Lietas arhīva Nr. A42-00194-25/6
ECLI:LV:ADRJRIT:2025:0409.A420139124.3.S

Administratīvā rajona tiesa

Rīgas tiesu nams

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2025.gada 9.aprīlī

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese E.Apīne

piedaloties pieteicējas *Tatenen Sp. z o. o.* pilnvarotajam pārstāvim /Persona A/,

atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvēm /Persona B/ un /Persona C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu *Tatenen Sp. z o. o.* pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2024.gada 31.janvāra lēmuma Nr.30.1/22.13/336 atcelšanu un pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas 258 794,10 EUR apmērā apstiprināšanas pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam.

Aprakstošā daļa

[1] Izskatot ārvalstu uzņēmuma pieteicēja *Tatenen Sp. z o. o.* pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) 258 794,10 EUR atmaksu par laika periodu no 2022.gada 1.septembra līdz 2022.gada 30.novembrim, Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu pārvaldes direktora vietniece 2023.gada 6.decembrī pieņēma lēmumu Nr.8.58-9/2833 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) (*lietas 33.lapa*), ar kuru nolemts neatmaksāt pieteicējam PVN 258 794,10 EUR apmērā.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2024.gada 31.janvāra lēmumu Nr.30.1/22.13/336 (turpmāk – Lēmums) (*lietas 13.lapa*) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar sekojošiem argumentiem.

[1.1] Apšaubāms, ka 2023.gada 31.augusta rēķins Nr.58/08/2023 par 209 tonnu akmeņogļu piegādi faktiski ir kredītrēķins, un pie konstatētajiem apstākļiem nav pamata apgalvot, ka darījums faktiski veikts periodā, par kuru pieprasīts atmaksāt nodokli;

[1.2] Konkrētajā gadījumā pieteicējs 2022.gada 23.novembrī veicis preču (181 000 kg akmeņogļu) piegādi iekšzemē *Global Energia AG*, kas ir ar PVN apliekams darījums;

[1.3] Pievienotās vērtības nodokļa likums (turpmāk – PVN likums) paredz vispārēju pienākumu citas dalībvalsts nodokļa maksātājam reģistrēties VID PVN maksātāju reģistrā, ja tas iekšzemē veic vismaz vienu ar nodokli apliekamu darījumu. Konkrētajā gadījumā, piegādājot preces (akmeņogles) *Global Energia AG*, pieteicējs veica ar PVN apliekamu darījumu iekšzemē un tādējādi saskaņā ar PVN likuma 56.panta otro daļu pieteicējam bija jāreģistrējas VID PVN maksātāju reģistrā;

[1.4] Tā kā preču importa vieta ir iekšzeme, PVN ir maksājams atbilstoši Latvijas Republikas PVN reglamentējošiem normatīvajiem aktiem. Apstāklis, ka brīvam apgrozījumam izlaistās un brīvajā zonā esošās preces pirms to tālākas realizācijas iesniedzējs nav izvedis no brīvās zonas, nav pamats secinājumam, ka importa procedūra nav noslēgta un tādējādi pēc tam veiktais piegādes darījums nav apliekams ar PVN;

[1.5] Lai piemērotu PVN likuma 61.panta trešo daļu, jābūt izpildītam nosacījumam, ka Eiropas Savienības precēm ir uzsākta preču izvešanas procedūra, tomēr pieteicējs precēm, kas 2022.gada 27.septembrī izlaistas brīvam apgrozījumam, izvešanas procedūru (eksportu) nav uzsācis;

[1.6] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām tiesības uz PVN atmaksu rada izpildīti materiālie nosacījumi. Pieteicējs nav izpildījis PVN likuma 113.panta pirmās daļas 4.punkta prasības, līdz ar to nepamatoti atsaucas uz 2020.gada 11.jūnija spriedumā lietā C-242/19, CHEP Equipment Pool NV izdarītajiem secinājumiem, jo minētās lietas apstākļi (sabiedrība atbilst kumulatīvajiem nosacījumiem, kas ir paredzēti Eiropas Savienības Padomes 2008.gada 12.februāra Direktīvas 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai PVN atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī 3.pantā, un tādējādi tai ir tiesības uz PVN atmaksu) neatbilst izskatāmās lietas būtībai;

[1.7] Vispirms jāpiemēro PVN likuma tiesību normas, kas noteic prasības nodokļa atmaksai, un tikai izpildoties konkrētajām prasībām, tiek vērtēts kādā apmērā nodoklis ir atmaksājams. Tā kā nav izpildījies PVN likumā 113.panta pirmās daļas 4.punktā minētais priekšnoteikums nodokļa atmaksas saņemšanai, nav vērtējams arī jautājums par daļēju PVN atmaksu.

