



Latvijas Republikas Senāts

RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS

Rīgā 2025.gada 25.augustā

Senatoru kolēģija šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Dzintra Amerika un Laura Konošonoka

rīcības sēdē izskatīja jautājumu par vēršanos Eiropas Savienības Tiesā ar jautājumiem prejudiciālā nolēmuma pieņemšanai administratīvajā lietā, kas ierosināta, pamatojoties uz akciju sabiedrības „Trading 4” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 7.jūnija lēmuma Nr. 30.2-22.9/2737 atcelšanu daļā. Lieta kasācijas instances tiesā ierosināta sakarā ar akciju sabiedrības „Trading 4” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2024.gada 6.februāra spriedumu.

Turpmāk norādīto apsvērumu dēļ senatoru kolēģija uzskata, ka sprieduma šajā lietā taisīšanai ir vajadzīgs Eiropas Savienības Tiesas prejudiciāls nolēmums par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju.

Aprakstošā daļa

Faktu izklāsts

[1] Izskatāmajā lietā ir strīds starp pieteicēju akciju sabiedrību „Trading 4” un Valsts ieņēmumu dienestu par pieteicējas tiesībām piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi akcīzes preču piegādēm Igaunijas un Lielbritānijas uzņēmumiem.

[2] Pieteicēja ir dibināta 2014.gada 11.decembrī, un tās pamatdarbības veids ir degvielas, cietā, šķidrā un gāzveida kurināmā un līdzīgu produktu vairumtirdzniecība.

Pieteicēja deklarēja naftas produktu realizāciju Igaunijas uzņēmumiem OU Nafta Trade Plus, OU Globos Aurum, OU TG Energy Trading un Lielbritānijas uzņēmumam *Energy Supply 24/7 LLP*, kuri savukārt tālāk realizēja tos pašus naftas produktus to tālākajiem pircējiem Eiropas Savienībā. Preču transportu nodrošināja norādīto pieteicējas darījumu partneru tālākie pircēji. Tādējādi prece fiziski tika transportēta vienu reizi – no pieteicējas tieši tālākiem pircējiem.

Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai veica pievienotās vērtības nodokļa auditu. Nodokļu auditā nav apstrīdēts fakts, ka pieteicējas rīcībā bija prece, kā arī nav apstrīdēta pieteicējas preču realizācija minētajiem darījumu partneriem. Dienests apstrīd pieteicējas tiesības preču piegādēm piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Dienests uzskata, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri īpašuma tiesības uz strīdus precī saviem darījumu partneriem nodeva, pirms šīs preces tika transportētas vai nosūtītas no pieteicējas noliktavas uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm, un pieteicēja to zināja. Līdz ar to dienesta ieskatā pieteicējas piegādes tiešajiem darījumu partneriem ir uzskatāmas par piegādi iekšzemē (Latvijā), tāpēc tām piemērojama pievienotās vērtības

nodokļa standartlikme, nevis 0 procentu likme. Dienests arī norāda, ka pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem pirms strīdus darījumiem bija jāreģistrējas kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem Latvijā. Tāpat dienests norāda, ka pieteicēja izskatāmajā gadījumā ir iesaistījusies ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu saistītajā shēmā nolūkā gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības.

Līdz ar to dienests pieteicējas preču piegādēm piemēroja pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi un ar pārsūdzēto lēmumu aprēķināja pieteicējai papildu maksājamo pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli, kā arī atteica atmaksāt pieteicējas deklarēto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu.

[3] Pieteicēja nepiekrita Valsts ieņēmumu dienesta lēmumam, tāpēc vērsās tiesā un lūdza atcelt pārsūdzēto lēmumu un uzdot Valsts ieņēmumu dienestam izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta tās deklarētā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa. Pieteicēja norāda, ka tā ir veikusi preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā, kas ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, un nav iesaistījusies ar nodokļa izkrāpšanu saistītajā shēmā.

[4] Ar Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme pieteicējas piegādēm var tikt piemērota tikai gadījumā, ja pieteicējas tiešie darījumu partneri piegādes saviem pircējiem veica pēc tam, kad bija uzsākta preču transportēšana Eiropas Savienības iekšienē. Tāpēc jānoskaidro, kurā brīdī pieteicējas tiešie darījumu partneri tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam nodeva saviem tālākajiem pircējiem.

