Lieta Nr.A420408113, AA43-0323-24/5
ECLI:LV:ADAT:2024:0422.A420408113.18.S

Administratīvā apgabaltiesa
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024.gada 22.aprīlī

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RDZ Energy" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmuma Nr.22.7/L-14202 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „RDZ Energy" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 14.decembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „RDZ Energy" pievienotās vērtības nodokļa un akcīzes nodokļa auditu par laiku no 2009.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 31.jūlijam un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2009. un 2010.gadu.

Pārbaudes rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmumu Nr.22.7/L-14202 kā administratīvā akta galīgo noformējumu pieteicējai samaksai budžetā papildus aprēķināta pievienotās vērtības nodokļa soda nauda, pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

Lēmums citstarp pamatots ar to, ka pieteicēja nepamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi 2010.gada jūnijā un jūlijā deklarētajām 14 dīzeļdegvielas piegādēm Polijas uzņēmumam *Kornet Trade Sp.z o.o.* (turpmāk – *Kornet*) jo šīs piegādes nav notikušas.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot lēmumu atcelt.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 14.decembra spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, atceļot pārsūdzēto lēmumu daļā par pieteicējai papildu samaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokļa soda naudu 141 711 latiem. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[3] Par tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[3.1] Lietuvas uzņēmums *UAB Grifskana* (turpmāk – *Grifskana*), Polijas uzņēmumi *Bator Sp.z o.o.* (turpmāk – *Bator*) un *DaT Sp.z o.o.* (turpmāk – *DaT*) ir pārvadātāji, no kuriem Lietuvas un Polijas nodokļu administrācija nesaņēma atbildes par piegāžu veiksmīgu norisi, taču faktiski piegādes veica arī citi uzņēmumi, un minētās piegādes dienests apstiprināja. Tātad nav pamata secinājumam, ka *Kornet* būtu bijis slikti pārbaudīts sadarbības partneris, kurš neveica saimniecisko darbību, kā arī nesaņēma piegādāto preci.

[3.2] Apstāklis, ka *Kornet* nav deklarējis darījumus ar pieteicēju vai ka pārvadātāji nesadarbojās ar nodokļu administrāciju, nepamato to, ka darījumi nav notikuši. Pieteicējai nav iespēju pārbaudīt, vai sadarbības partneris pilda savus likumā noteiktos pienākumus nodokļu jomā.

Dienests iesniedza apelācijas sūdzību par tiesas spriedumu pieteikuma apmierinātajā daļā.

[4] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību to neatzīst un norāda, ka nepilnības noformētajos dokumentos un ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtā informācija ļauj apšaubīt strīdus darījumu faktisko esību.

[5] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 21.oktobra spriedumu pieteikums apmierināts daļā, atceļot ar pārsūdzēto lēmumu noteiktos nodokļu maksājumus par dīzeļdegvielas piegādēm *Kornet*. Daļā par pieteicējai noteikto soda naudu 141 711 latiem pieteikums noraidīts.

Ar Senāta 2017.gada 27.decembra spriedumu Nr.SKA-182/2017 apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts pieteikuma noraidītajā daļā, bet atcelts daļā, ar kuru pieteikums apmierināts, un lieta nosūtīta apgabaltiesai jaunai izskatīšanai šajā daļā.

Ar Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 12.jūnija spriedumu pieteikums noraidīts daļā par dīzeļdegvielas piegādēm *Kornet*.

Ar Senāta 2019.gada 5.septembra spriedumu Nr.SKA-785/2019 apgabaltiesas spriedums atcelts un lieta daļā nodota jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

Ar Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 3.jūnija spriedumu pieteikums noraidīts daļā par dīzeļdegvielas piegādēm *Kornet*.

Ar Senāta 2023.gada 14.jūlija spriedumu Nr.SKA-98/2023 apgabaltiesas spriedums atcelts un lieta daļā nodota jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

[6] Dienests papildus paskaidro, ka apgabaltiesa pamatoti konstatēja, ka lietā esošie dokumenti neapliecina strīdus preču piegādi *Kornet*, jo satur būtiskus trūkumus. Pieteicēja nav tiesīga strīdus darījumiem piemērot nodokļa 0 procentu likmi, jo nav pierādījumu, ka degviela ir piegādāta citā Eiropas Savienības dalībvalstī un nonākusi tās ekonomiskajā apritē.

Motīvu daļa

[7] Lietā ir izšķirams strīds par pieteicējas tiesībām piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi 14 degvielas piegādes darījumiem ar *Kornet*.

[8] Priekšnoteikumi pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai darījumiem Eiropas Savienības teritorijā strīdus darījumu veikšanas brīdī – 2010.gada jūnijā un jūlijā – bija noteikti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmajā daļā. Minētā norma noteic, ka apliekamās personas preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā piemēro nodokļa 0 procentu likmi, ja 1) preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta dokumenti.

Minētā tiesību norma bija saskaņota ar Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK) 138.panta 1.punktu.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot minēto direktīvas normu, ir norādījusi, ka saskaņā ar šo normu dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai pārvadā uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, tomēr Savienībā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja, bet kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts (*2014.gada 9.oktobra sprieduma lietā Traum EOOD, C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, 23.punkts*).

Atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar šo preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un pārdevējs pierāda, ka minētās preces ir nosūtītas vai pārvadātas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai pārvadāšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (*Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Teleos plc, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, 42.punkts, 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek?Gabona Kft, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547, 31.punkts, 2014.gada 9.oktobra sprieduma lietā Traum EOOD, C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, 24.punkts*).

Tā kā direktīvā 2006/112/EK nav konkrētu noteikumu par to, kādi pierādījumi nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādām piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no nodokļa, lai nodrošinātu minēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek?Gabona Kft, C-273/11, , ECLI:EU:C:2012:547, 36.punkts*).

Atbilstoši Ministru kabineta noteikumu Nr.933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 331.punktam, piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmās daļas 2.punktu, ja preču transportēšanu nodrošina preču saņēmējs, par preču transportēšanas dokumentu var uzskatīt jebkuru dokumentu, kas apliecina preču nodošanas faktu pārvadātājam vai citai personai, kas nodrošina preču pārvadājumu. Savukārt, ja preces transportēšanu nodrošina preču nosūtītājs, izmantojot savu transportu, par preču transportēšanas dokumentu var uzskatīt jebkuru dokumentu, kas apliecina preču transportēšanas uzsākšanu (noteikumu 332.punkts).

Minēto noteikumu 336.punkts noteic, lai apliecinātu nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, apliekamās personas rīcībā jābūt dokumentiem, kuri nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību. Ja apliekamā persona, kas piegādājusi preces vai sniegusi pakalpojumus atbilstoši 28.pantam, nevar uzrādīt dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, tā maksā nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem atbilstoši 5.panta pirmajā vai trešajā daļā noteiktajai likmei.

[9] Rezumējot minēto, apgabaltiesa secina, ka nodokļa 0 procentu likme preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā ir piemērojama, izpildoties diviem priekšnoteikumiem: 1) preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti (t.i., preces ir faktiski izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas).

Preču nosūtītājam ir jāapliecina preču nosūtīšanas fakts, iesniedzot jebkurus dokumentus, kas apliecina preču nodošanu pārvadātājam vai preču transportēšanas uzsākšanu. Šiem dokumentiem nepārprotami jāapliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotība.

[10] Konkrētajā gadījumā nav strīda par to, ka dokumentos norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona. Strīds, pirmkārt, ir par to, vai preces ir faktiski izvestas no Latvijas Republikas teritorijas un vai pieteicējas iesniegtie dokumenti apliecina šo faktu.

[11] Vērtējot lietā iegūtos pierādījumus attiecībā uz piegādes darījumu norisi, apgabaltiesa atzīst, ka ir pierādīts degvielas iekraušanas fakts administratīvajos pavaddokumentos (turpmāk – AAD) norādītajos transportlīdzekļos. To apstiprina AS „Kurzemes degviela" akcīzes preču noliktavas naftas produktiem „Torņi" naftas bāzes izsniegtās caurlaides (*lietas 4.sējuma 47.–76.lapa*), preču reģistrācijas žurnāls akcīzes preču noliktavā (*lietas 3.sējuma 120.–130.lapa*), AS „Kurzemes degviela 2015.gada 17.jūlija apliecinājums (*lietas 3.sējuma 186.lapa*), par preču piegādēm noformētie AAD un starptautiskās pārvadājuma pavadzīmes (turpmāk – CMR), kā arī pieteicējas izrakstītie rēķini (*lietas 1.sējuma 208.–234.lapa, 2.sējuma 33.–35., 40.–41.lapa*). Proti, minētajos pierādījumos ietvertās ziņas apliecina, ka attiecīgajos datumos AAD norādītie transportlīdzekļi ir bijuši AS „Kurzemes degviela" naftas bāzē „Torņi" un tajos uzpildīta degviela daudzumā, kāds norādīts AAD, rēķinos un CMR.

[12] Tālāk pārbaudāms, vai prece – degviela – ir piegādāta *Kornet* un tādējādi faktiski izvesta no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti.

Administratīvā procesa likuma 153.panta trešā daļa noteic, ka fakts, kurš nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu, kurā piedalās tie paši procesa dalībnieki. Šī norma pieļauj izņēmuma gadījumu no lietas iztiesāšanas tiešuma principa– un principa, ka nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu,– un ļauj tiesai, izskatot administratīvo lietu, atsaukties uz citā lietā taisīta sprieduma motīvu daļā pierādītiem faktiem, ja abās lietās piedalījušies tie paši procesa dalībnieki.

Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 18.augusta sprieduma lietā Nr.A420575812, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RDZ Energy" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par akcīzes nodokļa pārmaksas atmaksu, motīvu daļā citstarp nodibināts, ka pieteicējas nosūtītā akcīzes prece (ar AAD LV103026000151000121 līdz LV103026000151000174) nav sasniegusi nosūtīšanas galamērķi – *Kornet* akcīzes preču noliktavu – un *Kornet* attiecīgo dīzeļdegvielas apjomu nav saņēmis (*sprieduma 12. un 14.punkts*). Apgabaltiesas spriedums ir stājies spēkā.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst par pierādītu faktu, ka strīdus prece nav piegādāta pavaddokumentos norādītajam preces saņēmējam *Kornet*.

[13] Tomēr tas vien, ka galamērķa valstī neapstiprinās, ka preces saņēmusi tieši rēķinā norādītā persona, pats par sevi nevar būt pamats secināt, ka vispār nav notikusi piegāde. Citiem vārdiem, preču nodošana citai personai, nevis rēķinā norādītajai, nav vienādojama ar to, ka vispār nav notikusi piegāde.

