**Pienākums maksāt akcīzes nodokli, ja akcīzes preces tiek pārvietotas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā no Latvijas Republikas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti un tās nenonāk akcīzes preču noliktavā**

Likumā „Par akcīzes nodokli” Padomes 2008.gada 16.decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK normas, ir ieviestas, izmantojot citu struktūru. Minētajā direktīvā jautājumi par akcīzes nodokļa iekasējamību, tā uzlikšanas laiku un vietu, par nodokļa samaksu atbildīgajām personām, par nodokļa iekasējamības brīža un vietas noteikšanas kārtību tiek aplūkoti atsevišķi, savukārt Latvijas likumdevējs visus šos jautājumus ir sapludinājis, noregulējot katra akcīzes preču apritē iesaistītā tiesību subjekta tiesības un pienākumus konkrētās situācijās, turklāt raugoties no nodokļa maksāšanas pienākuma skatupunkta. Taču minētais neliedz konstatēt, ka likuma normas ir ieviestas, pilnībā atspoguļojot direktīvas mērķi un būtību.

Atbilstoši minētās direktīvas 10.panta 4.punkta pirmajā daļā nostiprinātajai prezumpcijai par nodokļa samaksu atbildīgajai personai pienākums maksāt akcīzes nodokli iestājas automātiski. Prezumpcijas atspēkošana atbrīvo no pienākuma maksāt nodokli tikai tādā gadījumā, ja noteiktā termiņā tiek iesniegti pierādījumi par to, ka pārkāpums nav noticis. Savukārt gadījumā, ja tiek iesniegti pierādījumi par pārkāpuma vietu un tie atspēko prezumpciju, tas tomēr vēl nenozīmē, ka šī persona tiek atbrīvota no pienākuma maksāt nodokli. No pienākuma maksāt nodokli var atbrīvot un nosūtītājā dalībvalstī samaksāto nodokli var atmaksāt tikai tad, ja nodoklis ir samaksāts dalībvalstī, kurā faktiski izdarīts pārkāpums. Prezumpcijas atspēkošanas procesam ir nozīme, taču tikai tiktāl, ciktāl tas tiek īstenots tiesību normās noteiktajā termiņā, kas dod pamatu paļauties, ka nodokli varēs piedzīt citā dalībvalstī. Turklāt, ievērojot minētā procesa būtību un sasniedzamos mērķus, tam būtu jānotiek, pirms tiek prasīta pārmaksas atmaksa.

Likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtā daļa noregulē jautājumu par pienākumu maksāt nodokli, uzskaitot visus priekšnoteikumus, kas no šā nodokļa maksāšanas pienākuma atbrīvo. Secināms, ka akcīzes nodoklis nav jāmaksā tad, ja izpildās priekšnoteikumi atliktā nodokļa maksāšanas režīma piemērošanai, proti, kad akcīzes preces nonāk citā akcīzes preču noliktavā. Ja šis fakts četru kalendāra mēnešu laikā no pārvietošanas sākuma dienas netiek apstiprināts, tad apstiprinātam noliktavas turētājam ir jāmaksā nodoklis. Nodoklis ir jāmaksā arī tad, ja četru mēnešu laikā pēc akcīzes preču nosūtīšanas Valsts ieņēmumu dienestam nav sniegti pierādījumi par vietu, kur pārkāpums izdarīts, kā arī pierādījumi, ka nodoklis par minētajām akcīzes precēm samaksāts citā dalībvalstī. Tas vien, ka tiek iesniegti pierādījumi par vietu, kur pārkāpums ir izdarīts, nenozīmē, ka apstiprināts noliktavas turētājs ir atbrīvojams no nodokļa samaksas pienākuma. No šāda pienākuma var atbrīvot tikai pierādījumi par to, ka akcīzes preces ir nonākušas galamērķī, vai arī pierādījumi par nodokļa samaksu citā dalībvalstī.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 23.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420575812, SKA-346/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1123.A420575812.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1123.A420575812.13.S)

Tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore Dzintra Amerika, senators Andris Guļāns, senatore Rudīte Vīduša

piedaloties pieteicējas SIA „RDz Energy” pārstāvjiem zvērinātai advokātei Alisai Leškovičai un [pers. A],

atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem [pers. B], [pers. C] un [pers. D],

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RDz Energy” pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par akcīzes nodokļa pārmaksas atmaksu, sakarā ar SIA „RDz Energy” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 29.jūnija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] 2010.gada 28.decembrī pieteicēja SIA „RDz Energy” saņēma Valsts ieņēmumu dienesta paziņojumu, kurā tika lūgts veikt korekcijas akcīzes nodokļa deklarācijās un samaksāt akcīzes nodokli 428 799,33 Ls, jo nav apstiprinājušās 2010.gada maijā, jūnijā un jūlijā īstenotās dīzeļdegvielas piegādes no pieteicējas akcīzes preču noliktavas uz akcīzes preču noliktavu Polijā pieteicējas sadarbības partneriem *Petrol Station S.C., Energy Eco Sp. z.o.o., Rynek 13 Sp. z.o.o.* un *Kornet Trade Sp. z.o.o*.

Pieteicēja, precizējot naftas produktu akcīzes nodokļa deklarāciju, deklarēja un samaksāja iekšzemes akcīzes nodokli. Vēlāk pieteicēja lūdza Valsts ieņēmumu dienestu atmaksāt akcīzes nodokļa pārmaksu. Valsts ieņēmumu dienesta Akcīzes pārvaldes direktors, pamatojoties uz likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturto un piekto daļu, atteica pieteicējai atmaksāt akcīzes nodokli, jo pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu darījumu esību vai deklarētā akcīzes nodokļa samaksu citā dalībvalstī. Pieteicēja šo lēmumu apstrīdēja. Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 19.jūnija lēmumu zemākas iestādes lēmums atcelts un uzdots no jauna izskatīt akcīzes nodokļa pārmaksas atmaksas lūgumu, jo pieteicējai, precizējot deklarācijas, neveidojas pārmaksas atmaksas lūgumā norādītā akcīzes nodokļa pārmaksa.

Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu tiesā, lūdzot izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru uzdotu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai pārmaksāto akcīzes nodokli un nokavējuma naudu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 29.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta ceturtās daļas 1.punkta „b” apakšpunktam, piektās daļas 1.punktam un sestās daļas 2.punktam atliktais nodokļa režīms ir īpašs nodokļa režīms, kuru ir tiesīgi īstenot likumā paredzētie subjekti, tostarp apstiprināts noliktavas turētājs, ar nosacījumu, ka Valsts ieņēmumu dienestā noteiktā termiņā tiek iesniegti pierādījumi par to, ka akcīzes preces patiešām nogādātas uz akcīzes preču noliktavu citā dalībvalstī. Šādi pierādījumi ir apstiprināta noliktavas turētāja iesniegti akcīzes preču pārvietošanas pavaddokumenti. Tajā pašā laikā šādu dokumentu iesniegšana neizslēdz dienesta tiesības pārbaudīt, vai nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti satur patiesu un faktiskajai situācijai atbilstošu informāciju. Atbilstoši Ministru kabineta 2004.gada 30.marta noteikumu Nr. 215 „Akcīzes preču pavaddokumentu aprites un kontroles kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 215) 79.punktam dienests sadarbībā ar citas dalībvalsts nodokļu administrāciju normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā saņem akcīzes preču saņemšanas citā dalībvalstī vai akcīzes preču eksporta noslēgšanas apstiprinājumu vai noliegumu. Dienesta tiesības kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību ir paredzētas arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta pirmās daļas 2.punktā.

Līdz ar to pieteicējai ir pienākums apliecināt preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz citu Eiropas Savienības valsti, iesniedzot transportēšanas dokumentu, kurā ir patiesa informācija par preču nosūtītāju vai preču transportētāju, kā arī par preču saņēmēju citā dalībvalstī, kurš ir apliecinājis, ka prece ir saņemta. Ja dokumentā norādītā informācija nav patiesa, tas atbilstoši likuma „Par grāmatvedību” 2.pantam nevar tikt atzīts par grāmatvedības dokumentu.

[2.2] Pieteicēja iesniegusi darījumus apstiprinošus dokumentus: pārdošanas līgumu, administratīvos pavaddokumentus, rēķinus un starptautiskās kravu pavadzīmes (*CMR*).

Pieteicējas iesniegtajā administratīvā pavaddokumenta 3.eksemplārā nav norādīta preču saņēmēja identifikācijas informācija, ir tikai Polijas uzņēmuma nosaukums un paraksts bez atšifrējuma, savukārt Valsts ieņēmumu dienesta zīmogs, datums, amatpersonas vārds, uzvārds un paraksts apstiprina to, ka ir izpildītas noteikumu Nr. 215 56.punkta prasības un dienests ir saņēmis administratīvā pavaddokumenta eksemplāru. Savukārt 4.eksemplārs netika iesniegts Polijas nodokļu administrācijai, kuru preču saņēmējam ir pienākums nodot saņēmējas dalībvalsts kompetentajām iestādēm. Tādēļ Latvijas kompetentās iestādes atzīme par 3.eksmplāra saņemšanu neliecina par pārvietošanas procedūras izpildi.

