Lieta Nr. A42557907
(A1016-09/14)

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2009.gada 25.martā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese L.Hāzenfuse,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Jurim Bārtulim,
pieteicēja SIA „QLC SIA" pārstāvim *V.B.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „QLC SIA" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 22.jūnija lēmuma Nr.19/25414 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] 2007.gada 11.aprīlī Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālā iestāde veica SIA „QLC SIA" tematisko pārbaudi „Grāmatvedības uzskaite" grāmatvedības apkalpojošajā SIA „IB Birojs" Dzirnavu ielā 91, Rīgā (tematiskās pārbaudes akts Nr.4/1909).

Pārbaudē konstatēts, ka 2006.gada 26.janvārī SIA „QLC SIA" izrakstīja rēķinu (Ls 8769) Norvēģijas uzņēmumiem „3 Hytter AS" par kokmateriālu izstrādājumu piegādi un minēto realizāciju uzrādīja pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijā kā ar PVN 0% likmi apliekamu darījumu. Preču piegāde veikta, izmantojot SIA „Altreks" autotransporta pakalpojumus. Minētajam darījumam noformēta starptautiskā transporta pavadzīme (CMR), kurā kravas izkraušanas vieta norādīta Hafjell, Norvēģijā.

Vēl pārbaudē konstatēts, ka muitas deklarācija SED0385961 minēto preču piegādei noformēta Zviedrijā 2006.gada 26.janvārī un tajā kā eksportētāja norādīta SIA „QLC SIA" ar nekorektu reģistrācijas Nr.9990990009 un juridisko adresi A.Čaka iela 232, Rīga.

[2] 2007.gada 10.maijā VID Rīgas reģionālās iestādes Tematisko pārbaužu pārvaldes 2.tematisko pārbaužu daļas galvenās nodokļu inspektore I.Rugaine sastādīja administratīvā pārkāpuma protokolu Nr.BE007018 par to, ka SIA „QLC SIA" izdarījusi administratīvo pārkāpumu, kas paredzēts Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa (turpmāk - LAPK) 159.pantā.

[3] Ar VID ģenerāldirektora 2007.gada 22.jūnija lēmumu Nr.19/25414 atstāts negrozīts VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietnieces I.Borances 2007.gada 21.maija lēmums, saskaņā ar kuru SIA „QLC SIA" par LAPK 159.pantā paredzēto pārkāpumu izteikts mutvārdu aizrādījums.

[3.1] Lēmumā norādīts, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmās daļas 1.punktā noteikts, ka nodokļa 0 procentu likme tiek piemērota 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. Minētā panta piektajā daļā noteikts, ja apliekamā persona, kas piegādājusi preces vai sniegusi pakalpojumus atbilstoši šā panta pirmajai daļai, nevar uzrādīt eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, tā maksā nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem atbilstoši 5.panta pirmajā vai trešajā daļā noteiktajai likmei. Savukārt Ministru kabineta

2006.gada 14.novembra noteikumu Nr.933 ,,Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 154.punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 7.panta piekto daļu, par eksportu apliecinošiem dokumentiem izmanto muitas deklarāciju (vai tās kopiju) ar muitas iestādes atzīmi par eksporta procedūras veikšanu, kā arī starptautiskos kravas transporta pavaddokumentus vai to kopijas (tai skaitā CMR, starptautiskā dzelzceļa transporta pavadzīme, konosaments, gaisa pārvadājuma pavadzīme); līgumus, kas noslēgti ar trešajās valstīs vai trešajās teritorijās reģistrētām personām (preču saņēmējiem); preču specifikācijas; dokumentus, kas apliecina samaksu par preču eksportu.

No lietas materiāliem redzams, ka 2007.gada 11.aprīlī VID Rīgas reģionālā iestāde, veicot pārbaudi SIA ,,QLC SIA", konstatēja, ka sabiedrība 2006.gada 26janvārī izrakstīja rēķinu Norvēģijas uzņēmumam ,,3 Hytter AS" par Ls 8769 un minēto realizāciju uzrādīja PVN deklarācijā kā ar PVN 0 procentu likmi apliekamu darījumu. Preču piegāde veikta, izmantojot SIA ,,Altreks" autotransporta pakalpojumus. Minētajam darījumam noformēta starptautiskā transporta pavadzīme (CMR), kurā kravas iekraušanas vieta norādīta Salacgrīva (Latvija) un kravas izkraušanas vieta norādīta Hafjell (Norvēģija).