[2] Pieteikumā pārsūdzēts Lēmums, pamatojoties uz sekojošiem argumentiem.

Lēmums nav pamatots, jo atteikums atmaksāt PVN ir par visu pieprasīto summu, nevis par Latvijas teritorijā ievesto akmeņogļu daudzumu – 497 252 kg. Nav pamata atteikt PVN atmaksu par preci, kas faktiski neatrodas Latvijā un importa procedūras ietvaros tika izvesta no Latvijas.

VID tiesīgs pieņemt lēmumu arī par nodokļa summas daļēju atmaksu, ko neliedz PVN likuma 113.panta pirmā daļa, kas jāņem vērā, jo VID nav izteicis iebildumus par veiktajiem darījumiem ar akmeņoglēm 7 154 148 kg apmērā.

Latvijas un Eiropas tiesu praksē vairākkārt norādīts, ka nav pamatoti atteikumi PVN atmaksai, kas balstīti formālu kritēriju neievērošanas dēļ.

Rēķins par akmeņogļu piegādi izrakstīts 2023.gada 31.augustā, bet pieprasītā PVN atmaksas periods bija 2022.gada 1.septembris līdz 2022.gada 30.novembris. PVN likuma 113.panta pirmajā daļā norādītie kritēriji ir vērtējami tikai par konkrēto atmaksas periodu, līdz ar to pieteicēja 2023.gada 31.augustā izrakstītajam rēķinam konkrētajā situācijā jautājumā par PVN atmaksu nav nekādas nozīmes. Nozīme rēķinam būtu, ja tas tiktu izrakstīts atmaksas pieprasījuma periodā – laikā no 2022.gada septembra – novembrim. Tāpat jāņem vērā, ka grāmatvedību pieteicējs kārto divkāršā ierakstu sistēmā.

Nekonstatējot, ka pieteicējs laika periodā no 2022.gada septembra līdz 2022.gada novembrim izrakstījis rēķinu par sniegtu pakalpojumu vai preci, nav pamats uzskatīt, ka minētajā periodā pieteicējs būtu veicis tādu darījumu, kas radīja pienākumu reģistrēties PVN maksātāju reģistrā.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 60.pantā nav norādes par reģistrēšanās pienākuma nepieciešamību, ja iekšzemē tiek noslēgts viens piegādes darījums ar citas dalībvalsts nodokļa maksātāju. Tātad uz pieteicēja situāciju nav attiecināms neviens no speciālajiem izņēmumiem, kad reģistrācija ir veicama jau pirms pirmā veiktā darījuma, līdz ar to uz pieteicēju attiecas vispārējais reģistrēšanās pienākums, kas noteic, ka ir jāreģistrējas PVN reģistrā, ja iekšzemē nodarbojas ar saimniecisko darbību, kuras galvenā pazīme ir sistemātiskums, kas savukārt nozīmē, ka tiek veikti vairāki darījumi jeb vismaz divi. Arī atbilstoši VID metodiskajiem materiāliem viens darījums nerada saimnieciskās darbības pazīmes un nerada pienākumu reģistrēties PVN maksātāju reģistrā. Neesot sistemātiskumam nevar apgalvot, ka iesniedzējs nodarbojas ar saimniecisko darbību Latvijā. Piemērojot PVN

likuma 113.panta pirmo daļu nevar secināt, ka pieteicējam bija tāds darījums, kura dēļ būtu jāreģistrējas PVN maksātāju reģistrā.

Akmeņogļu daļa 316 252 kg apjomā bija faktiskais akmeņogļu zudums. Zuduma daļējai kompensēšanai pieteicējs sagatavoja kredītrēķinu - 209 000 kg, kas noformēts kā parasts rēķins, bet pāri palikusī daļa norakstīta kā dabiskais zudums. Šie darījumi nav attiecināmi uz pieteicēja pieprasītā pārskata atmaksas periodu, jo to norise bijusi 2023.gadā. Vienīgais vērtējamais darījums atmaksas periodā ir akmeņogļu 7 154 148 kg apmērā transportēšana uz Poliju par ko VID nav izteicis iebildumus, līdz ar to pieteicējam ir atmaksājams PVN par minēto ogļu transportēšanu.

