nepārkāptu akcīzes preču aprites noteikumus. VID strīdus darījumu e-AD ir saņēmis un akceptējis.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai CMR un e-AD pierāda, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti. Tāpat preču transportēšanu no pieteicējas akcīzes preču noliktavas uz Poliju pierāda: informācija par autoceļu lietošanas nodevas apmaksu preču iekraušanas datumos; darījumu partneru pasūtījumos, pieteicējas izrakstītajos rēķinos un CMR pavadzīmēs ietvertā informācija par pārvadātāju; CMR un rēķinos redzamais šofera apstiprinājums preču saņemšanai.

VID nav ņēmis vērā Eiropas Savienības Tiesas atzīto, ka gadījumā, ja pircējs nav izpildījis līgumā paredzēto pienākumu nosūtīt vai transportēt preces ārpus piegādes dalībvalsts, tieši pircējs uzskatāms par PVN parādnieku, un tiesas atziņas par secīgiem pārdošanas darījumiem. Preču transportēšana notika strīdus darījumu ietvaros. VID nav ieguvis informāciju par to, vai *Sommersko Marine* ir izpildījis darījumu deklarēšanas pienākumu un preču piegādi Eiropas Savienībā norādījis ar īpašu atzīmi.

[2.2] VID konstatētie trūkumi un pretrunas darījumu dokumentos ir izskaidrojami, un tie ir formāli.

[2.3] Piedalīšanās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu, ir konstatējama, ja krāpšana jau bija plānota darījuma brīdī. Lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja veikusi krāpnieciskas darbības vai kā citādi ļaunprātīgi izmantojusi nodokļu sistēmu. Pieteicējai ir tiesības paļauties uz darījumu likumību.

Sadarbību ar *Sommersko Marine* ieteica cits darījumu partneris. Pieteicēja abiem darījumu partneriem pieprasīja dokumentus, piemēram, par parakstiesīgo amatpersonu, un to pārbaudē nekonstatēja neko aizdomīgu. /pers. B/ paskaidrojumi nav ņemami vērā, jo viņa par amatpersonu kļuva pēc strīdus darījuma. /pers. A/ sniedzis pietiekamu informāciju par darījumiem ar degvielu, savukārt viņa norādītajām personām VID paskaidrojumus nepieprasīja. Arī /pers. C/ sniegusi pietiekami detalizētu informāciju par darījumu norisi.

Pieteicēja veica visus no tās saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārbaudītu darījumu partnerus un pārliecinātos, ka darījumi nav saistīti ar krāpšanu. Darījumu partneru paskaidrojumi un to nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturs nevar būt pamats Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtajā daļā minētā atvieglojuma piemērošanas un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas ierobežošanai. Strīdus darījumi nebija saistīti ar neattaisnotu risku un nebija pretēji pieteicējas komercpraksei.

[2.4] Apstrīdēšanas procesā VID mainīja zemākas iestādes lēmuma pamatojumu, vienlaikus šo lēmumu atstājot negrozītu, kā arī ignorēja lielāko daļu apstrīdēšanas iesniegumā minēto argumentu. VID pārkāpis Administratīvā procesa likuma noteikumus.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021. gada 20. decembra spriedumu pieteikums noraidīts, motivējot šādi.

[3.1] Pieteicējai veikts PVN audits par 2016. gada decembri–2017. gada augustu. No Lēmuma izriet, ka pieteicēja pārbaudāmajā periodā veica darījumus ar *EG Magnet* (2016. gada decembrī) un *Sommersko Marine* (2016. gada decembrī, 2017. gada janvārī un februārī) par dīzeļdegvielas piegādi. Tās sagatavotajiem rēķiniem pievienotajās CMR kā preču saņēmējs abos gadījumos norādīts Polijā reģistrēts PVN maksātājs *EG Magnet* ar preču izkraušanu akcīzes preču saņēmēju *Oil Transfer* vai *Novo Trade* adresēs.

VID no auditā iegūtās informācijas secināja, ka pieteicējas noformētie dokumenti par preču piegādi *EG Magnet* un *Sommersko Marine* nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, uz kuru pamata pieteicēja būtu tiesīga deklarēt ar PVN 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtību.

Lēmumā daļā, ar kuru pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN un nokavējuma nauda, apšaubīta preču faktiska piegāde (nosūtīšana/transportēšana) Eiropas Savienības teritorijā, lai pieteicējai būtu tiesības šādiem darījumiem piemērot PVN 0 procentu likmi.

Lietā ir strīds par to, vai ar Lēmumu pamatoti pieteicējai liegts piemērot PVN 0 procentu likmi deklarētajām preču piegādēm *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, secīgi – vai VID pamatoti veica korekcijas pieteicējas PVN deklarācijās. Primāri ir noskaidrojams, vai darījumi starp pieteicēju un tās darījumu partneriem faktiski ir notikuši, proti, vai izpildās visi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtajā daļā noteiktie nosacījumi.

[3.2] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 21. punktā (*šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā*) noteikts, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču piegāde, ja preces no iekšzemes nosūta vai transportē uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu nodrošina preču piegādātājs, preču saņēmējs vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā.

Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtā daļa noteic, ka nodokļa likmi 0 procentu apmērā piemēro preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā, ja tiek izpildīti šādi 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.

Atbilstoši norādītajai tiesību normai, lai piemērotu PVN 0 procentu likmi preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā, nodokļa maksātāja (preču piegādātāja) rīcībā jābūt preču transporta pavaddokumentam, kas apliecina, ka preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā Eiropas Savienības dalībvalstī. Preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā nodokļu (*acīmredzot domāts PVN*) 0 procentu likme piemērojama, ja ir izpildīti abi nosacījumi, un apliekamā persona apliecina preču nosūtīšanu un transportēšanu uz dalībvalsti ar jebkuru dokumentu, kas satur patiesu informāciju, kā arī preču saņēmējs citā dalībvalstī ir apliecinājis preču saņemšanu.

Kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa 2007. gada 27. septembra spriedumā lietā Nr.C-409/04, preces iegāde Eiropas Savienības iekšienē ir veikta, un atbrīvojums no nodokļa par piegādi Savienības iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (42. punkts). Savienības tiesībām atbilst prasība, lai piegādātājs veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļu nemaksāšanu. Tādējādi tas, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā, ir veicis visus iespējamos atbilstošos pasākumus un tā dalība krāpšanā ir izslēgta, ir svarīgi apstākļi, lai noteiktu iespēju uzlikt šim piegādātājam pienākumu vēlāk samaksāt nodokli (65., 66. punkts).

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) ir atzinis, ka PVN sistēmas būtība ir, ka nodokli maksā 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, 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 procentu likmes piemērošana neatbilstu materiāltiesiskajiem nosacījumiem (*2019. gada 5. septembra sprieduma Nr.SKA-785/2019 (A420408113) 6. punkts*).

Tiesības uz PVN 0 procentu likmi var liegt, ja notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to (*turpat (šeit un turpmāk ar vārdu „turpat" acīmredzot domāta atsauce uz Senāta 2019. gada 5. septembra sprieduma Nr.SKA-785/2019 (A420408113) 6. punktu)*).

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 (*turpat*).

No minētā 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 procentu likmes piemērošanu, ja vien netiek noskaidrots, ka Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam vajadzēja zināt) par to,

ka darījums ir saistīts ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu. Tādējādi ir pamatoti pārbaudīt, vai apstiprinās ziņas par preces piegādi citas dalībvalsts nodokļu maksātājam. Lai arī preču nepiegādāšana konkrētajam nodokļu maksātājam automātiski neizslēdz, ka pieteicēja, rīkodamās labā ticībā un paļaujoties uz preču nosūtīšanas (transportēšanas) dokumentiem, ir saglabājusi tiesības uz 0 procentu likmes piemērošanu, šādi apstākļi var norādīt uz krāpšanos un var būtu pamats tālākai izmeklēšanai par to (*turpat*).

Lietā ir jāpārbauda, vai apstiprinās ziņas par preču piegādi citas dalībvalsts nodokļu maksātājam. Ja tiesa secina, ka iesniegtie attaisnojuma dokumenti nav patiesi, tad attiecīgi vērtējams, vai pieteicēja zināja (tai vajadzēja zināt) par darījumu saistību ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu.

[3.3] Lai atzītu, ka darījumu patiesais mērķis bijis vienīgi fiskālu priekšrocību gūšana, vispirms ir jāidentificē attiecīgās priekšrocības – kā tās izpaužas un kuras personas tās gūst vai varētu gūt (*Senāta 2018. gada 13. aprīļa lēmums Nr.SKA-153/2018 (A420292114)*). Izskatāmajā lietā fiskālās priekšrocības izpaužas budžetā nesamaksātā PVN veidā.

[3.4] Strīdus darījumu apstiprināšanai pieteicēja VID uzrādīja 2016. gada 8. decembra rēķinu (*lietas 2. sējuma 20. lapa*) par dīzeļdegvielas piegādi *EG Magnet* (darījuma vērtība 11 463,90 *euro*, PVN 0 *euro*); 72 rēķinus par dīzeļdegvielas piegādi *Sommersko Marine* (darījumu vērtība 864 667,86 *euro*, PVN 0 *euro*), CMR, rēķinu, e-AD izdrukas (*lietas 1. sējuma 199.–250. lapa, 2. sējuma 2.–72. lapa, 3. sējuma 47.–154. lapa (acīmredzot domāta 7. sējuma 47.–154. lapa)*); 2016. gada 20. septembra līgumu Nr.26/2016 ar *EG Magnet* (turpmāk arī – līgums ar *EG Magnet*) (*lietas 7. sējuma 40.–43. lapa*) un 2. decembra naftas produktu pirkšanas–pārdošanas līgumu Nr.35/2016 ar *Sommersko Marine* (*lietas 3. sējuma 168. lapa, tulkojums lietas 7. sējuma 44.–45. lapa)* (*šeit un turpmāk acīmredzot domāts 2016. gada 2. decembra naftas produktu pirkuma un pārdošanas līgums Nr.35/2016 lietas 7. sējuma 44.–45. lapā; turpmāk arī – līgums ar Sommersko Marine*) par preču piegādi Polijas komersantam *EG Magnet*; preču pasūtījumus (*lietas 3. sējuma 169.–204. lapa, tulkojums lietas 3. sējuma 206.–207. lapa*).

Iesniegts arī līgumam ar *EG Magnet* pievienotais 2016. gada 8. decembra pasūtījums Nr.1 (*lietas 3. sējuma 204. lapa, tulkojums lietas 3. sējuma 207. lapa*) un 2016. gada 30. septembra nodomu līgums Nr.1 (*lietas 3. sējuma 208.–212. lapa, tulkojums lietas 3. sējuma 213.–215. lapa*), kas noslēgts starp *EG Magnet* (pircējs) un *Sommersko Marine* (pārdevējs) par dīzeļdegvielas pārdošanu atliktā akcīzes nodokļa režīmā ar PVN 0 procentu likmi.

[3.5] Tiesa konstatēja līguma ar *EG Magnet* 6. punktā noteikto, ka saskaņā ar pircēja preču pasūtījumu dīzeļdegvielas iekraušana (EXW) pircēja kravas transportlīdzeklī notiek pieteicējas akcīzes preču noliktavā Aviācijas ielā 10, Jelgavā. Tātad īpašumtiesības un risks no pārdevēja pircējam pāriet Latvijā pieteicējas akcīzes preču noliktavā kravas iekraušanas datumā. Līgumā arī norādīts, ka pircējs ir atbildīgs par savu vai tā klientu nodokļu nomaksu, kā arī par to, lai pircēja klients (kā preču saņēmējs) akcīzes preču pārvietošanas un kontroles sistēmā elektroniski izveidotu paziņojumu par akcīzes preču, kas tiek pārvietotas saskaņā ar pircēja pasūtījumu, ierašanos (nenorādot konkrētu preces saņemšanas vietu) un akcīzes preču pieņemšanas protokolu pēc to pārvietošanas.

Tiesa secināja, ka līgumā nav norādīti konkrēti akcīzes preču saņēmēji. Minētais liecina par līguma vispārīgo saturu un formālu tā noformēšanu, kas vērtējams kopsakarā ar citiem pierādījumiem.

2016. gada 8. decembra pasūtījumā Nr.1 (bez paraksta) kā preču saņēmējs norādīts *EG Magnet* (juridiskā adrese *2 Lansdowne row, London, W1J6HL, NIP GB177117989*, Polijas PVN reģistrācijas Nr.PL5263169414), preces saņemšanas vieta – *Oil Transfer* (adrese *ul. Buczka 183, 16-400, Suwalki, Polska*). Pasūtījumā kā preču pārvadātājs norādīts Polijas komersants *Globrtaq Sp.z.o.o.*, transportlīdzeklis ar Nr.WGM1AT1/PO493YR, transportlīdzekļa vadītājs */pers. D/*.

