**Secīgu darījumu patiesās struktūras un būtības izvērtējums pievienotās vērtības nodokļa atmaksai**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 19.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420220318, SKA‑199/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0419.A420220318.8.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0419.A420220318.8.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Andris Guļāns, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz UAB „Integria”pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 9.maija lēmuma Nr. 30.1-8.3/125553 atzīšanu par prettiesisku, pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 17 749,54 *euro* un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu 1200 *euro* apmērā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 27.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2018.gada 9.maija lēmumu Nr. 30.1-8.3/125553 atteica atmaksāt pieteicējai UAB „Integria” pievienotās vērtības nodokli 17 749,54 *euro*.

Dienests atzina, ka nodoklis nav atmaksājams tāpēc, ka no Turcijas uzņēmuma iegādāto un Latvijas teritorijā importēto preču īpašniece bija pieteicēja kā Lietuvas komersants un Lietuvā reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, un kā tāda pieteicēja savā Latvijas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā nebija tiesīga uzrādīt preču importu un šo preču tālāku realizāciju kā Latvijā reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvā tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atzīšanu par prettiesisku, pienākuma uzlikšanu dienestam atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2020.gada 27.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji, atzīstot pārsūdzēto lēmumu par prettiesisku, uzliekot pienākumu atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokli 17 749,54 *euro* un atlīdzināt mantiskos zaudējumus 57,62 *euro*. Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, spriedumu pamatojusi ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietas iznākumam izšķiroši ir nošķirt, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā ir veikusi trīs secīgus, bet patstāvīgus darījumus. Vispirms pieteicēja iegādājās preces no Turcijas uzņēmuma. Pēc tam iegādātās preces importēja Eiropas Savienībā (Latvijā). Visbeidzot pieteicēja minētās preces no Latvijas pārvietoja uz Lietuvu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmā daļa noteic, ka par preču iegādi 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.

Savukārt saskaņā ar šā likuma 92.panta pirmās daļas 2.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir samaksātā nodokļa summa par preču importu.

Tā kā pieteicēja importēja no Turcijas uzņēmuma iegādātās preces Latvijas teritorijā, par preču importu samaksāja pievienotās vērtības nodokli, veica šo preču transportēšanu uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti (Lietuvu) savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai šajā valstī un preču importēšanas un transportēšanas brīdī bija Latvijā reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, secināms, ka pieteicēja ir veikusi preču importu un preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību pielīdzināmu darījumu, ko pareizi ir norādījusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā.

[3.2] Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka gadījumā, ja komersants darbojas, izmantojot dažādu valstu piešķirtos pievienotās vērtības nodokļa maksātāja identifikācijas numurus, tad tam pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas vajadzībām ir atsevišķi jānodala darījumi, kurus tas veic ar katras valsts nodokļa maksātāja numuru, un jānodrošina atsevišķa grāmatvedības uzskaite.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 134.panta otrā daļa noteic nodokļa maksātāja pienākumu veikt pietiekami precīzu darījumu uzskaiti, lai dienests varētu pārbaudīt nodokļa piemērošanu. Arī Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas Nr. 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 242.pantā ir līdzīgs regulējums. Savukārt uzņēmuma pienākums kārtot grāmatvedību noteikts likuma „Par grāmatvedību” 2.pantā.

No minētajām tiesību normām nav konstatējams pienākumu kārtot atsevišķu grāmatvedību atkarībā no darījuma attaisnojuma dokumentos norādītā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numura. Pieteicēja kā Latvijas pievienotās vērtības nodokļa maksātāja un Lietuvas pievienotās vērtības nodokļa maksātāja ir viena un tā pati juridiskā persona ar vienotu grāmatvedības uzskaiti. Līdz ar to dienesta prasība par īpašumtiesību uz preci pārņemšanu Latvijas pievienotās vērtības nodokļa maksātāja grāmatvedības uzskaitē nav saprātīgi īstenojama.

Pieteicējai ir no tiesību normām izrietošs pienākums nodrošināt precīzu darījumu uzskaiti, lai dienests varētu pārbaudīt pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu. Konkrētajā gadījumā nav šaubu, ka pieteicējas uzrādītie darījuma dokumenti ļauj izsekot darījuma gaitai un pārbaudīt nodokļa piemērošanu.

[3.3] Valsts ieņēmumu dienests kļūdaini secinājis, ka, ņemot vērā to, ka pieteicēja iegādājās preces no Turcijas uzņēmuma kā Lietuvas komersants, šo preču iegādes darījums pieteicējai bija jāuzrāda savā Lietuvas pievienotās vērtības nodokļa maksātāja grāmatvedībā.

Pievienotās vērtības nodokļa likums neregulē jautājumu par preču iegādi trešajās valstīs, proti, preču iegāde trešajā valstī nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Līdz ar to šāda iegāde nav uzrādāma nodokļa maksātāja deklarācijā.

