ECLI:LV:AT:2019:1003.A420361014.7.S
Lieta Nr. A420361014, SKA-848/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 3.oktobrī

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Valters Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Kravu Termināls" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 18.jūlija lēmuma Nr. 22.7/L-18129 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 5.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 18.jūlija lēmumu Nr. 22.7/L-18129 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) pieteicējai SIA „Kravu Termināls", kura nodarbojas ar preču uzglabāšanu un noliktavu saimniecību Rīgas Brīvostas teritorijā, papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda, soda nauda, soda nauda saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, noteikti budžetam nodarītie zaudējumi 2010.gada janvārī – jūnijā.

Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[1.1] Pieteicēja nepamatoti nav deklarējusi preču saņemšanu no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem un nav aprēķinājusi pievienotās vērtības nodokli par alkoholiskajiem dzērieniem, kas saņemti no uzņēmumiem „Diogeo Brands BV", „Tradall S.A.", „Gebr.Schoemaker&CO KG" un „Miguel Torres S.A.".

[1.2] Pieteicēja no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētām apliekamām personām saņemtās deklarētās preces (alkoholiskos dzērienus) un nedeklarētās preces noformēja kā tālāk nosūtītas Baltkrievijas uzņēmumam „JLLC Midwest", piemērojot šiem darījumiem pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmi. Taču Baltkrievijas uzņēmums „JLLC Midwest" neapstiprina alkoholisko dzērienu saņemšanu. Minētais ļauj secināt, ka pieteicēja šīs preces ir realizējusi Latvijā, nedeklarējot to attiecīgā taksācijas perioda pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā un neaprēķinot budžetā maksājamo nodokli.

[1.3] Tā kā Baltkrievijas uzņēmums „JLLC Midwest" nav apstiprinājis alkoholisko dzērienu saņemšanu no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētajām apliekamajām personām, lai gan uz šādu preču piegādi norāda dalībvalstu nodokļu administrāciju iesniegtie dokumenti, ir pamats secināt, ka jau sākotnēji faktiskā preču pircēja ir pieteicēja un attiecīgi tā nepamatoti piemēroja īpašo nodokļu režīmu preču iegādes darījumos, jo nav gūts apstiprinājums preču piegādei Baltkrievijas uzņēmumam. Līdz ar to samazināma ar pievienotās vērtības nodokļa 0 % likmi apliekamo darījumu vērtība, vienlaikus palielinot ar 21 % likmi apliekamo darījumu vērtību, kā arī to palielinot par nedeklarēto preču iegādi un no tās aprēķinot pievienotās vērtības nodokli.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 5.septembra spriedumu, izskatot Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību, pieteikumu apmierināja un Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu atcēla. Apgabaltiesas spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Akcīzes preču noliktavas pakalpojumu būtība ir ļaut noliktavas turētājam vai citiem komersantiem veikt preču pārrobežu tirdzniecību un fizisku pārvietošanu, nemaksājot nodokļus līdz brīdim, kamēr akcīzes preces tiek nodotas patēriņam. Pieteicējai ir arī Valsts ieņēmumu dienesta un Rīgas brīvostas atļaujas komercdarbībai brīvajā zonā – norobežotā brīvostas teritorijas daļā, kurā ievestās preces attiecībā uz muitas maksājumu un tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanu tiek pielīdzinātas ārpus Eiropas Savienības muitas teritorijas esošām precēm. Pieteicēja nodarbojās ar preču uzglabāšanas pakalpojumu sniegšanu arī brīvās zonas noliktavās, kur piemēro brīvās zonas režīmu, kas paredz nodokļu atvieglojumus un īpašus muitas kontroles pasākumus.

[2.2] Attiecībā uz to, vai pieteicējai kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai bija pienākums deklarēt no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētajām apliekamajām personām saņemtās preces (alkoholiskos dzērienus), secināms turpmāk minētais.

Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka vienīgā un pietiekamā pazīme, lai konstatētu preču iegādi, ir fiziska preču saņemšana. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normas par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā interpretējamas, ievērojot Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) regulējumu, kas paredz konstatēt arī tiesību iegūšanu rīkoties ar saņemtajam precēm kā īpašniekam.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 30.pantu interpretējot saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 200.pantu un 20.pantu un 2.panta „b" apakšpunktu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas atziņām (*2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, 27.punkts*), kā arī ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 7.punktu, nosakot pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu katrā konkrētajā situācijā, ir svarīgi izvērtēt konkrēto darījumu ekonomisko būtību, kā arī ņemt vērā darījuma pušu tiesiskās attiecības. Ir būtiski konstatēt, ka tieši pieteicēja veica strīdus preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā, tas ir, savas saimnieciskās darbības ietvaros no citas dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas iegādājās preces, kuras tika transportētas no citas dalībvalsts uz iekšzemi, jo tikai šādā gadījumā pieteicējai ir pienākums deklarēt un iemaksāt nodokli valsts budžetā.

