**Nodokļa maksātāja aktīvu daļas nosūtīšanas pielīdzināšana preču piegādei par atlīdzību**

Nodokļa maksātāja aktīvu daļas nosūtīšana no iekšzemes uz citu dalībvalsti savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī ir pielīdzināma Pievienotās vērtības nodokļa likumā paredzētajam darījumam – preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību.

**Atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa formālās prasības un tiesību uz atbrīvojumu zaudēšana**

1.Pienākums pārvešanas (aktīvu daļas nosūtīšanas) Eiropas Savienības iekšienē ietvaros uzrādīt galamērķa dalībvalsts piešķirto pievienotās vērtības nodokļa maksātāja identifikācijas numuru ir formāla prasība attiecībā uz tiesībām uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa. Proti, šāda numura uzrādīšana nav būtisks nosacījums, kam jābūt izpildītam, lai par pārvešanu Eiropas Savienības iekšienē varētu saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa. Līdz ar to dalībvalsts nodokļu administrācija principā nevar atteikties piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par pārvešanu Eiropas Savienības iekšienē tikai tāpēc, ka nodokļa maksātājs nav norādījis pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ko tam ir piešķīrusi galamērķa dalībvalsts.

2.Eiropas Savienības Tiesas atzinusi, ka ir divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana tomēr var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa zaudēšanu. Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas apzināti ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā. Otrkārt, formālas prasības pārkāpums var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ja šis pārkāpums traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības atbrīvojuma piemērošanai no nodokļa ir izpildītas.

**Pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšana saskanīgi ar Eiropas Savienības direktīvā noteikto**

Nacionālajiem Eiropas Savienības tiesību normu ieviešanas līdzekļiem jāatbilst ieviešamās direktīvas saturam un mērķim. Vispārīgi direktīva var paredzēt, ka dalībvalstis var noteikt stingrākus pasākumus. Tomēr attiecībā uz Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138.panta 1.punktu (arī pēc grozījumiem, kas izdarīti ar direktīvu 2018/1910), šādas dalībvalstu tiesības nav paredzētas. Līdz ar to, vērtējot personas nodokļa maksāšanas pienākumu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa piemērojama saskanīgi ar minētās direktīvas 138.panta 1.punktu attiecīgajā redakcijā, ņemot vērā atbilstošās Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2025.gada 14.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420203820, SKA****‑5/2025**

[ECLI:LV:AT:2025:0414.A420203820.10.S](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/a618c7f2-11e0-417a-b490-6a8d49f99a23)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatore Vēsma Kakste un senators Jānis Pleps

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „MEHANIK LV” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 20.maija lēmuma Nr. 30.2-22.13/2082 atcelšanu, sakarā ar SIA „MEHANIK LV” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 13.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „MEHANIK LV” veica pievienotās vērtības nodokļa auditu. Dienests konstatēja, ka pieteicēja 2018.gada septembrī sev piederošo transportlīdzekli nosūtīja uz Vāciju Vācijā reģistrētam uzņēmumam *eTower GmbH*, kas apņēmās atrast transportlīdzeklim pircēju. 2018.gada novembrī transportlīdzeklis tika realizēts Rumānijas uzņēmumam *Pompi NET 2006 S.R.L*. Dienests atzina, ka pieteicēja, nosūtot transportlīdzekli no Latvijas uz Vāciju, pārvietoja sava aktīva daļas no Latvijas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti (turpmāk – dalībvalsts) savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī. Tā kā pieteicēja nebija reģistrējusies Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, pieteicēja darījumam nebija tiesīga piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 20.maija lēmumu Nr. 30.2-22.13/2082, ar kuru pieteicējai aprēķināts papildu maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2022.gada 13.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja, vienlaikus daļēji pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja, nosūtot transportlīdzekli uz Vāciju un realizējot to Rumānijas uzņēmumam, bija tiesīga piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu.

