ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĒZEKNES TIESU NAMS

Lietas Nr.A420280815
Lietas arhīva Nr.A42-00655-16/42

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rēzeknē 2016.gada 16.martā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Māris Šļakota,

piedaloties pieteicējas Andrupenes pagasta zemnieku saimniecības "/nosaukums D/" pārstāvei /pers. D/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Andrupenes pagasta zemnieku saimniecības "/nosaukums D/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2015.gada 22.jūlija lēmuma Nr.22.13/L-29704 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2014.gada 20.novembra līdz 2015.gada 17.februārim veica pieteicējai Andrupenes pagasta zemnieku saimniecībai "/nosaukums D/" nodokļu auditu, cita starp pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2013.gada janvāri – 2014.gada jūniju.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2015.gada 17.februāra lēmumu Nr.23.23/L-145 pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 26357,7 *euro*, soda nauda 7907,33 *euro*, nokavējuma nauda 5199,39 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 13166,13 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3949,85 *euro*. Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, PVN soda nauda nomaksai budžetā noteikta 50 procentu apmērā, t.i.. 5928,63 *euro*.

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja.

[2] Izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektora p.i. ar 2015.gada 22.jūlija lēmumu Nr.22.13/L-29704 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu 2015.gada 17.februāra lēmumu Nr.23.23/L-145.

Lēmumā ietverts turpmāk minētais pamatojums.

[2.1] Pieteicēja 2013.gada janvārī – 2014.gada maijā deklarētajiem darījumiem par transporta pakalpojumu sniegšanu SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ nepamatoti piemērojusi PVN 0 procentu likmi. Tādējādi samazināma pietiecējas ar PVN 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtība 2013.gadā par 110361,79 Ls un 2014.gada janvārī-maijā par 31180 *euro*, attiecīgi par minētajām summām palielinot ar PVN standartlikmi (21%) apliekamo darījumu vērtību. Šie secinājumi pamatoti ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.2] Lietā nav strīda, ka pieteicēja sniedza transporta pakalpojumus SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/, bet ir strīds par pieteicējas tiesībām piemērot PVN 0 procentu likmi ar minētajām sabiedrībām deklarēto darījumu vērtībai.

[2.3] Darījumu ar SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ apliecināšanai pārbaudei uzrādītas pieteicējas vārdā izrakstītās faktūras-rēķini par transporta pakalpojumu sniegšanu maršrutos Latvija-Baltkrievija, Baltkrievija-Latvija, Latvija-Krievija, Lietuva-Krievija, kravu pārvadājumu līgumi un CMR.

[2.4] Iesniegtajos dokumentos konstatējamas neatbilstības un nepilnības, proti, faktūrās-rēķinos nav norādīts pakalpojumu sniegšanas periods, kā pakalpojuma mērvienība un apjoms norādīts attiecīgi EUR un 1, atsevišķos gadījumos nav norādīts pievienotā CMR (dokuments, kas attaisno PVN 0 procentu likmes piemērošanu) numurs un datums, kā arī kravu pārvadājuma līgums. Līdz ar to minētajos dokumentos uzrādītā informācija nav salīdzināma un nav patiesa, jo pēc tās nevar konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tādējādi pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2.panta nosacījumus.

[2.5] Auditā uzrādītie CMR nav eksportu apliecinoši dokumenti vai dokumenti, kas pamato PVN 0 procentu likmes piemērošanu pieteicējas sniegtajiem transporta pakalpojumiem, jo minētajos CMR kā pārvadātājs norādīta SIA /Nosaukums E/, kas atbilstoši minētajiem CMR arī veica starptautiskos pārvadājumus.

[2.6] Lai apliekamā persona, kas sniedz starptautiskos autotransporta pakalpojumus, minētajiem pakalpojumiem varētu piemērot PVN 0 procentu likmi, tai ir jāievēro arī autopārvadājumu regulējošajos normatīvajos aktos noteikto autopārvadājumu organizēšanas kārtību.