[3] Paskaidrojumos tiesai (*lietas 26.lapa*) atbildētājs pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, uzturot Lēmumā norādītos argumentus.

Atbildētāja ieskatā pieteicējs nepamatoti atsaucas uz VID informatīvo materiālu, jo atsauce ir uz jautājumu un atbildi par fiziskās personas nodokļu iemaksu valsts budžetā, bet tas neattiecas uz pieteicēja situāciju. Turklāt pieteicēja gadījumā veikta pārbaude un iegūta papildus informācija, lai izdarītu attiecīgus secinājumus un pieņemtu lēmumu.

[4] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis prasījumu uzturēja, bet atbildētāja pārstāve pieteikumu neatzina, atsaucoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādīto pamatojumu.

Motīvu daļa

[5] Ar Lēmumu pieteicējam atteikta PVN atmaksa 258794,10 EUR, ko pieteicējs vērtē kā nepamatotu un prettiesisku.

Atbilstoši tiesu prakses atziņām, izvērtējot jautājumu par nodokļu pārmaksas apstiprināšanas un atmaksas atteikumu, nodokļu administrācijai tas ir jāuztver kā nodokļu maksātājam piemītošu un likumā noteikti paredzētu tiesību liegšana, kas ir pamatojama kā nelabvēlīgs administratīvais akts, bet nodokļu maksātājs vēršas tiesā, lai pārbaudītu nodokļu administrācijas sniegto pamatojumu pārmaksas neapstiprināšanai (nelabvēlīgam lēmumam) *(sk. Augstākās tiesas 2023.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-171/2023, 16.-17.punktu).*

Ievērojot minēto, pieteikuma priekšmets lietā ir Lēmuma atcelšana, pirms tam veicot tā tiesiskuma un VID pamatojuma pārbaudi, proti, tiesai jāpārbauda, vai ir pareizs dienesta secinājums, ka pieteicējam nav tiesību saņemt PVN atmaksu Latvijas Republikā.

Pieteicējai PVN atmaksa atteikta, jo VID ir konstatējis PVN likuma 113.panta 4.punkta prasības neizpildi, ko pieteicējs noliedz un vērtē kā formālu, kam savukārt nepiekrīt atbildētājs.

Tamdēļ tiesa veiks Lēmumā aplūkoto apstākļu vērtējumu kopsakarā ar VID secinājumiem.

[6] Lietā nav strīda, ka pieteicējs ir Polijā reģistrēts nodokļu maksātājs jeb citas dalībvalsts nodokļu maksātājs, tostarp, PVN likuma izpratnē.

Kā liecina lietā esošie pierādījumi, tad pieteicējs 2021.gada 15.novembrī ir noslēdzis līgumu Nr. GEA/T-2021 ar Lihtenšteinas uzņēmumu *Global Energia Anstalt* par ogļu produkcijas iegādi *(lietas 49.-56.lapa, 101.-108.lapa)* ar vēlākiem līguma papildinājumiem.

Darījuma attiecību ietvaros 2022.gada 16.septembrī ir noformēts rēķins Nr.GEA/T-2021-8 par Kazahstānas izcelsmes ogļu piegādi, kur pārdevējs ir *Global Energia Anstalt,* bet pircējs – pieteicējs. Ogļu daudzums 7651,40Q, darījuma vērtība 1224224 ASV dolāri. Piegādes noteikumi – FOB/FCA Liepājas osta *(lietas 72.lapa)*.

Atbilstoši minētajam darījumam 2022.gada 22.septembrī iesniegta Importa muitas deklarācija, ar kuru pieteicējs kā deklarētājs importē akmeņogles 7651400 kg ar vērtību 1224224 ASV dolāri un norāda maksājamā nodokļa summu 258794 EUR *(lietas 37.-38.lapa),* procedūra pabeigta un preces izlaistas brīvam apgrozījumam 2022.gada 27.septembrī, pl 08:51:01 *(lietas 37.lapa)*.