[2.2] Lietā nav strīda, ka pieteicēja transportlīdzekli 2018.gada septembrī nodeva Vācijas uzņēmuma pārstāvim nogādāšanai Vācijā, lai transportlīdzekli novietotu stāvlaukumā ar mērķi atrast pircēju. Vācijas uzņēmums bija starpnieks, kuram transportlīdzeklis netika pārdots, un transportlīdzeklis tam netika nodots ar mērķi to nogādāt zināmam pircējam Vācijā – starpniecības līgumā nav norādīts ne pircējs, ne transportlīdzekļa cena. Transportlīdzeklis tika realizēts Rumānijas uzņēmumam 2018.gada novembrī, tas ir, septiņas nedēļas pēc tā nogādāšanas Vācijā. Tātad darījums ar Rumānijas uzņēmumu ir noticis Vācijas teritorijā, un 2018.gada novembrī transportlīdzekļa izvešana no Latvijas uz citu dalībvalsti nav notikusi. Līdz ar to ir pamatots Valsts ieņēmumu dienesta secinājums, ka pieteicējai 2018.gada novembra deklarācijā darījums ar Rumānijas uzņēmumu nebija jādeklarē. Tādējādi dienests pamatoti koriģēja pieteicējas 2018.gada novembra deklarāciju, samazinot ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu un kopējo darījumu vērtību.

[2.3] Tā kā pieteicēja Vācijas uzņēmumam nenodeva īpašuma tiesības uz transportlīdzekli, pieteicēja neveica preču piegādi par atlīdzību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punkta izpratnē. Atbilstoši šā likuma 8.panta pirmajai daļai transportlīdzekļa nosūtīšana uz Vāciju atzīstama par pieteicējas aktīvu daļas nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī.

[2.4] Pirmās instances tiesa ir atzinusi, ka, lai arī pieteicēja nebija reģistrējusies Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, pieteicēja ir tiesīga 2018.gada septembra darījumam piemērot nodokļa 0 procentu likmi, jo prasība par derīgu pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru ir formāla prasība. Šāds tiesas secinājums ir kļūdains, jo pieteicēja ir veikusi divus darījumus, kurus nepamatoti deklarējusi kā vienu. Proti, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 21.punkta un 8.panta pirmās daļas izpratnē pieteicēja 2018.gada septembrī veica preču piegādi uz citu dalībvalsti, savukārt 2018.gada novembrī pieteicēja veica transportlīdzekļa realizāciju bez transportēšanas.

[2.5] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12.panta otrajai daļai transportlīdzekļa piegādes vieta Rumānijas uzņēmumam ir Vācija. Tā kā pieteicēja nebija reģistrējusies Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, tad pieteicēja Rumānijas uzņēmumam nav izsniegusi korektu nodokļa rēķinu, pamatojoties uz kuru būtu aprēķināms un maksājams nodoklis. Tādējādi zūd pievienotās vērtības nodoklis, kas Rumānijas uzņēmumam būtu jāmaksā savā valstī. Ieņēmumi, kurus dalībvalstis gūst, iekasējot pievienotās vērtības nodokli, skar arī Eiropas Savienības finanšu intereses. Pieteicējai pirms darījuma bija jāreģistrējas Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājai un jāpiemēro nodoklis atbilstoši Vācijas normatīvajiem aktiem.

Ievērojot minēto, izskatāmās lietas faktiskajos un tiesiskajos apstākļos prasība būt reģistrētam kā Vācijas nodokļa maksātājam, lai piemērotu pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, nav formāla prasība.

[2.6] Lietā nav jāpierāda krāpšana nodokļu jomā, jo pieteicēja nekorekti deklarēja atbrīvojumu no nodokļa par darījumu, kurā tāds nav piemērojams. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti piemēroja pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi un aprēķināja papildu maksājamo nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Apgabaltiesa kļūdaini atzina, ka transportlīdzekļa pārvietošana no Latvijas uz Vāciju uzskatāma par atsevišķu darījumu. Līdz ar to apgabaltiesa kļūdaini atzina arī to, ka pieteicēja ir veikusi divus darījumus.

