**Pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas brīdis**

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piektās daļas mērķis ir noteikt pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas brīdi nevis regulēt gadījumus, kad iekasējams pievienotās vērtības nodoklis. Proti, ja preces atrodas pagaidu uzglabāšanā vai tām piemēro muitas procedūru (izņemot muitas procedūru „laišana brīvā apgrozībā”) saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā, tad pievienotās vērtības nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā tad, kad kļūst iekasējams ievedmuitas nodoklis.

**Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšana, ja netiek ievēroti muitas procedūras nosacījumi**

1. Kritērijs pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai (paralēli muitas nodokļu aprēķināšanai) ir preču laišanas Eiropas Savienības (tostarp konkrētās dalībvalsts) ekonomiskajā apritē fakts.

2. Tiesiskais pamats pievienotās vērtības nodokļa noteikšanai gadījumā, ja nav izpildīti kādi muitas procedūras nosacījumi, ir tad, ja pastāv risks, ka preces ir nonākušas Eiropas Savienības ekonomiskajā apritē, un tieši šādos gadījumos ir pamats piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piekto daļu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 12.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420240017, SKA-464/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1012.A420240017.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/422705.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Schenker” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 23.maija lēmuma Nr. 30.1-22.9/2896 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 17.decembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests, veicot pieteicējai atļaujas izmantot muitas procedūru ar ekonomisku nozīmi/īpašu izlietošanu nosacījumu pārbaudi, konstatēja, ka pieteicējas muitas noliktavā 2017.gada 23.janvārī bija jāatrodas 146 mobilajiem telefoniem, 126 mobilie telefoni tika izvesti no pieteicējas muitas noliktavas 2016.gada 14.decembrī, taču preču izvešana nebija fiksēta pieteicējas muitas noliktavas preču krājumu uzskaitē *FIS*. Tādējādi dienests secināja, ka pieteicēja nav izpildījusi savu pienākumu nodrošināt muitas noliktavā ārpussavienības preču uzskaiti. Līdz ar to ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 23.maija lēmumu Nr. 30.1-22.9/2896 atzīts, ka pieteicējai ir radies muitas parāds, proti, pienākums maksāt ievedmuitu (konkrētajā gadījumā – piemērojama 0 % likme), kā arī pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis un nokavējuma nauda.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā.

Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 17.decembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lai gan Valsts ieņēmumu dienesta secinājumi par pieteicējas pieļauto pārkāpumu kā pamatu ievedmuitas nodokļa parāda aprēķināšanai ir atzīstami par pareiziem, nav konstatējams, ka šāds pārkāpums būtu pamats pievienotās vērtības nodokļa un nokavējuma naudas aprēķināšanai.

[2.2] No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta otrās daļas izriet, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams tajā gadījumā, ja notiek preču ievešana valsts teritorijā, kam seko to laišana valsts ekonomiskajā apritē. Turklāt administratīvo tiesu praksē ir atzīts, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams, gan likumīgi laižot preces brīvā apgrozībā, gan nelikumīgas preču nokļūšanas valsts ekonomiskajā apritē gadījumā. Proti, pievienotās vērtības nodoklis ir aprēķināms ne tikai tajos gadījumos, kad preču ievedējs vai par deklarēšanu atbildīgā persona ir ievērojusi visas formalitātes saistībā ar preču ievešanu un muitas un pievienotās vērtības nodokļa maksājumu aprēķināšanu, bet arī tajos gadījumos, kad netiek izpildīti kādi muitas procedūras nosacījumi, kā rezultātā pastāv risks, ka preces, lai arī nelikumīgā veidā, ir nonākušas valsts ekonomiskajā apritē, kas tad arī ir tiesiskais pamats pievienotās vērtības nodokļa nomaksas pienākuma noteikšanai. Turklāt šāds pienākums par preci atbildīgajai personai var tikt noteikts pat tādā gadījumā, ja preces ir nozagtas. Šādās situācijās arī būtu piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piektā daļa, uz kuru pārsūdzētajā lēmumā atsaucas Valsts ieņēmumu dienests. Secinājumus par to, ka pievienotās vērtības nodoklis ir iekasējams tieši preču ievešanas gadījumā, var izdarīt, arī pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 11.jūlija spriedumā lietā *Harry Winston*, C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, izteiktajām atziņām, ka pievienotās vērtības nodoklim ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tās rodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Tātad arī šajā atziņā kā kritērijs pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai paralēli muitas nodokļu aprēķināšanai tiek norādīts preču ievešanas un laišanas valsts ekonomiskajā apritē fakts.