[4.2] No faktiskajiem apstākļiem un pierādījumiem izriet, ka īpašuma tiesības uz pieteicējas pārdotajām precēm saskaņā ar darījumos faktiski piemērotajiem *Incoterms* noteikumiem FCA no pieteicējas uz tās tiešajiem darījumu partneriem pārgāja Latvijā, kad preces tika nodotas preču tālāko pircēju jeb pieteicējas tiešo darījumu partneru darījumu partneru pilnvarotajām personām, kuras pēc tam preces nogādāja dokumentos norādītajās adresēs – citās Eiropas Savienības dalībvalstīs.

[4.3] Preču transportēšanu organizēja nevis pieteicējas tiešie darījumu partneri, bet gan pieteicējas darījumu partneru darījumu partneri jeb tālākie pircēji. Pieteicējas darījumu partneri šajos darījumos iesaistījās tikai kā starpnieki, saskaņojot preces cenu starpniecības darījumos un nododot pieteicējai no saviem tālākajiem pircējiem saņemto informāciju par preču transportētāju, lai pieteicēja tam varētu nodot precī. Tādējādi pieteicējas preces tās tiešiem darījumu partneriem uzskatāmas par piegādātām brīdī, kad tās pieteicējas noliktavā tika nodotas transportēšanai transportlīdzekļu vadītājiem.

[4.4] No pierādījumiem lietā izriet, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri starptautiskajā preču transporta pavadzīmē (CMR) lūdza norādīt informāciju par citiem uzņēmumiem un pieteicēja šo informāciju arī nekritiski norādīja CMR. Tā kā pieteicējai bija zināms, ka tās tiešie darījumu partneri ir starpnieki, pieteicējai no minētās informācijas bija jāsaprot, ka preces tiek uzreiz pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī, jo citādi pieteicējas darījumu partneri nebūtu pieteicējai norādījuši CMR iekļaujamo informāciju par citiem uzņēmumiem. Ja arī pieteicēja no minētā uzreiz skaidri nesaprata, ka preces tūlīt tiek pārdotas tālāk, pieteicējai no CMR norādāmās papildu informācijas vismaz bija jārodas šaubām par to, kā tiek noslēgti darījumi un kāda ir preču kustība, un bija tālāk jānoskaidro, kāpēc par konkrētajiem darījumiem noformētajos dokumentos papildus jānorāda citi uzņēmumi un kāpēc preces tiek nosūtītas uz konkrētajām izkraušanas vietām, kas nav pieteicējas tiešo darījumu partneru adreses.

[4.5] Ņemot vērā pieteicējas amatpersonas ievērojamo pieredzi degvielas tirdzniecībā, pieteicējai bija rūpīgi jāpārbauda, vai tās darījumi ar Igaunijas un Lielbritānijas uzņēmumiem ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme. To pārbaudot, pieteicēja būtu varējusi noskaidrot, ka preces tiek nosūtītas nākamajiem pircējiem cita darījuma ietvaros. Tātad pieteicējai bija iespēja noskaidrot un izprast darījumu ķēdes turpmāko darījumu apstākļus, lai saprastu, vai tā atbilst likumā noteiktajiem kritērijiem pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai.

[4.6] Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzina, ka pieteicējas piegādes Igaunijas un Lielbritānijas uzņēmumiem ir notikušas iekšzemē (Latvijā) un tāpēc tām ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa standartlikme, nevis 0 procentu likme.

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

[5.1] Izskatāmajā lietā jāņem vērā tas, ka strīdus preces ir akcīzes preces, kas tiek piegādātas atliktajā akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā Eiropas Savienībā. Tas nozīmē, ka risks, kas saistīts ar akcīzes nodokļa samaksu par pārdotajām precēm no pieteicējas tiek noņemts tikai tajā brīdī, kad preču saņēmējs noslēdz elektronisko administratīvo dokumentu (e-AD). Gadījumā, ja strīdus preču transportēšanas laikā šī prece tiktu nozaudēta, akcīzes nodokļa maksāšanas pienākums būtu uzlikts pieteicējai. Līdz ar to pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem nebija pārgājušas tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekiem līdz brīdim, kamēr strīdus preces netika pieņemtas citas dalībvalsts akcīzes noliktavā vai pie speciāli reģistrētā saņēmēja. Apstāklis, ka pieteicējas darījumu partneriem preces tika nodotas pieteicējas noliktavā Latvijā, nenozīmē, ka pieteicējas darījumu partneriem tika nodotas arī īpašuma tiesības uz precēm, jo preču nodošana pati par sevi nenozīmē, ka pieteicējas darījumu partneriem bija tiesības šīs preces atsavināt. Arī pieteicējas tiešo darījumu partneru darījumu partneriem īpašuma tiesības uz strīdus precēm tika nodotas tikai pēc šo preču piegādes galapunktā un e-AD noslēgšanas.