[3.2] Apgabaltiesa nepareizi piemēroja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmo daļu. Pirmkārt, pieteicēja neveic un nekad nav veikusi saimniecisko darbību ārpus Latvijas teritorijas. Apstāklis, ka pieteicējas transportlīdzeklis kādu laiku atradās Vācijā, nenozīmē, ka pieteicēja Vācijā veica saimniecisko darbību. Otrkārt, Vācija nav uzskatāma par galamērķi, jo brīdī, kad transportlīdzeklis tika novietots stāvlaukumā Vācijā, nebija zināms pircējs. Treškārt, transportlīdzekļa nodošana Vācijas uzņēmumam un tā nogādāšana stāvlaukumā Vācijā vispār nav uzskatāma par darījumu normatīvo aktu izpratnē. Ceturtkārt, apgabaltiesa nav izpratusi, ka transportlīdzeklis stāvlaukumā Vācijā tika novietots uz laiku. Līdz ar to ir piemērojams Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta otrās daļas 8.punktā paredzētais izņēmums. Piektkārt, pieteicēja transportlīdzekļa pārdošanas darījumu deklarēja 2018.gada novembrī, jo tieši tad transportlīdzeklis tika pārdots.

[3.3] Pat tad, ja pieteicējas izpratne par konkrēto darījumu ir kļūdaina, nav pamata uzskatīt, ka transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju ir uzskatāma par pieteicējas aktīvu daļas nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tieši pretēji – lietā esošais starpniecības līgums apstiprina, ka transportlīdzeklis tika piegādāts Vācijas uzņēmumam, kuram tika nodotas arī tiesības rīkoties ar transportlīdzekli kā īpašniekam. Līdz ar to konkrētajā gadījumā izpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtajā daļā paredzētie kritēriji, kas pieteicējai dod tiesības darījumam piemērot nodokļa 0 procentu likmi.

[3.4] Ja tiesas ieskatā arī šāda pieteicējas izpratne par darījumu ir kļūdaina, tad jebkurā gadījumā nav tiesiski un samērīgi darījumam piemērot pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi. Šajā ziņā pirmās instances tiesa pamatoti atzina, ka reģistrēšanās Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam ir formāla prasība, kuras neizpilde nevar atņemt pieteicējai tiesības darījumam piemērot nodokļa 0 procentu likmi.

[3.5] Apgabaltiesas pieeja ir formāla, savukārt apgalvojumi, ka pieteicējas nepareizi izrakstītā rēķina dēļ Rumānijas uzņēmums nav samaksājis nodokli savā valstī, nav pārbaudīti un pierādījumos balstīti. Būtībā tie ir tikai apgabaltiesas pieņēmumi. Līdz ar to apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta otro un trešo daļu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos norāda, ka pieteicējas kasācijas sūdzība ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā jānoskaidro, vai apgabaltiesa pareizi piemēroja Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas. Proti, vispirms jānoskaidro, vai apgabaltiesa pieteicējas transportlīdzekļa nosūtīšanu no iekšzemes (Latvijas) uz citu dalībvalsti (Vāciju) pamatoti atzina par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmajā daļā paredzēto darījumu. Pēc tam jānoskaidro, vai apgabaltiesa pamatoti atzina, ka šim darījumam atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtajai daļai nav piemērojama nodokļa 0 procentu likme.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma (šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā pārbaudāmajā periodā) 8.panta pirmā daļa noteic, ka par preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību uzskata kustamas lietas – iekšzemes nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas – nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī, ja šo pārvietošanu veic pats iekšzemes nodokļa maksātājs vai cita persona viņa vārdā.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai iekšzemes nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas nosūtīšana vai transportēšana no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī pielīdzināma preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību.