Pieteicējs ir paudis argumentus, kas attiecināmi uz PVN likuma 61.panta trešās daļas piemērošanu, kas noteic, ka "citas dalībvalsts nodokļa maksātājs, kurš veic preču piegādes darījumus, pārvietojot no vienas iekšzemes muitas noliktavas, brīvās zonas vai preču pagaidu uzglabāšanas vietas uz citām iekšzemes vai citas dalībvalsts muitas noliktavām, brīvajām zonām vai preču pagaidu uzglabāšanas vietām ārpussavienības preces, kā arī tādas Savienības preces, kurām uzsākta preču eksporta procedūra, ir tiesīgs nereģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā", norādot, ka pieteicējam nebija pienākuma reģistrēties PVN reģistrā, jo akmeņogļu pārdošanas darījums notika no Liepājas ostas teritorijas muitas zonas. Lēmumā kā pretargumentu VID ir norādījis PVN likuma 18.panta otro daļu, kas noteic, ja preču importa muitas procedūru noslēdz iekšzemē, preču importa vieta ir iekšzeme, un minēto par pamatotu atzīst arī tiesa, proti, tiesību normu izpratnē pieteicēja faktiskie apstākļi liecina, ka pēc muitas procedūras pabeigšanas 2022.gada 27.septembrī, prece ir importēta Eiropas Savienībā un juridiski atzīstama par iekšzemes preci. Tas, ka pieteicējs akmeņogles izvēlējās paturēt muitas zonā, neļauj pēc izvēles precei piemērot vēlamo statusu, jo tiesiskās sekas tiek nodibinātas saskaņā ar importa muitas deklarāciju, nevis preču izvešanas no noliktavas brīdi. Savukārt PVN likuma 61.panta trešā daļa un pieteicēja argumenti par "iekšējā tranzīta procedūru" uz konkrēto situāciju nevar tikt attiecināti, jo ar procedūras pabeigšanu mainījās akmeņogļu muitas statuss, bet iekšējā tranzīta procedūra ir gadījumos, kad tas nemainās, kā tas izriet no Muitas kodeksa 227.panta 1.punkta, proti, "Savienības preces var pārvietot no viena punkta uz citu punktu Savienības muitas teritorijā, šķērsojot valsti vai teritoriju ārpus šīs muitas teritorijas, nemainoties preču muitas statusam". Tamdēļ pieteicēja argumenti tad būtu pamatoti, ja pēc preču iegādes, tai atrodoties muitas zonā, pieteicējs neveiktu muitas procedūru. Bet tā kā pieteicējs uzsāka un pabeidza muitas procedūru, tad ar tās pabeigšanu minētā prece neatkarīgi no atrašanās vietas ir atzīstama par iekšzemes preci, proti, mainījās tās muitas statuss.

Lēmumā VID ir atsaucies uz PVN likuma 12.panta pirmo daļu, kas noteic, "ja preces nosūta vai transportē, preču piegādes vieta (arī preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā) ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad sākas preču nosūtīšana vai transportēšana preču saņēmējam". Gan ogļu pārvešanā 7154,148 tonnu apjomā, ko pieteicēja uzdevumā realizēja *Okmarit Sp.z.o.o. (lietas 74.lapa)*, gan darījumā ar *Global Energia AG* par 181 tonnas ogļu iegādi *(lietas 81.lapa)*, piegādes noteikumi liecina, ka darījumi notikuši iekšzemē – FCA Liepājas osta. Tātad atbilstoši tiesību normām pēc ogļu atmuitošanas veiktās darbības ir tādas, kas notikušas iekšzemē un VID ir izdarījis pareizus secinājumus attiecībā uz minēto.

Savukārt tālāk pamatojums satur atsauci uz PVN likuma 56.panta otro daļu, kas noteic, "ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs iekšzemē veic vismaz vienu ar nodokli apliekamu darījumu, Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrē vienu no šādām personām: 1) citas dalībvalsts nodokļa maksātāju; 2) tā pilnvaroto personu iekšzemē", proti, ja citas dalībvalsts nodokļu maksātājs, kas ir pieteicējs, iekšzemē, kas ir Latvijas Republikas teritorija, veic vismaz vienu ar nodokli apliekamu darījumu, tad šādas personas ir pakļautas reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā.

Tā kā pieteicējs veica ar PVN apliekamus darījumus pēc muitas procedūras pabeigšanas jeb iekšzemē, tad pieteicējs bija pakļauts reģistrācijas prasībai, kas kā priekšnoteikums ir ietverta arī PVN likuma 113.panta pirmās daļas 4.punktā, ar ko VID pamato atteikumu.