[5.2] Tiesa, vērtējot īpašuma tiesību pārejas brīdi, nepamatoti piemērojusi *Incoterms* noteikumus, jo īpašuma tiesību pārejas brīdis paliek ārpus šiem nosacījumiem. Vienlaikus gan jāatzīst, ka izskatāmajā gadījumā *Incoterms* noteikumiem ir nozīme, jo atbilstoši *Incoterms FCA* noteikumiem pieteicējas tiešie darījumu partneri ir uzskatāmi par strīdus preču transportēšanas organizētājiem. Tas izriet arī no pušu starpā noslēgtajiem līgumiem. Pieteicējai nebija pamata uzskatīt, ka preču transportēšanu organizē pieteicējas tiešo darījumu partneru darījumu partneri jeb tālākie pircēji.

Ja piekristu tiesas secinājumiem par *Incoterms FCA* noteikumiem, būtu jāuzskata, ka Latvijas komersantiem ir liegtas iespējas piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi jebkuram tādām preču piegādes darījumam Eiropas Savienībā, kurā preču pircējs būtu uzņēmies saviem spēkiem (vai piesaistot trešo pusi) izvest tā iegādātās preces no Latvijas, jo atbilstoši *Incoterms FCA* noteikumiem preces tiek nodotas pircējam vai viņa pilnvarotai personai, kura pēc tam preces nogādā preces transportēšanas dokumentos (piemēram, CMR) norādītajā adresē, kā tas ir noticis arī strīdus darījumos.

[5.3] Strīdus darījumi ir trīspusējie darījumi, kur pieteicēja ir preču piegādātāja, pieteicējas tiešie darījumu partneri ir citā dalībvalstī reģistrētie starpnieki, savukārt preču pircēji ir trešajā Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrētie uzņēmumi, un preces tika piegādātas tieši no pieteicējas uz trešo dalībvalsti uz adresēm, ko ir norādījuši starpnieki. Šajos trīspusējos darījumos CMR nemaz nevar noformēt tā, lai šajos dokumentos neparādītos trešajā dalībvalstī reģistrētais uzņēmums vai vismaz adrese trešajā dalībvalstī. Līdz ar to pretēji tiesas atzītajam pieteicējai no CMR norādāmās informācijas nebija jārodas nekādām šaubām par preču kustību strīdus darījumos un pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību. Pieteicēja nebija informēta, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri strīdus preces piegādāja tālāk nekavējoties pirms to transportēšanas uzsākšanas.

[5.4] Pieteicējas tiešo darījumu partneru darījumu partneri par strīdus precēm ir samaksājuši pievienotās vērtības nodokli savā dalībvalstī. Valsts ieņēmumu dienests, liekot pieteicējai par šīm pašām precēm maksāt pievienotās vērtības nodokli Latvijā, pārkāpj pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas principu.

Motīvu daļa

Piemērojamās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesību akti

[6] Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK) 2.panta 1.punkta „a” un „b” apakšpunkta i) punkts, 14.panta 1.punkts,

20.panta pirmā daļa, 68.pants, 138.panta 1.punkts, 141.pants, 197.panta 1.punkts.

Latvijas tiesību akti

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likums (pieņemts 2012.gada 29.novembrī, pieejams:<https://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums>):

5.pants. Ar nodokli apliekamie darījumi

(1) Ar nodokli apliekamie darījumi ir šādi saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikti darījumi:

1) preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību;

3) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību.

43.pants. Nodokļa 0 procentu likmes piemērošana preču piegādēm

(4) Nodokļa 0 procentu likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, 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.

Iemesli, kas liek šaubīties par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju

[8] Lietā izšķirams, vai pieteicējas piegādes ir atbrīvojamas no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punktu (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu).