[7] Atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam pieteicēja 2018.gada septembrī sev piederošo transportlīdzekli nosūtīja no Latvijas uz Vāciju Vācijā reģistrētajam nodokļa maksātājam, lai tas, būdams starpnieks, sameklētu transportlīdzeklim pircēju. 2018.gada novembrī transportlīdzeklis, atrazdamies Vācijas teritorijā, tika pārdots Rumānijas uzņēmumam, par ko pieteicēja izrakstīja rēķinu. Apgabaltiesa atzina, ka tādējādi pieteicēja ir veikusi divus darījumus, proti, vispirms pieteicēja ir nosūtījusi saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu no Latvijas uz Vāciju savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai Vācijā. Savukārt pēc tam pieteicēja Vācijas teritorijā realizēja transportlīdzekli Rumānijas uzņēmumam.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā pret to iebilst, norādot, ka apgabaltiesa kļūdaini atzina, ka transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju ir atsevišķs darījums, jo pieteicēja ir veikusi tikai vienu darījumu – transportlīdzekļa realizēšanu Rumānijas uzņēmumam – un šis darījums ietver arī transportlīdzekļa pārvietošanu uz Vāciju. Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst arī pret to, ka transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju būtu uzskatāma par pieteicējas saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai citā dalībvalstī jeb par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmajā daļā paredzēto darījumu. Pieteicējas argumentācija kasācijas sūdzībā un nostāja visā tiesvedības laikā ir bijusi nekonsekventa un pretrunīga. Tomēr no pieteicējas 2025.gada 31.martā Senātam sniegtā viedokļa izriet, ka pieteicēja vairs neiebilst pret to, ka pieteicējas transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju ir atzīstama par pieteicējas aktīvu daļas nosūtīšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai citā dalībvalstī (*lietas 3.sējuma 75.lapa*). Tā kā apgabaltiesa tieši šādi ir kvalificējusi pieteicējas transportlīdzekļa nosūtīšanu no Latvijas uz Vāciju, Senāts, ievērojot pieteicējas 2025.gada 5.marta viedokli, neatbildēs uz kasācijas sūdzības kļūdainiem argumentiem, ka transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju nav uzskatāma par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmajā daļā paredzēto darījumu.

Vienlaikus Senāts vērš pieteicējas uzmanību uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 134.panta otro daļu, kas noteic nodokļa maksātāja pienākumu veikt pietiekami precīzu darījumu uzskaiti, lai Valsts ieņēmumu dienests varētu pārbaudīt nodokļa piemērošanu. Pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kontekstā ir būtiski, lai nodokļu maksātājs būtu pareizi deklarējis darījumus attiecīgās valsts nodokļu administrācijai (sal. *Senāta 2022.gada 19.aprīļa sprieduma lietā Nr.*[*SKA-199/2022*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/8477)*, ECLI:LV:AT:2022:0419.A420220318.8.S, 7.punkts*). Tā kā nodokļa maksātāja aktīvu daļas nosūtīšana no iekšzemes uz citu dalībvalsti savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī ir pielīdzināma jau iepriekš norādītajam Pievienotās vērtības nodokļa likumā paredzētajam darījumam – preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību – ir kļūdains pieteicējas viedoklis, ka tai transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju nebija jāuzrāda pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību ir ar nodokli apliekams darījums.

Tātad vispārīgi ar pievienotās vērtības nodokli ir apliekama arī nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas nosūtīšana vai transportēšana no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā dalībvalstī, jo, kā tika norādīts jau iepriekš, atbilstoši minētā likuma 8.panta pirmajai daļai šāds darījums ir pielīdzināms preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa noteic, ka preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā piemēro nodokļa 0 procentu likmi, ja tiek izpildīti abi šie nosacījumi: 1) preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti.

Tātad, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka tas ir izpildījis abus minētajā tiesību normā paredzētos nosacījumus, darījumam piemēro nodokļa 0 procentu likmi.