Tomēr šāda neatbilstība var būt pamats liegumam piemērot 0 procentu likmi, ja neatbilstība rēķinam ir tāda, ka tiešām vispār liedz konstatēt piegādes esību, vai arī ja tiek pierādīts, ka notikusi nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana un Latvijas nodokļu maksātājs zināja (tam bija

jāzina) par piegādes darījuma saistību ar to, kā arī tad, ja piegādātājs nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Eiropas Savienības iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā (*Senāta 2023.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-184/2023, ECLI:LV:AT:2023:1107.A420223719.11.S, 12.punkts*).

Šī vērtējuma ietvaros ir jāņem vērā, vai pieteicēja ir veikusi visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veikdama darījumus, pieteicēja nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, tajā pašā laikā paturot prātā, ka dienests nedrīkst noteikt nodokļu maksātājam veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes, kas jau ir dienesta kompetencē (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā SC Paper Consult SRL, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775, 50. un 51.punkts; 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek?Gabona Kft, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547, 48. un 53.punkts*).

[14] No pārsūdzētajā lēmumā ietvertā pamatojuma un tiesvedības procesā sniegtajiem dienesta paskaidrojumiem (*piemēram, lietas 3.sējuma 193.–197.lapa, 5.sējuma 167.–168.lapa, 6.sējuma 187.lapa*) secināms, ka pamats iegumam piemērot nodokļa 0 procentu likmi ir šādi apstākļi: preces nav saņemtas dokumentos norādītajā adresē Polijā un nav apstiprinājuma, ka tās saņēmis *Kornet*; pārvadātāji nav apstiprinājuši preču transportēšanu; konstatējami būtiski trūkumi preču piegādes dokumentos.

Līdz ar to pārbaudāms, vai dienesta norādītie apstākļi ir pietiekami, lai atzītu, ka nav izpildījušies likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmajā daļā noteiktie nosacījumi nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai darījumos ar *Kornet*.

Šajā vērtējumā, kā norādīts iepriekš, ir jāpievēršas tiem apstākļiem, kas norāda uz to, vai pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt par lietā konstatēto situāciju, ka preču piegāde Eiropas Savienībā nav notikusi, jo preces nav saņēmusi rēķinā norādītā persona.

[15] 2010.gada 28.jūnijā pieteicēja kā pārdevēja, *Kornet* kā pircējs un *OU Skysea* (turpmāk – *Skysea*) kā maksātājs noslēdza pārdošanas līgumu piegādēm ar automašīnām Nr.D/0074 (*lietas 1.sējuma 204.–207.lapa*).

Attiecībā uz līguma noslēgšanas apstākļiem pieteicēja 2015.gada 10.jūnija tiesas sēdē (*tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 215.–217.lapa, ieraksta laiks 00:36:23–00:42:00*) norādīja, ka tās ofisā Rīgā ieradās *Kornet* amatpersona, kura runāja krievu valodā, un vēl citas personas. Klienti paši atrada pieteicēju. Līgums tika noslēgts pēc tam, kad informācija par klientu tika pārbaudīta Eiropas Savienības reģistros. Līgumu sagatavoja pieteicējas darbinieks, izmantojot iepriekš izstrādātu sagatavi. Līgums tika parakstīts, tika saņemta priekšapmaksa, iekļaujot nodokļu garantiju. Pircējs organizēja piegādes, noteica transporta kompānijas un transportlīdzekļus, kas veica pārvadājumus. Pasūtījumi tika organizēti ar elektroniskā pasta sarakstes starpniecību.

2015.gada 31.jūlija rakstveida paskaidrojumos (*lietas 3.sējuma 2.–5.lapa*) pieteicēja skaidro, ka darījumu norises laikā pieteicēju pārstāvēja /amats/ /pers. J/ vai viņa palīdze /pers. K/, savukārt *Kornet* kontaktpersona bija /pers. L/. Komunikācija notika gan pa tālruni, gan ar elektroniskā pasta starpniecību. /pers. L/ izmantoja adresi /e-pasts/. Ar elektroniskā pasta starpniecību tika nosūtīti līgumi, to papildinājumi, maksājuma apliecinājumi, kā arī pieprasījumi nepieciešamajiem produktiem un to daudzumam.

2018.gada 1.februāra rakstveida paskaidrojumos (*lietas 4.sējuma 8.–11.lapa*) pieteicēja norāda, ka *Kornet* sazinājās par iespēju tikties un vienoties par sadarbību, tikšanās notika pieteicējas birojā, *Kornet* pārstāvēja direktors /pers. M/ (*/pers. M/*) un /pers. L/, kurš tika stādīts priekšā kā *Kornet* kontaktpersona. Pieteicēju pārstāvēja /amats/ /pers. J/ un/amats/ /pers. O/. Turpmākajā sadarbībā *Kornet* vārdā ar pieteicēju sazinājās /pers. L/. Saziņa notika pa tālruni un elektronisko pastu. Tā kā /pers. L/ tikšanās laikā tika mutiski pilnvarots veikt darījumus *Kornet* vārdā, pieteicējai nebija pamata apšaubīt, ka tālākajā saziņā viņš rīkojas tieši *Kornet* vārdā un interesēs. Pieteicējas kontaktpersonas darījumos ar šo klientu bija /pers. J/ un /pers. K/. Tā kā /pers. M/ runāja tikai poļu valodā, pieteicēja pieļauj, ka /pers. L/ darbojās kā *Kornet* brokeris un bija pieaicināts pārstāvēt tās intereses, jo pārvaldīja krievu un angļu valodu. /pers. L/ bija arī *Petrol Station SC* kontaktpersona. Par līguma nosacījumiem pieteicēja ar *Kornet* pārstāvjiem vienojās tikšanās laikā, pēc tam pieteicējas darbinieki sagatavoja līgumu un nosūtīja to uz *Kornet* norādīto elektroniskā pasta adresi. Ar parakstītajām līguma kopijām pieteicēja un *Kornet* apmainījās elektroniski, kas ir naftas produktu tirdzniecībā ierasta prakse.