Turklāt no Komisijas 1992.gada 11.septembra regulas (EEK) Nr. 2719/92 par administratīviem pavaddokumentiem akcīzes precēm, transportējot tās akcīzes nodokļu atlikšanas režīmā (turpmāk – regula Nr. 2719/92) neizriet, ka nosūtītājas un arī saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes ikvienā gadījumā, kad notiek preču nosūtīšana no vienas akcīzes preču noliktavas uz citu, fiziski piedalās preču pārbaudē. Tādējādi administratīvā pavaddokumenta 3.eksemplāra esība automātiski nenozīmē, ka dienests ir apstiprinājis strīdus preču saņemšanu Polijas akcīzes noliktavā.

[2.3] Atbilstoši Padomes 2004.gada 16.novembra regulai (EK) Nr. 2073/2004 par administratīvu sadarbību akcīzes nodokļa jomā un noteikumu Nr. 215 79.punktam Valsts ieņēmumu dienests starptautiskās sadarbības ietvaros lūdza Polijas nodokļu administrācijai apstiprināt administratīvajos pavaddokumentos norādītās ziņas, vai prece un tās daudzums ir norādīts saņēmēja uzskaites sistēmā. Dienests no Polijas nodokļu administrācijas saņēma akcīzes preces pārvietošanas apstiprināšanas sistēmas (*movement verification system – MVS*) ziņojumus, no kuriem izriet, ka piegādes vietā nav apstiprinātu ierakstu saņēmēju reģistros un nav apstiprināts saņemtais apjoms.

[2.4] Izvērtējot lietā esošos dokumentus, konstatējams, ka lietā nav gūti pierādījumi, ka pieteicējas nosūtītā dīzeļdegviela ir sasniegusi savu galamērķi – Polijas sadarbības partneru akcīzes preču noliktavas. Priekšroka ir dodama Polijas nodokļu administrācijas pārvietošanas apstiprināšanas sistēmas ziņojumiem, nevis pieteicējas iesniegtajiem pavaddokumentiem un starptautiskajām preču transporta pavadzīmēm.

[2.5] Izvērtējot pieteicējas sniegto aprakstu par kontaktu nodibināšanu ar Polijas darījumu partneriem, secināms, ka pieteicējas sniegtā informācija pēc būtības nav pārbaudāma un ka procesa dalībnieka paskaidrojumi bez citiem pierādījumiem paši par sevi nav atzīstami par pierādījumiem.

[2.6] Pieteicēja iesniegusi elektronisko saraksti ar Polijas darījumu partneriem, kas veikta, izmantojot elektronisko adresi zenia71@mail.ru. No fakta, ka pieteicēja saņēmusi informāciju no minētās elektroniskās adreses, pieteicējai nevarēja rasties pārliecība par to, ka pieteicēja sarakstās ar Polijas jurisdikcijas komersantu, jo nav izskaidrojuma, kādēļ netiek lietots Polijas koda iekšējā līmeņa domēns (pl). Pieteicējai arī nevarēja rasties pārliecība, ka tā sarakstās tieši ar Polijas sadarbības partneriem. Līdz ar to pieteicējas iesniegtās elektroniskā pasta izdrukas nav uzskatāmas par ticamu pierādījumu. Tāpat pieteicēja, nodibinot kontaktus ar Polijas sadarbības partneriem, līgumiem nav pievienojusi sadarbības partnera reģistrācijas apliecību, lai pārliecinātos par uzņēmuma eksistenci, kā arī pārstāvja pilnvaru. Pieteicējas skaidrojums, ka finansiālā riska novēršanai tika prasīta priekšapmaksa, neattiecas uz nodokļu maksāšanas riskiem. Pieteicēja norāda uz neiespējamību iegūt informāciju no akcīzes preču noliktavām par to klientiem, taču pati pieteicēja balstījusies vienīgi uz elektronisko saraksti un telefona zvaniem.

[2.7] Ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas, ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par šādu situāciju, kas nepieļauj atbrīvot pieteicēju no akcīzes nodokļa samaksas. Šā vērtējuma ietvaros ir jāņem vērā, vai pieteicēja ir veikusi visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veikdama darījumu, 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.

Pieteicēja nav veikusi pasākumus, ko no tās var saprātīgi prasīt, lai pārliecinātos, ka tik tiešām ir sadarbojusies ar Polijas uzņēmumu *Kornet Trade Sp. z.o.o*. Par to neliecina neviens lietā esošs pierādījums. Pieteicējai nevarēja rasties pārliecība, ka, saņemot elektroniskā pasta sūtījumus no adreses zenia71@mail.ru, noslēgtā līguma paketē neesot vismaz Polijas uzņēmuma reģistrācijas apliecībai un kontaktpersonas rakstveida pilnvarai, tā tik tiešām sadarbojas ar konkrēto uzņēmumu. Nav pamata uzskatīt, ka pieteicējas amatpersonām nebūtu zināšanu par to, kā droši un veiksmīgi darboties biznesa vidē un ka telefona zvani vai elektroniskā pasta sūtījumi biznesa vidē nav droši kaut vai no komercnoslēpuma saglabāšanas viedokļa.

Pieteicēja argumentē, ka nevar uzņemties atbildību nedz par preču saņēmēja, nedz par preču pārvadātāju kā nodokļu maksātāju disciplīnas neievērošanu. Tomēr, vērtējot darījumu ekonomisko būtību, nav iespējama pilnīga norobežošanās no rēķinos norādītajiem preču saņēmējiem jeb pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem, kā arī no preču pārvadātājiem, kas it kā ir uzņēmušies pieteicējas preču piegādi. Ja uzņēmums veic reālu saimniecisko darbību un saņem preces no cita uzņēmuma, nav saprotams, kāpēc šim uzņēmumam būtu jāizvairās no preču saņemšanas deklarēšanas savos grāmatvedības dokumentos un attiecīgo pārskatu iesniegšanas nodokļu administrācijai. Tāpat nav izskaidrojams, kāpēc reālas saimnieciskās darbības veikšanas apstākļos Polijas uzņēmumam *Kornet Trade Sp. z.o.o*. būtu jāizvairās sniegt nodokļu administrācijai paskaidrojumus par preču iegādi, turklāt tādu, par kuru nodoklis nav aprēķināms un nav maksājams valsts budžetā.

Pieteicējai vajadzēja zināt, kam tā pārdod savu preci, un līdz ar to pārliecināties, vai šis uzņēmums reāli darbojas. Tāpat pieteicējai vajadzēja pārliecināties par to, kam tā nodod preces transportēšanai, kaut vai tā iemesla dēļ, lai nodrošinātos pret civiltiesiskajiem riskiem darījumu partneru noslēgto darījumu izpildē.

[2.8] Pieteicēja paskaidrojumā plaši apraksta to, kā tika nodibināti kontakti ar Polijas sadarbības partneriem, taču nav paskaidrojusi, kas ir izvēlējies pārvadātājus attiecīgos Polijas un Lietuvas uzņēmumus –, kā tika atrasti šie uzņēmumi, kas pārstāvēja šos uzņēmumus un ar kādām personām pieteicēja komunicēja, kā notika kravas iekraušana u.tml. darījumu raksturojošos apstākļus.

Savukārt sakarā ar pieteicējas minēto dienesta nekonsekvento rīcību, atzīstot preču piegādes Polijas sadarbības partneriem citos gadījumos, norādāms, ka atbilstoši ārvalstu nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai citos gadījumos tika konstatētas nepilnības dokumentu noformēšanā, piemēram, nepareizā preču piegādes adreses norādīšanā, taču tika konstatēta arī preču piegāde. Šādos apstākļos dienests atzinis, ka preču piegāde nepietiekamu pierādījumu dēļ nevar tikt apšaubīta.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Apgabaltiesa pareizi norāda, ka atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta ceturtās daļas 1.punkta „b” apakšpunktam būtiski ir konstatēt ne tikai to, ka akcīzes preces ir nogādātas no vienas dalībvalsts uz otru, bet arī citas dalībvalsts akcīzes preču noliktavā. Tomēr fakta konstatēšana, ka akcīzes preces netika nogādātas akcīzes preču noliktavā, ir pamats secinājumam, ka ir noticis pārkāpums, preces pārvietojot atliktā akcīzes nodokļa režīmā. Šāds pārkāpums, kura definīcija sniegta Padomes 2008.gada 16.decembra direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (turpmāk – direktīva 2008/118), 10.panta 6.punktā un kas nozīmē, ka akcīzes preču pārvietošana nav pabeigta atbilstoši direktīvas 20.panta 2.puntam, nav pietiekams pamats, lai secinātu, ka preču piegāde pircējiem kā tāda nav notikusi.

Secinot, ka ir noticis pārkāpums, apgabaltiesai bija jānosaka pārkāpuma izdarīšanas brīdis un vieta, lai noteiktu pieteicējas pienākumu maksāt akcīzes nodokli. Tas izriet no direktīvas 2008/118 preambulas 11.punkta, kā arī 10., 7. un 8.panta normām. Šādu apstākļu vērtējuma spriedumā nav, tostarp nav vērtētas pārvadātāju liecības, lai noteiktu pārkāpuma izdarīšanas brīdi.

No direktīvas 2008/118 10.panta 1., 2. un 4.punkta izriet, ka, nosakot vietu, kurā ir iekasējams akcīzes nodoklis, būtiska nozīme ir brīdim, kurā ir konstatēts/izdarīts pārkāpums.