Līgumā kā *EG Magnet* juridiskā adrese norādīta *Lansdowne row 1 studio NO156, Londona, W1J6HL*, reģistrācijas Nr.8682205 (PVN reģistrācijas Nr.GB177117989), bet 2016. gada 8. decembra rēķinā Nr.19965 par dīzeļdegvielas piegādi *EG Magnet* juridiskā adrese norādīta: *1 Landsdowne row, studio M55, Londyn, W1J6HL*.

Kā pamatoti norāda VID, saskaņā ar publiski pieejamo informāciju (*https://beta.companieshouse.gov.uk/company/08682205/filing-history*) *EG Magnet* juridiskā adrese no 2016. gada 4. janvāra līdz 5. oktobrim bija *2 Lansdowne row, studio No. 155, London, England, W1J 6HL*, bet no 6. oktobra – *Unit 5c, Midland trading estate consul road Rugby, Warwickshire, England, CV21 1PB* , kas neatbilst ne līgumā, ne rēķinā norādītajai adresei.

Līgumā ar *EG Magnet* nav norādes par *EG Magnet* bankas rekvizītiem, lai gan tādas ziņas ir paredzēts iekļaut līgumā. Līgumā nav norādes arī par *EG Magnet* pārstāvja */pers. E/* ieņemamo amatu un tiesībām (statūtu, nolikuma vai pilnvaras pamata) rīkoties komersanta vārdā, t.sk. slēgt līgumus, parakstīt dokumentus. Papildus no lietas materiāliem izriet, ka */pers. E/* kā *EG Magnet* amatpersona reģistrēts no 2016. gada 4. oktobra līdz 2017. gada 13. martam, proti, pēc līguma noformēšanas. Tiesa secināja, ka lietā nav pierādītas */pers. E/* tiesības pārstāvēt *EG Magnet*. Tas papildus ļauj izdarīt secinājumu par līguma formālo raksturu.

Saskaņā ar līguma 8. un 9. punktu apmaksa par precēm jāveic piecu kalendāra dienu laikā pēc datuma, kad pārdevējs piegādā preces pircējam, paredzot līgumsodu 0,1 procenta apmērā par katru kavējuma dienu.

Pieteicēja VID iesniedza likvidējamās bankas AS „ABLV Bank" konta pārskatu (*lietas 1. sējuma 197. lapa*), no kura redzams, ka 2016. gada 9. decembrī Polijas komersants *Batley Sp.z.o.o.* veica naudas pārskaitījumu pieteicējai 11 463,84 *euro*, maksājuma mērķī norādot – par *invoice* Nr.19955.

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ 2019. gada 15. janvārī paskaidroja (*lietas 7. sējuma 172.–173. lapa*), ka starp pieteicēju un *Batley Sp.z.o.o.* nav noslēgts cesijas līgums vai papildu vienošanās, 2016. gada 8. decembra avansa rēķins Nr.19965 bija izrakstīts *EG Magnet*, pieteicējai nav zināms, kāpēc *Batley Sp.z.o.o.* veica apmaksu par *EG Magnet* rēķinu

un kam *EG Magnet* piegādāja no pieteicējas iegādāto degvielu.

Tiesa secināja, ka apstāklis, ka līgumā ar *EG Magnet* bankas norēķinu konts nav norādīts, savukārt pavadzīmē (*acīmredzot domāts rēķins*) Nr.19965 norādīts AS „LPB Bank" norēķinu konts, no kura konkrētais maksājums nav veikts, papildus apstiprina dokumentu formālu noformēšanu.

[3.6] VID, vērtējot līguma ar *Sommersko Marine* nosacījumus, arī konstatēja pretrunas. Saskaņā ar līguma 2. punktu dīzeļdegvielas cena noteikta atbilstoši piegādes nosacījumiem FCA noliktavā (Aviācijas ielā 10, Jelgavā). Vienlaikus 3.3. punktā norādīts, ka pārdevējs saglabā visas īpašumtiesības uz pircējam piegādātajām precēm un to valdīšanas tiesības līdz brīdim, kad *Sommersko Marine* ir pilnā apmērā apmaksājis preces vērtību, t.i., prece pāriet *Sommersko Marine* īpašumā tikai pēc norēķināšanās par preci.

Tiesa secināja, ka no līguma nosacījumiem nav skaidri nosakāms preču īpašuma tiesību pārejas fakts. Vairumā gadījumu e-AD jau tika noslēgts, kamēr prece vēl nebija pārgājusi pircēja īpašumā. Piemēram, e-AD par preču piegādi *Novo Trade* saskaņā ar pieteicējas 2017. gada 23. janvāra rēķinu Nr.20065 noslēgts 24. janvārī (preču piegāde 23. janvārī), bet samaksa par preci veikta 25. janvārī. No lietas materiāliem nav konstatējams, ka pieteicēja par minēto būtu sniegusi pamatotu un ticamu izskaidrojumu. Tas norāda, ka darījumiem ir fiktīvs raksturs.

Tiesa piekrita VID, ka kritiski vērtējams tas, ka, noformējot darījumus ar iepriekš nezināmu komersantu, līgumā netiek paredzēta preču priekšapmaksa. Pretrunīgi vērtējams arī fakts, ka līguma pielikumā Nr.1 preču samaksas termiņš noteikts 10 darba dienu laikā no preces saņemšanas, savukārt rēķinos kā preču samaksas termiņš noteikts rēķina izrakstīšanas datums. Savukārt līguma 3.4. punkts paredz: kamēr prece nav pilnā apmērā apmaksāta, *Sommersko Marine* bez rakstveida saskaņošanas ar pieteicēju nav tiesīgs pārvietot un/vai tālāk pārdot preci. Lietā nav iesniegti dokumenti, kas apstiprinātu šādu saskaņošanu ar pieteicēju.

Līgumā par preču apmaksas saistību neizpildi *Sommersko Marine* noteikts pienākums maksāt pieteicējai līgumsodu 0,05 procentu apmērā no neapmaksātās summas par katru maksājuma veikšanas nokavēto dienu. Tiesa norādīja, ka maksājumi par preci dažos gadījumos veikti ar kavēšanos līdz 15 dienām, bet, kā izriet no lietas materiāliem, līgumsoda maksājumi nav noteikti un nav veikti. Minētais papildus norāda uz darījuma formālo raksturu, jo faktiski notikuša darījuma apstākļos persona būtu ieinteresēta savlaicīgi saņemt maksājumus, ņemot vērā to lielo apmēru.

[3.7] 2016. gada 30. septembra nodomu līgumu Nr.1 *EG Magnet* vārdā parakstījis */pers. E/*, bet *Sommersko Marine* vārdā – /pers. C/. Līgumā vispārīgi noteikts, ka pircējs veic preces pasūtījumu rakstveidā vai pa faksu, norādot preces marku, daudzumu, preces saņēmēja rekvizītus, pārvadātāja (autocisternas) datus, atsūta autovadītājam piešķirto pilnvarojumu. Tiesa konstatēja, ka līgumā nav atrunāta konkrēta preču piegādes vieta, termiņi, transportēšanas nosacījumi, piegāžu uzsākšanas datums u.c., kas norāda uz tā vispārīgo saturu.

Kā izriet no VID sniegtās informācijas, *EG Magnet* tikai dienu pirms šī līguma noslēgšanas izslēgts no Lielbritānijas PVN reģistra un minētajā datumā reģistrējies kā PVN maksātājs Polijā. Tādējādi pieteicējas sagatavotajiem rēķiniem pievienotajās CMR kā preču saņēmējs norādīts Polijā reģistrēts PVN maksātājs *EG Magnet* ar preču izkraušanu akcīzes preču saņēmēju *Oil Transfer* vai *Novo Trade* adresēs.

Tiesa secināja, ka minētais norāda uz visu komersantu un to noformēto dokumentu (darījumu) savstarpējo saistību, informētību par izveidoto darījumu ķēdi, par ko bija informēta arī pieteicēja. Tas apstiprinās arī ar citiem lietā iegūtiem pierādījumiem.

[3.8] Par pieteicējas darījumu partneriem VID pieprasīja informāciju Kipras un Polijas nodokļu administrācijām.

Atbilstoši Polijas un Kipras nodokļu administrāciju sniegtajai informācijai *EG Magnet* 2017. gada 11. maijā izslēgts no PVN reģistra (*lietas 5. sējuma 187. lapa, tulkojums 181. lapa*), tādēļ nav iespējams veikt komersanta pārbaudi. Savukārt *Sommersko Marine* no 2016. gada 1. augusta neiesniedz PVN deklarācijas un nesadarbojas ar nodokļu administrāciju.

Tiesa secināja, ka informācija par *EG Magnet*, kurš kā preču saņēmējs norādīts CMR, kas pievienotas *EG Magnet* un *Sommersko Marine* rēķiniem, vērtējama kritiski, jo drīz pēc noformētajiem darījumiem tas izslēgts no PVN reģistra. Savukārt informācija par *Sommersko Marine* netieši liecina, ka komersants strīdus darījumu laikā neveica reālu saimniecisko darbību.

VID konstatēja, ka saskaņā ar publiski pieejamo informāciju *EG Magnet* dibināts Lielbritānijā 2013. gada 9. septembrī. 2016. gada 29. septembrī tas izslēgts no Lielbritānijas PVN reģistra un šajā pašā datumā reģistrējies kā PVN maksātājs Polijā. *EG Magnet* kā beidzamo ir iesniedzis 2015. gada pārskatu. Attiecīgi secināms, ka, sākot ar 2016. gadu, darījumi nav deklarēti. 2017. gada 14. novembrī *EG Magnet* likvidēts. Strīdus darījumu periodā (līdz 2017. gada 11. maijam) *EG Magnet* kā PVN maksātājs bija reģistrēts Polijā. Kā norāda VID, kaut gan komersanta darbības veids ir naftas, degvielas un to produktu vairumtirdzniecība, kas atbilst strīdus darījumu raksturam, publiski piedāvājumi par darījumiem ar akcīzes precēm lielā apjomā nav atrodami. Minētais papildus netieši norāda, ka kritiski vērtējama strīdus darījumu esība, jo faktiskas saimnieciskās darbības apstākļos būtu loģiski, ka piedāvājumi par darījumiem ar akcīzes precēm lielā apjomā būtu atrodami arī publiskajā telpā.

Tiesa norādīja, ka minētais kopsakarā ar apstākli, ka *Sommersko Marine* jau strīdus darījumu periodā neiesniedza PVN pārskatus un nesadarbojās ar nodokļu administrāciju, ar augstu iespējamību norāda, ka komersants darījumus neveica un strīdus preci nesaņēma. Attiecīgi dalībvalstī netika nomaksāts arī PVN. Turklāt papildus jāņem vērā, ka komersanta amatpersona /pers. C/ nespēja sniegt ticamu un detalizētu informāciju par darījumu faktisko norisi.

[3.9] *EG Magnet* īpašnieks un amatpersona /pers. A/, 2018. gada 12. decembrī ar EDS (*acīmredzot domāta VID Elektroniskās deklarēšanas sistēma, turpmāk – EDS*) starpniecību atbildot uz VID jautājumiem (*lietas 2. sējuma 239.–242. lapa, tulkojums 243.–248. lapa*), paskaidroja, ka viņš ir viens no trim *EG Magnet* īpašniekiem. Darbības veids bijis

brokeru pakalpojumi, tirdzniecība, malkas, kokskaidu brikešu un ogļu imports Lielbritānijā un Eiropas Savienības valstīs. *EG Magnet* vadības funkcijas veicis */pers. G/*, */pers. E/* un */pers. H/*. /pers. A/ ir dzirdējis par pieteicēju un *Sommersko Marine*, bet par savstarpēji veiktajiem darījumiem precīzi neatceras. /pers. A/ ar līgumu slēgšanu nenodarbojās, tāpēc nezina, par kādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu bija noslēgti līgumi ar minētajiem komersantiem. *EG Magnet* saimnieciskā darbība tikusi veikta Anglijā un Polijā. Preces pasūtītas elektroniski. Transporta pakalpojumu sniedzēji atrasti ar reklāmas un sludinājumu starpniecību. *Oil Transfer* sniedzis kravu atmuitošanas pakalpojumus. *EG Magnet* 2016. un 2017. gada saimnieciskās darbības rezultāts bijusi peļņa.