Proti, pieteicēja laikā no 2016.gada janvāra līdz 2017.gada janvārim atliktajā akcīzes nodokļa režīmā piegādāja naftas produktus Igaunijas uzņēmumiem OU Nafta Trade Plus, OU Globos Aurum, OU TG Energy Trading un Lielbritānijas uzņēmumam *Energy Supply 24/7 LLP*. Pieteicēja, izrakstot rēķinus, norādīja šo uzņēmumu attiecīgi Igaunijā un Lielbritānijā (kura strīdus darījumu laikā bija Eiropas Savienības dalībvalsts) piešķirto pievienotās vērtības nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru. Šie uzņēmumi nebija reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji Latvijā. Tajos pašos datumos, kad minētie uzņēmumi iegādājās preces no pieteicējas, tie šīs pašas preces pārdeva tālāk saviem darījumu partneriem citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, kas nav ne Igaunija, ne Lielbritānija, un kuri kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji bija reģistrēti savās valstīs, bet nebija reģistrēti ne Latvijā, ne Igaunijā, ne Lielbritānijā. Preces tika transportētas tieši no pieteicējas noliktavas Latvijā uz pieteicējas tiešo darījumu partneru norādītajām adresēm citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, kas nav ne Igaunija, ne Lielbritānija. Tādējādi ir notikusi vairāku tādu secīgu piegāžu ķēde, saistībā ar kurām ir bijis tikai viens pārvadājums Eiropas Savienības iekšienē.

[9] Direktīvas 112/2006/EK 2.panta 1.punkta „a” apakšpunkts paredz, ka pievienotās vērtības nodokli uzliek preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds. Savukārt 2.panta 1.punkta „b” apakšpunkta i) punkts paredz, ka pievienotās vērtības nodokli uzliek preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātājs, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds un kam nav tiesības uz 282.–292.pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36.pants.

Direktīvas 112/2006/EK 14.panta 1.punkts noteic, ka preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Savukārt 20.panta pirmā daļa noteic, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

Direktīvas 112/2006/EK 68.pants noteic, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē. Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.

Direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punkts noteic, 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.

No minētajām tiesību normām jāsecina, ka tad, ja tiek izpildīti direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punkta nosacījumi, preču piegāde Eiropas Savienības iekšienē, kuras neizbēgamas sekas ir preču iegāde Eiropas Savienības iekšienē, tiek atbrīvota no nodokļa piegādes dalībvalstī, un nodoklis ir iekasējams iegādes dalībvalstī.

[10] Gadījumos, kad runa ir par darījumiem, kuri veido divu tādu secīgu piegāžu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārvadājums Eiropas Savienības iekšienē, kā tas ir izskatāmajā gadījumā, Eiropas Savienības Tiesa vairākkārt atzinusi, ka pārvadājums Savienības iekšienē var tikt attiecināts tikai uz vienu no divām piegādēm un tikai šī viena piegāde būs no nodokļa atbrīvotā piegāde saskaņā ar direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punktu (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.aprīļa sprieduma lietā „EMAGHandel Eder”, C-245/04, [ECLI:EU:C:2006:232](#), 45.punkts, 2017.gada 26.jūlija sprieduma lietā „Toridas”, C-386/16, [ECLI:EU:C:2017:599](#), 34.punkts).*

Ar Padomes 2018.gada 4.decembra direktīvu (ES) 2018/1910, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz atsevišķu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas noteikumu saskaņošanu un vienkāršošanu tirdzniecībā starp dalībvalstīm, noteikts: ja vienas un tās pašas preces tiek piegādātas secīgi un minētās preces nosūta vai transportē no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti tieši no pirmā ķēdē esošā piegādātāja līdz pēdējam klientam, nosūtīšanu vai transportēšanu attiecina tikai uz starpniekuzņēmējam īstenotu piegādi (36.a panta 1.punkts). Atkāpjoties no 1.punkta, nosūtīšanu vai transportēšanu attiecina tikai uz starpniekuzņēmēja īstenotu preču piegādi, ja starpniekuzņēmējs savam piegādātājam ir paziņojis pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, kas tam piešķirts dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas (36.a panta 2.punkts). Šajā pantā „starpniekuzņēmējs” ir piegādātājs ķēdes ietvaros, kas nav pirmais piegādātājs ķēdē un kas nosūta vai transportē preces vai nu pats, vai arī ar trešās personas starpniecību, kura rīkojas viņa vārdā (36.a panta 3.punkts).