Izskatāmajā lietā nekādi pārkāpumi akcīzes preču pārvietošanas laikā netika konstatēti. Tādi tika konstatēti vairākus mēnešus pēc preču pārvietošanas. Tādēļ ir piemērojams direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkts, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis ir jāmaksā tajā dalībvalstī un brīdī, kad pārvietošana sākta, bet tikai tad, ja nav iesniegti pierādījumi par preču pārvietošanas pabeigšanu vai vietu, kurā ticis izdarīts pārkāpums.

Latvijā direktīvas 2008/118 10.pants transponēts likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta otrajā, ceturtajā un piektajā daļā. Tiesa atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtajai daļai nav vērtējusi: 1) kad preces pārvietošana sākta, 2) vai nodokļu administrācijai ir iesniegti pierādījumi par darījuma likumību vai vietu, kur pārkāpums ir izdarīts, 3) vai šie pierādījumi ir iesniegti tiesību normās noteiktajā termiņā, 4) ja šādi pierādījumi ir iesniegti, vai tie ir pietiekoši, lai izdarītu secinājumu par vietu (t.i. valsti), kurā pārkāpums ir izdarīts, 5) ja pierādījumi ir pietiekoši, lai izdarītu secinājumu par pārkāpuma izdarīšanas vietu, vai ir piemērojama likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta otrā vai piektā daļa.

Nenoskaidrojot minētos apstākļus, tostarp vietu, kur pārkāpums ir izdarīts, tiesa ir izdarījusi kļūdainus un nepamatotus secinājumus, piemērojot prezumpciju, ka nodoklis ir jāmaksā tajā dalībvalstī un brīdī, kad pārvietošana sākta.

[3.2] Likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtajā un piektajā daļā ietvertais nosacījums, ka nodoklis atmaksājams tikai tad, ja ir iesniegti pierādījumi, ka nodoklis ir samaksāts citā dalībvalstī, pēc būtības rada situāciju, ka nodokļu maksātājam nav iespēju atgūt nepamatoti iekasēto nodokli arī tad, ja tiek uzrādīti pierādījumi par to, ka nodoklis ir jāmaksā citā dalībvalstī un ka nodoklis ir jāmaksā citai personai, t.i., personai, kas ir vainojama pie preču nelikumīgas novirzīšanas. Līdz ar to šāds regulējums neatbilst direktīvas 2008/118 tekstam un mērķim – panākt teritorialitātes principa ievērošanu, kā arī panākt taisnīguma un samērīguma principa ievērošanu. Tādējādi Latvijā direktīva 2008/118 nav ieviesta pareizi. Minēto principu pārkāpuma nepieļaujamību ir atzinusi Eiropas Savienības Tiesa 2016.gada 2.jūnija spriedumā lietā *Karelia*, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:398.

[3.3] Tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu un secinājumus nav balstījusi uz vispusīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai.

Tiesa pēc būtības spriedumā ir izmantojusi tos pašus argumentus un secinājumus, kādi izdarīti pievienotās vērtības nodokļa lietā Nr. A420408113, kurā Valsts ieņēmumu dienests ir apstrīdējis tikai daļu no darījumiem, proti, minētajā lietā dienests nav apšaubījis preču piegādes *Petrol Station S.C.*, kā arī ir apšaubījis tikai daļu no piegādēm *Kornet Trade Sp. z.o.o*. Tādējādi šajā lietā tiesai nebija pamata vispārināt secinājumus attiecībā uz visām piegādēm, saistībā ar kurām ir strīds par akcīzes nodokļa samaksas pienākumu.

Tiesa kļūdaini secinājusi, ka administratīvie pavaddokumenti nepierāda preču piegādes faktu. Akcīzes preču pārvadāšanā izmantojamie administratīvie pavaddokumenti un starptautiskās preču pārvadāšanas pavadzīmes ir pierādījumi piegādei. Ievērojot direktīvas 2008/118 24.pantu, regulu Nr. 2719/92, noteikumu Nr. 215 49. un 88.punktu, lai pārvietotu preces atliktā akcīzes nodokļa režīmā (kā tas bija pieteicējas gadījumā), primāri ir jābūt administratīvajam pavaddokumentam, kurus pieteicēja ir uzrādījusi.

Tiesa nepamatoti norādījusi uz tādu darījuma partnera pārbaudi, kāda pieteicējai nav jāveic, proti, pieteicējai nav pienākuma pārbaudīt darījuma partnera pārstāvja identitāti un pieprasīt rakstveida pilnvarojumu. Turklāt, lai pārliecinātos par pieteicējas sniegto paskaidrojumu patiesumu, ievērojot objektīvās izmeklēšanas principu, tiesai bija iespējams izsaukt lieciniekus.

Tiesa neatbilstoši pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem norādīja, ka pieteicēja nav sniegusi informāciju par to, kas izvēlējās transportētājus. Tiesa nav ņēmusi vērā ziņas, kas attiecībā uz transportētājiem ir pieteicējas elektroniskā pasta sarakstē, pieteicējas pārstāvja [pers. A] liecībā 2015.gada 10.jūnija tiesas sēdē, līgumā (kurā ietvertas atsauces uz *INCOTERMS 2000 FCA* nosacījumiem), 2015.gada 21.jūnija rakstveida paskaidrojumos, transporta pakalpojumu sniedzēju atbildēs uz pieteicējas pieprasījumu, citu valstu nodokļu administrācijai sniegtajā informācijā. Tiesa nav pat centusies noskaidrot, kurš bija atbildīgs par preces pārvadāšanu, lai gan šiem apstākļiem ir būtiska nozīme pārkāpuma izdarīšanas brīža, vietas un par nodokļa samaksu atbildīgās personas noskaidrošanā. Šāda pieeja ir pretēja Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 20.jūnija spriedumā lietā *Enteco Baltic*, C-108/17, ECLI:EU: C:2018:473, atzītajam.

[3.4] Tiesa nav vispusīgi un objektīvi izvērtējusi pierādījumus par pieteicējas rūpību un labticību, slēdzot pārdošanas darījumus. Pretēji tiesas secinājumiem pieteicēja ir veikusi visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai nepiedalītos nodokļu krāpšanā.

Pretēji Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai un nevērtējot citus pierādījumus, tiesa nepamatoti un pāragri uzskatījusi, ka preču pasūtīšana pa e-pastu vai telefonu pierāda pieteicējas ļaunprātīgo nodomu. Pieteicējas elektroniskā sarakste ar sadarbības partneriem neliecina par labticības trūkumu vai to, ka pieteicēja zināja par darījumu saistību ar krāpšanu. Secinājums, ka saziņa pa e-pastu un telefonu liecina par pieteicējas ļaunprātību vai nolaidību, ir pretrunā loģikas likumiem un biznesa loģikai.

[3.5] Pieteicēja lūgusi Senātu uzdot jautājumus Eiropas Savienības Tiesai par direktīvas 2008/118 normu interpretāciju un minētās direktīvas normu transponēšanas pareizību.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumus par pieteicējas kasācijas sūdzību, norādot, ka tā nav pamatota.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem. Savukārt Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvji kasācijas sūdzību neatzina, pamatojoties uz rakstveida paskaidrojumos norādīto.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir risināms jautājums par to, vai pieteicējai ir tiesības uz akcīzes nodokļa pārmaksas atmaksu. Lai šādas tiesības rastos, ir pārbaudāms, vai pieteicējai ir izveidojusies akcīzes nodokļa pārmaksa, kas savukārt atkarīgs no tā, vai pieteicējai izskatāmās lietas apstākļos bija pienākums maksāt akcīzes nodokli.

Administratīvā apgabaltiesa atzina, ka pieteicējai bija pienākums maksāt akcīzes nodokli un līdz ar to pieteicējai nav izveidojusies nodokļa pārmaksa. Taču pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nav pārbaudījusi visus apstākļus, kas šīs lietas kontekstā atbilstoši materiālo tiesību normām bija jāpārbauda, lai šādus secinājumus izdarītu.

Līdz ar to Senātam ir jāpārbauda, kādos apstākļos saskaņā ar tiesību normām iestājas pienākums maksāt akcīzes nodokli, un līdz ar to – kāds ir noskaidrojamo un novērtējamo apstākļu loks, kas ļautu izdarīt secinājumu par akcīzes nodokļa maksāšanas pienākuma iestāšanos. Tāpat arī ir jānoskaidro, kādiem priekšnoteikumiem iestājoties, no pienākuma maksāt akcīzes nodokli var atbrīvot un samaksāto nodokli atmaksāt.

[7] Akcīzes nodokļa piemērošanas jautājumus regulē direktīva 2008/118, kuras tiesību normas ir iekļautas likumā „Par akcīzes nodokli”.

No Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, piemērojot valsts tiesības, valsts tiesām tās ir jāinterpretē, cik vien iespējams, atbilstoši attiecīgās direktīvas tekstam un mērķim, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu un tātad panāktu atbilstību Līguma par Eiropas Savienības darbību 288.panta trešajai daļai. Šis valsts tiesību atbilstošas interpretācijas pienākums atbilst Līguma par Eiropas Savienības darbību sistēmai, jo tas ļauj valsts tiesām savas kompetences ietvaros nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti, iztiesājot tām iesniegtas lietas (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 24.janvāra sprieduma lietā „Dominguez”, C‑282/10, EU:C:2012:33, 24.punkts*).