Vēl pārbaudē konstatēts, ka muitas deklarācija SED0385961 minēto preču piegādei noformēta Zviedrijā 2006.gada 26.janvārī un tajā kā eksportētāja norādīta SIA ,,QLC SIA" ar nekorektu reģistrācijas Nr.9990990009 un juridisko adresi A.Čaka iela 232, Rīga.

[3.2] No Lēmuma izriet, ka SIA ,,QLC SIA" reģistrēta Latvijā (Brīvības ielā 151, birojs 4D, Rīgā) un uz Norvēģiju eksportējamās preces tika iekrautas izvešanai arī Latvijā (Salacgrīvā), un secināts, ka, ja Latvijas apliekamā persona nosūta preces no Latvijas uz Zviedriju, ar nolūku turpmāk veikt minēto preču eksportēšanu, tad preču nosūtīšana no Latvijas uz Zviedriju likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē ir uzskatāma par preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā.

[3.3] Lēmumā ir atsauce uz likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmās daļas l .punktu, saskaņā ar kuru apliekamās personas preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā piemēro nodokļa 0 procentu likmi, ja preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Tā kā SIA ,,QLC SIA" nebija ievērojusi likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, jo preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) nebija norādījusi preču saņēmēju - citas dalībvalsts apliekamu personu ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts (Zviedrijas) ar PVN apliekamo personu reģistrā —, tad 2007.gada 10.maijā VID Rīgas reģionālās iestādes Tematisko pārbaužu pārvaldes 2.tematisko pārbaužu daļas galvenā nodokļu inspektore I.Rugaine sastādīja administratīvā pārkāpuma protokolu Nr.BE007018 par to, ka SIA ,,QLC SIA" izdarījusi administratīvo pārkāpumu, kas paredzēts LAPK 159.pantā.

[3.4] Lēmumā norādīts, ka LAPK 159.pantā noteikts, ka par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā arī par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu (samazināšanu) - uzliek naudas sodu fiziskajām personām no simt līdz divsimt piecdesmit latiem, bet juridiskajām personām - no piecsimt līdz tūkstoš piecsimt latiem. Atbilstoši LAPK 33.panta pirmās daļas 2.punkta nosacījumiem atbildību par administratīvo pārkāpumu mīkstina apstāklis, ja vainīgais novērsis pārkāpuma kaitīgās sekas, labprātīgi atlīdzinājis zaudējumu vai novērsis nodarīto kaitējumu.

Tā kā VID ieskatā konkrētajā gadījumā lietā esošie pierādījumi liecina, ka SIA ,,QLC SIA" ir izdarījusi administratīvo pārkāpumu, par kuru atbildība paredzēta LAPK 159.pantā, bet tā kā SIA ,,QLC SIA" 2007.gada 9.maijā iesniedza precizētu PVN deklarāciju par 2006.gada janvāri un pārkāpumu novērsa, tad VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietniece I.Borance 2007.gada 21 .maijā pamatoti pieņēma lēmumu Nr. F 11-BE007018 par SIA ,,QLC SIA" saukšanu pie administratīvās atbildības, ar kuru nolēma par administratīvo pārkāpumu, kas paredzēts LAPK 159.pantā, SIA ,,QLC SIA" saskaņā ar LAPK 21 .panta pirmo daļu izteikt mutvārdu aizrādījumu.

[4] 2007.gada 23.jūlijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA „QLC SIA" (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums, kurā lūgts atcelt VID (turpmāk arī – atbildētājs) ģenerāldirektora Lēmumu 19/25414 (turpmāk – Lēmums). Pieteicēja prasījums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicēja ieskatā PVN 0% likmes piemērošana preču eksportam no Latvijas uz Norvēģiju nav pretrunā PVN likumam un tam pakārtotajiem normatīvajiem aktiem arī tad, ja muitas formalitātes ir nokārtotas uz Zviedrijas - Norvēģijas robežas. Pieteicēja veiktais darījums atbilst visām likumā noteiktajām prasībām, jo darījuma ietvaros, prece - koka konstrukcijas, ir izvesta - nogādāta, no iekšzemes - Latvijas Republikas muitas teritorijas, uz trešo valsti - Norvēģiju. Preces izvešanu apstiprina CMR ar Zviedrijas muitas iestādes atzīmi par preču izvešanu no Kopienas muitas teritorijas, un Zviedrijas muitas iestādei iesniegta Eksporta deklarācija. Uz CMR ir preces saņēmēja pārstāvja paraksts par preces saņemšanu un saņemšanas datums.