Izskatāmajā gadījumā nerodas šaubas, ka preces nav tikušas izņemtas no muitas uzraudzības un nav nokļuvušas Latvijas ekonomiskajā apritē. Proti, pieteicēja, izmantojot tranzīta procedūru un noformējot tranzīta muitas deklarāciju, 2016.gada 14.decembrī kā principāls nosūtīja strīdus mobilos telefonus Vācijas uzņēmumam *Lira ImportExport Service GMBH*. Tā kā pieteicēja nav darbojusies citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamās personas vārdā kā preču importētājs, šajā gadījumā nav pamata no pieteicējas atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 45.panta trešajā daļā noteiktajam pieprasīt dokumentus, kas apliecina preču piegādi. Valsts ieņēmumu dienests nav apstrīdējis šo darījumu, kā arī nav iesniedzis pierādījumus vai norādījis uz informāciju, ka šī tranzīta procedūra nebūtu noslēgta vai būtu noslēgta neapmierinoši ar preču iztrūkumu. Līdz ar to ir pierādīta preču nosūtīšana uz citu dalībvalsti.

[3] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minēto.

[3.1] Tiesa nav pareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piekto daļu. Iztulkojot minēto tiesību normu kopsakarā ar apgabaltiesas spriedumā norādītajām spriedumā lietā *Harry Winston* izteiktajām atziņām, secināms, ka muitas parāda rašanās un ievedmuitas nodokļa iekasējamība automātiski izraisa pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību. Ņemot vērā, ka apgabaltiesa konstatēja, ka ir pamats ievedmuitas parāda noteikšanai, tad attiecīgi arī pievienotās vērtības nodoklis ir aprēķināts pareizi.

[3.2] Nav pamatots apgabaltiesas spriedumā secinātais, ka secīgās muitas procedūras (iekšējais tranzīts uz Vāciju ar 2016.gada 14.decembra tranzīta muitas deklarāciju) noformēšana pēc ārpuskopienas preču ievešanas pieteicējas muitas noliktavā, kā arī tranzīta procedūras noslēgšana apliecina strīdus preču nosūtīšanu uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti. Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2013.gada 9.oktobra regulas Nr. 952/2013, ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu, 188.panta „c” un „d” punktu kravu muitas fizisko kontroli, lai pārbaudītu pieņemtajā muitas deklarācijā iekļauto datu pareizību, dienests veic izvēles kārtībā, nevis visos gadījumos. Tādējādi tranzīta muitas deklarācijas noformēšana un tranzīta procedūras noslēgšana pati par sevi neliecina par faktisko preču nosūtīšanu uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

[4] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir pareizs, tiesību normām atbilstošs, savukārt kasācijas sūdzība ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Apgabaltiesa izskatāmajā lietā atzinusi, ka ievedmuitas nodokļa parāds, kas pieteicējai radies sakarā ar to, ka pieteicēja nav izpildījusi pienākumu reģistrēt mobilo telefonu izvešanu no muitas noliktavas krājumu uzskaitē, nav pamats pievienotās vērtības nodokļa un nokavējuma naudas aprēķināšanai, jo strīdus preces nav nonākušas Latvijas ekonomiskajā apritē.

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā šim secinājumam nepiekrīt, uzskatot, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piektajai daļai ievedmuitas nodokļa iekasējamība automātiski izraisa pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību. Senāts minēto argumentu uzskata par nepamatotu turpmāk minēto iemeslu dēļ.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.pants vispārīgi regulē brīdi, kad nodokli par preču importu norāda nodokļa deklarācijā un nodokli iemaksā valsts budžetā. Minētā panta piektā daļa noteic, ja preces atrodas pagaidu uzglabāšanā vai tām piemēro muitas procedūru (izņemot muitas procedūru „laišana brīvā apgrozībā”) saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā, nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā tad, kad kļūst iekasējams ievedmuitas nodokļa parāds.

