

Virsraksts: Preces izlaišana brīvā apgrozībā kā importētas preces statusa iegūšanas priekšnoteikums

Tēze: Preču fiziska ieviešana Latvijas teritorijā esošajā muitas noliktavā nozīmē preču ieviešanu Latvijas muitas teritorijā, tomēr atbilstoši Padomes regulas Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 98.pantam procedūra glabāšanai muitas noliktavā nozīmē, ka tas ļauj muitas noliktavās glabāt ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievadmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus. Kā izriet no regulas 79.panta, prece iegūst Kopienas preces statusu ar tās izlaišanu brīvā apgrozībā. Tad arī šī prece kļūst par importētu preci. Ievedot preci muitas noliktavā, nepiemēro nedz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otro daļu, nedz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta astoto daļu, jo nenotiek preces izlaišana brīvam apgrozījumam (preču imports).

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
2011.gada 10.februāra
SPRIEDUMS
Lieta Nr. A42535706
SKA – 55/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore D.Mita
senators J.Neimanis
senatore R.Vīduša

piedaloties akciju sabiedrības „Agroapgāde” pārstāvei *I.F.* un
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu
dienesta pārstāvei Daigai Krūmiņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz akciju sabiedrības „Agroapgāde” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 25.septembra lēmuma Nr.19/25157 atcelšanu, sakarā ar akciju sabiedrības „Agroapgāde” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 18.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas muitas reģionālā iestāde veica pieteicējas AS „Agroapgāde” noformēto vienoto administratīvo dokumentu (turpmāk – VAD) muitas parāda un citu muitas iestāžu administrējamo nodokļu parāda aprēķināšanas, maksāšanas un uzskaites pārbaudi. 2005.gada 13.oktobra VAD IM4 0206/5-C619780 pārbaudes rezultātā 2006.gada 17.jūlijā sastādīts Muitas un citu nodokļu pārrēķins Nr.94.

Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas muitas reģionālās iestādes direktors ar 2006.gada 17.jūlija lēmumu Nr.3.2.2/9086 „Par muitas un citu nodokļu parādu” noteica pieteicējai muitas un citu nodokļu parādu kopā 4744,22 latu apmērā, tajā skaitā, pievienotās vērtības nodokli 2372,11 latu apmērā un soda naudu 2372,11 latu apmērā.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 25.septembra lēmumu Nr.19/25157 Rīgas muitas reģionālās iestādes lēmums atstāts negrozīts.

[2] 2006.gada 23.oktobrī pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 25.septembra lēmumu Nr.19/25157.

Pieteikumā norādīts, ka preces Latvijas teritorijā nav laistas tirgū, bet ir nogādātas uz citu dalībvalsti. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normas paredz iespēju šādos gadījumos piemērot jau sākotnēji pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, lai vienkāršotu nodokļa administrēšanu, vai gadījumos, ja sākotnēji iekasēts pievienotās vērtības nodoklis 18 procentu apmērā, šīs summas atprasīt un saņemt no Latvijas valsts budžeta. Līdz ar to nav pamatoti vairāk kā pusgadu pēc procedūras pieteikšanas un fiziskas preču izvešanas no Latvijas Republikas teritorijas aprēķināt un iekasēt 18 procentu pievienotās vērtības nodokli un soda naudu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 12.maija spriedumu pieteikumu apmierināja daļā. Atcēla lēmumu daļā par valsts budžetā samaksai noteikto soda naudu 2372,11 latu apmērā, pārējā daļā pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, izlaižot precī brīvam apgrozījumam, ir uzskatāms par ievadmuitas nodokli Padomes regulas Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi izpratnē. Ja muitas procedūru veic muitas brokeris, tad parādnieka (regulas Nr.2913/92 izpratnē) saistības uzņemas muitas brokeris.

[3.2] Šajā lietā strīdus darījums neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otrās daļas 1.punkta normām un tādējādi darījumam nebija tiesību piemērot 0 procentu pievienotās vērtības nodokļa likmi, bet saskaņā ar minētā likuma 33.panta pirmo daļu bija jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis 18 procentu apmērā.

[3.3] Pieteicēja šajā lietā ir darbojusies tiešajā pārstāvībā, tāpēc tā pēc būtības nav aizpildījusi deklarāciju savā vārdā. Pieteicēja nav uzskatāma par deklarētāju. Pieteicēja šajā lietā darbojās kā muitas brokeris.

[3.4] Saskaņā ar Muitas likuma 26. un 30.pantu parādnieka (regulas Nr.2913/92 izpratnē) saistības uzņemas muitas brokeris, ja tas ir veicis attiecīgās muišošanas procedūras.