[4.2] Pieteicējs norāda, ka ir izpildījis visas PVN likumā noteiktās prasības 0% PVN likmes piemērošanai darījumam**.** Pieteicējs uzskata, ka PVN likums neizvirza īpašas prasības preču eksportu apliecinošiem dokumentiem. Kā jau iepriekš norādīts, iestāde pārbaudes laikā konstatēja, ka par darījumu ir noformēta gan CMR, gan Eksporta deklarācija. VID amatpersonas nedz tematiskās pārbaudes, nedz arī vēlāk, lietas izskatīšanas laikā un arī Lēmumā nav apšaubījušas faktu, ka darījuma ietvaros preces ir likumīgi izvestas no Latvijas un nogādātas Norvēģijā.

[4.3] Darījumu apstiprinošie dokumenti atbilst PVN likumam pakārtotajos normatīvajos aktos noteiktajām prasībām. Pieteicējs norāda, ka PVN 0% likmes piemērošanai nepieciešamo dokumenti ir uzskaitīti Ministru kabineta 17.09.2005. noteikumos Nr. 534 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk - Piemērošanas noteikumi), kas bija spēkā darījuma veikšanas brīdī. Saskaņā ar Piemērošanas noteikumu 126., 130. un 130.2.punktiem par preču eksportu apliecinošiem dokumentiem ir uzskatāmi preču eksporta deklarācija un starptautiskā preču transporta pavadzīme ar atzīmi par preču izvešanu ārpus Eiropas savienības teritorijas. Kā paskaidrots PVN likuma 1.panta 23.punktā, par Eiropas Savienības teritoriju ir uzskatāma Eiropas Savienības dalībvalstu teritorija**.**

Kā jau iepriekš minēts, darījumam tika noformēta gan preču eksporta deklarācija, gan starptautiskā preču transporta pavadzīme CMR. Abos dokumentos ir norādīts, ka preces nosūtītājs ir pieteicējs (skat. pavadzīmes l .aili un deklarācijas 2.aili), prece ir nosūtīta no Latvijas (skat. pavadzīmes 4.aili un deklarācijas 15.aili), preces saņēmējs ir Norvēģijas uzņēmums 3Hytter AS (skat. pavadzīmes 2.aili un deklarācijas 8.aili) un preces piegādes vieta ir Norvēģija (skat. pavadzīmes 3.aili un deklarācijas 17.aili). Zviedrijas muitas atzīmes uz dokumentiem apliecina, ka darījuma ietvaros prece ir izvesta ārpus Eiropas Savienības teritorijas, t.i. uz Norvēģiju.

[4.4] Pieteicējs uzskata, ka uz iespēju par eksporta faktu apliecinošiem dokumentiem izmantot citā ES dalībvalstī noformētus muitas dokumentus norāda arī Piemērošanas noteikumu 130.punkta redakcijas un šos noteikumu vēlāk aizstājošie 04.04.2006. Ministru kabineta noteikumu Nr. 276 un 14.11.2006. Abu pēdējo Ministru kabineta noteikumu pieminēto punktu redakcijas paredz, ka PVN likuma 7.panta 5.daļas izpratnē par preču eksportu apliecinošiem dokumentiem kalpo muitas deklarācijas, kas apliecina, ka prece ir izvesta no Eiropas Savienības teritorijas, iekavās norādot, ka tā ir Latvijas Republikas teritorija. Savukārt darījuma laikā spēkā esošo Ministru kabineta noteikumu PVN likuma 7.panta 5.daļas piemērošanu regulējošā 130.punkta redakcijā minēts, ka eksporta deklarācijai ir jāapliecina preču izvešana no Eiropas Savienības teritorijas bez jebkādām norādēm uz Latvijas Republikas teritoriju. Pieminēto tiesību normu redakcionālā atšķirība norāda uz to, ka Piemērošanas noteikumu 130.punkts atļāva par preces eksportu apliecinošiem dokumentiem izmantot ne tikai muitas dokumentus, kas apliecina, ka prece ir izvesta no Latvijas Republikas teritorijas, bet arī citā Eiropas Savienības dalībvalstī noformētus muitas dokumentus, kas

apliecina preces izvešanu no Eiropas Savienības teritorijas. Papildus, Piemērošanas noteikumu 131.punkts atļauj bez noteikumu 130.pantā uzskaitītajiem dokumentiem preču eksportu apliecināt arī ar citiem dokumentiem, kas nepārprotami norāda, ka prece ir izvesta no Eiropas Savienības. Tātad, pat ja Zviedrijas muitā noformētā preču eksporta deklarācija un starptautiskā preču transporta pavadzīme CMR ar atzīmi par preču izvešanu no Eiropas Savienības neatbilstu Piemērošanas noteikumu 130.punkta prasībām, iestādei šie dokumenti bija jāatzīst par preču eksportu apliecinošiem saskaņā ar Piemērošanas noteikumu 131.punktu.