Tiesa norādīja, ka sniegtā informācija neapstiprina strīdus darījumu faktisko esību, jo atbildes ir vispārīgas un nekonkrētas, kā arī paskaidrojumā nav sniegta informācija par to, ka komersants būtu nodarbojies arī ar dīzeļdegvielas tirdzniecību. Tāpat no paskaidrojuma nav gūstams skaidrojums tam, kā pieteicēja ieguva informāciju, ka *EG Magnet* nodarbojas ar degvielas vairumtirdzniecību. /pers. A/ strīdus darījumu periodā bija *EG Magnet* īpašnieks (*acīmredzot domāts – kapitāla daļu turētājs*) un amatpersona, tādēļ tiesas ieskatā viņš nevarēja nezināt par *EG Magnet* saimniecisko darbību un veiktajiem darījumiem ar dīzeļdegvielu lielā apmērā, ja tādi faktiski būtu notikuši. Līdz ar to tiesa kritiski vērtēja lietā iesniegtajos preču transportēšanas dokumentos sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem.

Uz minētā secinājuma pamatotību papildus norāda arī apstāklis, ka pēc vairākkārtējiem uzaicinājumiem ierasties uz tiesas sēdi liecinieka statusā minētā persona neieradās. Piemērotie piespiedu līdzekļi, proti, piespiedu nauda un piespiedu atvešana, rezultātu nesasniedza (*lietas 6. sējuma 195. lapa, 7. sējuma 8. lapa*). Tiesa uzskatīja, ka faktiski notikušu darījumu gadījumā komersanta amatpersona būtu ieinteresēta ierasties uz tiesas sēdi un sniegt paskaidrojumu, tā kliedējot šaubas par darījumu neesību un to iespējamo krāpniecisko raksturu, arī šaubas par darījumu partnera, proti, pieteicējas, iesaistīšanos krāpnieciska rakstura darījumos.

[3.10] VID, izvērtējot pieteicējas amatpersonas /pers. F/ 2018. gada 8. jūlija, 17. oktobra un 14. novembra paskaidrojumus (*lietas 1. sējuma 164., 186.–188. un 191. lapa*), konstatēja pretrunas.

Tiesa konstatēja 2018. gada 8. jūlija paskaidrojumā norādīto, ka prece tika realizēta no pieteicējas akcīzes preču noliktavas Aviācijas ielā 10, Jelgavā. Transportu pasūtījuši un apmaksājuši pircēji. Dīzeļdegviela uz akcīzes preču noliktavām Polijā tikusi pārvietota, noformējot e-AD. Transporta uzņēmuma nosaukums, transportlīdzekļa numurs, vadītājs ir norādīts e-AD, rēķinos un CMR. Akcīzes preču saņēmēji (*Oil Transfer*, *ul. Buczka 183, 16-400 Suwalki, Polija*, akcīzes preču noliktavas Nr.PL31300069105 un *Novo Trade*, ul. Buczka 167, 16-400 Suwalki, Polija, akcīzes preču noliktavas Nr.PL31300070106) visas elektroniskās deklarācijas ir saņēmuši un noslēguši elektroniskajā sistēmā.

2018. gada 17. oktobra paskaidrojumā norādīts, ka līgumu pielikumu neesot. Preču apmaksa tikusi veikta ar bankas starpniecību. Preču daudzums un laiks ticis norādīts klienta pasūtījumos. Pasūtījumā klients norādījis preču izkraušanas vietu (akcīzes preču noliktavu). Paskaidrojumam pievienots AS „ABLV" bankas norēķinu konta pārskats, preču pasūtījumu izdrukas no e-pasta sarakstes un izdrukas no VIES (*acīmredzot domāta PVN informācijas apmaiņas sistēma, turpmāk – VIES*) par darījumu partneriem.

2018. gada 14. novembra paskaidrojumā norādīts, ka *Sommersko Marine* pats atradis iespēju sazināties ar pieteicēju un elektroniski (ar e-pasta starpniecību) atsūtījis sadarbības piedāvājumu. Līgumu ar *Sommersko Marine* sagatavojis un parakstījis /pers. F/ un ar e-pasta starpniecību nosūtījis parakstīšanai klientam. *Sommersko Marine* kontaktpersona un direktore bijusi /pers. C/, kura parakstījusi līgumu. Informācija par preču kvalitāti norādīta rūpnieciskajā sertifikātā. Preču daudzums ticis atrunāts preču pasūtījumos, kuros bijis norādīts preces pircējs, sortiments, pārvadātājs, daudzums, akcīzes preču noliktavas adrese. Saņemot pasūtījumu, cena fiksējoties biržā pēc formulas ICE LS GASOIL pasūtījuma datumā, plus prēmija 25 *euro*. Maksājumi tikuši veikti uz pieteicējas bankas norēķinu kontu 10 darba dienu laikā. Pieteicēja nevarējusi kontrolēt preču tālāko kustību, bet preču neapmaksāšanas gadījumā varējusi prasīt preču atgriešanu. Priekšapmaksas rēķini nav tikuši izrakstīti. Par e-AD noslēgšanu EMCS (*acīmredzot domāta Akcīzes preču pārvietošanas un kontroles sistēma, turpmāk – EMCS*) un tālāko nodokļu nomaksu bijusi atbildīga pircēja akcīzes preču noliktava, ar kuru pircējam noslēgts pakalpojumu līgums.

Tiesa piekrita VID, ka paskaidrojumos konstatējamas pretrunas. Piemēram, 2018. gada 17. oktobra paskaidrojumā norādīts, ka līgumam pielikumu nav, bet VID pārbaudei iesniegts līguma ar *Sommersko Marine* pielikums Nr.1, kurā preču apmaksa noteikta 10 darba dienu laikā no preces saņemšanas.

VID norādīja, ka nav saprotams, kā /pers. F/ guva pārliecību, ka, piegādājot preces lielā apjomā, par tām tiks veikta apmaksa, jo visās piegādēs kā preču apmaksas veids noteikta pēcapmaksa, kas neatbilst normālai komercpraksei. Paskaidrojumos nav norādīti apstākļi, kas /pers. F/ pārliecināja par darījumu partneri izvēlēties nepazīstamu komersantu *Sommersko Marine*, tam piegādāt dīzeļdegvielu ievērojamā apjomā un vērtībā, nesaņemot priekšapmaksu (periodā no 2016. gada 2. decembra līdz pirmajam maksājumam 7. decembrī noformēti deviņi rēķini, kopsummā apmēram 105 000 *euro* vērtībā). Tiesa piekrita VID, ka, ievērojot to, ka tika nosūtītas akcīzes preces par ievērojamām summām, no pieteicējas būtu sagaidāma īpaša rūpība darījumu partnera pārbaudē, kuras esība no lietā iegūtiem pierādījumiem neizriet.

Tiesas ieskatā gadījumos, kad tiek veikti darījumi lielos apmēros (vairāku simtu tūkstošu *euro* apmērā) ar pirms tam nezināmu darījuma partneri, saprātīgi būtu ievērot īpašu piesardzību, tostarp prasīt darījuma partnerim kaut vai daļēju priekšapmaksu pirms preču saņemšanas, tā nodrošinoties pret iespējamām negatīvām sekām. Izskatāmajā gadījumā kritiski vērtējama iespējamība, ka pieteicēja kā pieredzējis tirgus jomas dalībnieks būtu aprobežojusies tikai ar formālu iespējamo darījumu partneru pārbaudi, proti, pieprasījusi un saņēmusi komersanta dibināšanas dokumentus, PVN reģistrācijas apliecību, informāciju par akcīzes preču kontroles punktu, ar kuru ir noslēgts pakalpojumu līgums. Minētie apstākļi, ņemot vērā arī pieteicējas valdes locekļa paskaidroto, ka sadarbību piedāvāja *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, norāda, ka lietā

nav sniegta ticama informācija par to, kā faktiski pieteicēja izvēlējās šos komersantus kā iespējamos sadarbības partnerus. Informācija no VIES pieprasīta tikai 2017. gada 17. februārī, proti, jau pēc strīdus darījumiem.

Minētais papildus norāda uz pieteicējas formālu pieeju darījumu partneru izvēlē, kas vērtējams kopsakarā pārējiem apstākļiem.

[3.11] Par degvielas piegādi ar atlikto akcīzes nodokļa samaksu VID pārbaudei iesniegtas e-AD izdrukas (*acīmredzot domātas izdrukas no EMCS*) (*lietas 2. sējuma 142.–164. lapa*). Konstatējams, ka kā dīzeļdegvielas saņēmējs norādīts *Oil Transfer* vai *Novo Trade* un kā saņemšanas adrese attiecīgi *ul. Buczka 183, Suwalki*, Polijā vai *ul. Buczka 167, Suwalki*, Polijā.

Minētās preču saņemšanas/kravas izkraušanas adreses norādītas arī lietā iesniegtajos rēķinos un CMR.

Polijas nodokļu administrācija 2018. gada 1. jūnijā sniedza atbildi uz SCAC pieprasījumu Nr.VAT_LV_018244a_PL_1173Y18_20180202_G_RI_R (*lietas 5. sējuma 30. lapa, tulkojums 39. lapa*), kurā norādīts, ka *Novo Trade* reģistrēts 2016. gadā. Komersants atradās tā sauktajā virtuālā biroja adresē *ul. Hoża 86m. 410, 00-682*, Varšavā. Nomas līgums par minētās adreses izmantošanu beidzās 2017. gada 21. jūnijā. *Novo Trade* nav reģistrējis citu biroja vai juridisko adresi un nav paziņojis par adreses *ul. Buczka 167, 16-400*, Suvalkos izmantošanu saimnieciskās darbības veikšanai. Tātad Polijas nodokļu administrācijai nav informācijas par *Novo Trade* saimniecisko darbību minētajā adresē. Pēdējo PVN deklarāciju *Novo Trade* iesniedza par 2017. gada maiju. Sakarā ar PVN deklarāciju neiesniegšanu un nesazināšanos ar nodokļu administrāciju 2018. gada 18. aprīlī *Novo Trade* izslēgts no PVN reģistra.

Atbilstoši 2018. gada 15. jūnija atbildei uz SCAC pieprasījumu Nr.VAT_LV_018243a_PL_1172Y18_20180202_G_RI (*lietas 5. sējuma 44. lapa, tulkojums 53. lapa*) *Oil Transfer* 2016. gada decembrī neiegādājās preces no pieteicējas, pieteicēja nav līgumpartneris. EMCS pieteicēja norādīta kā preču nosūtītājs. *Oil Transfer* galvenais birojs atrodas Suvalkos. Komersants veic darbības kā reģistrēts akcīzes preču saņēmējs Kopienas iekšienē – attiecībā uz trešajām pusēm. *Oil Transfer* nevienā posmā nekļuva par preču īpašnieku vai realizētāju, nelēma par preču galamērķi, nesagatavoja pārvadājuma dokumentus, nepasūtīja un neorganizēja preču transportēšanu. Preces netika pārkrautas vai uzglabātas, jo tā nebija komersanta darbības joma. Preces novietoja muitas iestādes vadītāja noteiktajā vietā līdz muitas apskates beigām.

[3.12] Tiesa konstatēja, ka 2016. gada 8. decembra rēķinā par dīzeļdegvielas piegādi *EG Magnet* kā preču saņēmējs norādīts *EG Magnet* (PL5263169414, adrese *1 Landsdowne Row, Studio M55, Londyn W1J6HL*), bet pārējos rēķinos – *Sommersko Marine*. Savukārt visās CMR kā saņēmējs uzrādīts Polijas komersants *EG Magnet* (*ul. M. Curie-Sklodowskiej 12/1B, 15-097, Bialystok*, PL5263169414). VID pārbaudei iesniegtajās EMCS izdrukās (*lietas 2. sējuma 142.–164. lapa*) kā preču saņēmēji norādīti *Oil Transfer* vai *Novo Trade*.

No minētajiem dokumentiem izriet, ka pārvadājumus veica Polijā un Lietuvā reģistrēti komersanti (*piemēram, Globtraq Sp.z.o.o., Grosik S.C., JANO-TRANS, detalizēta informācija audita lēmuma tabulā, lietas 1. sējuma 145.–147. lapa*).