Tādējādi šobrīd direktīva 2006/112/EK paredz to, kā divu secīgu piegāžu un viena pārvadājuma gadījumā noteikt, uz kuru piegādi attiecina nosūtīšanu vai transportēšanu un kura tādējādi ir atbrīvojama no nodokļa.

Kā norādīts jau iepriekš, izskatāmajā lietā strīds ir par pieteicējas 2016.–2017.gadā veiktajām piegādēm, tātad par periodu, kad vēl nebija pieņemtas iepriekš norādītās ar direktīvu 2018/1910 ieviestās tiesību normas. Vienlaikus ir vairāki Eiropas Savienības Tiesas spriedumi, kuri pieņemti pirms minētā tiesiskā regulējuma un kuros ir skaidrots, kā noteikt to, uz kuru piegādi attiecina nosūtīšanu vai transportēšanu divu secīgu piegāžu ķēdē viena pārvadājuma gadījumā. Proti, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam, lai noteiktu to no abām piegādēm, uz kuru jāattiecinā pārvadājums Kopienas iekšienē, jāveic vispārējs visu konkrēto lietas apstākļu novērtējums. Veicot šo novērtējumu, jānosaka, kurā brīdī ir notikusi otrā tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana galīgajam ieguvējam. Gadījumā, ja otrā šo tiesību nodošana, proti, otrā piegāde notiek, pirms tiek veikts pārvadājums Kopienas iekšienē, to nevar attiecināt uz pirmo piegādi par labu pirmajam ieguvējam (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.jūlija sprieduma lietā „Toridas”, C-386/16, [ECLI:EU:C:2017:599](#), 35.–36.punkts* un tajos norādītā judikatūra). Līdz ar to Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punkts jāinterpretē tādējādi, ka pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde nav atbrīvota no nodokļa atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes darījums, pircējs, kas ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam, ja vien šī otrā piegāde ir faktiski notikusi un preces tālāk ir tikušas transportētas no pirmās dalībvalsts uz galamērķi trešā nodokļa maksātāja dalībvalstī (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „Toridas” 44.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka minētā direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punkta interpretācija ir attiecināma arī uz to darījumu novērtējumu, kas veido vairāku akcīzes preču secīgu iegāžu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārvaldājums Kopienas iekšienē (*Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 19.decembra sprieduma lietā „AREX CZ”, C-414/17, [ECLI:EU:C:2018:1027](#), 70., 71.punkts*). Arī akcīzes preču gadījumā pārvaldājuma attiecināšana uz vienu vai otru no secīgu iegāžu ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm galvenokārt ir atkarīga no laika kritērija – brīža, kurā attiecīgi ir iestājušies nosacījumi, kas ir saistīti ar pārvaldājumu Kopienas iekšienē, kā arī uz tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošanu (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „AREX CZ” 74.punkts*).

Attiecībā uz nosacījumu – tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošanu – Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesību rīkoties ar precī kā tās īpašniekam nodošana notiek ne tikai tādos veidos, kas ir paredzēti piemērojamās valsts tiesībās, bet tā ietver visus vienas tādas personas veiktus materiāla īpašuma nodošanas darījumus, kas piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā šī persona būtu tā īpašniece. Proti, īpašumtiesību nodošana atbilstoši valsts tiesībās paredzētajai kārtībai ne vienmēr sakrīt ar tiesību rīkoties ar precī kā tās īpašniekam nodošanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 23.aprīļa sprieduma lietā „Herst”, C-401/18, [ECLI:EU:C:2020:295](#), 36.–37.punkts, sprieduma lietā „AREX CZ” 75.punkts un tur minētā judikatūra*). Turklāt tiesību rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam nodošanai nav prasīts, lai personai, kurai šī lieta ir nodota, šī lieta fiziski piederētu, nedz arī lai minētā lieta tiktu tai fiziski transportēta un/vai lai šī persona to fiziski saņemtu (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „Herst” 38.punkts, sprieduma lietā „AREX CZ” 75.punkts un tur minētā judikatūra*). Degvielas transportēšanas darījums, proti, šīs preces pārvietošana no vienas dalībvalsts uz otru dalībvalsti nevar tikt uzskatīts par izšķirošu, lai noteiktu, vai tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam tikušas nodotas, neņemot vērā nevienu citu apstākli, kas liktu prezumēt, ka šāda nodošana ir notikusi šī pārvaldājuma dienā (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „AREX CZ” 78.punkts*).