[2.6.1] Saskaņā ar Autopārvadājumu likuma 6.panta pirmo un otro daļu kravas pārvadājumu drīkst veikt tikai tad, ja autopārvadājumu vadītājam ir profesionālas kompetences sertifikāts attiecīgajā pārvadājumu jomā un pārvadātājs ir saņēmis Autotransporta direkcijas izsniegtu speciālo atļauju (licenci). Speciālā atļauja (licence) dod tiesības pārvadātājam veikt kravas pārvadājumus tikai ar viņa īpašumā esošiem transporta līdzekļiem vai – Ministru kabineta noteiktajā kārtībā – ar citu personu īpašumā esošiem autotransporta līdzekļiem.

Tādejādi autotransporta līdzekļa īpašniekam nav tiesību tam izsniegtajā licencē atļautās darbības deleģēt citam uzņēmumam.

[2.6.2] Sadarbības līgumos, kas noslēgti starp pieteicēju un SIA /Nosaukums E/, puses ir vienojušās, ka pieteicējas īpašumā esošo automašīnu nodošana SIA /Nosaukums E/ notiek ar mērķi, lai pieteicēja saņemtu TIR karnetes apdrošināšanu. Vienlaikus no lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja izrakstītajās faktūrās-rēķinos par transporta pakalpojumiem norādīja, ka sniedza pakalpojumus ar automašīnām, kuras saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas (turpmāk – CSDD) datubāzes informāciju ir SIA /Nosaukums E/ īpašumā vai turējumā. Minēto apliecina arī SIA /Nosaukums E/ vārdā izrakstītās faktūras-rēķini par TIR karnešu un atļauju nodošanu pieteicējai.

Apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norādīja, ka pārbaudē uzrādīja Autotransporta direkcijas izsniegtu licenci KS-10844 starptautisko kravu pārvadājumu veikšanai, kā arī Eiropas kopienas atļauju Nr.EK-06085 starptautiskiem kravu pārvadājumiem ar autotransportu. Tādējādi pieteicēja uzskatīja, ka auditējamā periodā bija tiesīga sniegt un sniedza licencētus starptautiskos kravu pārvadājumus ar autotransportu.

No lietas materiāliem konstatējams, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja preču pārvadājumiem ir piemērojusi tranzīta procedūru, izmantojot TIR karnetes, kuru procedūru reglamentē 1975.gada 14.novembra Muitas konvencija par starptautiskajiem kravu pārvadājumiem, izmantojot TIR grāmatiņu.

[2.6.3] Atbilstoši TIR Konvencijas 6.pantam un saskaņā ar Ministru kabineta 1993.gada 19.oktobra rīkojumu Nr. 62-r „Par Muitas konvencijas par kravu starptautiskajiem autopārvadājumiem, lietojot TIR grāmatiņu (TIR konvencija), izpildes nodrošināšanu" autopārvadātāju asociācija „Latvijas auto" ir pilnvarota izsniegt starptautisko kravu pārvadātājiem TIR grāmatiņas. Minētais izriet arī no Ministru kabineta 2014.gada 30.septembra noteikumu Nr.603 „Muitas procedūras - tranzīts - piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.603) 5.punkta.

Ministru kabineta 2010.gada 21.deeembra noteikumu Nr.1135 „Muitas procedūra - tranzīts - piemērošanas kārtība" (spēkā līdz 2014.gada 17.oktobrim) 13.punkts paredzēja, ka TIR karnetes turētājs ir TIR karnetē norādītā autotransporta līdzekļa īpašnieks vai turētājs. Ja TIR karnetes turētājs izmanto trešās personas autotransporta līdzekli, viņam nepieciešams garantējošās asociācijas saskaņojums trešās personas autotransporta līdzekļa izmantošanai TIR procedūrā. Minētais saskaņojums nav nepieciešams, ja TIR karnetes turētājs izmanto trešās personas transportlīdzekli, aizvietojot TIR procedūras laikā sabojāto savu transportlīdzekli. Līdzīgs regulējums noteikts arī Noteikumu Nr.603 18. un 19.punktā.