Kā pamatoti norāda VID, izvērtējot Polijas un Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par preču pārvadātājiem, konstatēts, ka nav iespējams gūt pārliecību par preču piegādi *EG Magnet*, jo:

1) kā degvielas saņēmēju un transporta pasūtītāju pārvadātāji norādījuši citu uzņēmumu (*Uslugi Transportowe Zbigniew Orchowski* gadījumā Polijas uzņēmumu *PW Antech* (pievienotas tahogrāfa izdrukas), *PHU Falko-Oil* gadījumā – *PHU Falko-Oil* noliktavu un *Marvis-Oil Sp.z.o.o.* gadījumā kā transporta pakalpojumu pasūtītājs norādīts Igaunijas uzņēmums *Rose Creek OU*, bet saņēmējs – Polijas uzņēmums *KUBIR Sp.z.o.o.*);

2) pārvadājumi veikti citā maršrutā (*Grosik S.C.* norādītais maršruts *Radomisko*–Jelgava neatbilst strīdus darījumiem);

3) preču pārvadājumi nav identificējami, jo amatpersona noliedz sadarbību ar pieteicēju un *EG Magnet* un nesniedz informāciju par sadarbību ar *Sommersko Marine* (*Globtraq Sp.z.o.o.*);

4) noslēgti sadarbības līgumi ar citu pārvadātāju (*Jano-Trans Trzasko Janusz* gadījumā ar *Azet Transport Jerzy Puchalski*), taču globālās pozicionēšanas sistēmas (GPS) neesība liedz izsekot pārvadājumu norisei;

5) darījumi nav dokumentāri apliecināti (*Best Transportal Sp.z.o.o.*), savukārt *UAB Lino Taparausko* gadījumā norādīts, ka naftas produktus transportēja pēc Polijas komersanta *Best Transportal Sp.z.o.o.* un Igaunijas komersanta *OU Ifirm* pasūtījuma. Ņemot vērā, ka *Best Transportal Sp.z.o.o.* rīcībā nav dokumentu par savstarpējo sadarbību 2016. gadā ar pieteicēju un *EG Magnet*, pārvadājumu norise nav izsekojama;

6) apstiprināta preču piegāde līdz *Oil Transfer* vai *Novo Trade* (*Azet Transport, Uslugi Transportowe Zbigniew Orchowski, Uslugi Sprzetowe Pawel Zubrzycki, Grosik S.C., Marvis-Oil Sp.z.o.o., UAB Lino Taparausko, Gorsik S.C., Jano-Trans Trzasko Janusz* pārvadājumos), bet nav konstatējama tālākā preču piegādes vieta.

Tiesa piekrita VID, ka minētie pierādījumi un apstākļi norāda uz to, ka strīdus prece pārvietota no Latvijas uz Poliju, tomēr tiesai neradās pārliecība, ka preces faktiski būtu saņēmis *EG Magnet*.

Pieteicēja no savas noliktavas Latvijā izsniegusi preces lielā apjomā un vērtībā pārvadātājam (nevis pircējam), nesaņemot pretī garantiju (priekšapmaksas vai depozīta veidā). No lietā iesniegtajiem dokumentiem un paskaidrojumiem tiesa nekonstatēja, kā pieteicēja guva nepārprotamu pārliecību par to, ka tā netiek iesaistīta krāpšanā un ka pasūtījumos un CMR norādītie pārvadātāji akcīzes preci izvedīs no Latvijas, piegādās to Polijā konkrētajam dokumentos norādītajam pircējam. Minētais nav vērtējams kā nejauša sakritība, bet liecina, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Savā tirgus segmentā pieredzējis uzņēmējs nevarēja nepamanīt, ka *EG Magnet* un *Sommersko Marine* pārstāv amatpersonas, kuras nav informētas par to darbību.

Tā kā pārvadātājus neorganizēja un pakalpojumus neapmaksāja pieteicēja, tiesas ieskatā, izsniedzot strīdus preci noliktavā, tās rīcībā bija jābūt arī transportlīdzekļu vadītāju pilnvarām, par kuru esību lietā nav gūts apstiprinājums. Līdz ar to tiesai nav sniegts ticams skaidrojums, kā pieteicēja pārliecinājās, ka strīdus prece tiek izsniegta atbilstošajam darījuma

partnerim. Kritiski vērtējams, ka normālas saimnieciskās darbības apstākļos pieteicēja izsniegtu preces lielā apmērā nepilnvarotām personām (pārvadātājiem), ņemot vērā arī apstākli, ka arī darījuma partnera amatpersona nebija redzēta klātienē un visa saziņa un darījuma kārtošana notikusi elektroniski (*/pers. C/ liecība, tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 177.–178. lapā*).

Tiesa atzina par pamatotu VID norādīto, ka, lai gan pārliecību tam, ka prece pārvietota no Latvijas uz Poliju, rada EMCS pieteicējas izveidotie un no *Oil Transfer* un *Novo Trade* puses apstiprinātie e-AD, akcīzes nodokļa nomaksa Polijā, pēc kā samaksas prece uzskatāma par nodotu patēriņam dalībvalstī, tomēr tikai minētie apstākļi bez citiem pārbaudītiem pierādījumiem vēl neapliecina, ka preces faktiski saņēma tieši dokumentos norādītie komersanti un ka tika veikta PVN nomaksa dalībvalstī.

[3.13] VID ieguva paskaidrojumus no pieteicējas darījumu partneru amatpersonām.

[3.13.1] *EG Magnet* amatpersona /pers. B/ 2018. gada 16. novembrī VID sniedza informāciju (*lietas 2. sējuma 86.–88. lapa*), ka neko nezina par *EG Magnet*, pieteicēju, *Sommersko Marine*, to amatpersonām, saimniecisko darbību u.c.. Viņa ar paziņu sēdējusi uz soliņa un runājusi par darbu. Blakus sēdējusi sieviete vārdā /pers. I/ (gaišiem matiem), kura iesaistījusies sarunā, sakot, ka viņai pieder uzņēmums, kas nodarbojas ar iekārtošanu darbā. /pers. B/ samaksājusi 30 *euro*, braukusi uz Poliju, kur parakstījusi dokumentus (piecas vai sešas lapas) poļu valodā, nezinot to saturu. /pers. B/ ar /pers. I/ bijusi arī bankā, kur parakstījusi kaut kādus dokumentus. /pers. B/ gaidījusi ziņu par darba iespējām. *EG Magnet* nezina, neko par to nav dzirdējusi, tā vārdā saimniecisko darbību nav veikusi un dokumentus nav parakstījusi. /pers. B/ nezina un nav pazīstama ar /pers. A/, */pers. J/*, */pers. E/*, /pers. C/, /pers. K/, /pers. L/. Viņa nezina personas, kuras veica *EG Magnet* saimniecisko darbību.

Tiesa konstatēja, ka strīdus darījumi ar *EG Magnet* deklarēti 2016. gada decembrī – 2017. gada februārī (*minētajā laikā periodā veiktas 62 piegādes, lietas 1. sējuma 145.–146. lapa*), proti, daļēji arī periodā, kad /pers. B/ bija amatpersona (no 2017. gada 3. janvāra). Tāpat no lietā iesniegtajām CMR izriet, ka strīdus preču piegādes *EG Magnet* norādītajās Polijā izvietotajās akcīzes preču noliktavās pamatā notikušas laika periodā, kad /pers. B/ bija *EG Magnet* amatpersona.

Tiesa secināja, ka /pers. B/ kā *EG Magnet* amatpersonas reģistrēšana pēc trešās personas lūguma, viņas neinformētība par tā saimniecisko darbību un darījumu faktiskās esības noliegšana jau pati par sevi norāda uz *EG Magnet* darbības krāpniecisko raksturu minētās amatpersonas darbības periodā. Līdz ar to kritiski vērtējama iesniegtajos preču transportēšanas dokumentos par šo laika periodu sniegtās informācijas atbilstība faktiskajiem apstākļiem.

Uz minētā secinājuma pamatotību papildus norāda arī apstāklis, ka pēc vairākkārtējiem tiesas uzaicinājumiem ierasties uz tiesas sēdi liecinieka statusā minētā persona neieradās, kā arī piemērotie piespiedu līdzekļi rezultātu nesasniedza (*lietas 6. sējuma 194. lapa, 7. sējuma 9. lapa*). Faktiski notikušu darījumu gadījumā uzņēmuma amatpersona būtu ieinteresēta ierasties uz tiesas sēdi un sniegt paskaidrojumu, tā kliedējot šaubas par darījuma faktisko neesību un iespējamo krāpniecisko raksturu.

[3.13.2] Tiesa konstatēja, ka *Sommersko Marine* amatpersonas /pers. C/ 2018. gada 21. augusta (*lietas 2. sējuma 237. lapa*) un 2018. gada 13. decembra paskaidrojumā (*lietas 2. sējuma 83.–85. lapa*) nav sniegta detalizēta, pārbaudāma un precīzi identificējama informācija par darījumu faktisko norisi. No sniegtās informācijas izriet, ka komersants tika iegādāts Krievijas pilsoņa /pers. K/ uzdevumā un par minētās personas līdzekļiem. /pers. C/ faktiski neveica *Sommersko Marine* vadību, bet darbojās saskaņā ar /pers. K/ norādījumiem un viņa interesēs. Lai gan komersants bija reģistrēts uz /pers. C/ vārda, faktiski tā vadību, darījumus un grāmatvedības uzskaiti veica un kontrolēja /pers. K/, kas faktiski arī sagatavoja līgumus, rēķinus un pasūtījumus.

VID 2018. gada 13. decembrī sniegtā paskaidrojuma pielikumā norādīts, ka uz jautājumiem par preču pasūtījuma veidlapu un pavadzīmju aizpildīšanu, piemēram, ko nozīmē rēķinos norādītais blīvums 15C, daudzums C, 27101943, pasūtījuma ailē „telefona numurs" uzrādītie cipari 29 500, 30 000 u.c. un kāpēc preču pieteikumi nav parakstīti, /pers. C/ sniedza atbildes – nezinu, neatceros vai aizmirsu, vai arī nespēja sniegt informāciju par strīdus preces transportēšanas izdevumu apmaksu.

Tiesa konstatēja, ka *Sommersko Marine* rīcībā faktiski nebija arī pamatlīdzekļu saimnieciskās darbības veikšanai, jo, kā izriet no /pers. C/ paskaidrojuma, pat datoru saimnieciskās darbības veikšanai aizdeva /pers. K/.

Tiesas ieskatā minēto apstākļu kopums norāda, ka ir kritiski vērtējama komersanta reāla saimnieciskā darbība, kuras ietvaros tika veikti VID apstrīdētie darījumi. Tas norāda uz pieteicējas darījumu ar *Sommersko Marine* noformēšanu krāpnieciskos nolūkos. Savukārt /pers. C/ norādītais, ka *EG Magnet* veica preču pasūtījumus *Sommersko Marine*, bet /pers. C/ preces pasūtīja pieteicējai, papildus norāda uz savstarpējo saistību.

/pers. C/, sniedzot liecības tiesas sēdē (*tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 177.–178. lapa*), vispārīgi apstiprināja dīzeļdegvielas iegādi no pieteicējas *Sommersko Marine* vārdā, kā arī preces tālāku piegādi *EG Magnet*. Tomēr tiesa kritiski vērtēja sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem kopsakarā ar kritiski vērtējamo informāciju par preces iegādi un transportēšanas apstākļiem no pieteicējas degvielas bāzes uz Poliju. Tiesa ņēma vērā to, ka lieciniece nevarēja nosaukt nevienu no transportēšanā iesaistītajiem uzņēmumiem vai personām, kas veica dīzeļdegvielas transportēšanu *Sommersko Marine* uzdevumā. Faktiski notikuša darījuma gadījumā uzņēmuma amatpersonai, kura norāda uz savu informētību transportēšanas pakalpojumu sniedzēju tirgū (ilgstoši strādāts minētajā nozarē, kontaktu esība, *lietas 6. sējuma 178. lapa*), vajadzētu spēt identificēt kādu no preces transportēšanā iesaistītajiem uzņēmumiem vai konkrētu personu, ar ko tika slēgtas vienošanās.

[3.14] Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. M/ (*tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 186. lapā*) un /pers. N/

(*šeit un turpmāk acīmredzot domāts /pers. N/*) (*tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 230.–234. lapā*).

Tiesa secināja, ka /pers. M/ neapstiprina strīdus preces piegādi *EG Magnet* un *Sommersko Marine* – liecinieks norādīja, ka šos uzņēmumus nezina, neatceras, ka būtu izsniegta degviela tiem vai personām, kas darbotos šo uzņēmumu pilnvarojumā.

/pers. N/ formāli apstiprināja strīdus darījumu esību, proti, ka *Sommersko Marine* iegādājās dīzeļdegvielu no pieteicējas. Liecinieks nespēja sniegt detalizētu paskaidrojumu par darījumu apstākļiem, konkrētām personām/uzņēmumiem, kas piedalījās darījuma nodrošināšanā vai strīdus degvielas transportēšanā, kā arī par dokumentu noformēšanas kārtību *Sommersko Marine*, piemēram, aprobežojās ar vispārīgu atbildi, ka to visu dara grāmatvedība, kā arī sniedza vispārīgu paskaidrojumu par līgumu sagatavošanu (*tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 233. lapā*). Līdz ar to tiesa kritiski vērtēja liecinieka sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem darījuma norises apstākļiem.