[16] Apgabaltiesa pieteicējas paskaidrojumus vērtē kā kopumā saskanīgus, tie sniedz skaidru, saprotamu un loģisku priekšstatu par darījuma noslēgšanas apstākļiem.

Kaut arī pieteicēja darījuma noslēgšanas apstākļus ir konkretizējusi tikai apelācijas instances tiesā, bet apstrīdēšanas iesniegumā (*lietas 1.sējuma 40.–42.lapa*) un pieteikumā tiesai (*lietas 1.sējuma 10.–11.lapa*) sīkāk par darījuma apstākļiem nav skaidrojusi, apgabaltiesa ņem vērā, ka pieteicēja sākotnēji ir sniegusi pretargumentus auditā un pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem dienesta apsvērumiem (proti, ka dokumentos norādītie pārvadātāji nav apstiprinājuši preču transportēšanu no Latvijas uz Poliju un ka CMR sniedz nepatiesu informāciju par pārvadājumiem). Savukārt, vērtējot pirmās instances tiesas sēdes protokolā fiksētās pieteicējas pārstāves /pers. R/ atbildes uz tiesas jautājumiem par darījumu faktisko norisi (*lietas 1.sējuma 241.lapa*), apgabaltiesa ņem vērā, ka apelācijas instances tiesas sēdē /pers. R/ atzina, ka viņai kā pārstāvei tobrīd nebija zināmi darījuma faktiskie apstākļi un ka viņa ir kļūdījusies, norādot, ka pieteicēja atrada pārvadātājus (*2015.gada 10.jūnija tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 215.–217.lapa, ieraksta laiks 00:42:22–00:42:56*).

Pieteicējas paskaidrojumu ticamību pastiprina arī citi lietā iegūtie pierādījumi. Piemēram, izdruka no publiskā reģistra (*lietas 5.sējuma 97.–98.lapa*) apstiprina /pers. M/ pilnvaras rīkoties *Kornet* vārdā, savukārt elektroniskās sarakstes starp pieteicēju un /pers. L/ izdruka (/e-pasts/) (*lietas 3.sējuma 33.–51.lapa*) apstiprina pieteicējas skaidroto par līguma parakstīšanas apstākļiem un tālāko pušu saziņu līguma izpildē.

Apgabaltiesa nepiešķir būtisku nozīmi tam, ka pieteicēja sniegusi atšķirīgas ziņas par to, kādā valodā tikšanās laikā runāja *Kornet* amatpersona /pers. M/ – krievu (kā to pieteicēja apgalvoja 2015.gada 10.jūnija tiesas sēdē) vai poļu valodā (kā to pieteicēja norāda 2018.gada 1.februāra paskaidrojumos). Apgabaltiesa ņem vērā, ka 2015.gada jūnijā bija pagājuši pieci gadi kopš strīdus darījuma noslēgšanas, tādēļ atsevišķas notikuma detaļas atmiņā var nebūt saglabājušās, turklāt pieteicējas pārstāvji ar Polijas uzņēmuma amatpersonu tikās tikai vienu reizi.

Pieteicēja nav iesniegusi rakstveida pilnvarojumu /pers. L/, bet ir skaidrojusi, ka konkrētajā gadījumā bija pietiekami ar mutvārdu pilnvarojumu, ņemot vērā, ka sākotnējā tikšanās piedalījās arī *Kornet* /amats/ /pers. M/. Apgabaltiesa šos paskaidrojumus vērtē kā ticamus un atbilstošus konkrētā gadījumā apstākļiem un degvielas vairumtirdzniecības nozares komerciālajām paražām, kā to uzsver pieteicēja. Arī Senāts šajā lietā iepriekš norādījis, ka tiesību normas neizvirza prasību pēc darījumu partneri pārstāvošās personas rakstiska pilnvarojuma un identitātes padziļinātas pārbaudes, un tā nav arī vispārzināma prakse komercdarījumu slēgšanā (*2019.gada 5.septembra sprieduma Nr.SKA-785/2019 16.punkts*).

Turklāt pieteicējas rīcībā pirms strīdus piegāžu veikšanas bija informācija par *Baltchem S.A.* piešķirto atļauju akcīzes nodokļa noliktavai Ščecinā adresē, kas sakrīt ar rēķinos (*lietas 4.sējuma 88.–141.lapa*) norādīto preču izkraušanas vietu, kā arī akcīzes pilnvarojuma apliecinājums (*lietas 5.sējuma 101.–102.lapa, 105.lapa*). Informāciju par akcīzes nodokļa noliktavu pieteicēja saņēma tieši no /pers. L/ (*lietas 3.sējuma 30.–32.lapa*).