Ņemot vērā minēto, TIR karnetes turētājam ir tiesības izmantot trešās personas transportlīdzekli tikai divos gadījumos – ja ir saņemts garantējošās asociācijas saskaņojums par trešās personas transportlīdzekļa izmantošanu TIR procedūrā vai, ja TIR procedūras laikā sabojāto autotransporta līdzekli ir nepieciešams aizvietot ar trešās personas transportlīdzekli.

No normatīvajiem aktiem neizriet, ka TIR karnetes turētājs varētu nodot TIR karnetes trešajām personām lietošanā.

Ņemot vērā minēto, konstatējams, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums E/ nav ievērojušas autopārvadājumus reglamentējošajos normatīvajos aktos noteikto autopārvadājumu organizēšanas kārtību, tas ir, TIR karnete ir nodota trešajai personai, proti, pieteicējai.

[2.6.4] Saskaņā ar biedrības „Autopārvadātāju asociācija „Latvijas auto"" ģenerālsekretāra /pers. I/ 2015.gada 19.janvāra vēstuli, kas ir atbilde uz VID vēstuli, SIA /Nosaukums E/ noteiktā kārtībā ir saņēmusi atļauju TIR procedūras piemērošanai un TIR kamešu saņemšanai, savukārt pieteicējai nav izsniegta šāda atļauja. Vienlaikus /pers. I/ norādīja, ka TIR karneti drīkst izmantot juridiska persona, kura noteiktā kārtībā ir saņēmusi atļauju TIR procedūras piemērošanai, kā arī, ka SIA /Nosaukums E/ deklarēja „Autopārvadātāju asociācijā „Latvijas auto"" un var izmantot savos pārvadājumos ar TIR karneti transporta līdzekļus: 1) MAN 18.43, valsts reģistrācijas Nr. /TL numurs/; 2) MAN19403, valsts reģistrācijas Nr. /TL numurs 2/; 3) MAN TGA 18.430, valsts reģistrācijas Nr./TL numurs 3/9; 4) MAN TGA 18.440, valsts reģistrācijas Nr./TL numurs 4/.

Pieteicēja izrakstītajās faktūrās-rēķinos par transporta pakalpojumiem norādīja, ka sniedza pakalpojumus ar minētajām automašīnām.

Ņemot vērā „Autopārvadātāju asociācijas „Latvijas auto"" sniegto informāciju, secināms, ka pārbaudē uzrādītajos CMR, kurus pieteicēja iesniedza VID kā dokumentus, kas apliecina PVN 0 procentu likmes piemērošanu sniegtajiem transporta pakalpojumiem, norādīts autopārvadājumus regulējošajos normatīvajos aktos paredzētajām prasībām atbilstošs kravas pārvadātājs, proti, SIA /Nosaukums E/.

[2.6.5] SIA /Nosaukums E/ direktors /pers. K/ pēc VID pieprasījuma iesniedza iestādē 2015.gada 5.februāra paskaidrojumu, kurā norādīja, ka SIA /Nosaukums E/ un pieteicēja noslēdza sadarbības līgumus ar galveno mērķi – uz bezatlīdzības pamata veicināt abu uzņēmumu darbības uzlabošanu, t.sk., pieteicējas sagatavošanu personīgas TIR karnetes apdrošināšanas saņemšanai. Norādīja, ka pieteicējas bilancē esošās automašīnas pārreģistrētas SIA /Nosaukums E/ īpašumā, tomēr tās nebija nodotas SIA /Nosaukums E/ kā pamatlīdzeklis, bet palika pieteicējas valdījumā un bilancē. Tādējādi faktiskās izmaksas, tostarp TIR karnetes izsniegšanas izmaksas, uz konkrētām automašīnām bija tiesīga attiecināt tikai pieteicēja. Vienlaikus no /pers. K/ paskaidrojuma izriet, ka, lai pieteicēja attiecinātu radušās izmaksas par TIR karnetes iegādēm, SIA /Nosaukums E/ sagatavoja rēķinus TIR karnetes izsniegšanas pašizmaksu apmērā, bez peļņas iespējām. /pers. K/ norādīja, ka TIR procedūrā kā kravu pārvadātājs norādīta SIA /Nosaukums E/, kaut faktiski transportēšanas pakalpojumus nodrošināja pieteicēja, attiecinot visas ar pakalpojumu sniegšanu saistītās izmaksas uz savā valdījumā esošajiem transportlīdzekļiem, tajā skaitā arī TIR karnetes izsniegšanas izmaksas.