[11] Tātad atbilstoši minētajām Eiropas Savienības Tiesas atziņām gadījumā, kad ir īstenota vairāku secīgu akcīzes preču piegāžu ķēde un tikai viens pārvaldājums Eiropas Savienības iekšienē, nepieciešams noskaidrot, uz kuru tieši piegādi ir attiecināms pārvaldājums, jo tikai šī piegāde ir atbrīvojama no pievienotās vērtības nodokļa. Lai noskaidrotu, uz kuru tieši piegādi ir attiecināms pārvaldājums Savienības iekšienē, jānosaka, kurā brīdī ir notikusi otrā piegāde jeb kurā brīdī galīgajam preču ieguvējam tika nodotas otrā tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam.

Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tad, ja pārvaldāšanas laikā ir notikusi vairākkārtēja tiesību rīkoties ar precī nodošana dažādiem saimnieciskās darbības subjektiem, kas ir starpnieki iepirkuma un tālākpārdošanas ķēdē, tad iepriekš norādītā judikatūra par laika kritēriju neļauj noteikt to iegādi ķēdē, uz kuru ir attiecināms vienotais degvielas pārvaldājums. Šādos apstākļos, lai noteiktu to konkrēto iegādi, uz kuru jāattiecinā vienotais pārvaldājums Kopienas iekšienē un kura tādēļ jā kvalificē par iegādi Kopienas iekšienē, jāveic visaptverošs visu lietas īpašo apstākļu vērtējums (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „Herst” 45.–47.punkts*). Turklāt šajā visaptverošajā novērtējumā tas, ka akcīzes preču pārvaldājums notiek atliktā akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, nevar būt izšķirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no ķēdē veiktajām iegādēm jāattiecinā pārvaldājums (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā „Herst” 50.punkts*).

[12] Direktīvas 112/2006/EK 141.pants noteic, ka katra dalībvalsts veic īpašus pasākumus, lai nodrošinātu to, ka saskaņā ar 40.pantu tās teritorijā veiktām preču iegādēm Kopienas iekšienē nepiemēro pievienotās vērtības nodokli, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preču iegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī, bet kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificēts kādā citā dalībvalstī;

b) preču iegādi veic, lai a) punktā minētais nodokļa maksātājs tajā pašā dalībvalstī veiktu šo preču turpmāku piegādi;

c) preces, ko tādējādi a) punktā minētais nodokļa maksātājs no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā tas identificēts pievienotās vērtības nodokļa nolūkā, tieši nosūta vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku preču piegādi;

d) persona, kam turpmāk piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātājs, kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā identificēts tajā pašā dalībvalstī;

e) šā panta d) punktā minētā persona saskaņā ar 197.pantu ir noteikta par personu, kura atbildīga par pievienotās vērtības nodokļa nomaksu attiecībā uz piegādi, ko veicis nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur jāmaksā nodoklis.

Savukārt direktīvas 197.panta 1.punkts noteic, ka pievienotās vērtības nodokli maksā persona, kurai ir piegādātas preces, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) darījums, par kuru uzliek nodokli, ir preču piegāde, kas veikta saskaņā ar 141.pantā izklāstītajiem nosacījumiem;

b) persona, kam piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kura pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificēts dalībvalstī, kurā veic piegādi;

c) nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību preču saņēmēja dalībvalstī, ir sagatavojis rēķinu saskaņā ar 220. līdz 236.pantu.

Minētajās tiesību normās ir paredzēta pievienotās vērtības nodokļa sistēmas vienkāršošana tā dēvētajos trīspusējos darījumos. Kā skaidrojusi Eiropas Savienības Tiesa, trīspusējs darījums ir tāds darījums, ar kuru preču piegādātājs, kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificēts pirmajā dalībvalstī, piegādā preci starpposma pircējam, kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir reģistrēts otrajā dalībvalstī, kurš savukārt piegādā šo preci galīgajam pircējam, kurš pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir reģistrēts trešajā dalībvalstī, un minētā prece ir tieši pārvesta no pirmās dalībvalsts uz trešo dalībvalsti. Šim trīspusējam darījumam var piemērot atkāpes režīmu no pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 2.panta 1.punkta „b” apakšpunktā ietvertā noteikuma, saskaņā ar kuru nodokli uzliek preču iegādēm Kopienas iekšienē par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā. Šis atkāpes režīms paredz, pirmkārt, no nodokļa atbrīvot tāda starpposma pircēja veikto iegādi Kopienas iekšienē, kurš pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificēts otrajā dalībvalstī, un, otrkārt, atlikt nodokļa nomaksu galīgajam pircējam, kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir reģistrēts trešajā dalībvalstī, un starpposma pircējs ir atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa identificēšanas pienākuma šajā pēdējā minētajā dalībvalstī (*Eiropas Savienības Tiesas 2022.gada 8.decembra sprieduma lietā „Luxury Trust Automobil”, C-247/21, [ECLI:EU:C:2022:966](#), 41.–43.punkts un tur minētā judikatūra*).