[3.15] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41. panta pirmās daļas 3. punkts un 43. panta ceturtā daļa noteic – lai apliecinātu PVN 0 procentu likmes piemērošanu preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā, nodokļa maksātāja (preču piegādātāja) rīcībā jābūt preču transporta pavaddokumentiem, kas apliecina, ka preces ir nosūtītas (transportētas) uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti preču saņēmējam ar derīgu citas Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru.

Tiesa secināja, ka ar lietā esošajiem pierādījumiem apstiprinās dīzeļdegvielas izvešana uz Poliju pieteicējas norādītajā veidā, līdz ar to VID šaubas par pieteicējas darījumiem ar *EG Magnet* 2016. gada decembrī un *Sommersko Marine* 2016. gada decembrī–2017. gada februārī ir pamatotas.

Apstākļu kopums nav vērtējams kā nejauša sakritība, un tas liecina, ka pieteicējai zināja par darījumu, kas veikti ar mērķi piedalīties PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, fiktīvo raksturu. Tiesas secinājums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.15.1] Tiesa konstatēja, ka CMR nav noformēti atbilstoši 1956. gada Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) prasībām, jo nav norādīts kravas iekraušanas un izkraušanas laiks, kravas saņemšanas datums, aizbraukšanas laiks. Kravas saņemšana CMR ir apstiprināta ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine* spiedogu un pārstāvja parakstu, kas nav atšifrēts. Tātad nav identificējama persona, kura saņēma preci. Noformētie dokumenti satur pretrunīgu informāciju par preču pircēju (saņēmēju). Tādējādi nav identificējama būtiska informācija par darījumu norisi.

Tiesa kritiski vērtēja iespēju, ka pieteicējai kā naftas produktu un akcizēto preču jomā specializētam un pieredzējušam komersantam šādi apstākļi varētu palikt nepamanīti. Savukārt tās nespēja vai nevēlēšanās sniegt paskaidrojumus un pierādījumus par norādītajiem apstākļiem pēc būtības liedz gan VID, gan tiesai veikt nepieciešamās pārbaudes par preču piegādes norises faktiskajiem apstākļiem un pieteicējas labticīgu rīcību.

Minētais vērtējams kopsakarā ar konstatētajiem apstākļiem, piemēram, /pers. B/ norādīto, ka par *EG Magnet* amatpersonu kļuvusi pēc trešo personu lūguma, neko nezina par tā saimniecisko darbību un faktiski nav to vadījusi, kā arī no /pers. C/ paskaidrojuma un liecības izrietošo, ka viņa nav bijusi *Sommersko Marine* faktiskā vadītāja un strīdus darījumu organizētāja, bet izmantoti tikai viņas pārstāvētā uzņēmuma rekvizīti, un ka līgumus, rēķinus, pasūtījumus sagatavojusi citu personu uzdevumā un kārtībā, kā arī /pers. N/ vadībā (*tiesas sēdes protokols lietas 6. sējuma 177.–178. lapā*).

[3.15.2] Pieteicēja nav pievērsusi nepieciešamo rūpību, kas no tās ir sagaidāma, un nav pietiekami pārbaudījusi informāciju par darījuma partneri, lai izvairītos, ka darījumi tiek noformēti kā daļa no nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas. Uz to norāda, piemēram, pretrunas un neatbilstības iesniegtajos dokumentos (rēķinos, CMR), kuros kā preču saņemšanas vieta norādīta akcīzes preču saņēmēju *Novo Trade* vai *Oil Transfer* adreses, kuru saikne ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine* nav noskaidrojama ar lietā iesniegtajiem dokumentiem.

Pieteicēja nav ticami izskaidrojusi, kā pārliecinājās par *Novo Trade* vai *Oil Transfer* saikni ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, ņemot vērā, ka e-AD izdrukās (*acīmredzot domātas EMCS izdrukas*) kā preču saņēmēji norādīti tikai šie Polijas komersanti.

[3.15.3] Dīzeļdegviela ievērojamā apjomā darījumu partneriem piegādāta bez priekšapmaksas. Minētais apstāklis vērtējams kritiski normālas saimnieciskās darbības apstākļos, kad tiek veikti darījumi ar jaunu, nezināmu sadarbības partneri. Tas vērtējams kopsakarā ar apstākli, ka pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, no kuriem papildus varētu secināt, ka prece tika saņemta no pieteicējas Aviācijas ielā 10, Jelgavā, vai pilnvaras, kas ļautu identificēt preču saņēmēju pārstāvības tiesības. Kritiski vērtējama iespējamība, ka notikuša darījuma apstākļos pieteicēju neinteresētu, kam tiek izsniegta prece ievērojamos apmēros, turklāt bez priekšapmaksas.

Tiesa no pieteikumā un apstrīdēšanas iesniegumā sniegtās informācijas neguva ticamu skaidrojumu tam, kā pieteicējas amatpersona guva pārliecību par *EG Magnet* un *Sommersko Marine* kā uzticamiem darījumu partneriem, kāpēc netika noteikta priekšapmaksa pirms preces nosūtīšanas nezināmiem partneriem un par ko tika noteikts prēmijas apjoms 25 *euro* apmērā. Tiesa kritiski vērtēja iespējamību, ka pieteicēja vieglprātīgi paļāvās tikai uz Lietuvas komersanta *UAB SUNERGUS* ieteikumu, papildus nepārbaudot nezināmus darījuma partnerus. Tas neatbilst saprātīgiem darījuma veikšanas principiem.

[3.15.4] Pieteicējas norādījusi, ka Lēmumā nav atsauces ne uz vienu pierādījumu, kas liecinātu par to, ka tā zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos. VID neesot ņēmis vērā un neesot vērtējis nevienu argumentu par preču transportēšanu, kuru sūdzībā ir sniegusi pieteicēja. Auditā neesot ievērots objektīvās izmeklēšanas princips, neesot vispusīgi izvērtēti lietā esošie pierādījumi, proti, VID neesot vērtējis pārvadātāju paskaidrojumus kopsakarā, tādējādi nonācis pie nepilnīgiem secinājumiem par transporta pakalpojumu faktiskajiem pasūtītājiem.

Tiesa konstatēja, ka VID secinājumus pamatoja ar virkni pierādījumu, kas iesniegti lietā, kā arī vērtēja tos savstarpējā

kopsakarā, tā veidojot darījumu norises kopainu. VID vērtēja gan rēķinos, gan CMR norādīto informāciju un iespēju robežās ieguva darījumos iesaistīto personu paskaidrojumus, kā arī papildu pierādījumus no citu Eiropas Savienības dalībvalstu (Kipra, Polija, Lietuva) nodokļu administrācijām.

Tiesa norādīja, ka iestādei, vācot pierādījumus, pastāv rīcības brīvība, kādus pierādījumus un kādā apmērā iegūt, pamatojot pieņemto lēmumu. Tas, ka pieteicējai ir pretējs viedoklis par pierādījumu vērtējumu, nav pamats secināt, ka VID nebūtu ieguvis pierādījumus un tos nebūtu vērtējis.

[3.15.5] Pieteicējas iesniegtie preču transportēšanas dokumenti nesniedz tiešus un nepārprotamus apstiprinājumu faktam, ka prece tika transportēta uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti preču saņēmējam, kas norādīts preču pavaddokumentos.

Tiesa uzsvēra: ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību (*piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajās lietās C-80/11 un C142/11 60. punkts*). Tādējādi, ja tiek konstatētas nodokļu krāpniecības pazīmes un ir jāvērtē nodokļu maksātāja sasaiste ar šādu krāpniecību, tad ir jāvērtē ne tikai tas, vai nodokļu maksātājs ievēroja formālos priekšnoteikumus darījumu noformēšanā un vispārīgās prasības darījumu partneru vispārīgā pārbaudē, ciktāl tās izriet no likuma, bet ir objektīvi jānovērtē darījuma slēgšanas apstākļi un darījuma norise (*sal. Senāta 2018. gada 22. marta sprieduma Nr.SKA-279/2018 (A420535812) 7. punkts*).

Tātad par to, ka pieteicēja ir iesaistīta krāpšanā, var liecināt arī tas, ka komercsabiedrība nav izrādījusi nepieciešamo rūpību darījumu noslēgšanā.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja darījumu noslēgšanai ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine* nav pievērsusi no tās sagaidāmo nepieciešamo rūpību, lai izvairītos no tā, ka darījumi ar tiek noformēti kā daļa no nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas Latvijā, Lielbritānijā, Kiprā, Polijā vai pat visās četrās dalībvalstīs. Pieteicējas atsaukšanās vienīgi uz formālo datu par darījuma partneri pārbaudi publiskajos reģistros nav pietiekama. Darījumu dalībnieku pārstāvjiem ir jāspēj sniegt darījumu un to noslēgšanas apstākļu skaidru raksturojumu, īpaši ņemot vērā, ka darījumiem piemēroja PVN 0 procentu likmi, strīdus darījumu apjoms ir ievērojams (kopā 876 132 *euro*), lai pirms to noslēgšanas veiktu tirgus izpēti un potenciālā darījumu partnera rūpīgu izvērtēšanu. Tas nenozīmē, ka tādā veidā tiek radīts nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri (*piemēram, Senāta 2016. gada 20. oktobra sprieduma Nr.SKA-223/2016 (A420573510) 8. punkts*).

Tiesa atzina, ka pieteicējas nepieciešamās rūpības trūkums darījumu partnera izvēlē, darījumu organizēšanā un apstākļu nenoskaidrošanā ir pamats, lai tieši pieteicēja būtu atbildīga par PVN nomaksu.

Tiesas ieskatā reālu darījumu gadījumā to dalībnieki sniedz detalizētāku darījuma norises apstākļu izklāstu, t.i., objektīvu un detalizētu pamatojumu, kāda informācija tika vērtēta pirms darījumu noslēgšanas, kāpēc uzņēmums, kurš darbojas attiecīgajā darbības sfērā, kā pircēju izvēlējās konkrēto sabiedrību, kā notika vienošanās par darījumu nosacījumiem un citi būtiski apstākļi. Tas konkrētajā gadījumā nav konstatējams vai nav ticams. Nespēja ticami izskaidrot un pamatot faktisko darījumu esību norāda uz pieteicējas darbībām, PVN deklarācijās un grāmatvedības dokumentos iekļaujot nepatiesas ziņas par nenotikušiem darījumiem. Konkrētajā gadījumā ir nevis pieļautas kļūdas dokumentu noformēšanā, bet dokumenti noformēti par darījumiem, kas starp darījumu partneriem faktiski nav notikuši.

Senāts ir atzinis, ka sabiedrības rīcības patiesos mērķus var atklāt tas, vai un kā tās rīcība atbilst izpratnei par normālu – komercdarbības jēgai atbilstošu – darījumu partneru izvēles un darījumu izpildes kontroles procesu (*piemēram, Senāta 2016. gada 30. marta sprieduma Nr.SKA-151/2016 (A420436712) 8. punkts*). Vienīgi formāla noformēto darījumu apliecināšana bez būtiska un objektīvi pamatota to norises apstākļu skaidrojuma nav pietiekama darījumu fakta atzīšanai. Administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Lietā nav strīda, ka pieteicēja atzīstama par informētu tirgus dalībnieci savā komercdarbības jomā. Līdz ar to lietā noskaidroto apstākļu kopumu var izskaidrot vienīgi ar komersantu starpā noslēgtu vienošanos, ko šīs personas nav atklājušas trešajām personām.