[7] Pieteicējs kā būtisku argumentu izceļ to, ka PVN pārmaksa tiek pieprasīta par periodu, kad pieteicējs neveica darījumu par lielākās daļas akmeņogļu apjoma (7154,148 tonnas) atsavināšanu. Tie notika tikai 2024.gadā un pēc Lēmuma pieņemšanas, tāpēc VID Lēmumā kļūdaini saista darījuma apstākļus. Tiesa šādu pieteicēja skatījumu neatzīst par pamatotu, jo VID vērtējumu primāri saista ar darījumiem starp pieteicēju un ar *Global Energia AG*, kur pats pieteicējs norāda kā darījumu brīdi 2022.gada novembri.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs pieprasa PVN atmaksu, saistot to ar periodu 2022.gada 1.septembris līdz 2022.gada 30.novembris *(lietas 39.lapa)*. Tamdēļ pieteicējs uzskata, ka šajā laikā nekādi darījumi netika veikti, jo lielākais akmeņogļu pārdošanas darījums notika vēlāk (ne brīdī, kad pieteicējs pieprasīja PVN, ne Lēmuma pieņemšanas laikā), un pieteicējam ir tiesības uz PVN atmaksu. Cita starpā pieteicējs norāda, ja nav iespējams atmaksāt visu pieprasīto summu 258794,10 EUR, tad lai tiek atmaksāts PVN 241972,48 EUR, kas samaksāts par 7154,148 tonnu ogļu ievešanu.

Lietas apstākļu kopsakarā VID pamatoti ir Lēmumā izdarījis secinājumus, kas attiecināmi uz pieteicēja akmeņogļu darījumiem. Turklāt arī tiesa bez ievērības nevar atstāt to, ka pieteicējs (tā pārstāvji) arvien papildināja un mainīja informāciju, kas skar lietas faktiskos apstākļus, jau lietas izskatīšanas laikā tiesā. Turklāt arī attiecībā uz papildus norādītajiem pieteicēja argumentiem paustie VID apsvērumi tiesas vērtējumā ir racionāli un pamatoti.

Vispirms jānorāda, ka uzreiz pēc pieteicēja iesnieguma saņemšanas par PVN atmaksu, tika konstatētas neatbilstības iepirkto akmeņogļu daudzumā un tālākā realizācijā, par ko no VID puses uzdoti jautājumi personai, kura norādīta kā saziņas persona un pieteicēja valdes loceklis.

Tātad, pieteicējs norāda, ka importējis 7651,40 tonnas ogļu, par kurām informācija tālāk atspoguļota tikai 7154,148 tonnu apjomā.

Atbildot uz VID darbinieces jautājumiem, pieteicēja valdes loceklis 2023.gada 8.sept. (tāds datums vēstulē) norāda, ka importētās preces pieteicējs plāno pārdot Polijā, lielākā daļa preču tika izvesta no Latvijas uz Poliju, Latvijā pieteicējs preces nepārdeva *(lietas 83.lapa)*. Minētajā vēstulē pieteicējs norāda uz darījumu, kura ietvaros 7154,148 tonnu ogļu izveda kuģis *Wilson Norfolk*, bet ne vārda nemin par pārējo preču apjomu, kas veido starpību starp iegādes un atsavināšanas darījumu.

Tamdēļ pamatoti un secīgi ir VID tālākie jautājumi par to, kur palika pārējās preces *(lietas 84.lapa)*, uz ko pieteicējs jau paskaidro, ka pārdeva akmeņogles 181 tonnu apjomā uzņēmumam GEA ar 2023.gada 31.augusta rēķinu 08/57/2023, bet ar rēķinu 08/58/2023 GEA tika pārdotas 209 tonnas ogļu, un norāda zudumus 107,252 tonnu apjomā *(lietas 85.lapa)*.

Kā būtisku niansi šo paskaidrojumu kontekstā jāatzīmē, ka VID pareizi tos ir identificējis kā pretrunīgus un neskaidrus, kā arī lietā nav pierādījumu, kas apstiprina tos apstākļus, ko pieteicējs norāda kā kļūdainu preces apjoma noteikšanu. Vispirms pieteicējs atbild tikai par to, ka 7154,148 tonnas ogļu ir pārvietotas, kaut gan, ja 2023.gada 31.augusta rēķins jau pastāvētu, tad nav saprotams, kālab, sniedzot paskaidrojumus 2023.gada 8.septembrī un vēlāk, par to tiek klusēts. Savukārt vēlāk, norādot atlikušā ogļu daudzuma izmaiņas, tiek iesniegti 2023.gada 31.augusta dokumenti par notikumiem, kas bijuši 2022.gada novembrī. Turklāt, kā pamatoti akcentēja arī VID pārstāve tiesas sēdē, piemēram, 19.07.2022. vienošanās, uz kuru kā pamatojumu norādīts rēķinā Nr.57/08/2023 atbildētājam nav tikusi iesniegta ne kopā ar rēķinu, ne vēlāk. Minētais liek skatīties uz situāciju tādējādi, ka pieteicējs sniedz atbildētājam lēmuma pieņemšanai nevis visu un objektīvu informāciju, bet dara to selektīvi, kas liek apšaubīt sniegto ziņu patiesumu.