[4.5] Pieteikumā norādīts, ka preču eksporta muitas formalitāšu kārtošanu ārpus Eiropas Savienības dalībvalsts, kurā reģistrēts precu nosūtītājs, atļauj arī Eiropas Savienības tiesību akti. Komisijas regulas (EEK) Nr. 2454/93, kas nosaka izpildes kārtību Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienu Muitas kodeksa izveidi, 791.pants paredz iespēju preču nosūtītājam iesniegt preču eksporta deklarāciju muitas iestādē, kas nav preču nosūtītāja reģistrācijas valsts muitas iestāde. Lai gan sūdzībā iestādes ģenerāldirektoram (sūdzības kopija Pielikumā) Pieteicējs atsaucās uz šo normu, kā tiesisko pamatu preču eksporta deklarācijas iesniegšanai Zviedrijas muitas iestādē, pieņemot Lēmumu, minētā norma tomēr nav piemērota un nav arī paskaidrots, kādēļ pieteicējs nedrīkst paļauties uz šo normu. Turklāt, pieminētās regulas normām ir vienlīdz saistošs spēks visās Eiropas Savienības dalībvalstīs. Tādēļ, lai gan darījumam noformētā preču eksporta deklarācija Zviedrijas likumu prasību dēļ ir noformēta zviedru valodā, identisks vienotās deklarācijas veidlapas paraugs latviešu valodā ir pieejams minētās latviski tulkotās Komisijas regulas pielikumā.

[4.6] Pieteikumā norādīts, ka iestāde, izskatot pieteicēja gadījumu, nav izvērtējusi un piemērojusi nevienu no augstāk uzskaitītajām pieteicējam labvēlīgām tiesību normām, tādā veidā pārkāpjot Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 5.pantā noteikto privātpersonu tiesību aizsardzības principu.

[4.7] Lēmumā ir kļūdaini un nepilnīgi norādīti fakti.

[4.7.1] Lēmuma 4.rindkopā ir norādīts, ka eksporta deklarācijā norādītā pieteicēja adrese ir Čaka iela 232, Rīga. Deklarācijas 2.ailē norādītajā informācijā par preces nosūtītāju, bez pieteicēja nosaukuma ir norādīta tā adrese A. Čaka iela 132, 1012, Riga, Lettland. Līdz ar to nav saprotams iestādes ģenerāldirektora lēmumā secinātais, ka deklarācijā ir nekorekti norādīta pieteicēja adrese.

[4.7.2] Tajā paša Lēmuma rindkopā ir norādīts, ka eksporta deklarācijā ir nepareizi norādīts pieteicēja reģistrācijas Nr. 9990990009. Eksporta deklarācijas 2.ailē norādītais numurs tik tiešām nav pieteicēja reģistrācijas numurs, jo, pēc deklarāciju noformējušo deklarantu - Zviedrijas sabiedrības Skandinavisk Gransspedition pārstāvju telefoniski paskaidrotā, Zviedrijas elektroniskā muitas dokumentu sistēma neatpazīst Latvijā reģistrētu sabiedrību reģistrācijas numurus un minētais numurs tiek izmantots kā tehniskais numurs, lai būtu iespējams sistēmā ievadīt eksporta deklarāciju. Tomēr, neskatoties uz to, visi pārējie deklarācijas 3.ailē norādītie preču nosūtītāja dati, pieteicēja nosaukums, juridiskā adrese un 15.ailē norādītais, ka prece ir nosūtīta no Latvijas, nepārprotami norāda, ka preces nosūtītājs ir pieteicējs.

[4.7.3] Lēmuma 5.rindkopā ir norādīts, ka tematiskās pārbaudes gaitā tika konstatēts, ka darījumam nepieciešamā CMR ir noformēta uz Zviedrijas - Norvēģijas robežas. CMR 21.ailē tās sastādīšanas vieta ir norādīta pieteicēja struktūrvienības - ražošanas telpu atrašanās vieta Salacgrīva. Kā tas norādīts CMR, tā ir sastādīta 2 dienas, pirms krava ar precēm šķērsoja Zviedrijas -Norvēģijas robežu, t.i. 24.01.06. Līdz ar to nav saprotams, kādēļ iestāde uzskata, ka Salacgrīva atrodas nevis Latvijā, bet uz Zviedrijas - Norvēģijas robežas, kā to var noprast no Lēmumā secinātā.