[3.5] Pat ja regulas Nr.2913/92 5. un 201.pants ierobežo muitas brokera atbildību, ja tas darbojas tiešajā pārstāvībā, tad, ņemot vērā muitas brokera profesionālo funkciju būtību, šāds atbildības ierobežojums nevar tikt attiecināts uz nepareizībām, kuras muitas brokeris ir pieļāvis, nosakot darījumam piemērojamo pievienotās vērtības nodokļa likmi vai aprēķinot nodokļa summu, ja nodokļa aprēķināšana nav bijusi atkarīga no muitas brokerim sniegto dokumentu patiesuma. Minētās kļūdas ir saistītas ar muitas brokera profesionālo kvalifikāciju, nevis ar muitas brokerim iesniegto dokumentu patiesumu, un tādējādi šādā gadījumā nav pamata muitas brokera profesionālās atbildības ierobežošanai, brokerim darbojoties tiešajā pārstāvībā.

[3.6] Soda naudas piemērošana pieteicējai, kaut arī tā ir aprēķināta atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmajai daļai un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 35.panta otrajai daļai, konkrētajā gadījumā ir acīmredzami nesamērīga, jo nav konstatējams, ka ar konkrēto darījumu pieteicēja veidoja shēmu, lai izvairītos no nodokļu samaksas, kā arī 0 procentu pievienotās vērtības nodokļa likmes piemērošanas rezultātā ar šo darījumu netiek nodarīts reāls zaudējums valsts budžetam, jo šādu darījumu rezultātā samaksātais pievienotās vērtības nodoklis tiek atmaksāts no valsts budžeta.

[4] Par rajona tiesas spriedumu apelācijas sūdzību iesniedza gan pieteicēja (noraidītajā daļā), gan Valsts ieņēmumu dienests (apmierinātajā daļā). Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 18.maija spriedumu pieteikumu noraidīja pilnībā. Daļā par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas pamatojumam (izņemot secinājumam, ka pieteicēja nav uzskatāma par preču deklarētāju). Apgabaltiesa papildus norādīja tālāk minētos argumentus.

[4.1] Valsts ieņēmumu dienestam bija tiesības vairāk kā pusgadu pēc muitas procedūras veikšanas un deklarēto preču faktiskas izvešanas aprēķināt pievienotās vērtības nodokli un soda naudu, jo atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmajai daļai nodokļu administrācijai ir tiesības triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa veikt pārbaudes par nodokļu nomaksas pareizību, kā arī uzlikt soda naudas.

[4.2] VAD kā deklarētājs norādīta pieteicēja un lietā nav strīda, ka minēto dokumentu parakstīja pieteicējas pārstāvis.

[4.3] Tā kā pieteicēja kā preču deklarētāja ir atbildīga par muitas administrējamā nodokļa – pievienotās vērtības nodokli – parādu, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti piemēroja normatīvajos aktos noteikto soda naudu. Lai arī pārsūdzētajā lēmumā Valsts ieņēmumu dienests nav izvērtējis lietderību soda naudas apmēra noteikšanai, nav konstatējams soda naudas nesamērīgums, jo nav īpašu apstākļu, kas par to liecinātu.

[5] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā ietverti tālāk minētie argumenti.

[5.1] Tiesa ir kļūdaini piemērojusi Eiropas Savienības tiesību normas kopsakarā ar Latvijas Republikas tiesību normām. Tiesa kļūdaini izdarījusi secinājumus, pamatojot pievienotās vērtības nodokļa likmes apjomu, iekasējamību, iekasēšanas brīdi un personu, kurai ir pienākums maksāt nodokli Latvijas budžetā, ar tiesību normām no citas tiesību sistēmas – Eiropas Savienības tiesībām. Tiesa ir nepamatoti piemērojusi regulu Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi un regulu Nr.2454/93, ar ko tiek noteikta kārtība Padomes regulai Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi atsevišķām normām, tajā pašā laikā ignorējot Latvijas likumu „Par nodokļiem un nodevām” un likumu „Par pievienotās vērtības nodokli”, kā arī to, ka šajos likumos nav atsauces uz šo regulu.

[5.2] Tiesa nepamatoti norādījusi, ka pievienotās vērtības nodoklis ir iekļaujams muitas parādā. Regulas Nr.2913/92 20.pants nosaka gan muitas maksājumu veidus, gan muitas parāda saturu. Tajā nav iekļaujams pievienotās vērtības nodoklis no nacionālās tiesību sistēmas.

[5.3] Tiesa nav pareizi piemērojusi tiesību normu interpretācijas metodes, jo, līdzīgi kā Valsts ieņēmumu dienests, tiesību normas interpretējusi gramatiski. Ievērojot pievienotās vērtības nodokļa radīšanas mērķus un pamatprincipus, secināms, ka pat gadījumā, ja darījumu veic kāda no konkrētās valsts personām (rezidentiem), ir iespējams, ka pievienotā vērtība valstī nerodas. Līdz ar to pievienotās vērtības nodoklis netiek aprēķināts vai arī šādam darījumam tiek piemērota 0 procentu likme.

[5.4] Saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanu būtiski ir tādi apstākļi, ka precei ir Kopienas preces statuss, ko prece ieguva pēc muižošanas procesa pabeigšanas un ka prece ir izvesta ārpus Latvijas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

[5.5] Tiesa nav piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo daļu, jo tikai pēc nodokļu revīzijas (audita) veikšanas Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības papildus aprēķināt budžetā maksājamos nodokļus un noteikt soda naudu.