Šie pierādījumu apstiprina, ka pieteicēja bija veikusi no tās saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos par darījumu partnera amatpersonas pilnvarām un par preču izkraušanas vietas atbilstību normatīvo aktu prasībām.

[17] Vērtējot darījuma slēgšanas apstākļus, apgabaltiesa ņem vērā komercdarbībai raksturīgo ātro civiltiesisko apriti, kas prasa zināmu savstarpēju uzticēšanos.

Telefoniska vai elektroniska saziņa starptautiskos komercdarījumos ir plaši izplatīta, un šāda saziņas veida izmantošana pati par sevi neļauj nedz konstatēt piegādātāja labticības trūkumu vai nolaidību, nedz prezumēt, ka piegādātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās krāpšanā nodokļu jomā (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Enteco Baltic, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, 96.punkts*). Tāpat arī rakstisks pilnvarojums darījumu partneri pārstāvošajai personai nav ne tiesību normās izvirzīta prasība, ne arī vispārzināma prakse komercdarījumu slēgšanā (*Senāta 20109.gada 5.septembra sprieduma Nr.SKA-785/2019 16.punkts*).

Apgabaltiesa uzskata, ka konstatētajos apstākļos, pieteicējai pirms darījuma noslēgšanas tiekoties ar pircēja pārstāvjiem un vienojoties par darījuma būtiskajām sastāvdaļām, bet pēc tam elektroniski apmainoties ar informāciju par katras atsevišķas piegādes detaļām, tās rīcība nevar tikt vērtēta kā nesaprātīga vai komerciālajām paražām neatbilstoša.

[18] Pārdošanas līguma nosacījumi paredz, ka maksātājs nav vis preču pircējs, bet gan trešā persona – *Skysea*.

Pieteicēja skaidro, ka tirgo degvielu tikai ar priekšapmaksu, tādēļ *Kornet* piesaistījis uzņēmumu *Skysea*. Pieteicēja uzsver, ka degvielas tirdzniecībā šāda prakse ir izplatīta, tādēļ *Kornet* piedāvājums slēgt trīspusēju līgumu neraisīja aizdomas (*pieteicējas 2018.gada 1.februāra paskaidrojumi, lietas 4.sējuma 11.lapa*).

Vērtējot minētos apstākļus, apgabaltiesa ņem vērā pārdošanas līgumā iekļautos nosacījumus par norēķinu kārtību, kas paredz priekšapmaksas veikšanu un tādējādi ievērojami samazina pārdevēja risku. Tāpat vērā ņemams, ka samaksa par piegādāto degvielu tika veikta no *Skysea* bankas konta, tādējādi pieteicēja varēja paļauties, ka samaksu veic personas, kurām ir tiesības rīkoties ar šī uzņēmuma bankas kontu. Turklāt pieteicējas skaidroto par degvielas tirdzniecībā ierasto praksi piesaistīt trešās personas apstiprina lietā esošais 2010.gada 3.jūnija pārdošanas līgums starp pieteicēju kā pārdevēju, pircēju *Petrol Station SC* un maksātāju *Skysea* (*lietas 3.sējuma 24., 26.–28.lapa*). Tātad trešās personas – maksātāja – iesaiste darījuma izpildē bija pieteicējas ierasta prakse.

Tādējādi tas vien, ka līguma izpildē tiek piesaistīta trešā persona – maksātājs –, pats par sevi nerada šaubas par darījuma īstumu vai pircēja uzticamību. Šis apstāklis nav vērtējams kā tāds, kam katrā ziņā vajadzēja radīt pieteicējā šaubas par darījuma īstumu un iespējamu pircēja negodprātīgu rīcību.

[19] Dienests atzinis, ka nodokļa 0 procentu likme preču piegādēm nav piemērojama arī tālab, ka pārvadātāji nav apstiprinājuši preču transportēšanu: *Grifskana* noliedz dīzeļdegvielas pārvadāšanu no Latvijas uz Poliju, savukārt ar *Bator* un *DaT* Polijas nodokļu administrācijai nebija iespējams sazināties, un šie uzņēmumi neiesniedz nodokļu deklarācijas.

Apgabaltiesa konstatē, ka saskaņā ar pārdošanas līguma 3.punktu (*lietas 1.sējuma 204.lapa*) piegāde notiek atbilstoši *Incoterms 2000 FCA* nosacījumiem, kas paredz, ka pārdevējs preci nodod pircēja nozīmētajam transportētājam iepriekš noteiktā vietā (konkrētajā gadījumā – Saldus naftas bāzē „Torņi").

Saskaņā ar *FCA* noteikumiem preču transportu pasūta un apmaksā pircējs (konkrētajā gadījumā – *Kornet*).Tātad līdzēji ir vienojušies par tādu atbildības sadalījumu, ka pārvadātāja izvēle un nodrošināšana ir preces saņēmēja ziņā. No minētā izriet loģisks secinājums, ka pieteicējas rīcībā nebija citas informācijas par pārvadātāju, kā vien tā, ko pircēja vārdā sniedza /pers. L/. Pieteicēja nevarēja ietekmēt pārvadātāja izvēli, un tai arī nebija pienākuma veikt pircēja izvēlēto pārvadātāju pārbaudes.