[4.7.4] Lēmumā ir nepamatoti secināts, ka preču piegāde ir notikusi Zviedrijā nereģistrētam uzņēmumam**.** Lēmuma 5.rindkopā ir secināts, ka sastādot Eksporta deklarāciju uz Zviedrijas — Norvēģijas robežas un norādot tajā Pieteicēju kā preču nosūtītāju, pieteicējs ir veicis preču piegādi Zviedrijā nevis Norvēģijā, un nevis deklarācijā norādītajam preču saņēmējam - Norvēģijas uzņēmumam 3Hytter AS, bet gan Zviedrijā nereģistrētam

uzņēmumam SIA ,,QLC SIA". Kā jau iepriekš norādīts, Eksporta deklarācijā ir skaidri norādīts, ka preču nosūtītājs ir pieteicējs - SIA ,,QLC" no Latvijas, preces nosūtītājvalsts ir Latvija, preču piegādes valsts ir Norvēģija un preču saņēmējs 3Hytter AS. Līdz ar to nav skaidrs, kādēļ iestāde secina, ka preces ir piegādātas SIA ,,QLC SIA" Zviedrijā.

[4.8] Pieteicējs uzskata, ka Lēmums ir pamatots ar spēkā neesošām tiesību normām. Iestāde Lēmuma pamatošanā atsaucas uz Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumiem Nr. 933 ,,Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (Lēmuma 14.rindkopa). Minētie noteikumi stājās spēkā tikai 2006.gada 1.novembrī, savukārt pārkāpums, kuru pieteicējs pēc iestādes domām ir izdarījis, ir noticis 2006.gada 26.janvārī, tātad pirms minēto noteikumu pieņemšanas un spēkā stāšanās. Piemērojot spēkā neesošas normas, iestāde rīkojās pretrunā Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa (turpmāk – LAPK) 8.pantam, kas nosaka, ka persona, kura izdarījusi administratīvo pārkāpumu, ir atbildīga saskaņā ar likumu, kas ir spēkā pārkāpuma izdarīšanas laikā un vietā. 2006.gada 26.janvārī iepriekš pieminētie Ministru kabineta noteikumi nebija vēl pieņemti un nevarēja būt spēkā.

[4.9] Iestāde lēmumu pieņemšanas gaitā vairākkārtīgi mainīja sava vērtējuma tiesisko pamatojumu, papildinot to ar arvien jaunām tiesību normām, kuras pieteicējs it kā esot pārkāpis.

[5] Atbildētājs 2007.gada 24.augustā tiesā iesniedzis rakstveida paskaidrojumus, kuros neatzīst prasījumu pilnībā un iebilst pret pieteikumu, pamatojoties uz zemāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Ja Latvijas apliekamā persona nosūta preces no Latvijas uz Zviedriju, ar nolūku turpmāk veikt minēto preču eksportēšanu, tad preču nosūtīšana no Latvijas uz Zviedriju likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē ir uzskatāma par preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā.

[5.2] VID uzskata, ka konkrētajā lietā esošie pierādījumi liecina, ka pieteicējs ir izdarījis administratīvo pārkāpumu, par kuru atbildība paredzēta LAPK 159.pantā.

[5.3] Pieteicējs kļūdaini uzskata, ka VID starplēmuma pieņemšanas gaitā rīkojies prettiesiski, mainot sava vērtējuma tiesisko pamatojumu, un atsaucas uz APL 81.panta piekto daļu.

[6] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis iesniedza precizējumu saistībā ar pieteikumu. Pieteicēja pārstāvis tiesas sēdē vērsa uzmanību uz pieteikuma 1.3 punktu un 5.punktu.

[7] Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz rakstveida paskaidrojumos un Lēmumā norādītajiem argumentiem. Papildus atbildētāja pārstāvis paskaidroja, ka VID ir ņēmis vērā Eiropas Savienības normatīvos aktus. Tāpat pieteicēja pārstāvis norādīja, ka lietā ir strīds par to, vai darījums ir uzskatāms par eksportu no Latvijas uz Zviedriju, tad uz Norvēģiju, vai no Latvijas uz Norvēģiju.

Motīvu daļa

[8] Izvērtējot lietas materiālus un noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, tiesa secina, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

No lietas materiāliem tiesa konstatē turpmāk minētos apstākļus.