[9] Atbilstoši apgabaltiesas spriedumā norādītajam Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka pieteicējas transportlīdzekļa nosūtīšana no Latvijas uz Vāciju nav apliekama ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi divu iemeslu dēļ: pirmkārt, pieteicēja Vācijas uzņēmumam nav nodevusi īpašuma tiesības uz transportlīdzekli, otrkārt, pieteicēja nav reģistrēta Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja.

To, ka pieteicēja Vācijas uzņēmumam nav nodevusi īpašuma tiesības uz transportlīdzekli, ir atzinusi pirmās instances tiesa. Apgabaltiesa šim tiesas secinājumam ir pievienojusies. Pieteicēja kasācijas sūdzībā, būtībā mainot savu iepriekš pausto nostāju, kā vienu no iemesliem, kāpēc darījumam būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme, norāda, ka Vācijas uzņēmumam tika nodotas īpašuma tiesības uz transportlīdzekli. Tomēr, ņemot vērā pieteicējas 2025.gada 5.marta viedokli, secināms, ka arī par šo apstākli strīda vairs nav, jo, kā jau minēts, pieteicēja piekrīt, ka tā, transportlīdzekli pārvietojot uz Vāciju, ir veikusi savu aktīva daļu nosūtīšanu no iekšzemes uz citu dalībvalsti savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai citā dalībvalstī.

Savukārt par pieteicējas nereģistrēšanos Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājai pirmās instances tiesa atzina, ka šāda reģistrēšanās ir vērtējama kā formāla prasība, kuras neizpilde pati par sevi nevar atņemt pieteicējai tiesības darījumam piemērot nodokļa 0 procentu likmi. Apgabaltiesa šādu secinājumu atzinusi par nepamatotu, norādot, ka reģistrēšanās pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā nav uzskatāma par formālu prasību. No tā secināms, ka apgabaltiesas ieskatā transportlīdzekļa nosūtīšanai no Latvijas uz Vāciju pieteicēja nebija tiesīga piemērot nodokļa 0 procentu likmi tamdēļ, ka pieteicēja nebija reģistrējusies Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja.

[10] Senāts konstatē, ka minētais jautājumu ir apskatīts Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 20.oktobra spriedumā lietā C-24/15. Tajā Eiropas Savienības Tiesa ir interpretējusi Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, normas par atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu. Šis regulējums pēc būtības un mērķa atbilst Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK) paredzētajam regulējumam, kura nosacījumi ir iestrādāti Pievienotās vērtības nodokļa likumā.

Minētajā lietā Vācijā reģistrētais individuālais komersants sev piederošo saimnieciskajā darbībā izmantoto transportlīdzekli nosūtīja Spānijā dibinātam tālākpārdevējam nolūkā to pārdot Spānijā. Vācijas nodokļu administrācija atzina, ka šis nosūtīšanas darījums nav atbrīvojams no pievienotās vērtības nodokļa, jo Vācijā reģistrētais individuālais komersants nebija norādījis Spānijas piešķirto pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru un tādējādi nebija iesniedzis apliecinošu grāmatvedības dokumentu, kas ir vajadzīgs, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa.

Eiropas Savienības Tiesa norādīja, ka tā jau iepriekš ir atzinusi, ka pienākums paziņot preces pircēja pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru ir formāla prasība attiecībā uz tiesībām uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa. Tas pats attiecas uz pienākumu pārvešanas (aktīvu daļas nosūtīšanas) Eiropas Savienības iekšienē ietvaros uzrādīt galamērķa dalībvalsts piešķirto pievienotās vērtības nodokļa maksātāja identifikācijas numuru. Šāda numura uzrādīšana nav būtisks nosacījums, kam jābūt izpildītam, lai par pārvešanu Eiropas Savienības iekšienē varētu saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa. Līdz ar to dalībvalsts nodokļu administrācija principā nevar atteikties piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par pārvešanu Eiropas Savienības iekšienē tikai tāpēc, ka nodokļa maksātājs nav norādījis pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ko tam ir piešķīrusi galamērķa dalībvalsts (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā „Josef Plöckl pret Finanzamt Schrobenhausen” C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, 40.-42.punkts*).