[2.3] 2010.gadā pieteicēja saņēmusi no citām Eiropas Savienības dalībvalstīm akcīzes preces (alkoholiskos dzērienus) saskaņā preču pavaddokumentiem (rēķiniem). Preču piegādātāji ir citās Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas: Nīderlandes uzņēmums „Diogeo Brands BV", Francijas uzņēmums „Tradall S.A.", Vācijas uzņēmums „Gebr.Schoemaker&CO KG" un Spānijas uzņēmums „Miguel Torres S.A.". Savukārt strīdus preču pircēji ir gan trešo valstu komersanti (Šveices uzņēmums „April Group S.A.", Singapūras uzņēmums „Sherwest International PTE. LTD", Apvienoto Arābu Emirātu uzņēmums „Spirits Route Limited", Amerikas Savienoto Valstu uzņēmums „Amberg Investment Corp."), gan ES dalībvalsts komersants – Maltas uzņēmums „South Wind Holding Limited".

[2.4] Izvērtējot Francijas uzņēmuma „Tradall S.A." izrakstītos rēķinus Singapūras uzņēmumam „Sherwest International PTE. LTD" un ASV uzņēmumam „Amberg Investment Corp.", secināms, ka rēķinos norādīto alkoholisko dzērienu pircēji ir trešajās valstīs reģistrētas personas un ka prece tika piegādāta no Itālijas uzņēmuma „Martini&Rossi s.p.a.". No pieteicējas iesniegtajām šo preču CMR (starptautiskā autopārvadājuma līgumi – pavadzīmes) redzams, ka piegādes vieta ir Rīga, Latvija. Precēm noformēti akcīzes preču administratīvie pavaddokumenti, kas nozīmē to, ka akcīzes preces tiek pārvietotas starp Eiropas Savienības dalībvalstīm atliktās nodokļa maksāšanas režīmā. Administratīvajos dokumentos norādīts, ka preču saņēmējs ir Baltkrievijas uzņēmums „JLLC Midwest", preces saņemšanas vieta ir Rīgas brīvostas muitas kontroles punkts un ka precēm ir piemērota muitas procedūra – eksports. No pieteicējas pieņemšanas aktiem redzams, ka septiņos gadījumos no astoņiem preces pieņemtas nevis akcīzes preču noliktavā, bet pieteicējas noliktavā brīvajā zonā kā ārpuskopienas preces.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 18.panta otro daļu par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā neuzskata tādu preču saņemšanu brīvajās zonās, kurām citā Eiropas Savienības dalībvalstī uzsākta eksporta procedūra. Tā kā Singapūras uzņēmuma „Sherwest International PTE. LTD" iegādātās akcīzes preces netika transportētas no citas dalībvalsts uz iekšzemi, bet no citas dalībvalsts transportētas (izvestas) uz brīvo zonu, tātad ārpus Kopienas muitas teritorijas, šādā gadījumā pircējam nav pienākuma šos darījumus pievienotās vērtības nodokļa nolūkā deklarēt Valsts ieņēmumu dienestā kā iegādes Eiropas Savienības teritorijā.

Dienests šos apstākļus, par kuriem pieteicēja ir iesniegusi pierādījumus, nav pārbaudījis, bet ir aprobežojies ar faktu, ka informācijas apmaiņas ietvaros par „Tradall S.A." Francijas nodokļu administrācija apstiprina preču, kuru pircējs atbilstoši rēķinos norādītajam ir ASV reģistrēts uzņēmums (acīmredzot domāts „Amberg Investment Corp."), piegādes pieteicējai, taču dienests neko nav noskaidrojis par preču, kuru pircējs ir „Sherwest International PTE. LTD", piegādēm.

Francijas nodokļu administrācijas atbildē ir apstiprināts, ka „Tradall S.A." veica piegādes pieteicējai, un Valsts ieņēmumu dienestam nosūtīti rēķini, kas adresēti pieteicējai. No „Tradall S.A." izrakstītajiem strīdus rēķiniem tikai vienā 2010.gada 24.marta rēķinā norādīts, ka preces piegādājamas pieteicējai, pats rēķins adresēts ASV uzņēmumam „Amberg Investment Corp.".

Ievērojot Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 262.panta „a" apakšpunktā paredzēto kopsavilkuma paziņojumu iesniegšanu par citu dalībvalstu reģistrētajiem pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem veiktajām preču piegādēm Eiropas Savienībā, dalībvalstu nodokļu administrācijām ir iespēja salīdzināt informāciju par viena darījuma partnera deklarētajām preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā ar otra darījuma partnera deklarētajām preču iegādēm Eiropas Savienības teritorijā. Izskatāmajā gadījumā informācijas pieprasījuma veidlapā („SCAC 2004" veidlapa) Valsts ieņēmumu dienests ir norādījis, ka VIES datu bāzē (saīsinājums no angļu val. *VAT Information Exchange System* – pievienotās vērtības nodokļa informācijas apmaiņas sistēma) nav informācijas par „Tradall S.A." preču piegādēm pieteicējai.