[3.15.6] Tiesa norādīja, ka par darījumu krāpniecisko raksturu, liecina lietā noskaidrotie apstākļi un pārbaudītie pierādījumi, proti:

1) neatbilstības starp pieteicēju un *EG Magnet* noformētajā līgumā – nav norādīta aktuāla *EG Magnet* juridiskā adrese, bankas rekvizīti, nav pierādītas norādītā pārstāvja */pers. E/* tiesības pārstāvēt uzņēmumu, ieņemamais amats (minētā persona kā sabiedrības amatpersona bija reģistrēta tikai pēc līguma noformēšanas);

2) neatbilstības pieteicējas un *Sommersko Marine* noformētajā līgumā –līgumā preču apmaksas termiņš noteikts 10 darba dienu laikā, bet rēķinos tā izrakstīšanas datumā, īpašumtiesību pāreja pircējam noteikta saskaņā ar FCA (franko pārvadātājs) noteikumiem un pēc preču apmaksas, kas veikta ar kavēšanos;

3) Polijas un Kipras nodokļu administrācijas iesniegtā informācija par *EG Magnet* u n *Sommersko Marine* – nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, neiesniedz pārskatus, t.i., darījumus nedeklarē, izslēgti no PVN reģistra u.c.;

4) pretrunas un neatbilstības iesniegtajos dokumentos (rēķinos un CMR), kuros kā preču saņemšanas vieta norādītas akcīzes preču saņēmēju *Novo Trade* vai *Oil Transfer* adreses. Šie komersanti nav saistāmi ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, jo līgumos ar pieteicēju šādi nosacījumi nav iekļauti, kā arī lietā nav sniegts ticams skaidrojums minētajam apstāklim;

5) *Sommersko Marine* amatpersonas /pers. C/ nespēja sākotnēji VID sniegt objektīvu un pārbaudāmu informāciju par

darījumu norisi, norādot, ka par amatpersonu piedāvājis kļūt paziņa /pers. K/ (viņš arī kontrolējis grāmatvedību). Tātad /pers. C/ faktiski saimniecisko darbību neveica, bet darbojās pēc citas personas norādījumiem un tās interesēs, ko apstiprina arī /pers. C/ liecība;

6) /pers. B/ nav identificējama kā *EG Magnet* amatpersona, jo par tādu kļuva pēc trešās personas lūguma, kā arī neatsaucās uz tiesas vairākkārtējiem aicinājumiem ierasties uz tiesu;

7) komersantu savstarpējā saistība, par ko liecina, piemēram, apstāklis, ka pieteicējas noslēgtajos līgumos ar *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, tiem pievienotajos rēķinos un CMR kā preču saņēmējs norādīts Polijas PVN maksātājs *EG Magnet*. Faktiskais preču saņēmējs pārsvarā nav identificējams;

8) pārbaudei netika iesniegtas preču pārvadātāju (transportlīdzekļu vadītāju) pārstāvības tiesības (pilnvaras) dīzeļdegvielas saņemšanai no pieteicējas;

9) Polijas un Lietuvas nodokļu administrāciju sniegtā informācija par preču pārvadātājiem, piemēram, norādītais pārvadātājs neapstiprina darījumu (*Globtraq Sp.z.o.o.*), pakalpojumi sniegti citā maršrutā (*Grosik S.C.*), transporta pasūtītājs – cits uzņēmums (*Marvis-Oil Sp.z.o.o.*) u.c.) neapliecina preču piegādi Polijas uzņēmumam *EG Magnet*;

10) CMR nav noformētas atbilstoši Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu prasībām – tostarp nav norādīts kravas iekraušanas un izkraušanas laiks, kravas saņemšanas datums, aizbraukšanas laiks. Kravas saņemšana CMR ir apstiprināta ar saņēmēja *EG Magnet* un *Sommersko Marine* spiedogu un pārstāvja parakstu, kas nav atšifrēts. Tātad nav identificējama persona, kura it kā saņēma preci;

11) akcīzes preces ievērojamā apjomā piegādātas bez priekšapmaksas. Līgumos, rēķinos noteiktais apmaksas termiņš atšķiras no faktiskā preču apmaksas termiņa, par kura kavējumu līgumsods nav noteikts un nav samaksāts, kas neatbilst normālai komercpraksei;

12) pieteicēja nav pievērsusi no tās sagaidāmo nepieciešamo rūpību, lai izvairītos no tā, ka darījumi tiek noformēti kā daļa no nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas;

13) pieteicēja nav sniegusi skaidru un ticamu skaidrojumu, kāpēc tā kā informēta un pieredzējusi tirgus dalībniece izvēlējās jaunu tirgus dalībnieku (*Sommersko Marine*), bet nepiegādāja strīdus preci Polijā reģistrētam uzņēmumam *EG Magnet* bez starpnieka, kopsakarā ar apstākli, ka sākotnēji 2016. gada decembrī tika veikta strīdus preces piegāde *EG Magnet*, kas pēc minētā darījuma tika pārreģistrēts Polijā;

14) *EG Magnet* amatpersona /pers. A/ rakstveida paskaidrojumā VID neapstiprina darījumus;

15) pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi par darījumu apstākļiem neizskaidro, kā pieteicēja guva pārliecību par *EG Magnet* un *Sommersko Marine* kā uzticamiem darījumu partneriem, kāpēc netika noteikta priekšapmaksa pirms preces nosūtīšanas nezināmiem partneriem, par ko tika noteikts prēmijas apjoms 25 *euro* apmērā u.c.

[3.16] Uz to, ka pieteicēja zināja par darījumu fiktīvo raksturu, papildus norāda arī tās paskaidrotais, ka veikusi visus iespējamos darījumu partneru pārbaudes pasākumus, pieprasījusi un saņēmusi uzņēmu dibināšanas dokumentus, PVN reģistrācijas apliecības u.c.

Ministru kabineta 2005. gada 30. augusta noteikumu Nr.662 „Akcīzes preču aprites kārtība" 11.[1] punktā noteikts, ka komercdarbība ar akcīzes precēm atļauta tikai tādā darbības vietā, kurā reģistrēta nodokļu maksātāja juridiskā adrese vai struktūrvienība, ja atbilstoši normatīvajiem aktiem, kas reglamentē nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju VID, šāda vieta ir reģistrējama kā nodokļu maksātāja struktūrvienība. Noteikumu 12. punkts paredz, ka komercdarbību ar akcīzes precēm darbības vietā drīkst veikt komersants, kurš šo noteikumu 11. punktā minētajos gadījumos ir saņēmis attiecīgu VID izsniegtu speciālo atļauju (licenci). Savukārt noteikumu 88. punktā noteikts, ka akcīzes preču pieņemšana vai uzglabāšana ir atļauta tikai speciālajā atļaujā (licencē) norādītajās vietās.

No lietas materiāliem izriet, un lietā par to nav strīda, ka pieteicēja bija informēta, ka dīzeļdegviela pirms tās izvešanas no Latvijas tiks pārdota tālāk citam nodokļu maksātājam. Tā kā ne *EG Magnet*, ne *Sommersko Marine* nav izsniegta licence darbībai ar akcīzes precēm, tiem nav darbības vietas ar akcīzes precēm, tātad nav konstatējama arī vieta, kur šie komersanti varēja veikt pārdošanu tālākajam pircējam, kā arī tiem nebija tiesību veikt minētos darījumus ar akcīzes precēm Latvijas teritorijā.

Tiesa kritiski vērtēja iespējamību, ka minētie faktiskie un tiesiskie apstākļi pieteicējai nebūtu zināmi. Pieteicējai jau 2004. gada 4. februāra ir reģistrēta struktūrvienība „Naftas bāze" Aviācijas ielā 10, Jelgavā, attiecīgi tā ilgstoši veic darījumus ar akcīzes precēm.

[3.17] 2019. gada 7. oktobrī lietā saņemti pierādījumi, kas pieteicējas ieskatā apstiprina VID apstrīdēto *Sommersko Marine* darījumu deklarēšanu (*lietas 2. sējuma 200.–217. lapa*). Tiesa secināja, ka nav viennozīmīgi identificējama minēto pierādījumu izcelsme. No tiesai sniegtās informācijas neizriet, ka Krētas nodokļu administrācija (*acīmredzot domāta Kipras nodokļu administrācija*) būtu apstiprinājusi sniegtās informācijas patiesumu. Tāpat konstatējams, ka nav apstiprināts nodokļu deklarācijā sniegtās informācijas patiesums, proti, nav identificējama persona, kas parakstījusi minēto dokumentu (paraksts nesalasāms, nav norādes par parakstījušās personas statusu, *lietas 2. sējuma 212.–213. lapa, tulkojums 214.–215. lapa*). No iesniegtajos dokumentos esošās informācijas nav iespējams identificēt darījumus, uz kuru deklarēšanu norāda pieteicēja.

Tādējādi pieteicējas iesniegtie dokumenti neapstiprina strīdus darījumu faktisko esību, kā arī kritiski vērtējams tajos sniegtās informācijas patiesums kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem.

[3.18] Pieteicēja vērsa tiesas uzmanību Lēmumā secinātajam, ka PVN 0 procentu likmes piemērošana nav atzīta tāpēc, ka strīdus darījumi noformēti krāpnieciskos nolūkos. Savukārt audita ietvaros VID secināja, ka strīdus darījumos iegādes vieta ir Latvijas teritorija, tādēļ minētajiem darījumiem piemērojama nodokļa standartlikme 21 procenta apmērā. Līdz ar to

VID atkāpies no audita lēmuma pamatojuma.

Tiesa norādīja, ka VID abos lēmumos analizēja vienus un tos pašus apstākļus un pierādījumus un konstatēja, ka iesniegtie dokumenti nevar kalpot par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, jo nesatur patiesu informāciju par deklarēto darījumu atbilstību faktiskajiem apstākļiem, kā arī abos lēmumos secināts, ka strīdus darījumos preces piegādes vieta ir Latvijas teritorija, līdz ar to darījumiem piemērojama nodokļa standartlikme 21 procenta apmērā.

Lietā nav būtiskas nozīmes tam, ka Lēmumā papildus plašāk analizēts VID secinājums par to, vai pieteicēja zināja, ka iesaistās krāpnieciskā darījumā. Kā izriet no Administratīvā procesa likuma 81. panta piektās daļas, apstrīdētais administratīvais akts iegūst savu galīgo noformējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu. Šādā veidā tas ir izpildāms un to var pārsūdzēt tiesā.

[3.19] Tiesa papildus norādīja, ka PVN direktīvā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12. panta otrajā daļā noteikts, ka, preces pārdodot bez preču transportēšanas, preču piegādes vieta atrodas pārdevēja valstī.

Attiecīgi secināms, ka garākās darījumu ķēdēs, preces transportējot vienu reizi, strīdus darījumi nav uzskatāmi par preču piegādi citas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā. Līdz ar to secināms, ka konstatētais starpnieka darījums ir ar PVN apliekams un noris piegādes valstī, izskatāmajā gadījumā – Latvijā. Attiecīgi starpniekam (*EG Magnet* un *Sommersko Marine*) bija pienākums reģistrēties Eiropas Savienības preču piegādes vai iegādes valsts (Latvija) PVN maksātāju reģistrā un darījumam piemērot attiecīgās valsts PVN 21 procenta likmi kā iekšzemes darījumam.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas praksei (*2010. gada 16. decembra spriedums lietā C-430/09, 2017. gada 26. jūlija spriedums lietā C-386/16*) tiek piešķirta izšķiroša nozīme preču transportēšanas uzsākšanas brīdim, lai noteiktu darījumam piemērojamo PVN režīmu. Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka divu secīgu piegāžu gadījumā ar vienu transportu, lai noteiktu, uz kuru piegādi ir jāattiecina transportēšana, nepieciešams identificēt, kad noticis/uzsākts preču transports. Ja preču transportēšana ir notikusi pēc otrās piegādes, vienīgi otrā piegāde ir kvalificējama par piegādi Eiropas Savienības ietvaros un tai attiecīgajā gadījumā var piemērot atbrīvojumu no PVN (ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli jeb sauktu par PVN 0 procentu likmi). Eiropas Savienības Tiesa pievērsa būtisku nozīmi preču transporta norisei, kad un kura darījuma ietvaros transports sākas un kurā vietā noslēdzas.

Tiesa konstatēja, ka strīdus darījumi notikuši bez preču faktiskās transportēšanas, proti, dīzeļdegvielu pieteicēja izsniedza un darījuma partneri to saņēma Aviācijas ielā 10, Jelgavā. Arī sūdzībā VID ģenerāldirektoram pieteicēja norāda, ka strīdus darījumu veido viens otram sekojoši preču pārdošanas darījumi. Tātad pieteicēja atzīst divus darījumus, vienlaikus norādot, ka pircējs bija darījis zināmu pieteicējai, ka dīzeļdegviela pirms izvešanas no Latvijas tiks pārdota tālāk citam nodokļu maksātājam.

Tiesa piekrita VID, ka, konstatējot, ka preču transportēšana ir notikusi tikai pēc otrās piegādes, strīdus darījumiem būtu piemērojama PVN 21 procenta likme arī gadījumā, ja lietā netiktu konstatēta pieteicējas informētība par iesaistīšanu krāpnieciskā darījumā. Arī šis apstāklis norāda, ka pieteicējai nebija pamata strīdus preču piegādēm piemērot PVN 0 procentu likmi.