No likumprojekta „Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā” anotācijas izriet,ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piektās daļas mērķis ir bijis skaidri noteikt brīdi, kad pievienotās vērtības nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā, ja precēm piemēro muitas režīmu vai muitas procedūru (izņemot laišanu brīvā apgrozībā). Anotācijā norādīts, ka šis regulējums satura ziņā ir līdzīgs likuma „Par akcīzes nodokli” 23.panta astoņpadsmitās daļas regulējumam (persona par akcīzes precēm, kuras atrodas pagaidu uzglabāšanā vai kurām piemēro muitas procedūru saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā, samaksā nodokli, tiklīdz rodas ievedmuitas vai nodokļa parāds, izņemot gadījumu, kad ievedmuitas nodokļa parāds nav iekasējams, minētā nodokļa samaksas kārtība nav attiecināma uz šā panta otrajā daļā minēto gadījumu, kas noteic, ka importētājs aprēķināto nodokli par akcīzes precēm, kuras piesaka muitas procedūrai – laišana brīvā apgrozībā –, samaksā valsts budžetā pirms muitas procedūras pieteikšanas muitas iestādē) (*likumprojekta „Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā” anotācija, pieejama:*[*http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/E17F2FF8B3A16F1DC2257BF700473BD1?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/E17F2FF8B3A16F1DC2257BF700473BD1?OpenDocument)). Tātad Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piektās daļas mērķis ir bijis nevis regulēt gadījumus, kad iekasējams pievienotās vērtības nodoklis, bet gan noteikt pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas brīdi.

[7] Eiropas Savienības Tiesa ir analizējusi pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu muitas parāda gadījumā līdzīgos faktiskajos apstākļos kā izskatāmajā lietā. Proti, muitas noliktavas turētāja ieveda muitas noliktavā ārpuskopienas preces no klientiem, lai tās vēlāk nosūtītu ārpus Eiropas Savienības teritorijas. Izņemot minētās preces no muitas noliktavas, tika noformētas muitas deklarācijas par to reeksportu, taču preču izvešana tika reģistrēta krājumu uzskaitē ar nokavējumu. Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka pievienotās vērtības nodokļa parāds varētu rasties līdztekus muitas parādam tad, ja, ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ radies šis parāds, var prezumēt, ka attiecīgās preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi iespējami nonākušas patēriņā, kas tādējādi rada apliekamību ar pievienotās vērtības nodokli (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Eurogate Distribution GmbH un DHL Hub Leipzig GmbH, C-226/14 un C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, 65.punkts*).

Šis spriedums uzskatāmi ļauj secināt, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams par preču importu – preču ievešanu no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām –, izlaižot tās brīvam apgrozījumam (sal. *Senāta 2020.gada 28.maija sprieduma lietā Nr. SKA-54/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0528.A420313415.3.S) 12.punkts*). Tādējādi apgabaltiesa spriedumā pamatoti norādījusi, ka kritērijs pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai (paralēli muitas nodokļu aprēķināšanai) ir preču laišanas Savienības (tostarp konkrētās dalībvalsts) ekonomiskajā apritē fakts un ka tiesisks pamats pievienotās vērtības nodokļa noteikšanai gadījumā, ja nav izpildīti kādi muitas procedūras nosacījumi, ir tad, ja pastāv risks, ka preces ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē, un tieši šādos gadījumos ir pamats piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piekto daļu.

Ievērojot, ka apgabaltiesa lietā konstatējusi, ka strīds par preču nokļūšanu Savienības ekonomiskajā apritē lietā nav pastāvējis, apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka nav pamata pieteicējai piemērot pievienotās vērtības nodokli.

[8] Iepazīstoties ar spriedumu lietā *Harry Winston*, uz kuru atsaucas Valsts ieņēmumu dienests, pamatojot, ka muitas parāda rašanās un ievedmuitas nodokļa iekasējamība automātiski izraisa pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību, Senāts negūst apstiprinājumu dienesta izteiktajiem argumentiem. Senāts konstatē, ka Eiropas Savienības Tiesa minētajā spriedumā patiešām ir norādījusi, ka pievienotās vērtības nodokļiem ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tie rodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē, un Tiesa patiešām ir norādījusi arī uz paralēlismu, kas ļauj dalībvalstīm saistīt pievienotās vērtības nodokļa ievestajām precēm iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību. Bet tajā pašā laikā Tiesa ir skaidrojusi, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas. Ja preces, ievedot tās Savienībā, tiek nodotas glabāšanā muitas noliktavā, tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šis pasākums. Tiesa spriedumā norādīja, ka tādā lietā kā pamatlieta, kurā muitas parāds rodas preču, kuras tiek glabātas muitas noliktavā, nelikumīgas izņemšanas no muitas uzraudzības brīdī, proti, minēto preču zādzības brīdī, ir jāsecina, ka pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams tajā pašā brīdī. Tiesa skaidroja, ka pamatlietā varēja identificēt ar nodokli apliekamo summu, jo preču imports ir uzskatāms par pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības gadījumu. Preču zādzība radīja muitas parādu ievestajām precēm, un muitas nodokļu iekasējamība automātiski izraisīja pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību. Preču, kas bija nodotas glabāšanai muitas noliktavā, zādzība ir uzskatāma par pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības gadījumu, un pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams (*sprieduma 40.–45.punkts*).