No elektroniskās sarakstes starp /pers. L/ un pieteicēju (*lietas 3.sējuma 41.–51.lapa*) izriet, ka piegāžu dienā vai dienu pirms plānotā piegādes datuma no elektroniskā pasta adreses /e-pasts/ pieteicēja saņēma informāciju par pārvadātāju (transportlīdzekli, vadītāju), un šīs ziņas ir iekļautas pieteicējas izrakstītajos rēķinos un AAD. Turklāt no sarakstes ar /pers. L/ izriet, ka tika sniegta informācija par preču pārvadātāju arī par citām piegādēm *Kornet*, kuras dienests neapstrīdēja (piemēram, 2010.gada 21.jūlijā sniegtā informācija par pārvadātājiem, *lietas 3.sējuma 48.lapa*). Līdz ar to apgabaltiesa secina, ka pieteicēja, noformējot strīdus piegādes un nododot preces transportēšanai pircēja izvēlētajam pārvadātājam, ir rīkojusies savas ierastās komercprakses ietvaros.

Nepastāvot kādiem īpašiem apstākļiem, kuri šīs strīdus preču piegādes atšķir no citām pieteicējas parastās komercprakses ietvaros īstenotām piegādēm un kuri varētu liecināt par tās nepietiekamu rūpību, apgabaltiesa nesaskata pamatu pieteicējai pārmest konkrētu pārvadāju izvēli un šo pārvadātāju rīcību līguma izpildē.

[20] Vērtējot darījuma izpildi, apgabaltiesa ņem vērā, ka preces tika nodotas pircējam pēc priekšapmaksas saņemšanas: no iesniegtajām bankas konta izdrukām (*lietas 4.sējuma 38.–45.lapa*) konstatējams, ka *Skysea* pieteicējai saskaņā ar avansa rēķiniem pārskaitījis 940 575 USD, kas pārsniedz avansa rēķinos (*lietas 4.sējuma 20.–37.lapa*) norādīto kopējo summu 905 153,75 USD un gala rēķinos (iekļaujot visus rēķinus par pieteicējas veiktajām piegādēm *Kornet* laikā no 2010.gada 30.jūnija līdz 26.jūlijam, *lietas 4.sējuma 88.–141.lapa*) norādīto kopējo summu 926 700,10 USD. Arī no pieteicējas sniegtās grāmatvedības informācijas (*lietas 4.sējuma 46.lapa, 6.sējuma 132.–134.lapa*) un paskaidrojumiem (*lietas 6.sējuma 170.lapas reverss*) izriet, ka darījumos ar *Kornet* parasti veidojās pārmaksa. Savukārt no kredītiestāžu sniegtās informācijas (*lietas 5.sējuma 209.lapa, 6.sējuma 98.lapa*) izriet, ka internetbankā bija iespējams pārliecināties par ienākošo starptautisko maksājumu statusu un ka naudas līdzekļi vienas kredītiestāžu grupas ietvaros varēja tikt pārskaitīti vienas dienas ietvaros.

Tādējādi arī no šāda aspekta nav saskatāma pieteicējas pārlieka uzticēšanās pircējam vai vieglprātīga attieksme, preces nododot pircējam bez priekšapmaksas saņemšanas.

[21] Dienests, atbildot uz apgabaltiesas lūgumu sniegt skaidrojumu, kā strīdus piegādes atšķirās no citām pieteicējas veiktām dīzeļdegvielas piegādēm uz Poliju attiecīgajā laika periodā, norādīja uz šādiem četriem apstākļiem, kas tās atšķir no citām piegādēm: 1) strīdus preču piegādi nav apstiprinājušas Polijas un Lietuvas nodokļu administrācijas; 2) *Kornet* reģistrētajā darbības vietā saimnieciskā darbība nenotiek un nav iespējams konstatēt faktisko darbības vietu; 3) strīdus dokumentos norādītie preču pārvadātāji neapstiprina preču piegādi *Kornet*; 4) CMR nav preču saņēmēja atzīmes par strīdus preču saņemšanu

Pirmie trīs dienesta norādītie apstākļi, lai arī raksturo strīdus darījumu apstākļus, tomēr paši par sevi neraksturo pieteicējas labticīgumu: fakts, ka ārvalstu nodokļu administrācijas nav apstiprinājušas preču piegādes, norāda uz darījuma norises neatbilstību attaisnojuma dokumentiem un tādējādi sniedz objektīvu strīdus darījumu raksturojumu, kas, protams, to atšķir no citām piegādēm, bet vienlaikus nesniedz ziņas par pieteicējas iespējamo iesaisti nelegālā darījumā; arī ziņas par tās darījuma partneri un dienesta iegūtie pierādījumi attiecībā uz pārvadātājiem tiešā veidā nav attiecināmas uz pieteicējas lomu darījuma izpildē (*Kornet* fiktīvais raksturs pats par sevi nenozīmē, ka pieteicēja par to zināja).

Atšķirīgs vērtējums pirmšķietami izdarāms attiecībā uz CMR iekļautajām ziņām, jo var piekrist, ka būtiski trūkumi preču pavaddokumentos var būt pamats secinājumam par preču nosūtītāja nepietiekamu rūpību. Tādējādi ir pamats pievērsties to apstākļu vērtējumam, kas saistīti ar trūkumiem preču

piegādes dokumentos.