Izvērtējot minēto paskaidrojumu, secināms, ka paskaidrojumā sniegtā informācija ir pretrunīga (/pers. K/ norādīja, ka viens no līguma uzdevumiem bija pieteicējas sagatavošana personīgas TIR karnetes apdrošināšanas saņemšanai, savukārt sadarbības līgumos puses ir vienojušās, ka pieteicējai piederošo automašīnu nodošana SIA /Nosaukums E/ notiek ar vienīgu mērķi, lai pieteicēja saņemtu TIR karnetes apdrošināšanu) un nepilnīga (/pers. K/ nesniedza identificējamu informāciju par TIR procedūras piemērošanu un TIR kamešu izmantošanu pārvadājumos).

Turklāt paskaidrojumā norādītais, ka TIR procedūrā kā kravu pārvadātājs norādīta SIA /Nosaukums E/, kaut faktiski transportēšanas pakalpojumus nodrošināja pieteicēja, liecina par to, ka abi uzņēmumi apzinājās, ka darījumu dokumentos, t.i., CMR, kā pārvadātāju nevar norādīt pieteicēju, jo pieteicējai nav izsniegta atļauja TIR procedūras piemērošanai un TIR karnešu saņemšanai, TIR karneti drīkst izmantot juridiska persona, kura noteiktā kārtībā ir saņēmusi atļauju TIR procedūras piemērošanai un TIR karneti nevar nodot trešajai personai.

[2.7] Citi eksportu apliecinoši dokumenti vai dokumenti, kas apliecinātu PVN 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību par sniegtajiem transporta pakalpojumiem citai Latvijas apliekamai personai, pārbaudē netika uzrādīti.

[2.8] VID nav pieļāvis procesuālo pārkāpumu – likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā noteiktā 90 dienu audita veikšanas termiņa nokavējumu, 2015.gada 17.februāra lēmuma Nr.23.23/L-145 norakstu publicējot Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (EDS) 2015.gada 19.februārī, t.i., 92. dienā no audita uzsākšanas dienas.

VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenā nodokļu inspektore S.Brūvere 2015.gada 17.februārī sagatavoja un papīra formātā parakstīja audita pārskatu, tā pielikumus un lēmumu par audita rezultātiem. Minētie dokumenti 2015.gada 17.februārī reģistrēti VID lietvedības sistēmā, tiem piešķirti lietvedības numuri. Tātad no lietas materiāliem izriet, ka apstrīdētais lēmums ir pieņemts 2015.gada 17.februārī.

Tā kā pieteicēja izteica vēlēšanos saņemt audita pārskatu un lēmumu elektroniski VID EDS, tad 2015.gada 17.februāra lēmums Nr.23.23/L-145 un audita pārskats Nr.23.23/121 tika sagatavoti to ievietošanai EDS. VID paziņo dokumentus EDS pēc to parakstīšanas ar drošu elektronisko parakstu, kas ir piešķirts ierobežotam VID amatpersonu lokam. Galvenajai nodokļu inspektorei S.Brūverei elektroniskais paraksts nav piešķirts. Tādēļ VID Nodokļu kontroles pārvalde paziņo EDS nodokļu audita pārskatu un lēmuma par nodokļu audita rezultātiem atvasinājumus:

1) ieskenējot dokumenta oriģinālu pdf formātā, pievienojot MS Word formāta apliecinājumus ar norādi „KOPIJA PAREIZA" vai

2) sagatavojot oriģinālā dokumenta apliecinātu norakstu.