Tātad Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi uz pievienotās vērtības nodokļa un muitas nodokļu sasaisti, bet minētās tēzes neļauj izdarīt secinājumu, ka muitas parāda rašanās automātiski izraisa pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību, kā to norāda Valsts ieņēmumu dienests. Minētajā spriedumā pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības gadījums radies tāpēc, ka muitas noliktavā glabāšanai nodotās preces ir nozagtas un tādējādi ir pamats uzskatīt, ka notikusi šo preču laišana ekonomiskajā apritē. Apgabaltiesa sprieduma 15.punktā ir izdarījusi minētajā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā izteiktajām tēzēm atbilstošus secinājumus, norādot uz piemēriem, kad ir pamats izdarīt secinājumus, ka pastāv risks, ka preces, lai arī nelikumīgā veidā, ir nonākušas valsts ekonomiskajā apritē, kas tad arī ir tiesiskais pamats pievienotās vērtības nodokļa nomaksas pienākuma noteikšanai.

[9] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka pretēji apgabaltiesas konstatētajam tranzīta muitas deklarācijas noformēšana un tranzīta procedūras noslēgšana pati par sevi neliecina par faktisko preču nosūtīšanu uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

Senāts, atbildot uz šo argumentu, norāda, ka apgabaltiesai šajā lietā bija jāpārliecinās, vai Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatojums attaisno pieteicējai uzlikto pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi apgabaltiesai, pārbaudot pārsūdzētā lēmuma pamatojumu, bija pietiekami pārliecināties, vai ir pastāvējis strīds par tādiem apstākļiem, kuri ir pamats pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai un uz kuriem ir norādījusi tiesa. Citiem vārdiem, tiesai nebija patstāvīgi jānoskaidro, vai ir notikusi preču nosūtīšana uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, tiesai bija jāpārliecinās tikai par to, vai pārsūdzētais lēmums ir pamatots ar šādiem apstākļiem un attiecīgajām tiesību normām, un tikai tad, ja šāds pamatojums būtu administratīvajā aktā, būtu jāveic tā tālāka pārbaude.

 Secinājumu, ka ir notikusi preču nosūtīšana uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, apgabaltiesa pamatoja citstarp ar to, ka Valsts ieņēmumu dienests nav apstrīdējis darījumu, kā arī nav iesniedzis pierādījumus vai norādījis uz informāciju, ka tranzīta procedūra nebūtu noslēgta vai būtu noslēgta neapmierinoši ar preču iztrūkumu, kas vispārīgi būtu pamats pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai. Tādējādi apgabaltiesa pēc būtības ir atzinusi, ka iepriekš lietā nav bijis strīds par to, ka preces ir nosūtītas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

Arī Senāts no pārsūdzētā lēmuma konstatē, ka pieteicējai pievienotās vērtības nodoklis ir aprēķināts vienīgi uz tā pamata, ka pieteicēja nav izpildījusi pienākumu reģistrēt mobilo telefonu izvešanu no muitas noliktavas savā krājumu uzskaitē. Atbildot uz pieteicējas argumentu, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams tikai tad, ja ir konstatēts faktisks preču iztrūkums, preču izņemšana no muitas uzraudzības vai laišana brīvā apgrozībā, dienests pārsūdzētajā lēmumā ir norādījis uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piekto daļu un akcentējis pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības sasaisti ar ievedmuitas nodokļa iekasējamību. Tātad lietas gaitā nav pastāvējis strīds par to, vai pieteicēja ir nosūtījusi preces uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti un lēmuma pamatojumā šādi apstākļi nav norādīti. Attiecīgi nav arī iesniegti nekādi pierādījumi vai informācija, kas liecinātu par to, ka prece nav sasniegusi tranzīta galamērķi, un nav arī notikusi šādu pierādījumu pārbaude.

Šādos apstākļos dienesta kasācijas sūdzības arguments nepelna ievērību, jo tas pēc būtības ir vērsts uz fakta par preču nosūtīšanu uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti noskaidrošanu, kas pārsniedz administratīvā akta pamatojumu.

[10] Ievērojot minēto, kasācijas sūdzības argumenti nerada pamatu apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 17.decembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.