Tādējādi, ja izpildās direktīvas 112/2006/EK 141.panta nosacījumi, tad trīspusējos darījumos pirmās dalībvalsts uzņēmums pirmajā dalībvalstī veic piegādi Eiropas Savienības teritorijā un piemēro atbrīvojumu no nodokļa. Otrās dalībvalsts uzņēmums trešajā dalībvalstī veic iegādi Eiropas Savienības teritorijā; pievienotās vērtības nodoklis par šo iegādi netiek iekasēts, jo tiek piemērots direktīvas 112/2006/EK 141.pants. Vienlaikus otrās dalībvalsts uzņēmums veic iekšzemes piegādi trešajā dalībvalstī trešās dalībvalsts uzņēmumam, un, izrakstot rēķinu, otrās dalībvalsts uzņēmums atbilstoši direktīvas 112/2006/EK 226.panta 1.punkta 11.apakšpunktam norāda, ka par pievienotās vērtības nodokļa samaksu ir atbildīgs pircējs jeb trešās dalībvalsts uzņēmums. Attiecīgi saskaņā ar direktīvas 112/2006/EK 197.pantu trešās dalībvalsts uzņēmums ir atbildīgs par pievienotās vērtības nodokļa samaksu par šo piegādi. Līdz ar to otrās dalībvalsts uzņēmumam nav jāreģistrējas un nav jādeklarē pievienotās vērtības nodoklis ne pirmajā, ne trešajā dalībvalstī, un, lai nodrošinātu, ka no tā netiek iekasēts nodoklis par iegādi Savienības iekšienē otrajā dalībvalstī, otrās dalībvalsts uzņēmums izpilda direktīvas 112/2006/EK 42.panta nosacījumus.

No minētā arī izriet, ka trīspusējos darījumos pievienotās vērtības nodokļa sistēmas vienkāršošana attiecas uz starpnieku jeb otrās dalībvalsts uzņēmumu. Pirmo piegādātāju jeb pirmās dalībvalsts uzņēmumu tā neskar. Tomēr, lasot direktīvas 138.panta 1.punktu kopsakarā ar 141.pantu un 197.panta 1.punktu, kā arī ņemot vērā iepriekš norādīto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru par to, kā noteikt piegādi, uz kuru attiecas nosūtīšana vai transportēšana un tādējādi arī atbrīvojums no nodokļa, lietā nepieciešams noskaidrot: ja akcīzes preces atliktajā nodokļa maksāšanas režīmā tiek piegādātas trīspusējā darījumā un tādējādi tiek noteikts, ka par nodokļa samaksu ir atbildīgs trešās dalībvalsts uzņēmums, vai tas pats par sevi ir pamats pirmā piegādātāja jeb pirmās dalībvalsts uzņēmuma piegādi atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punktu,

ar nosacījumu, ka lietā tiek pierādīts, ka prece faktiski ir izvesta no pirmās dalībvalsts un nogādāta trešajā dalībvalstī gala saņēmējam.

Turklāt, kā tika norādīts jau iepriekš, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam saskaņā ar direktīvas 112/2006/EK 138.panta 1.punktu pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde nav atbrīvota no nodokļa atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes darījums, pircējs, kas ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, tad lietā nepieciešams noskaidrot, vai iepriekš norādītā Eiropas Savienības Tiesas judikatūra ir piemērojama trīspusēja darījuma gadījumā.

[13] Senāts papildus norāda turpmāk minēto.