[22] Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicējas rīcībā esošajās CMR, kurās kā pārvadātāji norādīti *Grifskana*, *Bator* un *DaT*, nav atzīmes, ka preces saņēmis *Kornet*, jo CMR 24.ailē nav preču saņēmēja atzīmes par preču saņemšanu (zīmogs un paraksts), kā arī CMR 3.ailē nav norādīta konkrēta preču piegādes vieta (norādīts tikai Polija, Ļubļana vai Polija, Ščecina).

Pieteicēja savukārt argumentē, ka atsevišķas nebūtiskas nepilnības CMR nevarēja tai radīt šaubas par pārvadājumu sekmīgu norisi, jo tās rīcībā bija pareizi noformēti AAD.

[23] Izvērtējot uz strīdus piegādēm attiecināmās CMR (*lietas 6.sējuma 17., 28., 33., 37., 43., 64., 87.–91.lapa*), apgabaltiesa konstatē, ka tajās ir dienesta konstatētās nepilnības – 24.ailē (izņemot 2010.gada 21.jūlijā noformēto CMR Nr.815796 (*lietas 6.sējuma 64.lapa*), kuras 24.ailē par preču saņemšanu Saldū parakstījies autovadītājs /pers. Z/ (*/pers. Z/*)) nav preču saņēmēja atzīmes par preču saņemšanu, bet 3.ailē nav norādīta precīza preču piegādes vieta. Turklāt pieteicējas paskaidrojumi par CMR saņemšanu ir pretrunīgi: no vienas puses, pieteicēja apgalvo, ka tās rīcībā nebija CMR un pieteicēja tās ieguva no *Kornet* pēc tam, kad piegādes bija veiktas un dienests sāka pārbaudes par šīm piegādēm (*kasācijas sūdzība, lietas 6.sējuma 120.lapas reverss*), no otras puses, atbildot uz apgabaltiesas pieprasījumu sniegt informāciju par to, kad pieteicējas rīcībā nonāca CMR, tā norāda, ka CMR atveda pārvadātāja šoferi (parasti 10 dienu laikā pēc preču iekraušanas) vai *Kornet* pārstāvis /pers. L/ (*lietas 6.sējuma 170.lapa*).

No minētā apgabaltiesa secina, ka CMR tomēr nonāca pieteicējas rīcībā noteiktu laiku pēc strīdus piegāžu veikšanas. Tādējādi, aplūkojot CMR izolēti, pieteicējai vispārīgi vajadzēja rasties pamatotām šaubām par to, vai degviela ir sasniegusi paredzēto galamērķi – akcīzes noliktavu Polijā – un vai tā piegādāta tās darījumu partnerim *Kornet*.

Tomēr jāņem vērā, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja pārvietoja akcīzes preces atliktā akcīzes nodokļa režīmā un tādēļ varēja izmantot AAD kā transportēšanas dokumentu (likuma „Par akcīzes nodokli" 25.panta devītā daļa, Komisijas 1992.gada 11.septembra regula (EEK) Nr.2719/92 par administratīviem pavaddokumentiem akcīzes precēm, transportējot tās akcīzes nodokļu atlikšanas režīmā, Ministru kabineta 2004.gada 30.marta noteikumi Nr.215 „Akcīzes preču pavaddokumentu aprites un kontroles kārtība").

Pieteicējas iesniegtie AAD 3.eksemplāri par strīdus piegādēm *(lietas 1.sējuma 208.lapas reverss–234.lapa, 2.sējuma 33.lapa*) satur informāciju par preču saņēmēju, piegādes vietu, pārvadātāju, kā arī preču saņemšanas apliecinājumu (nodokļu vai muitas iestādes apliecinājumu, preču saņēmēja – *Kornet* – spiedogu un parakstu, noliktavas spiedogu, noliktavas vadītāja (*kierownik skladu*) spiedogu un parakstu), un šī informācija ir atbilstīga pārējiem attaisnojuma dokumentiem. Savukārt CMR satur atsauci uz konkrētu AAD.

Turklāt vērtējot, vai pieteicējai strīdus darījumu izpildes laikā – tātad pirms dienesta pārbaužu veikšanas, kad tika noskaidroti virkne būtisku apstākļu par preču tālāko transportēšanu un to saņēmēju, – bija pamats apšaubīt tās rīcībā nonākušās CMR, vērā ņemams, ka pieteicēja slēdza darījumus un pārdeva degvielu arī citiem uzņēmējiem Eiropas Savienībā. Aplūkojot CMR Nr.0290983 par preču piegādi 2010.gada 22.jūnijā *Petrol Station SC*, kurā piegādi nodrošinājis pārvadātājs *Grifskana*, apgabaltiesa secina, ka arī šajā CMR nav aizpildīta 24.aile, bet 3.ailē kā preču saņemšanas vieta norādīta Ļubļana, Polija. Tātad konstatējami identiski trūkumi, salīdzinot ar dienesta apstrīdēto piegādes darījumu 2010.gada 30.jūnijā. Tas nozīmē, ka par strīdus darījumiem noformētās CMR neatšķīrās no pārējiem pieteicējas rīcībā esošajiem preču transportēšanas pavaddokumentiem. Attiecīgi minētais neradīja pamatu pieteicējai veikt padziļinātas pārbaudes tieši attiecībā uz piegādēm *Kornet*.