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja transportlīdzekļa nosūtīšanai no Latvijas uz Vāciju nebija tiesīga piemērot nodokļa 0 procentu likmi tikai tāpēc, ka nebija reģistrējusies Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, neatbilst Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, kurās, kā jau minēts, interpretētas Pievienotās vērtības nodokļa likumā ieviestās Eiropas Savienības tiesību normas. Tāpēc apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

[11] Izskatot lietu no jauna, apgabaltiesai jāņem vērā Eiropas Savienības Tiesas atzītais, ka ir divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana tomēr var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa zaudēšanu. Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas apzināti ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību. Otrkārt, formālas prasības pārkāpums var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ja šis pārkāpums traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības atbrīvojuma piemērošanai ir izpildītas (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā „Josef Plöckl pret Finanzamt Schrobenhausen” C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, 44.-46.punkts* un tajos minētā judikatūra). Tādējādi apgabaltiesai jāpārbauda, vai izskatāmajā lietā neiestājas kāds no minētajiem gadījumiem.

[12] Senāts papildus konstatē, ka apgabaltiesa spriedumā ir pievērusies jautājumam par Rumānijas uzņēmuma nodokļa samaksas pienākumu. Proti, spriedumā norādīts, ka, tā kā atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12.panta otrajai daļai transportlīdzekļa piegādes vieta ir Vācija un pieteicēja Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja nebija reģistrējusies, tad pieteicēja Rumānijas uzņēmumam par transportlīdzekļa piegādi nav izsniegusi korektu nodokļa rēķinu, pamatojoties uz kuru būtu aprēķināms un maksājams pievienotās vērtības nodoklis. Tādējādi zūd nodoklis, kas Rumānijas uzņēmumam būtu jāmaksā savā valstī. Pieteicējai pirms darījuma bija jāreģistrējas Vācijā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājai un jāpiemēro nodoklis atbilstoši Vācijas normatīvajiem aktiem.

Pieteicēja pareizi norāda, ka apgabaltiesa, uzskatot, ka Rumānijas uzņēmumam nav radies pievienotās vērtības nodokļa samaksas pienākums savā valstī, kā dēļ tikušas skartas arī Eiropas Savienības finanšu intereses, nav noskaidrojusi, kā Rumānijas uzņēmums ir deklarējis transportlīdzekļa iegādes darījumu un vai ir samaksājis pievienotās vērtības nodokli savā valstī. Vienlaikus Senāts atzīst, ka apgabaltiesai tas nebija jādara un apstāklim, vai Rumānijas uzņēmumam radās nodokļa samaksas pienākums savā valstī, nevar būt nozīme izskatāmajā lietā, jo Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai pievienotās vērtības nodokli un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu aprēķināja par transportlīdzekļa nosūtīšanu no Latvijas uz Vāciju 2018.gada septembrī. Savukārt 2018.gada novembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā dienests samazināja pieteicējas ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtību un tādējādi arī kopējo darījumu vērtību, izslēdzot no tās pieteicējas un Rumānijas uzņēmuma darījuma vērtību. Par pieteicējas nekorekti deklarēto darījumu ar Rumānijas uzņēmumu dienests pieteicējai papildu budžetā maksājamos nodokļu maksājumus nav aprēķinājis. Tas skaidri norādīts pārsūdzētajā lēmumā. Līdz ar to pārsūdzētā lēmuma tiesiskuma pārbaudes kontekstā nozīme ir tam, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti nodokļa maksājumus pieteicējai aprēķināja par transportlīdzekļa nosūtīšanu no Latvijas uz Vāciju. Ar nodokļa rēķina izrakstīšanu un nodokļa maksāšanu saistītajiem apstākļiem varētu būt nozīme, vienīgi vērtējot, vai ir notikusi nodokļa krāpniecība un vai pieteicēja tajā ir iesaistījusies. Taču šajā vērtējumā tiesai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.panta otrajai daļai ir saistošs administratīvā akta pamatojums.