[3.20] Tiesa norādīja, ka Lēmuma pamatojums kopsakarā ar tiesā iesniegtajiem un pārbaudītajiem pierādījumiem atbilst iestādē iegūtajiem pierādījumiem, kā arī to vērtējums ir detalizēts un pamatots.

Tā kā ar lietā iegūtajiem pierādījumiem neapstiprinās preču piegāde *EG Magnet* un *Sommersko Marine*, iesniegtie attaisnojuma dokumenti nav patiesi un pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Tiesa secināja, ka pieteicēja nepamatoti izmantoja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtajā daļā paredzēto PVN 0 procentu likmi. Līdz ar to VID pamatoti veica korekcijas pieteicējas PVN deklarācijās saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41. panta pirmās daļas 1. punktu, samazinot ar PVN 0 procentu likmi apliekamo darījuma vērtību un palielinot ar PVN 21 procenta likmi apliekamo darījumu vērtību, kā rezultātā pieteicējai pamatoti aprēķināts un samazināts no budžeta atmaksājamais PVN.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu, 32. panta pirmo un piekto daļu VID pamatoti aprēķināja soda naudu un nokavējuma naudu. Tiesa nekonstatēja kļūdas un uz tādām nav norādījusi arī pieteicēja ne noteikto maksājumu apmērā, ne aprēķinātajā periodā. Līdz ar to secināms, ka Lēmums arī daļā par papildus nomaksai valsts budžetā noteikto nokavējuma un soda naudu ir tiesisks un pamatots.

[4] Pieteicēja pārsūdzēja Administratīvās rajona tiesas spriedumu, apelācijas sūdzībā norādot turpmāk minētos apsvērumus.

[4.1] Pieteicēja iestādē un tiesā godprātīgi pildījusi līdzdarbības pienākumu. Ne tiesa, ne VID lietas pēc būtības izskatīšanas laikā pieteicējai neprasīja sniegt paskaidrojumus vai informāciju par lietas apstākļiem.

[4.2] Tiesa spriedumu pamatoja ar netiešajiem pierādījumiem, no kuriem lielākajai daļai ir attāla saistība ar pierādāmajiem faktiem, turklāt šie pierādījumi nav novērtēti objektīvi un kopsakarā ar citiem apstākļiem un pierādījumiem.

Tiesa nav vērtējusi pieteicējas iebildumus un skaidrojumus, piemēram, par nepilnībām pieteicējas un *EG Magnet* līgumā, proti, tās radušās kļūdaini aizpildot dokumentus. Tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu.

[4.3] Līgumam ar *EG Magnet* nav formāls raksturs, līgums tika saskaņots jau 2016. gada 20. septembrī, bet tā parakstīšana dažādu iemeslu dēļ, tostarp labojot kļūdas parakstīšanas laikā, notika tikai oktobra sākumā, tādēļ ir neprecizitātes *EG Magnet* rekvizītos un pārstāvja datos.

Pretēji tiesas secinājumam, ka nav skaidri noteikts preču īpašumtiesību pārejas brīdis darījumā ar *Sommersko Marine*, pieteicēja norāda, ka tas ir atrunāts līguma 3.3. punktā.

[4.4] Pieteicējas darījumi atbilst komercpraksei.

Pieteicēja nav atradusi juridisku skaidrojumu terminam „normāla komercprakse". Tas, ka preces piegādātas ar

pēcapmaksu, apmaksa nav veikta rēķinos norādītajos termiņos un pieteicēja nav iekasējusi līgumsodu, nav komercdarbības videi neierasti, bet ir balstīts praktiskos apsvērumos un ir vērsts uz darījuma attiecību turpināšanu. Degvielas tirdzniecību regulējošie normatīvie akti neparedz pienākumu degvielas pārdošanas darījumu veikt ar priekšapmaksu. Turklāt Eiropas Savienības degvielas vairumtirdzniecības tirgū pieteicēja ir neliels tirgus dalībnieks, tādēļ tai nav iespējams diktēt tādus līgumu noteikumus, kas pilnībā izslēgtu jebkādus darījumu riskus.

Darījumu dokumentos ietverta visa normatīvajos aktos prasītā informācija, un tie kopsakarā sniedz informāciju par darījumu norisi. Dažādu maksājumu termiņu norādīšana līgumā un rēķinos ir praktiska pieteicējas rēķinu izrakstīšanas sistēmas nepilnība (rēķiniem ir viena sagatave) un tā nerada juridiska rakstura problēmas. Savukārt maksājumu kavējumi ir komercdarbības vides realitāte, un saskaņā ar starptautiskās kredītu pārvaldības sabiedrības „Intrum" pētījumu Latvijā vidējais rēķinu kavējuma termiņš ir 18 dienas, kavēta ir katra desmitā rēķina apmaksa.

VID vērtēja līdzīgus ar ārvalstu pircējiem noslēgtus līgumus un nav izteicis pretenzijas par darījumu praksi vai līgumu noteikumiem.

[4.5] Informācija, ka Polijā nav iespējams veikt *EG Magnet* pārbaudi sakarā ar izslēgšanu no PVN reģistra, neatbilst normālai nodokļu iestāžu administratīvai praksei un tādēļ ir apšaubāma. Arguments par pārbaudes neiespējamību nevar tikt izmantots kā pierādījums darījumu fiktīvajam raksturam.

Tiesas secinājums, ka *EG Magnet* 2016. gadā nav veicis saimniecisko darbību, neatbilst lietā esošajiem pierādījumiem. Arī izdarot secinājumus par *Sommersko Marine* saimniecisko darbību, tiesa nav ņēmusi vērā pierādījumus, pieteicējas paskaidroto, ka tā veica visas no tās sagaidāmās darījumu partneru pārbaudes, kuru rezultāti neradīja šaubas par to uzticamību un pamatu normatīvajos aktos neparedzētu pārbaužu veikšanai. No pieteicējas nevar tikt prasīts pārbaudīt, kā *Sommersko Marine* pilda PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumu. Pieteicēja nezināja un tai nevajadzēja zināt, ka *Sommersko Marine* nesadarbojas ar nodokļu administrāciju.

[4.6] Pieteicējai bija tikai viens darījums ar *EG Magnet* – 2016. gada 8. decembrī –, nevis 62 darījumi. Tiesa nepamatoti /pers. B/, kura iecelta par *EG Magnet* amatpersonu 2017. gada 3. janvārī, izsauca liecību sniegšanai, kā arī nepamatoti ņēma vērā viņas paskaidrojumus. Ne VID, ne tiesa nav ieguvusi paskaidrojumu no personas, kura strīdus periodā bija *EG Magnet* amatpersona un veica saimniecisko darbību tā vārdā – */pers. E/*. Tiesas secinājumi par /pers. A/ un /pers. C/ paskaidrojumiem ir pretrunā to saturam un citiem pierādījumiem.

Saskaņā ar Senāta judikatūru secinājumu par nenotikušu darījumu nevar balstīt tikai uz darījuma partnera paskaidrojumiem.

[4.7] Pieteicējai nebija pamata šaubīties par *EG Magnet* un *Sommersko Marine* uzticamību, jo veiktās pārbaudes bija pietiekamas, lai pasargātu pieteicējas intereses un pārliecinātos par preces izsniegšanu atbilstošajam darījumu partnerim.

Trūkst likumiska pamatojuma tiesas secinājumam, ka preces pārvadātājiem bija nepieciešamas rakstiskas pircēja pilnvaras un preces pieņemšanas un nodošanas akti. 1956. gada Konvencija par kravu starptautisko autopārvadījumu līgumu (CMR) paredz, ka nosūtītājs kravu nodod pārvadātājam, nevis saņēmēja pārstāvim, saskaņā ar konvencijas 4. pantu un 5. panta 1. punktu CMR ir pietiekams pierādījums preču nodošanai. Vērtējot darījumu dokumentus (rēķini, CMR, e-AD) kopsakarā, ir iespējams noskaidrot visu informāciju, kādu šajos dokumentos paredz atspoguļot normatīvie akti.

Tiesa nav vērtējusi pieteicējas šajā sakarā sniegtos paskaidrojumus VID par pārvadātāju pārbaudi, ir norādījusi uz tādiem dokumentiem un darbībām, kuru esību un veikšanu normatīvie akti neprasa.

[4.8] Personu paskaidrojumi paši par sevi neliecina par pieteicējas iesaistīšanos krāpšanas shēmās. Ne VID, ne tiesa neizvērtēja paskaidrojumu satura objektivitāti un atbilstību citiem pierādījumiem lietā.

[4.9] VID un tiesa nav pamatojusi, kādas fiskālas priekšrocības pieteicēja un tās darījumu partneri ir guvuši. Darījumu ķēdes esība un tas, ka *EG Magnet* un *Sommersko Marine* attiecīgās preces uzreiz nodeva saviem pircējiem pēc tam, kad preces tika atvestas Polijas reģistrētajiem akcīzes preču saņēmējiem, pats par sevi nav pamats secinājumam, ka pieteicēja preces nav pārdevusi *EG Magnet* vai *Sommersko Marine*.

Veicot piegādi Kopienā un tai piemērojot PVN 0 procentu likmi, nodokļu sistēma tiek izmantota atbilstoši tās mērķim nodrošināt, ka PVN ir maksājams preces patēriņa valstī. Pieteicēja nevarēja iegūt nekādas fiskālas priekšrocības. Par PVN samaksu ir atbildīgi pieteicējas tiešo darījumu partneru pircēji preces patēriņa valstī.

[4.10] No lietas materiāliem neizriet tiesas secinātais, ka pieteicēja bijusi informēta par preces pārdošanu citam pircējam pirms tās transportēšanas uz Poliju. Pieteicēja bija informēta tikai par potenciālo tālāko pircēju. Turklāt atliktā akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā preču transportēšanu uz citu dalībvalsti nav iespējams pabeigt pirms transportēšanas pabeigšanas. Pieteicēja līdz preces transportēšanas reģistrētajiem akcīzes preču saņēmējiem Polijā pabeigšanai saglabāja tiesības rīkoties ar preci kā īpašnieks, kā arī risku, kas saistīts ar akcīzes nodokļa samaksu. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai svarīga ir nevis īpašuma tiesību pāreja valsts tiesību izpratnē, bet vērā ir ņemama riska par preču bojāeju nodošana.

[4.11] Vācot un novērtējot pierādījumus, VID nav ievērojis Administratīvā procesa likuma 59. panta pirmo daļu un 67. panta trešo daļu, 9. un $14.^1$ pantā nostiprinātos tiesību principus. Tiesai bija jāpārbauda, kā VID izmantojis rīcības brīvību, kā arī jādod vērtējums tam, ka VID nav konstatējis pārkāpumus akcīzes nodokļa jomā.

[5] VID rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka tiesa detalizēti norādīja uz trūkumiem katra pieteicējas līguma ar darījumu partneriem izpildē un pamatoja, kāpēc tie neapstiprina darījumu esību. Darījumu dokumentos ir trūkumi, neatbilstības un pretrunas, kas liedz gūt pārliecību par preču saņēmēju. Minētie trūkumi kopsakarā ar citiem pierādījumiem liecina par to, ka preču izvešana uz Poliju nav notikusi pieteicējas norādītajā veidā, par formālu dokumentu noformēšanu un

par tās informētību darījumu ķēdēs, to, ka pieteicēja zināja, ka iesaistās fiktīvos darījumos ar mērķi izvairīties no PVN samaksas.

Pieteicējas pieeja darījumu partneru izvēlē bija formāla, tā nav pievērsusi nepieciešamo rūpību. Pretendējot uz PVN 0 procentu likmes piemērošanu, pieteicējai ir jānodrošina atbilstoši pierādījumi un jāatspēko VID šaubas.

Tiesa pamatoti konstatēja, ka /pers. M/ un /pers. N/ liecības nesniedz detalizētu informāciju par strīdus darījumiem.

Tiesa detalizēti un vispusīgi izvērtēja Lēmuma pamatojumu, pušu argumentus un lietas faktiskos apstākļus. Tiesas spriedums atbilst tiesību normām un tiesu praksei. Pieteicējas iebildumi vērsti pret to, ka tiesa pierādījumu izvērtēšanas rezultātā nav nonākusi pie pieteicējai labvēlīgiem secinājumiem.

[6] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumā papildus norādīja, ka VID nav izskaidrojis termina „normāla komercprakse" saturu. Starptautiskās tirdzniecības darījumu komercprakse daļēji ir apkopota ANO 1980. gada Konvencijā par preču starptautiskajiem preču-pārdevuma līgumiem un 1958. gada (*acīmredzot domāts 1956. gada*) Konvencijā par kravu starptautisko autopārvadījumu līgumu (CMR), un strīdus darījumi tai atbilst. VID nav apstrīdējis citus līdzīgus darījumus.