Līdz ar to ir lietderīgi vispirms aplūkot direktīvas 2008/118 normas.

[8] No direktīvas 2008/118 tiesību normu sistēmas kopumā ir redzams tās mērķis noteikt vienotus noteikumus dalībvalstīm attiecībā uz akcīzes nodokļa iekasējamību. Uz to norāda arī direktīvas preambulas 8.apsvērums, kurā atzīts, ka nolūkā nodrošināt iekšējā tirgus pienācīgu darbību ir nepieciešams, lai akcīzes nodokļa jēdziens un nosacījumi nodokļa uzlikšanai visās dalībvalstīs būtu vienādi, tādēļ Kopienas līmenī ir skaidri jānosaka, kad akcīzes preces uzskatāmas par nodotām patēriņam un kam ir jāmaksā akcīzes nodokļi. Vienlaikus direktīva neregulē noteikumus par to, kā valstīm būtu jāuzliek un jāiekasē nodoklis (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2001.gada 22.novembra rīkojuma lietā „Michel SARL”, C-80/01, ECLI:EU:C:2001:632, 20.punkts*). Tieši pretēji, direktīvas 9.panta otrā daļa paredz, ka akcīzes nodokli uzliek un iekasē, un attiecīgā gadījumā atmaksā vai atlaiž saskaņā ar katras dalībvalsts paredzētu procedūru.

[9] Atbilstoši direktīvas 2008/112 mērķim tās 7.panta 1.punktā noteikts, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces nodod patēriņam, turklāt nodoklis ir uzliekams valstī, kurā notiek preču nodošana patēriņam. Tātad, lai arī atbilstoši direktīvas 2008/118 2.pantam akcīzes preces, kas nosauktas direktīvas 1.pantā, apliek ar akcīzes nodokli tad, kad preces ražo, tostarp arī, attiecīgos gadījumos, iegūst, Kopienas teritorijā, kā arī tad, kad preces importē Kopienas teritorijā, tomēr akcīzes nodoklis kļūst iekasējams tikai tad, kad akcīzes prece ir nodota patēriņam.

Direktīvas 2008/118 7.panta 2. un 3.punktā ir uzskaitīti gadījumi, kad ir uzskatāms, ka akcīzes prece ir nodota patēriņam. Panta 2.punkts citstarp paredz, ka „nodošana patēriņam” ir akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma. („a” apakšpunkts).

No direktīvas 7.panta 1.punkta ir redzams, ka akcīzes nodokļa iekasējamības kontekstā ir būtisks arī brīdis, kad akcīzes prece ir nodota patēriņam, jo tad nodoklis kļūst iekasējams, kā arī vieta, kur prece ir nodota patēriņam, jo no tā ir atkarīgs, kurā valstī nodoklis ir uzliekams.

Līdz ar to var piekrist pieteicējai, ka preču nodošanas patēriņam brīdis un vieta ir tie apstākļi, kas ir jānoskaidro akcīzes nodokļa maksāšanas pienākuma kontekstā.

[10] Kā tas izriet no direktīvas 2008/118 kopumā un kopsakarā ar direktīvas 7.panta 2. un 3.punktu, kur ir uzskaitīti nodošanas patēriņam gadījumi, tā pamatā neregulē to, kā katrā konkrētajā gadījumā būtu nosakāms nodošanas patēriņam brīdis un vieta. To faktiski noteic nodošanas patēriņam fakts un konkrētā gadījuma būtība. Tādējādi direktīva vienīgi definē, kas ir jāuzskata par nodošanu patēriņam (piemēram, nodošana patēriņam ir tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem (7.panta 2.punkta „b” apakšpunkts), vai arī nodošana patēriņam notiek, kad akcīzes preces saņem reģistrēts saņēmējs (7.panta 3.punkta „a” apakšpunkts)). Tādējādi gadījumā, ja ir strīds par to, vai nodoklis ir kļuvis iekasējams, šādā situācijā brīdis un vieta tiktu noskaidrota reizē ar nodošanas patēriņam fakta identificēšanu.

[11] Citādāk ir gadījumā, ja nodošana patēriņam ir notikusi, novirzot (arī nelikumīgi) akcīzes preces no atliktās nodokļa maksāšanas režīma (proti, akcīzes preču pārvietošana nav pabeigta jeb nav sasniegusi savu galamērķi, sk. direktīvas 10.panta 6.punktu, 20.panta 2.punktu un 17.panta 1.punkta „a” apakšpunkta „i”). Ievērojot apstākļu, kuros notiek novirzīšana, raksturu, proti, notiek preču pārvadājums, var rasties situācija, kad nav iespējams konstatēt pārkāpuma brīdi un/vai vietu. Līdz ar to direktīvā ir nostiprināta īpaša kārtība, kā šādā gadījumā tiek noteikta nodošanas patēriņam vieta un brīdis.

[12] Direktīvas 2008/118 preambulas 11.apsvērumā uzsvērts, ka pārkāpuma gadījumā akcīzes nodoklis būtu jāuzliek dalībvalstī, kuras teritorijā ir izdarīts pārkāpums, kas ir bijis par iemeslu preču nodošanai patēriņam vai, ja nav iespējams noteikt, kur tas ir izdarīts, – tajā dalībvalstī, kur tas tika konstatēts. Ja akcīzes preces nesasniedz galamērķi, bet nav konstatēts neviens pārkāpums, ir jāuzskata, ka pārkāpums ir izdarīts nosūtītājā dalībvalstī.

Tādējādi atkarībā no iespējas noskaidrot nepieciešamos faktus direktīvā 2008/118 ir paredzētas trīs situācijas, kā ir nosakāms nodošanas patēriņam brīdis un vieta.

Direktīvas 10.panta 1.punkts noteic: ja ir izdarīts pārkāpums, akcīzes preces pārvietojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, kā rezultātā tās nodotas patēriņam saskaņā ar 7.panta 2.punkta „a” apakšpunktu, nodošana patēriņam notiek dalībvalstī, kurā tika izdarīts attiecīgais pārkāpums.

Panta 2.punkts paredz: ja ir konstatēts pārkāpums, pārvietojot akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, kā rezultātā tās nodotas patēriņam saskaņā ar 7.panta 2.punkta „a” apakšpunktu, un nav iespējams noteikt, kur ticis izdarīts pārkāpums, uzskata, ka tas izdarīts attiecīgajā dalībvalstī un brīdī, kad pārkāpums konstatēts.

Savukārt direktīvas 10.panta 4.punkta pirmajā daļā noteikts: kad akcīzes preces, ko pārvieto, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, nav sasniegušas galamērķi un ja pārvietošanas brīdī nav konstatēts neviens pārkāpums, kura rezultātā akcīzes preces ir nodotas patēriņam saskaņā ar 7.panta 2.punkta „a” apakšpunktu, uzskata, ka pārkāpums ir izdarīts nosūtītājā dalībvalstī un brīdī, kad pārvietošana sākta, ja vien četru mēnešu laikā no pārvietošanas sākuma saskaņā ar 20.panta 1.punktu nosūtītājas dalībvalsts kompetentajām iestādēm netiek iesniegti pienācīgi pierādījumi par to, ka pārvietošana pabeigta saskaņā ar 20.panta 2.punktu, vai par vietu, kurā ticis izdarīts pārkāpums.

Kā redzams, direktīva reglamentē, kādiem priekšnoteikumiem iestājoties var izdarīt secinājumu par nodošanas patēriņam vietu un brīdi. Tas nozīmē, ka ir jānoskaidro, kura no situācijām – 10.panta 1., 2. vai 4.punkta pirmajā daļā minētā – ir iestājusies, kas arī ļaus izdarīt secinājumu par nodošanas patēriņam vietu un brīdi.

[13] Konkrētajā lietā nav šaubu, ka ir iestājies direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta pirmajā daļā minētais gadījums. Proti, Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka prece ir novirzīta no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, taču šis fakts nav konstatēts preču pārvietošanas brīdī. Dienests ir uzsācis nodokļa iekasēšanas procedūru tieši kontekstā ar šādu direktīvā noregulētu gadījumu (*Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 28.decembra vēstule, lietas 1.sēj., 20.–22.lp.*), kas Latvijas tiesību normās nostiprināts likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta sestās daļas 2.punktā un 34.panta ceturtajā daļā, savukārt pieteicēja procesa gaitā ir centusies pierādīt, ka pārkāpums nav noticis Latvijā, bet gan Polijā. Lai arī kasācijas sūdzībā ir arī tādi argumenti, kas neļauj viennozīmīgi izsecināt pieteicējas pozīciju, tomēr pamatā arī kasācijas sūdzībā ir risināts jautājums tieši par minētās direktīvas normas piemērošanu. Līdz ar to Senāts tālāk aplūkos no šīs tiesību normas izrietošās tiesiskās sekas.

[14] No direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta pirmās daļas teksta izriet, ka pārkāpuma vieta un brīdis tiek noteikts uz pieņēmuma pamata. Tādējādi tiek panākts, ka jebkurā gadījumā izpildās akcīzes nodokļa iekasējamības priekšnoteikumi (preces nodošanas patēriņam fakts, vieta un brīdis) un akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, kas valstij atbilstoši tās tiesību aktos noteiktajam par akcīzes nodokļa iekasēšanu dod tiesības prasīt par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgajai personai nodokļa samaksu (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2002.gada 12.decembra sprieduma lietā „Cipriani”, C-395/00, ECLI:EU:C:2002:751, 47.punkts*). Tādējādi, konstatējot direktīvas 10.panta 4.punkta pirmajā daļā minētos apstākļus, par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgajai personai iestājas nodokļa maksāšanas pienākums.