Francijas nodokļu administrācijas apstiprinātā preču piegāde pieteicējai nenozīmē, ka preču piegāde pieteicējas noliktavā ir vērtējama kā preču iegāde Eiropas Savienībā. Pierādījumi apliecina tādus darījumu apstākļus, uz kuriem nav attiecināms pienākums tos deklarēt kā iegādes Eiropas Savienībā.

[2.5] Savukārt „Tradall S.A." darījums ar „Amberg Investment Corp." (2010.gada 24.marta rēķins Nr. 90012028) ir uzskatāms par preču iegādes darījumu Eiropas Savienības teritorijā, ko veikusi Eiropas Savienībā nereģistrēta persona („Amberg Investment Corp."). Akcīzes preču pavaddokumenti (rēķins, CMR, administratīvais pavaddokuments) un pieteicējas preču pieņemšanas akts apstiprina akcīzes preču transportēšanu atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā no vienas Eiropas Savienības dalībvalsts uz iegādes vietu citā dalībvalstī – vietu, kur beidzas preču transportēšana pircējam (Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 40.pants un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 20.pants), un novietošanu pieteicējas akcīzes preču noliktavā.

Lietā nav nekādu pierādījumu tam, ka pieteicēja šajā darījumā ir atbildīga par pievienotās vērtības nodokļa saistībām (būtu veikusi samaksu par precēm, ieguvusi tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam, vai arī būtu rīkojusies kā pircēja „Amberg Investment Corp." pārstāve). Pieteicēja kā akcīzes preču noliktavas turētāja preces tikai pieņēma glabāšanā noliktavā, bet preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā veica Eiropas Savienības teritorijā nereģistrēta persona, un tieši šai personai bija pienākums reģistrēties dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai, pienākums deklarēt šo darījumu un iemaksāt nodokli budžetā. Citos gadījumos pieteicēja deklarējusi preču saņemšanu kā preču iegādi, bet tas nerada pieteicējai pienākumu tā rīkoties ikvienā preču saņemšanas noliktavā gadījumā, ja tas neizriet no vienošanās ar noliktavas pakalpojuma saņēmēju.

[2.6] Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti secināja, ka pieteicējai bija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās jāuzrāda no „Tradall S.A." saņemtās preces, un nepamatoti piemēroja soda naudu par nedeklarētājām precēm.

[2.7] Izvērtējot Nīderlandes uzņēmuma „Diogeo Brands BV" izrakstītos rēķinus Singapūras uzņēmumam „Sherwest International PTE. LTD", Maltas uzņēmumam „South Wind Holding Limited" un Šveices uzņēmumam „April Group S.A."; Spānijas uzņēmuma „Miguel Torres S.A." izrakstīto rēķinu Singapūras uzņēmumam „Sherwest International PTE. LTD"; Vācijas uzņēmuma „Gebr.Schoemaker&CO KG" izrakstīto rēķinu AAE uzņēmumam „Spirits Route Limited" kopsakarā ar citiem šo preču pavaddokumentiem (kuģa kravas transporta dokumentiem, CMR, administratīvajiem pavaddokumentiem) un pieteicējas noliktavu pieņemšanas aktiem, secināms, ka tie apliecina preču piegādes Eiropas Savienībā rēķinos noradītajiem pircējiem „Sherwest International PTE. LTD", Maltas uzņēmumam „South Wind Holding Limited", Šveices uzņēmumam „April Group S.A." un AAE uzņēmumam „Spirits Route Limited".

No dokumentiem izriet, ka alkoholiskie dzērieni starp dalībvalstīm pārvietoti atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā uz galamērķi Rīgā, Latvijā, uz pieteicējas akcīzes preču noliktavu. Darījumi vērtējami kā preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā, taču nav pamata pieņemt, ka preču iegādi veikusi pieteicēja. Valsts ieņēmumu dienests balstās tikai uz ārvalstu nodokļu administrāciju atbildēm uz dienesta informācijas apmaiņas pieprasījumiem.

Nīderlandes nodokļu administrācija norādījusi, ka „Diogeo Brands BV" 2010.gadā piegādāja preces uz pieteicējas bāzi. „Diogeo Brands BV" deklarēja VIES piegādes Kopienas iekšienē.