[5.6] Tiesas spriedums ir pretējs Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 15.aprīlī līdzīgā lietā taisītam spriedumam.

[6] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumu, kurā atzīts, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību. Atbildētājas pārstāve kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[8] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otrā daļa noteic, ka apliekamā persona, kas darbojas citas dalībvalsts apliekamās personas vārdā, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, piemēro nodokļa 0 procentu likmi, ja: 1) preču pavaddokumentos norādīts, ka preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona, kurai ir derīgs pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numurs; 2) preces pēc izlaišanas brīvam apgrozījumam tiek pārsūtītas 1.punktā minētajam preču saņēmējam uz citu dalībvalsti.

No minētās tiesību normas izriet, ka, lai apliekamā persona, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, varētu piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, preču pavaddokumentos kā preču saņēmējam jābūt norādītai citas dalībvalsts apliekamai personai.

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta astotā daļa noteic, ka preču importa darījumos ar nodokli apliekamajā vērtībā iekļauj importēto preču muitas vērtību, preču transporta pakalpojuma vērtību no Eiropas Savienības robežas līdz preču saņēmējam (vai preču pārvadājuma pavaddokumentos norādītajai pirmajai preču pārkraušanas vietai Latvijas Republikas muitas teritorijā), aprēķināto muitas nodokli, aprēķināto akcīzes nodokli, citus aprēķinātos nodokļus un nodevas, ja to paredz konkrētie normatīvie akti, izņemot pievienotās vērtības nodokli, kā arī iekļauj šā likuma 7.panta pirmās daļas 2.punktā minēto pakalpojumu vērtību, ja tā nav iekļauta muitas vērtībā.

[10] Saskaņā ar Ministru kabineta 2005.gada 19.jūlija noteikumu Nr.534 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 274.punktu likuma 33.panta otrās daļas 1.punktā minētie pavaddokumenti ir dokumenti, kuri nepieciešami, ievēdot preces Eiropas Savienības muitas teritorijā no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām.

Izskatāmajā lietā apgabaltiesa uzskatīja, ka strīdus preču saņēmējs ir SIA „FB Serviss” (šobrīd „Cargo services”) un pieteicēja, kuras 2005.gada 7.oktobrī noformētajā VAD IM7 0206/5-619381 un 2005.gada 13.oktobrī noformētajā VAD IM7 0206/5-619775 par preču ievešanu muitas noliktavā norādītas kā preču saņēmējas. Kā izriet no apgabaltiesas sprieduma, tiesa par pavaddokumentiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otrās daļas 1.punkta izpratnē uzskatīja VAD IM7 par preču ievešanu muitas noliktavās pavadzīmes. Senāta ieskatā, šāds apgabaltiesas viedoklis nav pamatots.

[10] Apgabaltiesa ir atstājusi bez ievēribas apstākli, ka preces var tikt glabātas muitas noliktavā, tās neizlaižot brīvam apgrozījumam Latvijā. Kā Senāts atzinis līdzīgā lietā, lai arī preču fiziska ievešana Latvijas teritorijā esošajā muitas noliktavā nozīmē preču ievešanu Latvijas muitas teritorijā, tomēr jāievēro, ka atbilstoši regulas Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 98.pantam procedūra glabāšanai muitas noliktavā nozīmē, ka tas ļauj muitas noliktavās glabāt ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievēdmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas

pasākumus. Kā izriet no regulas 79.panta, prece iegūst Kopienas preces statusu ar tās izlaišanu brīvā apgrozībā. Tad arī šī prece kļūst par importētu preci. Ievedot preci muitas noliktavā, nepiemēro nedz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otro daļu, nedz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta astoto daļu, jo nenotiek preces izlaišana brīvam apgrozījumam (preču imports) (sk. 2010.gada 9.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-618/2010 11.punktu).

[11] Preču ievešana muitas noliktavā (sastāda VAD IM7) un izlaišana brīvam apgrozījumam (sastāda VAD IM4) ir secīgas, bet patstāvīgas muitas procedūras, kuras var veikt dažādi preču nosūtītāji un saņēmēji atkarībā no tā, vai prece muitas noliktavā ir mainījusi īpašnieku. Kā konstatējusi tiesa, ja VAD IM7 kā preču saņēmējs ir norādīta pieteicēja, tad VAD IM4 kā preču saņēmējs ir norādīts Nīderlandes uzņēmums. Līdz ar to pavaddokumentā attiecībā uz preču izlaišanu brīvam apgrozījumam atbilstoši tiesas konstatētajam minēta citas dalībvalsts apliekamā persona, kas ir jāņem vērā, konkrētajā lietā piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 33.panta otrās daļas 1.punktu.

[12] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas spriedums neatkarīgi no citiem kasācijas sūdzības argumentiem ir atceļams.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 18.maija spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore
Senators
Senatore

D.Mita
J.Neimanis
R.Vīduša