Apgabaltiesa uzskata, ka šādos apstākļos, ņemot vērā pieteicējas rīcībā esošos attaisnojuma dokumentus un preču transportēšanas pavaddokumentus, pieteicējai nebija objektīva pamata apšaubīt preču nogādāšanu tās darījumu partnerim *Kornet*.

[24] Dienests uzskata, ka arī AAD satur nepilnīgu informāciju (C ailē nav norādīts preču saņēmēja vārds, uzvārds; C ailē nav Polijas kompetentās iestādes zīmoga; 8.ailē esošais dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Saldus nodaļas zīmogs apliecina dokumenta saņemšanu, bet ne pārvietošanas procedūras izpildi).

Apgabaltiesa piekrīt dienestam tiktāl, ka par strīdus piegādēm noformēto AAD 8.ailē esošais dienesta zīmogs pats par sevi neapliecina pārvietošanas procedūras izpildi, tomēr vienlaikus uzskata, ka AAD satur normatīvajos aktos noteikto informāciju: C aile satur gan preču saņēmēja, gan kompetentās iestādes apliecinājumu.

Dienests ir noskaidrojis, ka AAD C ailē norādītā persona /pers. AC/ (*/pers. AC/*) nav Ščecinas Muitas biroja darbinieks un viņam nebija tiesību apstiprināt AAD strīdus periodā (*lietas 5.sējuma 156.lapa*). Tomēr šis apstāklis neietilpst pieteicējas atbildības jomā – neesot tiešām vai netiešām norādēm par pieteicējas iesaisti preču saņēmēja vai citu nenoskaidrotu personu īstenotā krāpšanā, tai nevar pārmest, ka AAD apstiprinājusi persona, kurai nebija šādu tiesību, un vēl jo vairāk no minētā nevar atvasināt pieteicējas pašas apzinātu iesaistīšanos krāpšanā ar nodokļiem.

[25] Dienests apgabaltiesā ir iesniedzis 2010.gada 25.augustā noformēta AAD 3.eksemplāra kopiju kā paraugu tam, kādam būtu jābūt Polijas muitas iestādes zīmogam (*lietas 5.sējuma 169.lapa*). Lai gan minētā dokumenta kopija ir grūti salasāma, tomēr apgabaltiesa secina, ka noformējums atšķiras no šajā lietā iesniegtajiem AAD par strīdus piegādēm.

Lai precizētu minētos apstākļus un pārbaudītu dienesta iebildumu pamatotību, apgabaltiesa lūdza informēt, vai dienests strīdus periodā ir publiskojis informāciju par to, kā ir jāizskatās atzīmei par akcīzes preču saņemšanu saņēmēja muitas iestādē Eiropas Savienības valstīs (*lietas 5.sējuma 181.lapa*).

Dienests norādīja, ka informācija par 2010.gada atzīmēm, zīmogu paraugiem un to, kā ir jāizskatās atzīmei par akcīzes preču saņemšanu saņēmēja muitas iestādē Eiropas Savienības valstīs, bija dienesta Nodokļu pārvaldes Starptautiskās informācijas apmaiņas daļas rīcībā, šī informācija tika izmantota tikai dienesta darba vajadzībām un netika publiskota (*lietas 5.sējuma 193.lapa*).

Dienests pēc apgabaltiesas pieprasījuma ir iesniedzis vairākus strīdus periodā noformētus AAD par pieteicējas veiktām dīzeļdegvielas piegādēm uz Poliju, kas ilustrētu dienesta norādīto par atbilstību parastajai kārtībai (*lietas 6.sējuma 189., 191., 193.lapa*). Izvērtējot minētajās AAD ietverto informāciju, apgabaltiesa secina, ka tā pēc būtības neatšķiras no strīdus AAD norādītās informācijas – C ailē ir Polijas muitas dienesta darbinieka spiedogs un paraksts, preču saņēmēja spiedogs un paraksts, norāde par transportlīdzekli, noliktavas vadītāja spiedogs un paraksts, kā arī noliktavas spiedogs.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa neuzskata, ka no AAD, kas noformēti par strīdus piegādēm, iekļautās informācijas pieteicējai bija jārodas šaubām par darījumu īstumu un to, ka preces nav piegādātas *Kornet*.

[26] Apkopojot visu minēto, apgabaltiesa atzīst, ka attiecībā uz 14 strīdus piegādēm *Kornet* pieteicēja bija izpildījusi tiesību normās paredzētos priekšnoteikumus pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai, tādēļ pārsūdzētais dienesta lēmums daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis 45 293,91 lats, nokavējuma nauda 11 006,42 lati, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 3520,30 latiem un noteikta soda nauda 7146,12 lati (50 procenti no sākotnēji aprēķinātās soda naudas 13 588,17 latiem un704,06 latiem), ir atzīstams par prettiesisku.

Pieteicējas apelācijas sūdzība ir pamatota.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt daļā SIA „RDZ Energy" pieteikumu;

atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmumu Nr.22.7/L-14202, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis 45 293,91 lats, nokavējuma nauda 11 006,42 lati un soda nauda 7146,12 lati, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 3520,30 latiem;

piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA „RDZ Energy" (reģistrācijas numurs 44103026146) samaksāto valsts nodevu 85,37 *euro*, kas atlīdzināma no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

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

Tiesnese L.Konošonoka

Tiesnese S.Gintere

Tiesnese L.Vīnkalna