[8.1] VID Rīgas reģionālā iestāde veica SIA ,,QLC SIA" tematisko pārbaudi ,,Grāmatvedības uzskaite" grāmatvedības apkalpojošajā SIA ,,IB Birojs" Dzirnavu ielā 91, Rīgā (tematiskās pārbaudes akts Nr.4/1909) *(lietas 10.lapa).*

[8.2] 2007.gada 10.maijā VID Rīgas reģionālās iestādes Tematisko pārbaužu pārvaldes 2.tematisko pārbaužu daļas galvenās nodokļu inspektore I.Rugaine sastādīja administratīvā pārkāpuma protokolu Nr.BE007018 par to, ka SIA ,,QLC SIA" izdarījusi administratīvo pārkāpumu, kas paredzēts LAPK159.pantā *(lietas 44. -47.lapa).*

[8.3] VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietnieces I.Borance 2007.gada 21.maijā pieņēma lēmumu, saskaņā ar kuru SIA „QLC SIA" par LAPK 159.pantā paredzēto pārkāpumu izteikts mutvārdu aizrādījums *(lietas 41. – 42.lapa).*

[8.4] Ar VID ģenerāldirektora 2007.gada 22.jūnija lēmumu Nr.19/25414 atstāts negrozīts VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietnieces I.Borances 2007.gada 21.maija lēmums, saskaņā ar kuru SIA „QLC SIA" par LAPK 159.pantā paredzēto pārkāpumu izteikts mutvārdu aizrādījums *(lietas 35. – 39.lapa).*

Lēmums pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmās daļas 1.punktu, piekto daļu, 1.panta 32.punktu, 18.panta pirmās daļas 3.punktu, 19.panta pirmo daļu, 28.panta pirmās daļas 1.punktu, Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr.933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 154.punktu, Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas Nr.2913/92 Par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 161.panta piekto daļu, Eiropas Komisijas 1993.gada 2.jūlija regulas Nr.2454/93 790.panta pirmo daļu, 791.pantu, LAPK 159.pantu, 33.panta pirmās daļas 2.punktu, 21.pantu.

[9] APL 103.pantā noteikts tiesas pienākums, izskatot administratīvo lietu, pārbaudīt iestādes izdota administratīvā akta tiesiskuma un lietderības apsvērumus rīcības brīvības ietvaros. Administratīvā akta tiesiskums tiek vērtēts, pārbaudot, vai iestāde, to izdodot, rīkojusies saskaņā ar materiālajām un procesuālajām normām. Lietderības apsvērumi tiek vērtēti, pārbaudot, vai administratīvais akts izdots un vai tas pārlieku neierobežo personas intereses, samērojot tās ar sabiedrības interešu aizsardzību.

Tādējādi Administratīvajai rajona tiesai jāpārbauda, vai VID, pieņemot Lēmumu, rīkojies saskaņā ar materiālajām un procesuālajām tiesību normām.

[10] Lietā nav strīda par to, ka no Latvijas uz Zviedriju, bet pēc tam uz Norvēģiju ir izvesti kokmateriālu izstrādājumi. Lietā ir strīds par to, vai darījums ir uzskatāms par eksportu no Latvijas uz Zviedriju, proti, uz Eiropas Savienības dalībvalsti, bet pēc tam uz Norvēģiju, vai kā eksports no Latvijas uz Norvēģiju. Līdz ar to lietā ir arī strīds, vai pieteicējs pamatoti vai nepamatoti piemērojis 0% PVN likmi.

[11] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmās daļas 1.punktu nodokļa 0 procentu likme tiek piemērota 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. Minētā panta piektajā daļā noteikts, ja apliekamā persona, kas piegādājusi preces vai sniegusi pakalpojumus atbilstoši šā panta pirmajai daļai, nevar uzrādīt eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, tā maksā nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem atbilstoši 5.panta pirmajā vai trešajā daļā noteiktajai likmei.

Kā izriet no lietas materiāliem, 2007.gada 11.aprīlī VID Rīgas reģionālā iestāde, veicot pārbaudi SIA „QLC SIA", konstatēja, ka pieteicējs 2006.gada 26.janvārī izrakstīja rēķinu Norvēģijas uzņēmumam „3 Hytter AS" par Ls 8769 un minēto realizāciju uzrādīja PVN deklarācijā kā ar PVN 0 procentu likmi apliekamu darījumu. Preču piegāde veikta, izmantojot SIA „Altreks" autotransporta pakalpojumus. Minētajam darījumam noformēta starptautiskā transporta pavadzīme (CMR), kurā kravas iekraušanas vieta norādīta Salacgrīva (Latvija) un kravas izkraušanas vieta norādīta Hafjell (Norvēģija) *(lietas 12.lapa).*

Tāpat no lietas materiāliem izriet, ka kokmateriālu izstrādājumu pircējam „3Hytter AS" izrakstīts rēķins Ls 8769 vērtībā, piemērojot 0% PVN likmi, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmo daļu *(lietas 17.lapa).*

Tajā pat laikā atbildētājs Lēmumā norādījis, ka, ja Latvijas apliekamā persona nosūta preces no Latvijas uz Zviedriju, ar nolūku turpmāk veikt minēto preču eksportēšanu, tad preču nosūtīšana no Latvijas uz Zviedriju likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē ir uzskatāma par preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā *(lietas 13.lapa).* Lēmumā arī norādīts, ka pieteicējs nebija ievērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta

1.punkta nosacījumus, kā arī, ka pieteicējs izdarījis administratīvo pārkāpumu, par kuru atbildība paredzēta LAPK 159.pantā.