Jautājumā pēc būtības arī tiesa kritiski vērtē apstākļus, kuros darījuma dalībnieki nepamana preces apjoma starpību turpat 500 tonnas, proti, 497252 kg apmērā, ko veido preces apjoma, kam pieteicējs realizēja muitas procedūru, starpība ar apjomu, ko pieteicējs pārved uz Poliju 2023.gada 27.martā.

Pieteikumā tiesai pieteicējs nenorāda konkrētus apstākļus, bet vēlāk (09.07.2024. tiesas sēdē) paskaidro, ka akmeņogles (starpība 181 tonnas) jau pirms tam ir aizvestas uz Poliju un atmuitotas vēlreiz. Kā apstiprinājumu pieteicējs tiesai ir iesniedzis 2022.gada 12.decembra muitas deklarāciju *(lietas 165.-166.lapa)*. Minētais attiecīgi no pieteicēja puses tiek saistīts ar 2023.gada 31.augustā noformētajiem rēķiniem starp pieteicēju un *Global Energia AG (lietas 133.-135.lapa)*, kā arī ogļu uzkraušanu uz kuģa *Longduin* 2022.gada 17.novembrī *(lietas 141.-143.lapa)*.

Taču, izvērtējot šo pierādījumu kopumu, tiesa neatzīst, ka minētie dokumenti pierāda pieteicēja paskaidrojumus par ogļu darījumiem, kā to pieprasa Administratīvā procesa likuma 161.pants, jo, pirmkārt, 2022.gada 12.decembra muitas deklarācija, tāpat kā ogļu uzkraušana uz kuģa (cita starpā – 6679,685 tonnas, nevis 181 tonnas) ir attiecināms uz citām juridiskām personām, proti, akmeņogles, ko uz Poliju ir aizvedis kuģis *Longduin*, ir *BW Ventures Sp.z.o.o.* piederošas, kā arī muitas procedūru ir veicis šis komersants, tamdēļ nav pamata atzīt, ka tās ir pieteicējam piederošās akmeņogles. Tas, ka pieteicējs 2023.gada 31.augustā noformē rēķinu, kurā norāda tos pašus akmeņogļu vagonus *(lietas 81.lapa, otra lapas puse)*, kas ietverti 2022.gada 23.novembra kuģa *Longduin* iekraušanas sarakstā *(lietas 92.lapa, saraksta Nr.1, 2, 3)* minēto neapstiprina, jo rēķinu ir izrakstījis pats pieteicējs. Tāpat pamatoti ir VID argumenti par kredītrēķinu, proti, pirkums par 181 tonnu ir norādīts kā pirkums, bet pirkums par 209 tonnām noformēts kā tāds, par kuru puses vienojas, ka tas būs kredītrēķins. Taču, ja tas tiešām būtu bijis kredītrēķins, tad tam attiecīgi jau sākotnēji būtu tādam jābūt un pareizi VID vērš uzmanību, ka šādi

dokumenti un paskaidrojumi ir tapuši vēlāk. Savukārt par 181 tonnu nav norādes, ka tas ir kredītrēķins, bet vienkārši pirkums. Arī pieteicēja sadarbības partneris vienošanās tekstā neatzīst, ka kļūdas pēc pārdevis pieteicēja ogles citam vai tas ogļu apjoms būtu saistāms ar kādiem citiem darījumiem. Tāpēc pieteicēja paskaidrojumus nekas neapstiprina, kā arī tie nav pilnvērtīgā apjomā sniegti iestādē, kas savukārt nav pamats secinājumam, ka atbildētājs nebūtu pienācīgi pārbaudījis un novērtējis visus apstākļus. Turklāt arī tad, ja darījuma dokumenti sagatavoti ar 2023.gada 31.augustu, nav pamata uzskatīt, ka darījums noticis 2023.gadā jeb periodā ārpus PVN atmaksas pieprasījuma, jo darījuma dalībnieki skaidri norāda, ka darījums bijis 2022.gada 23.novembrī, kas ietver periodu, par kuru pieteicējs prasa PVN.