Spānijas nodokļu administrācija informēja, ka „Miguel Torres S.A." darījumi ietvēra eksportu uz „Sherwest International PTE. LTD" Singapūrā (šī kompānija veica samaksu). Preces tika nosūtītas no Spānijas uz Rīgu loģistikas kompānijai SIA „Kravu Termināls", kas bija atbildīga par eksportu uz Baltkrievijas kompāniju „JLLC Midwest". Spānijas nodokļu maksātājs informēja, ka pieļāva kļūdu 2010.gadā deklarētajos datos, jo tas deklarēja piegādes Latvijas nodokļu maksātājam, bet patiesībā darījumi ietvēra eksportu uz kompāniju „Sherwest International PTE. LTD". Minētā kļūda tiks izlabota.

Vācijas nodokļu administrācija norādījusi – pārbaudē konstatēts, ka firmai „Mast-Jagermeister AG" nav tiešas sadarbības ar pieteicēju.

Baltkrievijas uzņēmums „JLLC Midwest", kas bija preču saņēmējs, nolīga pieteicēju kā akcīzes preču noliktavas pakalpojumu sniedzēju, un caur šo noliktavu arī notika preču piegāde no „Mast-Jagermeister AG" minētajam Baltkrievijas uzņēmumam. Visi piegāžu rēķini, kas uzskaitīti dienesta pieprasījumā, tika izrakstīti uz „JLLC Midwest" vārda. Vācijas nodokļu administrācija apstiprina, ka preču piegādes no „Mast-Jagermeister AG" uz pieteicējas akcīzes preču noliktavu ir veiktas. Tālāko preču eksportu no minētās noliktavas veica pircējs „JLLC Midwest". „Mast-Jagermeister AG" neizrakstīja rēķinus uz pieteicējas vārda, un pieteicēja nevienu brīdi nebija preču īpašnieks. Līdz ar to nevar būt pareizi izrakstīt rēķinus par tālākajām piegādēm uz pieteicējas vārda. Tāpēc nodokļu maksātājam (acīmredzami domāts Vācijas nodokļu maksātājs) „Mast-Jagermeister AG" nevajadzēja deklarēt preču piegādes Latvijas nodokļu maksātājam – pieteicējai. Latvijas nodokļu maksātājai pieteicējai nav pamata deklarēt darījumus kā iegādes Savienības teritorijā, jo tas neatbilst minētajiem apstākļiem.

Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā atbildes no ārvalstu nodokļu administrācijām atreferētas selektīvi, neietverot informāciju no piegādātāju puses par kļūdainajām deklarācijām.

Fakts, ka piegādātājs pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir deklarējis piegādes tieši pieteicējai, var būt viens no pierādījumiem pieteicējas atbildībai par nodokļa nomaksu šajā darījumā, taču, ievērojot no pievienotās vērtības nodokļa tiesiskā regulējuma izrietošos nosacījumus, tas pats par sevi bez citiem pierādījumiem, ka pieteicēja šādu atbildību uzņēmusies, nav pietiekams, lai pircēja pienākumu deklarēt preču iegādi automātiski pārnestu uz pieteicēju tikai tāpēc vien, ka preces piegādātas akcīzes preču noliktavā, kuras turētāja ir pieteicēja.

Pārbaudot pierādījumus par „Sherwest International PTE. LTD", apstiprinās, ka pieteicēja preces savā noliktavā pieņēmusi glabāšanā saskaņā ar noslēgto līgumu ar SIA „Kravu Serviss", kurai savukārt pastāvējušas līgumiskās attiecības ar ievesto preču īpašnieku „Sherwest International PTE. LTD". Dienests nav pārbaudījis un novērtējis pieteicējas norādītos faktus, lai gan tie varētu būt nozīmīgi, noskaidrojot strīdus darījumu ekonomisko būtību tieši pievienotās vērtības nodokļa deklarēšanas pienākuma aspektā.

Attiecībā uz „South Wind Holding Limited", citstarp novērtējot arī Maltas maģistrāta tiesas nopratinātās „South Wind Holding Limited" amatpersonas nopratināšanas protokolu, kas iegūts tiesiskās palīdzības sniegšanas kriminālprocesā ietvaros, kā arī Šveices uzņēmuma „April Group S.A." administratora un konsultanta nopratināšanas protokolu sakarā ar Latvijas ģenerālprokurora tiesiskās palīdzības lūgumu, nav konstatējams, ka pieteicēja šajos darījumos uzņēmusies kaut ko vairāk nekā tikai uzglabāt konkrētas preces. Pierādījumi neliecina, ka pieteicējai bez noliktavas pakalpojuma sniegšanas būtu piešķirtas arī tiesības pārstāvēt šo uzņēmumu pievienotās vērtības nodokļa samaksas sakarā vai piešķirtas tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam. Tādējādi dienests nepamatoti secināja, ka pieteicējai bija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās jāuzrāda „Sherwest International PTE. LTD", „South Wind Holding Limited" un „April Group S.A." preču iegādes darījumi. Pieteicējai tādējādi nepamatoti piemērota soda nauda par nedeklarētajiem iegādes darījumiem.