LAPK 159.pants paredz, ka par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā arī par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamu objektu slēpšanu (samazināšanu) uzliek naudas sodu juridiskajām personām no 500 līdz 1500 latiem.

Konkrētajā gadījumā no minētās tiesību normas izriet, ka, lai sauktu juridisku personu pie administratīvās atbildības, jākonstatē, vai tā izvairās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Tādējādi, lai piemērotu administratīvo atbildību pieteicējam pēc LAPK 159.panta, jānoskaidro, vai VID tematiskajā pārbaudē konstatēja, ka pieteicējs izvairās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

[12] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 29.punktā noteikts, ka preču eksports ir preču izvešana no iekšzemes uz trešajām valstīm vai trešajām teritorijām. Savukārt šā panta 32.punkts nosaka, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču piegāde, ja preces no iekšzemes nosūta vai transportē uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu nodrošina preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā.

Lietā nepastāv strīds, ka preču galamērķis ir Norvēģija. Tāpat lietā nepastāv strīds, ka darījuma ietvaros prece - koka konstrukcijas, ir izvesta no iekšzemes - Latvijas Republikas muitas teritorijas, uz trešo valsti - Norvēģiju. Preces izvešanu apstiprina CMR ar preces saņēmēja pārstāvja parakstu par preces saņemšanu un saņemšanas datums *(lietas 15.lapa),* un Zviedrijas muitas iestādei iesniegta Eksporta deklarācija *(lietas 16.lapa).* Atbildētājs pieteicēja tematiskās pārbaudes laikā arī konstatējis, ka par darījumu ir noformēta gan CMR, gan Eksporta deklarācija *(lietas 20.lapa).*

Tajā pat laikā VID uzskata, ka pieteicējs būtu tiesīgs piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 7.panta pirmo daļu, ja būtu reģistrējies Zviedrijā, līdz ar to atzinis, ka pieteicējs sniedzis nepatiesu informāciju PVN deklarācijā par 2006.gada janvāri *(lietas 20. – 21.lapa).*

Pārbaudot, vai VID ir pareizi interpretējis PVN normas, tiesa konstatē sekojošo.

[12.1] Saskaņā ar Padomes Regula (EEK) Nr. 2913/92 161.panta piekto daļu izvešanas deklarācija iesniedzama muitas iestādē, kas uzrauga vietu, kur ir reģistrēts izvedējs vai kur preces tiek iepakotas vai iekrautas izvešanai. Izņēmumus nosaka saskaņā ar Komitejas procedūru.

Komisijas 1993.gada 2.jūlija Regulas (EEK) Nr.2454/93, kas nosaka izpildes kārtību Padomes Regulai (EEK) Nr.2913/92 par Kopienu Muitas kodeksa izveidi, 793. panta otrajā daļā paredzēts, ka izvešanas muitas iestāde ir:

a) saistībā ar precēm, ko izved pa dzelzceļu, pa pastu, pa gaisu vai pa jūru — muitas iestāde, kas atbild par vietu, kurā preces saskaņā ar vienotu pārvadājumu līgumu pārvešanai uz trešu valsti pārņem dzelzceļa sabiedrības, pasta iestādes, aviosabiedrības vai kuģošanas sabiedrības;

b) saistībā ar precēm, ko izved pa cauruļvadu, kā arī attiecībā uz elektroenerģiju — muitas iestāde, kuru izraudzījusies tā dalībvalsts, kurā reģistrēts izvedējs;

c) saistībā ar precēm, ko izved citos veidos, kā arī a) un b) apakšpunktā neparedzētos gadījumos — pēdējā muitas iestāde pirms preču izvešanas no Kopienas muitas teritorijas.

Saskaņā ar šīs regulas 794.panta pirmo daļu preces, uz kurām neattiecas aizliegumi vai ierobežojumi un kuru vērtība uz vienu sūtījumu un uz vienu deklarētāju nepārsniedz EUR 3000, var deklarēt izvešanas muitas iestādē. Dalībvalstis var noteikt, ka šo noteikumu nepiemēro gadījumos, kad izvešanas deklarācijas sagatavotāja persona ir profesionāls muitas aģents, kas rīkojas citu vārdā.