Neskaidrības, uz ko pilnībā pamatoti norāda arī VID, rada tas, kā var darījuma dalībnieki nemanīt turpat 500 tonnu akmeņogļu zudumu, un situācija ir vērtējama kritiski arī tamdēļ, ka, ja jau pieteicējs sakās nezinām, ka viņam trūka akmeņogles (kuras kļūdas pēc *Global Energia AG* pārdeva citam, tad jājautā, kāpēc 2023.gada 27.martā tiek aizvestas 7154,148 tonnas ogļu, bet nevis viss apjoms, kuru pieteicējs norāda kā atmuitotu un par ko samaksāts PVN. Un, ja pieteicējs kā pārdevējs konstatē, ka vēlas tālāk pārdot 7651,40 tonnas ogļu, bet uzkraušanā uz kuģa tiek konstatētas tikai 7154,148 tonnas, tad jau sākotnēji būtu uzdodams jautājums, kur ir atlikušais apjoms, nevis jāgaida brīdis, kad par to sāk interesēties VID. Taču attiecīgajā periodā šādi jautājumi pieteicējam nerodas, kas nesaskan ne ar līguma noteikumiem par preču pārbaudi un nosacījumiem starp pieteicēju un *Global Energia AG*, ne arī ar rīcību, kāda būtu sagaidāma no krietna un rūpīga saimnieka, jo faktiski, ja pieteicēja paskaidrojumiem piešķir ticamību, tad persona ne tikai ir pārmaksājusi par oglēm, ko tā nav saņēmusi, bet arī nomaksājusi PVN apmērā, kas pārsniedz likumā noteikto. Taču par to paskaidrojumi tiek uzsākti sniegt tikai pēc tam, kad VID ir sācis uzdot papildus jautājumus, kas skar PVN atmaksu.

Tādējādi pieteicējs nav pierādījis savu paskaidrojumu ticamību un VID secinājumi visu lietas apstākļu kontekstā ir pareizi, jo darījuma dokuments, kas nepastarpināti attiecināms uz akmeņogļu piegādi un noformēts 2023.gada 31.augustā kā rēķins (nevis kredītrēķins), atspoguļo 2022.gada 23.novembra pārdošanas darījumu, kur darījuma vieta ir Liepājas osta jeb iekšzeme. Tā kā šis darījums pakļauj pieteicēju saistībai reģistrēties PVN reģistrā, tad attiecīgi ir atzīstams, ka iestājušies PVN likuma 113.panta 4.punkta apstākļi, kas liedz PVN atmaksu.

Turklāt nav pamata vērtēt arī PVN daļēju atmaksu, jo reģistrācijas pienākums netiek saistīts ar vēlāk atsavināto akmeņogļu apjomu, bet 2022.gada novembra darījumiem, un, ja tas nav ticis izdarīts, tad sekas attiecināmas arī uz pieprasāmo summu 241972,48 EUR, jo prece tai brīdī jau bija atmuitota, kas radīja PVN samaksas pienākumu pieteicējam.

[8] Pieteicējs norāda, ka VID arguments par nepieciešamību reģistrēties PVN reģistrā ir atzīstams par formālu prasību, kas nepamatoti pieteicējam liedz PVN atmaksu.

Nav šaubu, ka vispārīgi prasība veikt lietas apstākļu saturisko, ne formālu pārbaudi saskan ar Augstākās tiesas atziņām, kur norādīts, ka "izlemjot jautājumu par citas dalībvalsts nodokļa maksātāja, kas Latvijas teritorijā neveic saimniecisko darbību, tiesībām saņemt nodokļa atmaksu par importa darījumu un iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, nav pietiekami formāli pārbaudīt tikai personas reģistrēšanās nodokļu maksātāju reģistrā faktu, bet ir jāpārbauda arī tas, kādām personām un kādu darījumu nodrošināšanai persona ir izmantojusi importēto preci vai saņemtos pakalpojumus. Tas ir tāpēc, ka citas dalībvalsts nodokļa maksātājs ir tiesīgs nereģistrēties dienesta PVN maksātāju reģistrā, ja tas veic tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko nodokli valsts budžetā maksā preču vai pakalpojumu saņēmējs" *(sk. Augstākās tiesas 2023.gada 19.decembra sprieduma lietā Nr.SKA228/2023, 7.-15.punktu, kā arī Augstākās tiesas 2022.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-77/2023 8.punktu)*, tomēr konkrētajā lietā tiesa jau atzina, ka pareizi no VID puses ir novērtēti lietas apstākļi, tostarp, tie, kas skar pieteicēja reģistrēšanās pienākumu.