[2.8] Pārbaudot starp Apvienoto Arābu Emirātu uzņēmumu „Spirits Route Limited" un pieteicēju noslēgto pievienotās vērtības nodokļa pārstāvības līgumu, kā arī minētā uzņēmuma vēstuli vienam no piegādātājiem, secināms, ka uzņēmums ir iecēlis pieteicēju par „Spirits Route Limited" fiskālo pārstāvi Latvijā preču iegādei Kopienas iekšienē. Līgums uzliek pienākumu pieteicējai deklarēt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā preču saņemšanu. Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pareizi konstatēja, ka pieteicēja nepamatoti nav deklarējusi iegādes darījumu Eiropas Savienības teritorijā saskaņā ar „Gebr.Schoemaker&CO KG" izrakstīto rēķinu. Par to bija jāaprēķina soda nauda saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta piekto daļu (ja apliekamā persona nav aprēķinājusi un nav maksājusi nodokli valsts budžetā saskaņā ar šā likuma 30.pantu). Valsts ieņēmumu dienests aprēķinājis soda naudu saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu, kura runā par preču importu, tātad šī daļa nav attiecināma uz lietā konstatētajiem apstākļiem. Ievērojot soda naudas krimināltiesisko raksturu, šāda rupja kļūda nav attaisnojama, tādēļ piemērotā soda nauda ir atceļama.

[2.9] Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka pieteicēja 2010.gadā no citās Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētām ar pievienotās vērtības nodokli apliekamām personām – Francijas uzņēmuma „Henessy&Co", Nīderlandes uzņēmuma „Tradall S.A.", Spānijas uzņēmuma „Miguel Torres S.A." un Vācijas uzņēmuma „Mast-Jagermeister AG" – saņemtās preces noformēja kā tālāk nosūtītas Baltkrievijas uzņēmumam „JLLC Midwest", piemērojot šiem darījumiem pievienotā vērtības nodokļa 0 % likmi. Taču lietā neesot gūts apstiprinājums preču piegādei uz Baltkrieviju.

Pārbaudot pierādījumus par 27 neatzītajiem darījumiem ar Baltkrievijas uzņēmumu „JLLC Midwest", secināms, ka piegādātāji „Henessy&Co", „Miguel Torres S.A." un „Mast-Jagermeister AG" piegādājuši uz pieteicējas akcīzes preču noliktavu alkoholiskos dzērienus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Savukārt piegādātāja „Tradall S.A." precēm Itālijā piemērota muitas procedūra – tranzīts –, un šīs preces saņemtas pieteicējas noliktavā brīvajā zonā, nevis akcīzes preču noliktavā.

Lai gan piegādes galamērķis atbilstoši CMR un administratīvajiem pavaddokumentiem ir pieteicējas akcīzes preču noliktava vai Rīgas brīvostas Muitas kontroles punkts, no rēķiniem izriet, ka preces plānots izvest no Kopienas muitas teritorijas, par ko liecina fakts, ka rēķinos kā preču saņēmējs ir norādīts Baltkrievijas uzņēmums „JLLC Midwest".

Pārbaudot, vai konkrētās preces no pieteicējas noliktavām tika nosūtītas tālāk uz Baltkrieviju, konstatējams, ka pārsūdzētais lēmums nesatur ziņas par pārbaudes rezultātā konstatētajiem faktiem attiecībā uz strīdus rēķinos norādīto preču kustību. Bez akcīzes preču attiecīgo reģistru pārbaudes nav iespējams izsekot preču faktiskajai kustībai un izdarīt secinājumu, ka strīdus preces pieteicēja noformējusi nosūtīšanai tieši uz Baltkrieviju. Strīdus preču rēķini, no kā informāciju ieguva Valsts ieņēmumu dienests, ir preču pavaddokumenti, kas kalpo par attaisnojuma dokumentu preču piegādei, no tiem var iegūt informāciju par to, kam paredzēts piegādāt preci. Taču rēķini, kurus kopā ar trešajām personām piederošo preci pieteicēja saņēmusi savā noliktavā, nav dokumenti, no kuriem dienests var pārliecināties par pieteicējas darbībām ar šīm precēm.