[3.4] Ievērojot minēto, pārsūdzētais Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir atzīstams par prettiesisku, kā arī dienestam uzliekams pienākums pieteicējai atmaksāt nodokļa pārmaksu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru daļēji apmierināts pieteikums, iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

Dienesta ieskatā, apgabaltiesa nepamatoti nav piemērojusi Pievienotās vērtības likuma 93.panta pirmo daļu un piektās daļas 1.punktu, kas būtu jāpiemēro kopsakarā ar likuma ,,Par grāmatvedību” 2.pantu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 134.panta otro daļu, un tā rezultātā nonākusi pie lietas nepareizas izspriešanas. Gadījumos, kad nodokļa maksātājam ir piešķirti pievienotās vērtības nodokļa individuālie identifikācijas numuri citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, tad darījumu gaitas izsekojamībai darījumi ar katras dalībvalsts individuālo pievienotās vērtības nodokļa maksātāja identifikācijas numuru ir jānodala pa atsevišķiem grāmatvedības reģistriem.

[5] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumos norāda, ka apgabaltiesa jau ir atbildējusi uz Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumentu par nepieciešamību kārtot atsevišķu grāmatvedību, atzīstot, ka šāds pienākums neizriet no tiesību normām. Arī kasācijas sūdzībā dienests nesniedz nekādu pamatojumu šādam viedoklim, vien vispārīgi norāda uz tiesību normām, kuras neparedz šādu pienākumu.

**Motīvu daļa**

[6] Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtā daļa paredz: ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā izvērstāks argumentu izklāsts nav nepieciešams.

Pārbaudījis apgabaltiesas spriedumu un kasācijas sūdzībā ietvertos argumentus, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Tajā izvērsti un saprotami izskaidrots, kādēļ tiesa atzinusi iestādes lēmumu par prettiesisku. Tostarp tiesa ir analizējusi un sniegusi atbildes uz Valsts ieņēmumu dienesta argumentiem par pieteicējas pienākumu kārtot atsevišķu grāmatvedību atkarībā no darījumu attaisnojuma dokumentos norādītā pievienotās vērtības nodokļa individuālā identifikācijas numura Eiropas Savienības dalībvalstīs.

Līdz ar to atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai Senāts pievienojas apgabaltiesas sprieduma motivācijai, izņemot tā 3.3 apakšpunktā (šā sprieduma 3.1 apakšpunkts) citēto Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmo daļu, kur kļūdaini norādīts tiesību normas teksts. Proti, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8.panta pirmā daļa noteic, ka par preču *piegādi* Eiropas Savienības teritorijā uzskata kustamas lietas nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī. Apgabaltiesa kļūdaini norādījusi iegādi. Neskatoties uz pieļauto kļūdu, spriedumā ir pareizi atzīts, ka pieteicēja ir veikusi preču *piegādei* par atlīdzību pielīdzināmu darījumu. Tādējādi minētā kļūda nav novedusi pie lietas nepareizas izspriešanas.

[7] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti nav ņēmis vērā pieteicējas darījumu patieso struktūru un būtību. Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā ir veikusi trīs secīgus, bet patstāvīgus darījumus.

Pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kontekstā ir būtiski, lai nodokļu maksātājs būtu pareizi deklarējis darījumus attiecīgās valsts nodokļu administrācijai. Darījumi jāatspoguļo grāmatvedībā un jādeklarē tā, lai būtu saprotams, atbilstoši kādam darījumam tieši konkrētajā valstī ir nomaksājams nodoklis. Pievienotās vērtības nodokļa likums neregulē jautājumu par preču iegādi trešajās valstīs (vispārīgu civiltiesisko pamatu preču iegūšanai); nodokļu maksātājam jādeklarē un jāpilda savas pievienotās vērtības nodokļa saistības atbilstoši tam, kā darījumi tieši saistās ar konkrēto valsti, atbilstoši tiem darījumu veidiem, kādus paredz Pievienotās vērtības nodokļa likums. Līdz ar to vispārīga preču iegāde, kas nav saistīta ar preču ievešanu vai citu darījumu, kas saistāms tieši ar Latviju, nav uzrādāma Latvijā.

Ciktāl pieteicējas darījumi ir saistāmi ar Latvijas Republiku, pirmkārt, preču importa darījumu pieteicēja ir deklarējusi un samaksājusi pievienotās vērtības nodokli Latvijā un, otrkārt, tālāko saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas pārvietošanu uz Lietuvu, kas ir preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību pielīdzināms darījums, pieteicēja arī attiecīgi ir deklarējusi, un tā rezultātā izveidojušos nodokļa pārmaksu pamatoti pieprasījusi atmaksāt. Ievērojot katras valsts fiskālās suverenitātes principu, Lietuvā attiecīgi sekotu preču iegādei Eiropas Savienībā pielīdzināma darījuma deklarēšana un tiktu noteiktas atbilstošas nodokļu saistības.

Senāts atzīst, ka konkrētajā gadījumā apgabaltiesa ir pareizi secinājusi, ka pieteicēja ir nodokļu administrēšanas vajadzībām pareizi deklarējusi attiecīgos darījumus.

[8] Pretēji Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā norādītajam, konkrētajā gadījumā nav piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 93.panta pirmā daļa un piektās daļas 1.punkts, jo pieteicēja preču importu veica, kad tā jau bija Latvijā reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja. Tādējādi kļūda materiālo tiesību normu piemērošanā nav konstatējama.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 27.februāra spriedumu daļā, ar kuru daļēji apmierināts UAB „Integria”pieteikums, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.