[15] Par uzliekamā akcīzes nodokļa samaksu atbildīgās personas ir uzskaitītas direktīvas 2008/118 8.panta 1.punktā. No šīs normas uzbūves redzams, ka par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgo personu noteic atkarībā no nodošanas patēriņam veida. Piemēram, par akcīzes preču ražošanu, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ir atbildīga persona, kas ražo preces, vai – nelikumīgas ražošanas gadījumā – jebkura cita persona, kas iesaistīta to ražošanā (direktīvas 8.panta 1.punkta „c” apakšpunkts).

Vienlaikus no 8.panta 1.punkta ir redzams, ka attiecībā uz viena veida nodošanu patēriņam direktīvā kā par nodokļa samaksu atbildīgā persona ir nosauktas vairākas personas. Piemēram, panta 1.punkta „a” apakšpunkts paredz, ka saistībā ar akcīzes preču novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma (7.panta 2.punkta „a” apakšpunkts) par uzliekamā akcīzes nodokļa samaksu atbildīgā persona ir: i) apstiprināts noliktavas turētājs, reģistrēts saņēmējs vai jebkura cita persona, kas novirza akcīzes preces no atliktās nodokļa maksāšanas režīma vai kuras vārdā tā to dara, vai, ja notiek nelikumīga novirzīšana no akcīzes preču noliktavas, jebkura cita šajā novirzīšanā iesaistīta persona; ii) ja ir izdarīts pārkāpums, pārvietojot akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, kā noteikts 10.panta 1., 2. un 4.punktā: apstiprināts noliktavas turētājs, reģistrēts nosūtītājs vai jebkura cita persona, kas sniedza maksājuma nodrošinājumu saskaņā ar 18.panta 1. un 2.punktu; vai jebkura persona, kas piedalījās nelikumīgā novirzīšanā un kura zināja vai kurai pamatoti būtu jāzina par to, ka novirzīšana bija nelikumīga.

Minētais nozīmē, ka direktīvā ir vienīgi uzskaitītas iespējamās atbildīgās personas, taču īsto atbildīgo personu noteic katra konkrētā gadījuma raksturs (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2001.gada 5.aprīļa sprieduma lietā „Van der Water”, C-325/99, ECLI:EU:C:2001:201, 41.punkts*).

[16] Direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta pirmās daļas kontekstā ir būtiski ņemt vērā, ka tajā paredzētā prezumpcija par pārkāpuma brīdi un vietu noteic arī par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgo personu. Proti, šīs personas pienākums maksāt nodokli ir atkarīgs nevis no tā, vai šī persona kaut kādā veidā ir atbildīga par pieļauto pārkāpumu, bet gan no tiesību normā nostiprinātās prezumpcijas. Tas citstarp nozīmē, ka šīs normas kontekstā nav jānoskaidro par nodokļa samaksu atbildīgā persona, jo tā jau ir zināma. Vēl jo vairāk šīs normas kontekstā nav jānoskaidro arī tas, vai par nodokļa samaksu atbildīgā persona kaut kādā veidā ir atbildīga par pārkāpuma pieļaušanu (citstarp, vai tā zināja vai tai vajadzēja zināt, ka novirzīšana ir bijusi nelikumīga).

[17] Ievērojot minēto, gadījumā, ja iestājas direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta pirmajā daļā minētie apstākļi, pienākums maksāt akcīzes nodokli iestājas uz tiesību normas pamata, un tam nav nepieciešams noskaidrot vēl kādus citus papildu apstākļus.

[18] Tomēr, kā tas redzams no direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta pirmās daļas teksta, prezumpcija par nodošanas patēriņam vietu un brīdi var tikt atspēkota, četru mēnešu laikā no preču pārvietošanas sākuma nosūtītājas dalībvalsts kompetentajām iestādēm iesniedzot pienācīgus pierādījumus par to, ka pārvietošana pabeigta saskaņā ar 20.panta 2.punktu, vai par vietu, kurā ticis izdarīts pārkāpums.

Tātad šajā normā par nodokļa samaksu atbildīgajai personai ir dota iespēja atspēkot normā minēto prezumpciju, kas tai ir jāizmanto četru mēnešu laikā no preču pārvietošanas sākuma brīža. Ievērojot to, ka šā termiņa mērķis ir nodrošināt nosūtītājam vai, atkarībā no apstākļiem, personai, kas garantēja akcīzes nodokļa maksāšanu, noteiktu aizsardzības līdzekli, ja tiek uzsākta nodokļa atgūšanas procedūra, un gadījumā, ja par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgā persona nav un nevarēja būt informēta par to, ka preces nav sasniegušas galamērķi (sal. *sprieduma lietā „Cipriani”* *50., 52. un 53.punkts*), tad pierādījumu iesniegšanas termiņš ir nosakāms atbilstoši direktīvas 2008/118 10.panta 4.punkta otrās daļas noteikumiem (noteic: ja persona, kura sniedz nodrošinājumu, kas minēts 18.pantā, nebija informēta vai varētu nebūt informēta par to, ka preces nav sasniegušas galamērķi, nosūtītājas dalībvalsts kompetentās iestādes tai dod vienu mēnesi laika no dienas, kad šī informācija tika paziņota, lai persona varētu sniegt pierādījumu par to, ka pārvietošana beigusies saskaņā ar 20.panta 2.punktu, vai par vietu, kurā ticis izdarīts pārkāpums).

[19] Normā uzskaitīto iesniedzamo pierādījumu raksturs liecina par to, ka tiem ir jābūt vērstiem vienīgi uz prezumpcijas par akcīzes preces nodošanu patēriņam brīdi un vietu atspēkošanu, ko var atspēkot ar pierādījumiem par to, ka pārkāpums nav noticis vispār (prece ir sasniegusi galamērķi – akcīzes preču noliktavu), vai arī, ka pārkāpums ir noticis citā dalībvalstī. Minētais norāda uz pārbaudāmo apstākļu loku, proti, pārbaudes priekšmetam šādā lietā vajadzētu būt vienīgi tam, vai par nodokļa samaksu atbildīgā persona pierādījumus ir iesniegusi noteiktā termiņā un vai šie pierādījumi atspēko normā minēto prezumpciju.

[20] Vienlaikus ir jāuzsver, ka prezumpcijas atspēkošanas mērķis pats par sevi nav vērsts uz to, lai atbrīvotu personu no nodokļa maksāšanas pienākuma, bet gan lai noskaidrotu, vai ir noticis pārkāpums un līdz ar to – nodokļa iekasējamības gadījums vai arī patieso (nevis prezumēto) pārkāpuma izdarīšanas vietu. Tas izriet no direktīvas 10.panta kopumā, kā arī no 10.panta 4.punkta teksta.

Ja tiek iesniegti pierādījumi par to, ka akcīzes preču pārvietošana ir pabeigta, proti, prece ir sasniegusi galamērķi – akcīzes preču noliktavu, tas secīgi izraisa atbrīvojumu no akcīzes nodokļa maksāšanas pienākuma.

Taču citas pārkāpuma izdarīšanas vietas noskaidrošana vienīgi ļauj attiecīgajai dalībvalstij, kurā ir noticis pārkāpums, uzsākt nodokļa iekasēšanas procedūru, pārbaudot visus nepieciešamos apstākļus, tostarp noskaidrojot par nodokļa samaksu atbildīgo personu, par kuru var kļūt jebkura no direktīvas 2008/118 8.panta panta 1.punkta „a” apakšpunkta „ii” minētajām personām (viena pati vai kopā ar kādu citu personu, sk. direktīvas 8.panta 2.punktu). Līdz ar to, pat ja prezumpcija tiek atspēkota un tā rezultātā tiek noskaidrots, kurā dalībvalstī pārkāpums ir faktiski izdarīts, tādējādi ļaujot piemērot 10.panta 1.punktu, tas tomēr neļauj uzskatīt, ka direktīvas 10.panta 4.punktā prezumētā par nodokļa samaksu atbildīgā persona tiek atbrīvota no pienākuma maksāt nodokli un ka tai ir automātiski atmaksājams nosūtītājā dalībvalstī samaksātais akcīzes nodoklis. Uz to tiešā tekstā norāda direktīvas 2008/118 10.panta 5.punkts.

[21] Direktīvas 2008/118 10.panta 5.punkta pirmā daļa paredz: [t]aču, ja 2. un 4.punktā minētajās situācijās, pirms ir pagājuši trīs gadi no dienas, kad pārvietošana sākta saskaņā ar 20.panta 1.punktu, noskaidro, kurā dalībvalstī pārkāpums ir faktiski izdarīts, piemēro 1.punktu. Atbilstoši punkta otrajai daļai šādos gadījumos dalībvalsts, kur tika izdarīts pārkāpums, kompetentās iestādes informē tās dalībvalsts, kurā uzlika akcīzes nodokli, kompetentās iestādes, kas nodokli atlīdzina vai atlaiž pēc tam, kad sniegts pierādījums par akcīzes nodokļa iekasēšanu otrā dalībvalstī.