Valsts ieņēmumu dienests pārbaudes laikā konstatēja, ka atsevišķos gadījumos pieteicējas tiešo darījumu partneru darījumu partneri (trešās dalībvalsts uzņēmumi) strīdus preces tās pašas vienas pārvadāšanas ietvaros ir piegādājuši tālāk saviem pircējiem Eiropas Savienībā. Proti, atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta konstatējam atsevišķos gadījumos vienā preču pārvadāšanā Eiropas Savienības teritorijā bija iesaistīti vairāk nekā trīs uzņēmumi. Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka tas pats par sevi ir iemesls, kāpēc darījumus nevar uzskatīt par trīspusējiem darījumiem un piemērot direktīvas 112/2006/EK 141.pantu.

Savukārt no Eiropas Komisijas Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāta paskaidrojuma par atbrīvojumu ķēdes darījumiem, kas gan nav juridiski saistošs, izriet, ka direktīvas 112/2006/EK 141.pants var tikt piemērots arī tad, ja notiek preces turpmāka piegāde pēc trīspusēja darījuma, ar nosacījumu, ka šo vienkāršošanu izmanto tikai viens no starpniekiem (pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_lv.pdf, sk. 3.6.17.2.apakšpunktu).

Ja Eiropas Savienības Tiesa apstiprinoši atbildēs uz pirmo jautājumu, tad lietā nepieciešams noskaidrot arī to, vai direktīvas 112/2006/EK 141.pants ir piemērojams tad, ja pēc trīspusēja darījuma trešās dalībvalsts uzņēmums tās pašas preces tā paša viena pārvadājuma ietvaros pārdod tālāk.

[14] Ņemot vērā iepriekš norādīto, izskatāmajā lietā nepieciešams interpretēt direktīvas 112/2006/EK tiesību normas, lai šo interpretāciju izmantotu Pievienotās vērtības nodokļa likuma piemērošanā. Tā kā no vispārējo interešu viedokļa šī interpretācija ir svarīga vienveidīgai Eiropas Savienības tiesību piemērošanai, Senāts uzskata, ka jāvērsas Eiropas Savienības Tiesā ar jautājumiem par direktīvas 112/2006/EK tiesību normu interpretāciju. Tas ir pamats tiesvedības apturēšanai šajā lietā līdz brīdim, kad Eiropas Savienības Tiesa pieņems nolēmumu sakarā ar prejudiciālajiem jautājumiem.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantu, Administratīvā procesa likuma 104.¹pantu, 273.panta 5.punktu, 275.panta 7.punktu un 338.panta astoto daļu, senatoru kolēģija

nolēma

uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

- 1) Vai Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138.panta 1.punkts, lasot to kopsakarā ar 141.pantu un 197.panta 1.punktu, ir interpretējams tādējādi, ka tas, ka akcīzes preces atliktajā nodokļa maksāšanas režīmā tiek piegādātas trīspusējā darījumā un tiek noteikts, ka par nodokļa samaksu ir atbildīgs trešajā dalībvalstī reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, pats par sevi ir pamats pirmajā dalībvalstī reģistrētā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja piegādi otrajā dalībvalstī reģistrētam pievienotās vērtības nodokļa maksātājam atbrīvot no nodokļa saskaņā ar direktīvas 138.panta 1.punktu, ar nosacījumu, ka lietā tiek pierādīts, ka prece faktiski ir izvesta no pirmās dalībvalsts un nogādāta trešajā dalībvalstī?

- 2) Vai Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138.panta 1.punkts trīspusēja darījuma gadījumā ir interpretējams tādējādi, ka tad, ja pirmajā dalībvalstī reģistrētais pievienotās vērtības nodokļa maksātājs ir informēts, ka otrajā dalībvalstī reģistrētais pievienotās vērtības nodokļa maksātājs preces nekavējoties piegādās tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam pievienotās vērtības nodokļa maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešās dalībvalsts nodokļa maksātājam, pirmajā dalībvalstī reģistrētā nodokļa maksātāja piegāde otrajā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam nav atbrīvojama no pievienotās vērtības nodokļa?
- 3) Vai Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 141.pants ir piemērojams tad, ja pēc trīspusēja darījuma trešās dalībvalsts uzņēmums tās pašas preces tā paša viena pārvadājuma ietvaros pārdod tālāk Eiropas Savienības teritorijā?

Apturēt tiesvedību lietā, līdz stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

Lēmums nav pārsūdzams.

D. Makarova Dz. Amerika L.
Konošonoka