Tiesa nav norādījusi, kādēļ netiek ņemti vērā pieteicējas iebildumi un argumenti, tā pārkāpjot pieteicējas procesuālās tiesības.

Lietā nav strīda par to, ka prece tika nodota pasūtījumu veidlapās pircēja norādītām personām (pārvadātājiem), kuras preci nogādāja pārvadājuma dokumentos norādītajās piegādes adresēs, kur to saņēma pārvadājuma dokumentos norādītie preču saņēmēji un saņemšanas faktu apstiprināja ar atzīmi e-AD sistēmā. Trešās personas paskaidrojumos nenoliedza darījumu faktu un norisi. VID ziņas no darījumu partneriem neieguva Padomes Regulā Nr.904/2010 (*acīmredzot domāta Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr.904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā*) paredzētajā kārtībā, bet gan pratinot ar tiem saistītas personas. Tas atspoguļo iegūtās informācijas kvalitāti, kā arī VID nav iespēju pārbaudīt sniegto informāciju, saukt pie atbildības informācijas sniedzējus.

Motīvu daļa

[7] Pieteicēja lūdz izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmā daļa noteic, ka apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā. Tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Apelācijas instances tiesā lietas izskatīšana mutvārdu procesā ir tiesas prerogatīva. Apelācijas instances tiesa lietas izskatīšanu mutvārdu procesā var noteikt, ja uzskata, ka šāda lietas izskatīšana konkrētajos apstākļos ir lietderīga un nepieciešama (*Senāta 2020. gada 26. novembra sprieduma Nr.SKA-268/2020 (A420302716) 8. punkts*). Lietas izskatīšana tiesas sēdē ir lietderīga gadījumos, kuros no lietā esošajiem dokumentiem nevar gūt vispusīgu un pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Šādos apstākļos personu uzklausīšana tiesas sēdē var sekmēt pareizu izskatāmā jautājuma izlemšanu. Ja lietas materiāli ir pietiekami izskatāmā jautājuma izlemšanai, tad mutvārdu process parasti nav lietderīgs (*Senāta 2022. gada 31. marta sprieduma Nr.SKA-161/2022 (A420287118) 6. punkts, 2020. gada 8. decembra sprieduma Nr.SKA27/2020 (A43010215) 6. punkts*).

Lietas izskatīšana pirmās instances tiesā notika mutvārdu procesā.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā norādījusi, ka lietā nav noskaidroti visi būtiskie apstākļi, to noskaidrošanai var palīdzēt pieteicējas valdes locekļa paskaidrojumi, kā arī nav vispusīgi pārbaudīti visi pierādījumi. Rakstveida paskaidrojumā minēts, ka pieteicējas valdes locekļa atbildes uz VID jautājumiem nebija izvērstas, ņemot vērā jautājumu vispārīgumu un valsts valodas zināšanas. Šo trūkumu varēja novērst tiesas sēdē, taču ne VID, ne tiesa nekādus jautājumus par lietas apstākļiem neuzdeva.

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja nav norādījusi uz kādu konkrētu pierādījumu iegūšanu un to, ka šādu pierādījumu un arī lietā esošu pierādījumu pārbaude un apstākļu noskaidrošana iespējama tikai mutvārdu procesā.

Pieteicēja paskaidrojumus, iebildumus un apsvērumus varēja paust apelācijas sūdzībā un papildu paskaidrojumos tiesai, ko tā ir darījusi.

Apgabaltiesa atzīst, ka lietas materiāli ir pietiekami izskatāmā jautājuma izlemšanai, līdz ar to nav konstatējams objektīvs pamats lietas izskatīšanas noteikšanai mutvārdu procesā. Tādēļ pieteicējas lūgums ir noraidāms.

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja kā savu darbības veidu cita starp ir deklarējusi degvielas, cietā, šķidrā un gāzveida kurināmā un līdzīgu produktu vairumtirdzniecību. Pieteicējai ir izsniegtas atļaujas īpašā PVN režīma piemērošanai, apstiprināta akcīzes preču noliktavas turētāja darbībai un reģistrēta nosūtītāja darbībai, tai kopš 2004. gada ir reģistrēta struktūrvienība „Naftas bāze" Aviācijas ielā 10, Jelgavā.

Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicēja pamatoti piemērojusi PVN 0 procentu likmi darījumiem, kas noformēti periodā no 2016. gada decembra līdz 2017. gada februārim ar citās Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētiem komersantiem *EG Magnet* un *Sommersko Marine*.

VID audita rezultātā konstatēts, ka pieteicējas darījumi ar šiem komersantiem par dīzeļdegvielas piegādi ir uzskatāmi par iekšzemes darījumiem, kam piemērojama PVN likme 21 procents, proti, nav konstatējams, ka prece (dīzeļdegviela), kas

pieteicējas struktūrvienībā izsniegta pārvadātājam, nosūtīta uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti tieši *EG Magnet* un *Sommersko Marine*. VID atzina, ka pieteicējas grāmatvedībā iekļauti dokumenti, kas neatbilst faktiskajiem darījumu apstākļiem, un ka pieteicējai bija zināma faktiskā preču un naudas plūsma. Pieteicējai konstatētajos apstākļos vienlaikus atteikts atmaksāt deklarēto PVN pārmaksu par 2016. gada decembri un 2017. gada janvāri.

[10] PVN direktīvas 138. panta 1. punkts noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

Minētās direktīvas normas par nodokļa atbrīvojumu preču piegādei uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti iekļautas tostarp Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. pantā, kas reglamentē nodokļa 0 procentu likmes piemērošana preču piegādēm. Lai piemērotu PVN 0 procentu apmērā, atbilstoši šā likuma 43. panta ceturtajai daļai jāizpildās abiem nosacījumiem: 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.

Atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 1. punktam preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Šāds nosacījums ietverts arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 20. punktā.

[11] Izvērtējusi Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivāciju, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pārbaudīja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, pamatoti piemēroja Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūru konkrētā strīda risināšanai, un pareizi secināja, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots.

Tā kā tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir pareiza un pilnībā pietiekama, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā veiktajam lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

Apgabaltiesa vienlaikus konstatē, ka pirmās instances tiesa spriedumā ir pieļāvusi pārrakstīšanās kļūdas vai neprecizitātes. Tostarp tiesa spriedumā (*sk. šā sprieduma 3.2. punktu*) nav precīzi citējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 21. punktu, kas nemainīgi noteic, ka 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.

Apgabaltiesa konstatētajos lietas apstākļos atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas pieļautās pārrakstīšanās kļūdas un neprecizitātes nav ietekmējušas tiesas sprieduma pareizību. Savukārt apstāklis, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas veiktajam lietas apstākļu vērtējumam, pats par sevi nav pamats uzskatam, ka tiesas spriedums nav pareizs.

Atbildot uz pieteicējas apelācijas sūdzības, kuru apgabaltiesa atzīst par nepamatotu, argumentiem, akcentējams turpmāk minētais.

[12] Precizējot faktiskos lietas apstākļus, apgabaltiesa norāda, ka VID audita rezultātā konstatēts, ka 2016. gada decembrī noformēts pieteicējas un *EG Magnet* darījums, bet periodā no 2016. gada decembra līdz 2017. gada februārim pieteicējas un *Sommersko Marine* darījumi par dīzeļdegvielas piegādēm, kuri neatbilst 0 procentu likmes piemērošanas nosacījumiem.

Nav strīda, ka pieteicēja ir informēta tirgus dalībniece savā komercdarbības jomā.

Pieteikumā (*sk. pieteikuma 13. un 14. lapu, lietas 1. sējuma 15. un 16. lapa*) norādīts, ka pieteicēja zināja, ka konkrētajā gadījumā akcīzes preces (dīzeļdegvielu) drīkstēja pārvietot tikai no pieteicējas akcīzes preču noliktavas uz citu akcīzes preču noliktavu vai reģistrētam saņēmējam Padomes 2008. gada 16. decembra direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ direktīvu 92/12/EEK, izpratnē. Pieteicējai bija zināms, ka *EG Magnet* nav uzskatāms par reģistrēto saņēmēju un, ja preces tiktu piegādātas uz darījumu partneru *EG Magnet* un *Sommersko Marine* brīvi izraudzītu vietu, tiktu pārkāpti akcīzes preču aprites likumi. Līdz ar to dokumenti tikuši noformēti tā, ka dīzeļdegviela sākotnēji piegādāta uz akcīzes preču kontroles punktiem Polijā, nevis preču saņēmējam, piemēram, pieteicējas 2016. gada 2. decembra rēķinā Nr.19901 uzrādīta preču saņēmēja „licence" (reģistrēta saņēmēja nosaukums Polijā un preces izkraušanas vieta – Polijas reģistrētā saņēmēja adrese), pie šī rēķina ir noformēta arī CMR, kurā norādīts, ka pieteicēja *Sommersko Marine* uzdevumā nosūta preces *EG Magnet*, krava tiek iekrauta Latvijā pieteicējas noliktavā, bet piegādāta uz Polijas reģistrētā saņēmēja *Oil Transfer* adresi.

No minētā apgabaltiesa secina, ka pieteicējai jau pirms konkrēto darījumu noslēgšanas bija zināma šo darījumu būtība, proti, ka darījumpartneriem Latvijā pārdotā dīzeļdegviela tiks piegādāta galamērķī citā dalībvalstī.

Gan pieteikumā, gan apelācijas sūdzībā pieteicēja norāda, ka bijusi informēta par to, ka prece tiks pārdota tālāk, proti, ka *EG Magnet* un *Sommersko Marine* nav preces gala patērētāji. Tātad pieteicēja zināja, ka minētās komercsabiedrības nebija faktiskais preču saņēmējs, bet komersants, kas iegādātās preces pārdeva tālāk nākamajiem pircējiem. No noformētajiem e-AD nepārprotami izriet, ka preču saņēmēji nav pieteicējas darījumpartneri, bet citi Polijas komersanti.

No pieteicējas norādītā secināms, ka pieteicējas ieskatā strīdus preču nogādāšana ir notikusi, noformējot e-AD. Apgabaltiesa norāda, ka šāds dokuments tiek noformēts, lai piemērotu akcīzes nodokļa maksāšanu atliktajā režīmā, un uz šo apstākli pieteicēja pati ir norādījusi. Uz PVN šis dokuments tieši neattiecas, bet var kalpot kā pierādījums faktam, ka

preces faktiski ir izvestas no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti (akcīzes preču noliktavu) (*sk. arī Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā C-108/17 75., 76., 81. punktu*).

[13] Apgabaltiesa uzskata, ka konkrētās lietas apstākļos VID un pirmās instances tiesa ir izdarījusi pareizu secinājumu, ka, kaut arī strīdus preces tika izvestas no Latvijas uz gala mērķi citā Eiropas Savienības dalībvalstī, tās tika izvestas nevis pieteicējas un *EG Magnet* vai *Sommersko Marine* darījumu rezultātā, bet *EG Magnet* vai *Sommersko Marine* un tālāko pircēju darījumu rezultātā. Pieteicējas un minēto komercsabiedrību darījuma rezultātā preces tika pārdotas bez to transportēšanas un izvešanas no Latvijas, proti, pieteicējas akcīzes preču noliktavā. Līdz ar to preču piegādes vieta atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12. panta otrajai daļai ir Latvijā.

No CMR ir redzams, ka preces nosūtītājs visos gadījumos ir pieteicēja. Tomēr Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtās daļas izpratnē ir būtiski, ka preces arī faktiski tiek izvestas uz citu dalībvalsti. Konkrētajā gadījumā nav strīda par to, ka pieteicēja kā preču nosūtītājs neveica faktisku preču izvešanu no Latvijas un tās vārdā to neveica arī CMR norādītie pārvadātāji.

Pretēji pieteicējas apgalvojumam, ka VID un tiesa nav pamatojuši, kādas fiskālas priekšrocības pieteicēja ir guvusi, pirmās instances tiesa sprieduma 8. punktā nepārprotami norādīts, ka izskatāmajā lietā fiskālās priekšrocības izpaužas budžetā nesamaksātā PVN veidā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 245. pantu, 304. panta pirmo daļu, 307. un 309. pantu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA „DANFORT” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 17. jūnija lēmuma Nr.30.2-22.8/2857 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta, atmaksājot pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, izdošanu.

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

Tiesnese referente	Tiesnese	Tiesnese
S. Gintere	L. Konošonoka	L. Vīnkalna