Tātad priekšnoteikums atbrīvošanai no pienākuma maksāt nodokli un nosūtītājā dalībvalstī samaksātā nodokļa atmaksai ir fakts par to, ka pārkāpums nav noticis vispār (prece ir sasniegusi galamērķi), vai arī nodoklis ir samaksāts dalībvalstī, kurā faktiski izdarīts pārkāpums.

Šāda pieeja atbilst kopējai no direktīvas 2008/118 izsecināmai nostājai, ka jebkurā gadījumā ir jānodrošina akcīzes nodokļa iekasējamība (kas tiek nodrošināta citstarp ar 10.panta 4.punktā minētās prezumpcijas iedibināšanu) un līdz ar to arī tiesības iekasēt akcīzes nodokli. Uz apstākli, ka akcīzes nodoklim ir jābūt iekasētam jebkurā gadījumā (izņemot gadījumu, ja pārkāpums nav noticis vispār), norāda arī direktīvas 2008/118 18.panta 1.punkts, kas noteic, ka nosūtītājas dalībvalsts kompetentās iestādes saskaņā ar to paredzētiem nosacījumiem pieprasa, lai risks, kas saistīts ar preču pārvietošanu atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, būtu segts ar nodrošinājumu, ko sniedz apstiprināts noliktavas turētājs–nosūtītājs vai reģistrēts nosūtītājs. Tātad apstiprinātam noliktavas turētājam–nosūtītājam ir jāuzņemas risks par akcīzes nodokļa nomaksu gadījumā, ja akcīzes preču pārvietošana netiek noslēgta (sk. arī direktīvas 2008/118 preambulas 19.punktu, kas paredz: lai nodrošinātu akcīzes nodokļa samaksu arī tad, ja akcīzes preču pārvietošana netiek noslēgta, dalībvalstīm ir jāpieprasa nodrošinājums, kas saskaņā ar dalībvalstu paredzētiem nosacījumiem būtu jāiesniedz preču nosūtīšanas apstiprinātam noliktavas turētājam vai reģistrētam nosūtītājam, vai, ja nosūtītāja dalībvalsts to atļauj, citam pārvietošanā iesaistītam dalībniekam). Tādējādi persona, kas ir uzņēmusies šo risku, no pienākuma maksāt nodokli var tikt atbrīvota tikai tad, ja vairs nepastāv akcīzes nodokļa nenomaksāšanas risks.

[22] Apkopojot minēto, no direktīvas 2008/118 izriet, ka, iestājoties direktīvas 10.panta 4.punkta pirmajā daļā nostiprinātajai prezumpcijai, par nodokļa samaksu atbildīgajai personai pienākums maksāt akcīzes nodokli iestājas automātiski. Prezumpcijas atspēkošana atbrīvo no pienākuma maksāt nodokli tikai tādā gadījumā, ja noteiktā termiņā tiek iesniegti pierādījumi par to, ka pārkāpums nav noticis. Savukārt gadījumā, ja tiek iesniegti pierādījumi par pārkāpuma vietu un tie atspēko prezumpciju, tas tomēr vēl nenozīmē, ka šī persona tiek atbrīvota no pienākuma maksāt nodokli. No pienākuma maksāt nodokli var atbrīvot un nosūtītājā dalībvalstī samaksāto nodokli var atmaksāt tikai tad, ja nodoklis ir samaksāts dalībvalstī, kurā faktiski izdarīts pārkāpums.

[23] Direktīvas 2008/118 normas, kas skar akcīzes preču nodošanu patēriņam sakarā ar to novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, atbildīgās personas, nodošanas patēriņam brīža un vietas noteikšanu, kā arī nodokļa maksāšanas pienākuma iestāšanos un atbrīvojumu no šā pienākuma, ir transponētas turpmāk minētajās likuma „Par akcīzes nodokli” normās.

Likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta piektās daļas 1.punkts noteic, ka apstiprināts noliktavas turētājs, kas veic šā panta ceturtajā daļā minētās darbības (tostarp pārvieto akcīzes preces no akcīzes preču noliktavas Latvijas Republikā uz akcīzes preču noliktavu citā dalībvalstī – likuma 25.panta ceturtās daļas 1.punkta „b” apakšpunkts), nemaksā nodokli, ja, izmantojot šā panta devītajā daļā minēto elektronisko administratīvo dokumentu datorizētās sistēmas ietvaros, Valsts ieņēmumu dienestam tiek apliecināts vai iesniegti pierādījumi, ka akcīzes preces ir saņemtas akcīzes preču noliktavā Latvijas Republikā vai citā dalībvalstī.

Atbilstoši 25.panta sestās daļas 2.punktam apstiprināts noliktavas turētājs samaksā nodokli, ja Valsts ieņēmumu dienests nav saņēmis apliecinājumu vai pierādījumus par šā panta piektajā daļā minēto nosacījumu izpildi četru kalendāra mēnešu laikā no pārvietošanas sākuma dienas – par akcīzes precēm, kas pārvietotas uz citām dalībvalstīm.

Savukārt panta septītā daļa noteic: ja šā panta otrajā un piektajā daļā minētie nosacījumi izpildās pēc noteiktā termiņa, bet ne vēlāk kā triju gadu laikā no pārvietošanas sākuma, samaksāto nodokli pārskaita turpmākajiem nodokļa maksājumiem vai atmaksā 30 dienu laikā pēc attiecīgā nodokļa maksātāja rakstveida pieprasījuma saņemšanas.

Likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtā daļa noteic: gadījumā, kad, pārvietojot akcīzes preces no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti, tās nenonāk paredzētajā vietā un nav iespējams konstatēt, kur pārkāpums izdarīts, akcīzes preču nosūtītājs samaksā nodokli saskaņā ar šo likumu, ja šajā likumā nav paredzēts citādi un ja četru mēnešu laikā pēc akcīzes preču nosūtīšanas Valsts ieņēmumu dienestam nav sniegti pierādījumi par darījuma likumību vai vietu, kur pārkāpums izdarīts, kā arī pierādījumi, ka nodoklis par minētajām akcīzes precēm samaksāts citā dalībvalstī.

Savukārt 34.panta piektā daļa (*2010.gada 20.decembra likuma redakcijā, kas stājās spēkā 2011.gada 1.janvārī*) noteic: ja triju gadu laikā tiek konstatēts, ka šā panta ceturtajā daļā minētais pārkāpums izdarīts citā dalībvalstī un tiek iesniegti pierādījumi, ka šajā gadījumā nodoklis samaksāts attiecīgajā dalībvalstī, attiecīgajai personai atmaksā Latvijas Republikā samaksāto nodokli.

No minētajām normām ir redzams, ka likumā direktīvas normas ir ieviestas, izmantojot citu struktūru. Direktīvā jautājumi par akcīzes nodokļa iekasējamību, tā uzlikšanas laiku un vietu, par nodokļa samaksu atbildīgajām personām, par nodokļa iekasējamības brīža un vietas noteikšanas kārtību tiek aplūkoti atsevišķi, savukārt Latvijas likumdevējs visus šos jautājumus ir sapludinājis, noregulējot katra akcīzes preču apritē iesaistītā tiesību subjekta tiesības un pienākumus konkrētās situācijās, turklāt raugoties no nodokļa maksāšanas pienākuma skatupunkta. Taču minētais neliedz konstatēt, ka likuma normas ir ieviestas, pilnībā atspoguļojot direktīvas mērķi un būtību.

Tātad no šīm tiesību normām kopsakarā izriet, ka akcīzes nodoklis nav jāmaksā tad, ja izpildās priekšnoteikumi atliktā nodokļa maksāšanas režīma piemērošanai, proti, kad akcīzes preces nonāk citā akcīzes preču noliktavā. Ja šis fakts četru kalendāra mēnešu laikā no pārvietošanas sākuma dienas netiek apstiprināts, tad apstiprinātam noliktavas turētājam ir jāmaksā nodoklis. Nodoklis ir jāmaksā arī tad, ja četru mēnešu laikā pēc akcīzes preču nosūtīšanas Valsts ieņēmumu dienestam nav sniegti pierādījumi par vietu, kur pārkāpums izdarīts, kā arī pierādījumi, ka nodoklis par minētajām akcīzes precēm samaksāts citā dalībvalstī. Minētais pēc būtības atbilst direktīvā noteiktajam, ka tas vien, ka tiek iesniegti pierādījumi par vietu, kur pārkāpums ir izdarīts, nenozīmē, ka apstiprināts noliktavas turētājs ir atbrīvojams no nodokļa samaksas pienākuma. No šāda pienākuma var atbrīvot tikai pierādījumi par to, ka akcīzes preces ir nonākušas galamērķī, vai arī pierādījumi par nodokļa samaksu citā dalībvalstī. Tādējādi, ievērojot to, ka likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtā daļa noregulē jautājumu par pienākumu maksāt nodokli, tad tiesību normā pamatoti ir uzskaitīti visi priekšnoteikumi, kas no šā nodokļa maksāšanas pienākuma atbrīvo.

Ievērojot minēto, lai noskaidrotu, vai pieteicējai ir tiesības uz akcīzes nodokļa pārmaksas atmaksu, šīs lietas kontekstā ir jānoskaidro vienīgi tas, vai akcīzes preces ir sasniegušas galamērķi – akcīzes preču noliktavu Polijā, vai arī – vai akcīzes nodoklis ir samaksāts citā dalībvalstī.