[13] Visbeidzot, Valsts ieņēmumu dienests Senātam sniegtajā viedoklī norāda, ka iepriekš minētajā Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 20.oktobra spriedumā lietā C-24/15 paustās atziņas uz izskatāmo lietu nav attiecināmas, jo 2018.gada 4.decembrī tika pieņemta Padomes Direktīva (ES) 2018/1910, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz atsevišķu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas noteikumu saskaņošanu un vienkāršošanu tirdzniecībā starp dalībvalstīm (turpmāk – direktīva 2018/1910).

Šajā sakarā Senāts norāda turpmāk minēto.

Līdz direktīvas 2018/1910 pieņemšanai direktīvas 2006/112/EK 138.panta 1.punkts (kas ieviests ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu) noteica, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

Ar direktīvu 2018/1910 138.panta 1.punkts tika grozīts un izteikts šādā redakcijā: dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: a) preces tiek piegādātas citam nodokļa maksātājam vai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas, dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts, b) nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kam preces piegādā, ir identificēta pievienotās vērtības nodokļa nolūkos dalībvalstī, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts, un šo pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru ir norādījusi piegādātājam.

Atbilstoši direktīvas 2018/1910 2.panta 1.punktam dalībvalstis līdz 2019.gada 31.decembrim pieņem un publicē normatīvos un administratīvos aktus, kas vajadzīgi, lai izpildītu šīs direktīvas prasības. Dalībvalstis piemēro minētos noteikumus no 2020.gada 1.janvāra.

Kā tika norādīts jau iepriekš, atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam pieteicēja transportlīdzekli no Latvijas uz Vāciju nosūtīja 2018.gada septembrī. Tātad pirms direktīvā 2018/1910 paredzēto noteikumu piemērošanas. Tādējādi, pat ja pieņem, ka saskaņā ar direktīvas 2006/112/EK 138.panta 1.panta „b” apakšpunktu tas, ka pircējs izmanto pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ko piešķīrusi dalībvalsts, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts, jāuzskata par papildu materiāltiesisku nosacījumu, kuram pakārtots atbrīvojums no nodokļa preču piegādes Kopienas iekšienē, šī tiesību norma, kas ieviesta ar direktīvu 2018/1910, jebkurā gadījumā nav piemērojama *ratione temporis* izskatāmās lietas faktiem (*Eiropas Savienības* *Tiesas 2022.gada 7.jūlija sprieduma lietā ,,B. pret Dyrektor Izby Skarbowej w W”, C-696/20,* [*ECLI:EU:C:2022:528*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0696&qid=1743511128562)*, 39. un 40.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka pēc direktīvas 2018/1910 pieņemšanas grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā netika izdarīti, jo šā likuma 43.panta ceturtās daļas 1.punkts jau paredzēja, ka preču saņēmējam jāuzrāda preču piegādātājam darījuma brīdī derīgs citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs. Sakarā ar minēto Senāts norāda, ka nacionālajiem ieviešanas līdzekļiem jāatbilst direktīvas saturam un mērķim. Direktīva var paredzēt, ka dalībvalstis var noteikt stingrākus pasākumus. Tomēr attiecībā uz direktīvas 2006/112 138.panta 1.punktu, arī laikā, kad notika darījums, par ko Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai aprēķinājis nodokļu maksājumus, šādas dalībvalstu tiesības nav paredzētas. Līdz ar to, vērtējot pieteicējas nodokļa maksāšanas pienākumu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa piemērojama saskanīgi ar direktīvas 138.panta 1.punktu attiecīgajā redakcijā, ņemot vērā atbilstošās Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 13.janvāra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „MEHANIK LV” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.