Tiesas vērtējumā pieteicējs nav sniedzis ticamus un ar pierādījumiem apstiprinātus paskaidrojumus par darījumiem, kas attiecas uz PVN pārmaksas noteikšanu, bet apstākļi, uz ko norāda pieteicējs par *Global Energia AG* darījumiem, un skar pierādījumu pieprasīšanu no Polijas nodokļu administrācijas šajā sakarā, tiesas ieskatā uz lietu nav attiecināmi, jo lietā nav ticamu ziņu un no pierādījumiem tas neizriet, ka ogles, ko pieteicēja norāda kā nesaņemtas, bet vienlaikus atsavinātas *Global Energia AG*, ir tās ogles, kas norādītas dokumentos starp *Global Energia AG* un citu juridisku personu.

Papildus norādāms, ka tādā gadījumā, ja pieteicējs ogles nemaz nesaņēma, iespējams, pieteicējam bija jāpieprasa par šo starpību samaksātais PVN kā kļūdaini samaksātais nodoklis (iemaksāts lielāks nodoklis, nekā bija jāmaksā), nevis kategoriski jāpauž nevēlēšanās šo jautājumu analizēt un par to runāt, izskatot lietu mutvārdu procesā. Jo īpaši situācijā, kad tieši šiem darījumiem būtu ietekme uz situāciju kopumā, kā tiesa jau norādīja. Jo pretējā gadījumā pieteicējs faktiski 2023.gada 31.augustā ir sagatavojis tādus dokumentus, kas ir iemesls atzīt Lēmumu par tiesisku.

Atgriežoties pie jautājuma par Lēmuma tiesiskumu, kas ir šīs lietas pārbaudes priekšmets, tiesa lietas izskatīšanā atteica pieteicējam pievienot dokumentus par ogļu pārdošanas darījumiem vēlākajā periodā (2024.gada 18.novembrī), norādot, ka šādi apstākļi ne Sākotnējā lēmuma, ne Lēmuma pieņemšanas brīdī nepastāvēja, tāpēc nav pamata tos saistīt ar atbildētāja izdotā Lēmuma saturu. Vienlaikus tiesa bez ievērības neatstāja arī to, par ko jau iepriekš izteicās, proti, ka pieteicējs arvien papildina un maina paskaidrojumus, jo, ja no Liepājas 2023.gada 27.martā aizvesto ogļu atsavināšanas darījums ir noticis 2024.gada 18.novembrī, nav saprotams, kālab šī informācija netiek darīta zināma tiesai jau 2024.gada 14.decembra iesniegumā *(lietas 162.lapa)*, kad tiek likts uzsvars ar pieteicēju nesaistītu juridisko personu muitas procedūru pārbaudē, kaut gan pieteicējs taču ir 2024.gada 18.novembra ogļu pārdošanas darījuma puse, proti, persona, kuras rīcībā ir pierādījumi. Taču šādas ziņas parādās tikai ar 2024.gada 3.marta iesniegumu *(lietas 176.lapa)*. Tamdēļ tiesa, atsakot pievienot pierādījumus, vadījās no tā, ka nav konstatējama tieša saistība ar 2022.gada septembra – novembra perioda PVN pieprasījumu, proti, nav apstiprinājuma, ka iesniegtie darījuma dokumenti attiecas uz tām oglēm, kas tiek aplūkotas konkrētajā lietā, jo tikai sakrītošais darījuma apjoms (7154,148 tonnas) to neliecina, un rekomendēja pieteicējam ar jauno pierādījumu kopumu vērsties iestādē, beidzot sniedzot objektīvu un vispusīgu skaidrojumu un pierādījumus, lai iestāde pilnvērtīgi var aplūkot PVN atmaksu, ja tam ir saskatāms pamats, bet lietā pārbaudāmais Lēmums konkrētās lietas apstākļos ir tiesisks.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, 253.pantu, 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt *Tatenen Sp. z o. o.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2024.gada 31.janvāra lēmuma Nr.30.1/22.13/336 atcelšanu un pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas 258 794,10 EUR apmērā apstiprināšanas pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese E.Apīne