[24] Pārbaudot Administratīvās apgabaltiesas spriedumu kontekstā ar iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir nepareizi izskatījusi lietu.

Lai arī apgabaltiesa ir pārbaudījusi, vai pieteicējas nosūtītā degviela ir sasniegusi savu galamērķi – darījumu partneru akcīzes preču noliktavu, konstatējot, ka tas nav noticis, tomēr, apgabaltiesas ieskatā, pieteicējas pienākumu maksāt akcīzes nodokli noteica pieteicējas labticība, proti, tas, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par to, ka preces nav nonākušas pie Polijas uzņēmumiem. Tādējādi apgabaltiesas atzinums, ka pieteicējai pamatoti uzlikts pienākums samaksāt nodokli, ir balstīts uz nepareizu likuma „Par akcīzes nodokli” tiesību normu interpretāciju un secīgi – uz apstākļiem, no kuriem nav atkarīgs pienākums maksāt akcīzes nodokli. Vienlaikus tiesa nav noskaidrojusi arī to, vai akcīzes nodoklis nav samaksāts citā dalībvalstī, kas varētu būt pamats atbrīvojumam no nodokļa maksāšanas pienākuma nosūtītājā dalībvalstī – Latvijā.

Šādos apstākļos spriedums ir atceļams.

Pieteicējas šī procesa gaitā jau no paša sākuma izvirzītie argumenti liecina, ka tā ir vienisprātis ar Valsts ieņēmumu dienestu par to, ka ir noticis pārkāpums, proti, prece nav nonākusi galamērķī – akcīzes preču noliktavā –, tāpēc uzskatījusi par nepieciešamu pierādīt pārkāpuma izdarīšanas vietu (sk. *pieteicējas 2011.gada 27.janvāra atbildi uz dienesta vēstuli, lietas 1.sēj. 23.–25.lp.*), un šādu pozīciju uzturējusi līdz pat kasācijas sūdzībai. Tomēr kasācijas sūdzībā ir izvirzīti arī tādi argumenti, ar kuriem pieteicēja apšauba apgabaltiesas konstatējuma par preces nenonākšanu galamērķī pamatotību. Proti, apgabaltiesa esot atsaukusies uz Valsts ieņēmumu dienesta sagatavotajiem akcīzes preču pārvietošanas apstiprināšanas sistēmas (MVS) ziņojumiem, nevis Polijas nodokļu administrācijas sniegtajām atbildēm, tādējādi neesot skaidrs, uz ko tiesa balstās, pamatojot to, ka prece nav nonākusi galamērķī – akcīzes preču noliktavā. Lai gan pieteicējas argumenti ir viens otru izslēdzoši un tādējādi varētu liecināt, ka tie izvirzīti tikai formālu iemeslu dēļ, tomēr tiesai ir jāpārbauda, vai par šo faktu – preces nenonākšanu galamērķī – vispār ir strīds, ja ir – vai lietā ir pierādījumi, ka prece nav nonākusi galamērķī. Tiesai arī jāiegūst ziņas par to, vai triju gadu laikā no preču pārvietošanas sākuma nav konstatēts fakts par preču nonākšanu galamērķī.

[25] Pieteicēja kasācijas sūdzībā izvirzījusi virkni argumentu par to, kā ir nosakāma pārkāpuma izdarīšanas vieta, kur ir noticis pārkāpums un kādi pierādījumi to apliecina, šai sakarā arī norādot uz apgabaltiesas pieļautajiem pārkāpumiem pierādījumu vērtēšanā. Pieteicēja ir norādījusi, ka lietā ir pierādīts, ka preces ir nodotas pārvadātājiem, ka pārvadātāji ir veikuši pārvadājumu un ka pieteicējas darījumu partneri preces ir saņēmuši, kas ļauj secināt, ka pārkāpums ir noticis Polijā. Līdz ar to atbilstoši teritorialitātes principam, saskaņā ar kuru nodokli iekasē tajā dalībvalstī, kurā pārkāpums ir pieļauts, Valsts ieņēmumu dienestam nebija tiesību pieprasīt no pieteicējas Polijā maksājamo nodokli. Šai sakarā pieteicēja norāda uz tiesas pienākumu pārbaudīt, vai dienests pamatoti ir piemērojis likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturto daļu, nevis panta otro daļu, kas paredz: ja, pārvietojot akcīzes preces no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti vai no citas dalībvalsts uz Latvijas Republiku, izdarīts pārkāpums, kas attiecas uz nodokļa maksāšanu, nodokli tajā dalībvalstī, kurā pārkāpums izdarīts, samaksā persona, kura pārvieto akcīzes preces.

Tātad pieteicēja ar šiem argumentiem vēlas atspēkot prezumpciju par pārkāpuma izdarīšanas brīdi un vietu, uzskatot, ka pārkāpums ir noticis Polijā un līdz ar to arī nodoklis ir maksājams Polijā, tāpēc no pieteicējas nodokli nevarēja pieprasīt.

Kā tas ir norādīts iepriekš, pat ja prezumpcija par pārkāpuma izdarīšanas brīdi un vietu tiek atspēkota, iesniedzot pierādījumus par pārkāpuma izdarīšanas vietu, tas vēl neatbrīvo par nodokļa samaksu atbildīgo personu no pienākuma maksāt nodokli. Līdz ar to prasījuma par nodokļa pārmaksas atmaksu kontekstā šim apstāklim pašam par sevi nav nozīmes, nozīme ir tam, vai tiek konstatēts, ka pārkāpums nav noticis vispār, vai arī, ka nodoklis ir samaksāts citā dalībvalstī.

[26] Tomēr minētais nenozīmē, ka tādējādi iespēja atspēkot prezumpciju zaudē jebkādu savu nozīmi. Iepriekš jau ir norādīts, ka prezumpcijas atspēkošanas mērķis ir noskaidrot patieso pārkāpuma izdarīšanas vietu. Tas ļauj pārnest nodokļa iekasēšanas procedūru uz valsti, kur pārkāpums ir noticis (direktīvas 2008/118 10.panta 1.punkts, attiecīgi – likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta otrā daļa), kur arī veic visas nepieciešamās darbības par nodokļa samaksu atbildīgās personas noskaidrošanai un nodokļa iekasēšanai. Tādējādi var secināt, ka īstās pārkāpuma vietas noskaidrošana kalpo kā starpposms un arī pamats turpmākai nodokļa iekasēšanas procedūrai citā dalībvalstī.

[27] Atbilstoši tiesiskās noteiktības un stabilitātes principiem nodokļa iekasēšanai ir noteikti ierobežoti termiņi (Latvijā – 3 gadi). Līdz ar to prezumpcijas atspēkošanas procesam būtu jānorit ātri un sekmīgi, proti, tā, lai citai dalībvalstij būtu iespējams uzsākt savu procesu un piedzīt no atbildīgajām personām nodokli. Tāpēc direktīvas 2008/118 10.panta 4.punktā ir noteikti ierobežojoši termiņi pierādījumu iesniegšanai, proti, tie ir noteikti ar mērķi ne tikai nodrošināt iespēju atspēkot prezumpciju, bet arī tāpēc, lai prezumpcijas atspēkošanas gadījumā būtu iespējams citā dalībvalstī uzsākt jaunu nodokļa iekasēšanas procedūru ar visām nepieciešamajām pārbaudēm un arī piedzīt nodokli. Tas savukārt nozīmē, ka prezumpcijas atspēkošanas process nevar notikt neierobežotu laiku, pretējā gadījumā tas zaudē savu nozīmi.

Ievērojot minēto, secināms, ka prezumpcijas atspēkošanas procesam ir nozīme, taču tikai tiktāl, ciktāl tas tiek īstenots tiesību normās noteiktajā termiņā, kas dod pamatu paļauties, ka nodokli varēs piedzīt citā dalībvalstī. Turklāt, ievērojot minētā procesa būtību un sasniedzamos mērķus, tam būtu jānotiek, pirms tiek prasīta pārmaksas atmaksa.

Ievērojot iepriekš minēto, šajā lietā, kur tiek prasīta pārmaksas atmaksa, tiesai nav jāpārbauda, vai pieteicēja ir pierādījusi, ka pārkāpums ir noticis citā dalībvalstī. Līdz ar to pieteicējas argumentiem, kas izteikti šai sakarā, nav nozīmes.

[28] Pieteicēja, pamatojot apsvērumus par to, ka tā nevar būt atbildīga par pircēja izdarītu krāpšanu un ka par akcīzes nodokļa samaksu ir atbildīga tā persona, kas ir piedalījusies vai bijusi iesaistīta šādās nelikumīgās darbībās, ir atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumu *Karelia* lietā un tajā norādītajām atsaucēm uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru citās lietās.