Izvērtējot minētās Regulu normas, tiesa secina, ka pieteicēja izvešanas deklarācija būtu jāiesniedz muitas iestādē, kas uzrauga vietu, kur ir reģistrēts izvedējs, konkrēti, kādā no Latvijas muitas iestādēm, jo izvedējs ir SIA „QLC SIA", kas reģistrēta Latvijā, Brīvības ielā

151, birojs 4D, Rīgā *(lietas 32.lapa).* Tomēr šai normai ir izņēmumi. Izvešanas muitas iestādē, kas konkrētajā gadījumā ir pēdējais muitas punkts uz Zviedrijas - Norvēģijas robežas, var deklarēt preci, kas pārsniedz EUR 3000, ja deklarācijas sagatavotāja persona ir profesionāls muitas aģents. Latvija nav aizliegusi deklarēt preces, kas pārsniedz EUR 3000, izvešanas muitas iestādē, ja izvešanas deklarācijas sagatavotāja persona ir profesionāls muitas aģents, līdz ar to tiesas ieskatā privāto tiesību jomā šāda aizlieguma neesamība tulkojama kā personas rīcības brīvības iespēja izvēlēties deklarēt preces dalībvalsts muitas iestādē vai izvešanas muitas iestādē.

[12.2] No lietas materiāliem izriet, ka 2006.gada 26.janvārī noformēta Eksporta deklarācija Nr.SED0385961 par kokmateriālu izstrādājumiem Ls 8769 vērtībā. Tāpat no lietas materiāliem secināms, ka preču piegāde veikta, izmantojot SIA „Altreks" pakalpojumus *(lietas 20.lapa).*

Tā kā atbildētājs nav apšaubījis faktu, ka SIA „Altreks", kas pieteicējam sniedz preces transportēšanas un muitas formēšanas pakalpojumus, ir profesionāls muitas aģents Regulas Nr.2454/93 794.panta izpratnē, tad pieteicējs ir tiesiski Eksporta deklarācijas noformējis uz Zviedrijas – Norvēģijas robežas.

[12.3] Tiesa no lietas materiāliem nekonstatē, ka pieteicējam būtu sadarbības partneri Zviedrijā, t.i., būtu reāls preču saņēmējs - Zviedrijā reģistrēts uzņēmums. Tāpat no lietā esošajiem dokumentiem redzams, ka vienīgais preču saņēmējs ir Norvēģijas uzņēmums „3 Hyter AS". Līdz ar to tiesas ieskatā konkrētajā gadījumā preču nogāde līdz izvešanas muitas iestādei muitas formalitāšu kārtošanai nav uzskatāma par preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā.

[13] Tiesas ieskatā atbildētājs ir neprecīzi interpretējis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 18.panta pirmās daļas 3.punktu, saskaņā ar kuru apliekamie darījumi Eiropas Savienības teritorijā ir arī personas preču pārvietošana no iekšzemes uz citu dalībvalsti šīs personas saimnieciskās darbības nodrošināšanai citā dalībvalstī. Tiesas ieskatā minētā tiesību norma attiecas uz gadījumiem, kad tiek veikta saimnieciskā darbība Eiropas Savienības dalībvalstī - vai nu tajā, uz kuru prece tiek nosūtīta, vai citā.

Tāpat no lietā konstatējamiem faktiskajiem apstākļiem un pārbaudītajiem rakstveida pierādījumiem redzams, ka pieteicējs Zviedrijā saimniecisko darbību neveic. Līdz ar to tiesai nav šaubu, ka pieteicējs preci eksportējis uz Norvēģiju, nevis piegādājis uz Zviedriju savas saimnieciskās darbības veikšanai.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka pieteicēja darbībās nepamatoti konstatēts administratīvā pārkāpuma sastāvs. Pieteicējs ir veicis eksporta darījumus un pamatoti tiem piemērojis PVN 0% likmi, līdz ar to nav izvairījies no nodokļu nomaksas un izdarījis LAPK 159.pantā paredzēto administratīvo pārkāpumu.

Tādējādi pieteicējam arī nepamatoti izteikts mutvārdu aizrādījums, līdz ar to Lēmums ir prettiesisks un atceļams.

[15] Ņemot vērā to, ka tiesa jau atzinusi, ka Lēmums ir prettiesisks un atceļams, tad vairs nav pamata vērtēt citus pieteikumā minētos argumentus.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251., 253.panta pirmo daļu, 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

apmierināt SIA „QLC SIA" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 22.jūnija lēmumu Nr.19/25414 ar tā pieņemšanas dienu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Spriedums sastādīts 2009.gada 25.martā.

Tiesnese L.Hāzenfuse