Lai preci izvestu no Kopienas muitas teritorijas, prece ir jānodod muitas procedūrai – izvešana (eksports), noformējot muitas deklarāciju. Ja dienests apgalvo, ka pieteicēja ir noformējusi strīdus preču tālāku nosūtīšanu uz Baltkrieviju, tātad izvešanu no Eiropas Savienības, dienestam bija jāveic muitas kontrole par to, vai strīdus preces deklarētas izvešanai. Dienests to nav izdarījis. Tā vietā dienests ir aprobežojies ar ārvalstu nodokļu administrāciju sniegto informāciju, kuru pārbaudot, secināms, ka ne Francijas nodokļu administrācijas atbilde par „Henessy&Co" piegādēm, ne Nīderlandes nodokļu administrācijas atbilde par „Tradall S.A." nesatur ziņas par tālāku strīdus preču kustību. Tās tikai apstiprina, ka uz pieteicējas akcīzes preču noliktavu veiktas alkoholisko dzērienu piegādes. Spānijas nodokļu administrācijas atbildē ir norādīts, ka pieteicēja bija atbildīga par eksportu uz Baltkrievijas kompāniju „Midwest JV", taču Spānijas nodokļu maksātājs informējis par kļūdu deklarēšanā, jo patiesībā darījumi ietvēra eksportu uz kompāniju „Sherwest International PTE. LTD". Savukārt Vācijas nodokļu administrācija norādījusi, ka preču eksportu no pieteicējas noliktavas veica pircējs „JLLC Midwest".

Tā kā šo divu ārvalstu nodokļu administrāciju atbildēs ir tikai norādes par strīdus preču eksportu, nevis pierādījumi par to, dienestam bija pamats pārbaudīt, vai pieteicēja ir nodevusi preces muitas procedūrai – izvešanai uz Baltkrieviju.

Tikai tādā gadījumā, ja pieteicēja ir deklarējusi strīdus preces izvešanai uz Baltkrieviju, bet faktiski preces nav nonākušas Baltkrievijā, lietā ir nozīme dienesta iegūtajiem pierādījumiem no Baltkrievijas tiesību aizsardzības iestādēm par to, ka „JLLC Midwest" neapstiprina alkoholisko dzērienu saņemšanu.

Dienests nav iesniedzis pierādījumus tam, ka pieteicēja deklarējusi strīdus preču izvešanu „JLLC Midwest" uz Baltkrieviju.

No pieteicējas iesniegtajām muitas deklarācijām izriet, ka strīdus precēm ir piemērota muitas procedūra – izvešana. Pārbaudot lietā esošās

eksporta deklarācijas, konstatējams, ka izvešana „JLLC Midwest" uz Baltkrieviju ir deklarēta virknei preču, kā preču nosūtītājs norādīta pieteicēja, kā deklarētāja SIA „Kravu Serviss". Deklarācijas tika noslēgtas, precēm piemērojot tranzīta procedūru. Šo muitas procedūru piemērojis principāls SIA „Kravu Serviss".

Preču izvešana „JLLC Midwest" uz Baltkrieviju ir deklarēta no Tradall S.A. saņemtajām precēm. Šajās deklarācijās kā preču nosūtītājs norādīts „Martini&Rossi S.P.A.", deklarētājs „Martini&Rossi S.P.A." vai principāls SIA „Kravu Serviss". Pārējos dienesta uzskaitītajos rēķinos norādītās preces izvešanai ir deklarējusi SIA „Kravu serviss", un preces ir deklarētas izvešanai „Sherwest International PTE. LTD", nevis „JLLC Midwest".

Tādējādi no lietā esošajiem pierādījumiem nav konstatējama pieteicējas deklarētu strīdus preču nosūtīšana „JLLC Midwest". Preču izvešanu „JLLC Midwest" ir deklarējusi SIA „Kravu Serviss", attiecīgi tā kā muitas procedūras izmantotāja ir atbildīga par muitas procedūru pareizu pabeigšanu. Šādos apstākļos nav saprotams, kā izpaužas pieteicējas atbildība par strīdus preču nenogādāšanu Baltkrievijā.

Atbilstoši Muitas kodeksa 59.panta 2.punktam Kopienas preces, kuras ir deklarētas izvešanai, izvešanai pārstrādei, tranzītam vai ievešanai muitas noliktavā, ir pakļautas muitas uzraudzībai no muitas deklarācijas pieņemšanas brīža līdz brīdim, kad tās atstāj Kopienas muitas teritoriju vai tiek iznīcinātas vai kad muitas deklarācija tiek atzīta par nederīgu. Valsts ieņēmumu dienests nav veicis pārbaudi par strīdus precēm piemērotajām muitas procedūrām un muitas uzraudzības rezultātiem. Dienests līdz ar to nepamatoti atzinis, ka pieteicēja noformēja strīdus preces kā tālāk nosūtītas Baltkrievijas uzņēmumam „JLLC Midwest". Pārsūdzētā lēmuma pamatojums ir nepietiekams, tas neattaisno pieteicējai uzlikto pienākumu samaksāt nodokli par darījumiem, kuros rēķinos norādītais preču saņēmējs ir „JLLC Midwest".

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

[3.1] Apgabaltiesa nav pareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmo daļu, kas noteic, ka pievienotās vērtības nodokļa 0 % likme tiek piemērot preču eksportam un to preču piegādēm, kas ievestas Eiropas Savienības teritorijā no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam, ja piegādes veiktas muitas noliktavās un brīvajās zonās. Apgabaltiesa atstājusi bez ievērības faktu, ka pati pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarējusi preču iegādi un preču izvešanu, piemērojot 0 % likmi, bet nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu eksportu pārdevēja rēķinos norādītajam pircējam (vai arī rēķinos norādītā pārdevēja vai pircēja dokumentāru apliecinājumu par piegādi citam komersantam).