Senāts atzīst, ka iepriekš šajā spriedumā izdarītie secinājumi par apstākļiem, kādos iestājas nodokļa maksāšanas pienākums un kad no šāda pienākuma var atbrīvoties, kā arī par nodokļa samaksu atbildīgajām personām, nenonāk pretrunā ar spriedumu *Karelia* lietā. Pirmkārt, minētajā lietā apstiprināta noliktavas saimnieka *Karelia* objektīvā atbildība par akcīzes nodokļa samaksu netika apstrīdēta (*sprieduma 33.punkts*). Otrkārt, Eiropas Savienības Tiesa risināja jautājumu par to, vai apstiprināts noliktavas saimnieks ir solidāri atbildīgs nevis par akcīzes nodokļa nomaksu, bet gan par finansiālajām sankcijām, kuras tiek piemērotas kontrabandas nodarījuma veicējiem. Treškārt, Eiropas Savienības Tiesa, pamatojot savus apsvērumus, ir atsaukusies uz pievienotās vērtības nodokļa lietās izteiktām atziņām (*sprieduma 49. un 50.punkts*). No sprieduma *Karelia* lietā 50.punktā citētās atziņas redzams, ka Tiesa pievienotās vērtības nodokļa lietā pat ir iezīmējusi atšķirību starp pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu un akcīzes nodokļa maksāšanas pienākumu. Proti, Tiesa attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli ir nospriedusi, ka tas, ka atbildība par šī nodokļa maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, *lai arī šī persona ir apstiprināts akcīzes preču noliktavas saimnieks, kam ir Direktīvā 92/12 noteiktie īpašie pienākumi, un viņš no šīs atbildības nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus tam, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību*, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam, un tā ir piebildusi, ka būtu acīmredzami nesamērīgi beznosacījuma kārtībā paredzēt konkrētajai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, pār kurām tai nav bijis nekādas ietekmes.

[29] Pieteicēja ir lūgusi uzdot šādus jautājumus Eiropas Savienības Tiesai:

1) Vai pieteicējai ir pietiekoši pierādīt, ka preces novirzīšanas brīdī nav atradušās Latvijas teritorijā, lai pamatotu savas tiesības nemaksāt akcīzes nodokli par nelikumīgi novirzītajām precēm?

2) Vai administratīvie pavaddokumenti, starptautiskās preču pavadzīmes un transporta pakalpojumu sniedzēju liecības, kurās apstiprināts, ka preces ir izvestas no Latvijas uz Poliju, ir pietiekami pierādījumi tam, ka pārkāpums ir izdarīts Polijā?

3) Vai pieļaujams, ka, izvērtējot vienus un tos pašus dīzeļdegvielas piegādes darījumus un šos darījumus attaisnojošos dokumentus un pierādījumus, pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas vajadzībām tiek atzīts, ka prece faktiski ir izvesta no valsts, bet akcīzes nodokļa piemērošanas vajadzībām preces ir nelikumīgi novirzītas patēriņam nosūtītājā dalībvalstī?

4) Vai direktīvas 2008/118 8.panta 1.punkta „a” apakšpunkta „ii” ir interpretējams tādējādi, ka akcīzes preču nosūtītājs (akcīzes preču noliktavas turētājs) ir atbildīgs par akcīzes nodokļa nomaksu neatkarīgi no tā, vai tas piedalījās nelikumīgā novirzīšanā un vai viņš zināja vai viņam pamatoti bija jāzina, ka ir notikusi tāda novirzīšana un tā bijusi nelikumīga, un neatkarīgi no tā, ka lietā ir iegūti pierādījumi, ka novirzīšanu ir izdarījis preču saņēmējs vai tā ir izdarīta ar viņa ziņu?

5) Vai direktīvai 2008/118 atbilst tādas likuma „Par akcīzes nodokli” tiesību normas, kas paredz, ka persona, kas ir atbildīga par akcīzes nodokļa nomaksu, ir preču nosūtītājs, bet neparedz, ka par nelikumīgu preču novirzīšanu no atliktā akcīzes nodokļa maksāšanas režīma ir atbildīga persona, kas zināja vai tai pamatoti vajadzēja zināt par to?

6) Vai direktīvas 2008/118 10.panta 5.punktam atbilst tādas nacionālās tiesību normas – likuma „Par akcīzes nodokli” 34.panta ceturtā un piektā daļa –, saskaņā ar kurām ir jāiesniedz ne vien pierādījumi par vietu, kurā ticis izdarīts pārkāpums, bet arī par to, ka akcīzes nodoklis ir samaksāts citā dalībvalstī, lai gan lietā ir iesniegti pierādījumi par to, ka pārkāpums ir noticis citā dalībvalstī un ka akcīzes preču nosūtītājs ir bijis labticīgs? Proti, vai akcīzes preču nosūtītājs tik un tā ir atbildīgs par akcīzes nodokļa nomaksu nosūtītājā dalībvalstī, ja viņš nevar iesniegt pierādījumus par to, ka akcīzes nodoklis ticis samaksāts citā dalībvalstī un izskatāmās lietas situācijā arī nekad nevarēs šādus pierādījumus sniegt, jo nelikumīgo novirzīšanu veica pircējs, kas šobrīd izvairās no iestādēm? Vai atbildi uz iepriekšējo jautājumu ietekmē apstāklis, ka lietā ir iegūti pierādījumi, ka pārkāpumu ir izdarījis preču saņēmējs, bet pieteicēja par to nezināja?

[30] Senāts konstatē, ka pieteicējas jautājumi ir balstīti uz pieņēmumu, ka pieteicējas pienākums maksāt akcīzes nodokli ir atkarīgs no prezumpcijas par preču nodošanu patēriņam brīdi un vietu atspēkojuma. Taču, kā tas minēts iepriekš, pienākums maksāt nodokli ir balstīts uz minēto prezumpciju, tomēr neizbeidzas, šo prezumpciju atspēkojot. Nodokļa maksāšanas pienākums izbeidzas tikai tad, kad nodokli ir samaksājis kāds cits. Līdz ar to pirmajiem trim jautājumiem nav nozīmes lietā.

Attiecībā uz direktīvas 2008/118 8.panta 1.punkta „a” apakšpunkta „ii” interpretāciju Senāts spriedumā jau ir norādījis, ka 8.panta 1.punktā ir nosauktas *iespējamās* par nodokļa nomaksu atbildīgās personas, un to atbildība iestājas atkarībā no konkrētā dzīves gadījuma. Konkrētajā lietā atbildīgā persona tiek noteikta, pamatojoties uz prezumpciju. Tikai tad, ja prezumpcija noteiktā termiņā tiek atspēkota un noskaidrota vieta, kur pārkāpums ir izdarīts, tad attiecīgā nodokļu administrācija var uzsākt atbildīgās personas noskaidrošanu, kad arī būtu jāapsver, kura persona ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Pieteicēja, uzdodot ceturto jautājumu, nav ņēmusi vērā to, ka pieteicējas atbildība ir atkarīga no prezumpcijas un riska, ko tā uzņēmusies, nevis no tā, vai pieteicēja kaut kādā veidā ir atbildīga par pārkāpuma pieļaušanu. Līdzīgi apsvērumi ir attiecināmi arī uz piekto jautājumu.

Attiecībā par sesto jautājumu vispirms ir jāakcentē, ka pieteicēja to ir balstījusi uz nepareizu direktīvas 2008/118 10.panta 5.punkta interpretāciju. Proti, pieteicēja no minētās normas ir secinājusi, ka direktīva 2008/118 noteic divus nepamatoti iekasēta nodokļa atlīdzināšanas mehānismus: 1) atlīdzināt un 2) atlaist pēc tam, kad sniegti pierādījumi par akcīzes nodokļa iekasēšanu otrā dalībvalstī. Tā kā Latvijas tiesību normas paredz tikai vienu atlīdzināšanas veidu – tikai pēc tam, kad iesniegti pierādījumi par samaksu –, tad, pieteicējas ieskatā, Latvijas tiesību normās direktīva ir ieviesta nepareizi, pārkāpjot arī direktīvas mērķus (nodokļa iekasēšana, ievērojot teritorialitātes principu, kā arī taisnīguma un samērīguma principus).

Senāts norāda, ka nav nekāda pamata direktīvas 2008/118 10.panta 5.punkta otro daļu (noteic: šādos gadījumos dalībvalsts, kur tika izdarīts pārkāpums, kompetentās iestādes informē tās dalībvalsts, kurā uzlika akcīzes nodokli, kompetentās iestādes, kas nodokli *atlīdzina vai atlaiž pēc tam, kad sniegts pierādījums par akcīzes nodokļa iekasēšanu otrā dalībvalstī*) tulkot tādējādi, ka nodokļa atlīdzināšana var notikt arī bez pierādījumiem par akcīzes nodokļa iekasēšanu citā dalībvalstī un ka šī prasība ir attiecināma vienīgi uz jēdzienu „atlaiž”. Ir acīmredzams, ka nosacījums par minēto pierādījumu iesniegšanu ir attiecināms gan uz atlīdzināšanu, gan arī uz atlaišanu. Šie divi pieminētie jēdzieni neveido divus dažādus atlīdzināšanas mehānismus. Tie nozīmē tikai to, ka direktīva rēķinās ar to, ka brīdī, kad ir skaidrs, ka nodoklis ir iekasēts citā dalībvalstī, nosūtītājā dalībvalstī nodoklis var arī nebūt vēl iekasēts, tādā gadījumā no pienākuma maksāt nodokli atlaiž, bet, ja nosūtītājā dalībvalstī nodoklis ir jau iekasēts, – tad nodokli atlīdzina.

Uz pārējo sestā jautājuma daļu ir atbildēts jau ar apsvērumiem par iepriekšējiem jautājumiem, kā arī ar sprieduma motīviem.

Ievērojot minēto, Senāts nesaskata pamatu šādu jautājumu uzdošanai Eiropas Savienības Tiesai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu, 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 29.jūnija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

atmaksāt SIA „RDz Energy” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.