Tā kā pieteicēja ir apliekamā persona, kura piemēroja 0 % likmi, tās rīcībā bija jābūt pierādījumiem, ka prece piegādāta norādītajam darījumu partnerim (Baltkrievijas uzņēmumam „JLLC Midwest"). Pierādījumi apstiprina, ka prece tam nav piegādāta. Tā kā prece nav uzrādīta pieteicējas noliktavas uzskaitē, secināms, ka prece ir izlaista brīvam apgrozījumam Latvijā.

Apgabaltiesas ieskatā, prece ir izvesta (apgabaltiesas sprieduma 24.punkts), taču tas ir pretrunā ar lietā iegūtajiem pierādījumiem, jo preces bija jānogādā tieši konkrētajam Baltkrievijas uzņēmumam, bet tā tika ievesta pieteicējas noliktavā. Tātad apgabaltiesas minētajās deklarācijās norādītā informācija ir pretrunā ar rēķinos norādīto, ka prece tika nogādāta „JLLC Midwest".

Apgabaltiesa arī nepamatoti atsaucas uz tranzīta deklarācijām kā uz pierādījumu, kas apliecina preču izvešanu. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmā daļa noteic, ka 0 % likme piemērojama eksportam un piegāde jāapliecina ar pierādījumiem.

Apgabaltiesa arī nav ieguvusi pierādījumus, ka preces reāli saņēmušas uzrādītās sabiedrības, taču tas pieteicējai bija jāpierāda, lai piemērotu 0 % likmi. Nav strīda, ka preces bija pieteicējas rīcībā, ko pati pieteicēja apliecināja, iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas. Tas saskan arī ar šajā lietā sniegto Finanšu ministrijas viedokli par pienākumu noliktavas turētājam deklarēt un samaksāt pievienotās vērtības nodokli, ja tas iegādājas preces.

[3.2] Tā kā pieteicēja ir saņēmusi preces un tās deklarējusi un tā kā nav konstatējama šo preču eksportēšana, pamatoti tika piemērota likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešā daļa. Turklāt pieteicēja nav deklarējusi tikai atsevišķas preču saņemšanas no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētām apliekamajām personām.

[4] Pieteicēja paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota. Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests visā lietas izskatīšanas gaitā nav pierādījis, ka pieteicējai kā akcīzes noliktavas turētājai, kas pati nepiedalās darījumā, ir pienākums noliktavas glabājumā pieņemtās preces deklarēt savās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā pašas veiktu darījumu. Pienākumu iesniegt deklarāciju rada nevis privātpersonas kļūda (deklarāciju nepamatota iesniegšana), bet gan tas, ka šāds pienākums noteikts likumā. Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis šajā ziņā ir pretrunā Finanšu ministrijas sniegtajam viedoklim par preču glabātāja pienākumu iesniegt deklarācijas. No sprieduma nepārprotami izriet, ka lietā nav pierādīts, ka pieteicēja ir iegādājusies glabātās preces. Dienesta apgalvojums, ka prece nav izlaista brīvam apgrozījumam, nav pierādīts un ir pretrunā tam, ka nav aprēķināts akcīzes nodoklis. Tiesai turklāt nav pienākuma veikt atkārtotu auditu iestādes vietā. Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmās daļas piemērošanas pamatu.

Motīvu daļa

[5] Apgabaltiesa gan attiecībā uz preču saņemšanu, gan attiecībā uz to nosūtīšanu (eksportu) uz Baltkrieviju atzinusi, ka lietā nav pierādīts, ka pieteicēja būtu persona, kas būtu iegādājusies preces attiecīgajās Eiropas Savienības dalībvalstīs (Spānija, Vācija, Nīderlande, Francija) un ka pieteicēja būtu deklarējusi un tādējādi būtu atbildīga par preču nosūtīšanu uz galamērķi ārpus Latvijas (Baltkrievijas uzņēmumu „JLLC Midwest").

Šādus secinājumus apgabaltiesa izdarījusi, vērtējot lietā esošos darījumu apliecinošos dokumentus, preču pārvadāšanas pavaddokumentus, preču nosūtīšanas valstu nodokļu administrāciju atbildes uz Valsts ieņēmumu dienesta informācijas pieprasījumiem. Turklāt jāuzsver, ka apgabaltiesa citu valstu nodokļu administrāciju atbildes ir vērtējusi pilnībā, nevis selektīvi, kā to bija darījis Valsts ieņēmumu dienests.

Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumenti būtībā ir balstīti uz atšķirīgiem pieņēmumiem par faktiskajiem apstākļiem un uz principiāli atšķirīgu skatījumu uz to, kādas darbības veiktas ar precēm un kāda ir pieteicējas iesaiste tajā. Tomēr kasācijas sūdzību nevar balstīt uz apstākļiem, kuri nav pierādīti, izskatot lietu tiesā, kas izskata to pēc būtības. Kasācijas instances tiesa, ievērojot Administratīvā procesa likuma 325.pantu, var pārbaudīt procesuālo un materiālo tiesību normu ievērošanu apelācijas instances tiesas spriedumā, bet nevar pati pārvērtēt pierādījumus un tiesību normas piemērot apstākļiem, kurus apelācijas instances tiesa nav nodibinājusi.

Līdz ar to Senāts nepiešķir vērību kasācijas sūdzības argumentiem, kuri balstīti uz tādiem apgalvojumiem par faktiskajiem apstākļiem, kuri nav pierādīti lietā. Tas attiecas arī uz Finanšu ministrijas 2018.gada 9.maija vēstulē ietverto skaidrojumu: Finanšu ministrijas secinājums, ka nodoklis ir jāmaksā akcīzes preču noliktavas turētājam, kas veicis preču iegādi Eiropas Savienībā, neattiecas uz šajā lietā konstatētajiem apstākļiem.

[6] Lai arī kasācijas sūdzībā nav norādīts uz iespējamiem pārkāpumiem pierādījumu novērtēšanā (Administratīvā procesa likuma 154.pants) un lietas faktisko apstākļu objektīvā izmeklēšanā (Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtā daļa), redzams, ka Valsts ieņēmumu dienests atsaucas uz apstākļiem un pierādījumiem, ko, tā ieskatā, apgabaltiesa, iespējams, nav novērtējusi vispār vai nav novērtējusi pienācīgi.

Tā, var pieņemt, ka preču iegādi, respektīvi, to, ka preces saņemtas no citām dalībvalstīm un, neesot pierādījumiem par saņemšanu Baltkrievijas uzņēmumā, izlaistas brīvam apgrozījumā Latvijā, dienests pamato ar to, ka preces nav uzrādītas pieteicējas noliktavas uzskaitē un saņemšana Baltkrievijā nav apstiprināta. Savukārt eksportu uz Baltkrieviju dienests pamato ar to, ka pieteicēja pati šos darījumus norādījusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā ar 0 % likumi apliekamos darījumus.

Taču apgabaltiesa izmeklēšanā ir pievērsusies preču pārvietošanas pavaddokumentiem, kas ir pamatojums jebkuriem ierakstiem grāmatvedības reģistros un deklarācijās, tātad veikusi dziļāku šo apstākļu noskaidrošanu, kas tai licis nonākt pie atšķirīgiem secinājumiem par pieteicējas lomu preču saņemšanā un nosūtīšanā. Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis uz tādām muitas deklarācijām un preču pavaddokumentiem, kas varētu būt avots tā apgalvojumam, ka tieši pieteicēja bija atbildīga par preču nosūtīšanu uz Baltkrieviju un nodokļu samaksu Latvijā. Līdz ar to, arī pieņemot, ka kasācijas sūdzībā uzmanība vērsta uz nepareizu pierādījumu novērtēšanu, šādi argumenti neliek apšaubīt apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu. Turklāt tieši tas apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nebija veicis pienācīgu faktisko apstākļu noskaidrošanu, apgabaltiesas spriedumā tiek norādīts kā pamats neiespējamībai nonākt pie citiem secinājumiem. Tiesa norādījusi gan uz to, ka dienests lēmumā nav atspoguļojis akcīzes preču kustības pārbaudi noliktavā (Ministru kabineta 2006.gada 17.janvāra noteikumi Nr. 60 „Preču uzskaites kārtība brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā" un Ministru kabineta 2005.gada 30.augusta noteikumi Nr. 662 „Akcīzes preču aprites kārtība"), gan uz to, ka dienests nav veicis muitas kontroli par preču nosūtīšanu.

Ievērojot minēto, dienesta secinājums, ka pieteicēja preces ir realizējusi Latvijā, nepiemērojot tām attiecīgu muitas procedūru un nenomaksājot nodokli, nav pierādīts ar lietā pārbaudītiem pierādījumiem. Kasācijas sūdzībā nav argumentu, kas konstatētajos faktiskajos apstākļos liktu šaubīties par tiesību normu pareizu piemērošanu.

[7] Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, nosakot soda naudu, dienests pareizi piemērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu un ka nebija jāpiemēro 35.panta piektā daļa. Tomēr apgabaltiesas spriedumā kļūda nav saskatāma. Pats Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka notikusi preču iegāde Eiropas Savienībā (likuma 30.pants), nevis imports.

[8] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, kasācijas sūdzības argumenti nav pamats 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 5.septembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

R.Vīduša Dz.Amerika V.Poķis