Konkrētajā gadījumā paziņošanai VID EDS tika sagatavoti dokumentu noraksti un kopā ar dokumentu oriģināliem iesniegti apliecināšanai VID

Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietniekam. Lēmuma un audita pārskata norakstus VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieka p.i. /pers. O/ apliecināja 2015.gada 19.februārī plkst. 12:02. Apliecinātie noraksti ievietoti VID EDS 2015.gada 19.februārī plkst. 15:30.

Administratīvo procesu iestādē regulējošie normatīvie akti nenosaka iestādes pienākumu izdoto administratīvo aktu adresātam paziņot tā izdošanas dienā.

Nav konstatējams, ka pēc 2015.gada 17.februāra būtu veiktas darbības, kas liecinātu, ka dokumenti vēl nav sastādīti un to veikšanai patērēts laiks, kas ieskaitāms nodokļu audita termiņā.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[3.1] Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteiktais nodokļu administrācijas lēmuma pieņemšanas termiņš ir prekluzīvs, tā neievērošanas rezultātā nodokļu administrācijas lēmums uzskatāms par prettiesisku. Tādēļ ir būtiski nodrošināt skaidru un caurspīdīgu minētajā normā noteiktā termiņa ievērošanas pārbaudes mehānismu, kas konkrētajā gadījumā nav nodrošināts.

Pieteicēja ir saņēmusi elektronisku lēmuma atvasinājumu 2015.gada 19.februārī, nevis 2015.gada 17.februāra lēmumu elektroniskā dokumenta formā 2015.gada 17.februārī, lai gan apmaiņa ar elektroniskajiem dokumentiem pēc būtības ir nodokļu administrācijas iniciatīva un ir nostiprināta ar rakstveida vienošanos.

Pieteicējai ir pamats apšaubīt, vai galvenā nodokļu inspektore S.Brūvere ir pieņēmusi lēmumu likumā noteiktajā termiņā un kārtībā.

[3.2] VID nav pareizi un pilnīgi novērtējis tā rīcībā esošās ziņas par pieteicējas sniegto transporta pakalpojumu faktiskajiem apstākļiem un šo pakalpojumu nodrošināšanai izmantoto pieteicējas materiāltehnisko bāzi.

Pieteicēja ir pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības likuma 41.panta pirmās daļas 3.punktu un 46.panta pirmās daļas 1.punktu, izrakstot faktūras-rēķinus saviem darījumu partneriem SIA "/nosaukums B/", SIA "/nosaukums A/" un SIA "/nosaukums C/" par tās sniegtajiem pakalpojumiem, kas tieši saistīti ar preču eksportu, kā arī pareizi atspoguļojusi šos darījumus iesniegtajās PVN deklarācijās. Vienlaikus audita gaitā nav konstatēti Pievienotās vērtības likuma 51.panta pirmajā daļā noteiktie ierobežojumi PVN 0 procentu likmes piemērošanai. Proti, lai ierobežotu nodokļu maksātāja tiesības piemērot nodokļa 0 procentu likmi, ir jākonstatē, ka nodokļu maksātājs nevar uzrādīt eksportu apliecinošos dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu. Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr.17 "Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" (turpmāk – Noteikumi Nr.17) 18.punktā ir noteikts, ko uzskata par dokumentiem, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu. Minēto noteikumu 19.punktā noteikts, ka, lai apliecinātu preču eksportu un nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, katrā konkrētā gadījumā līdztekus šo noteikumu 16. un 18.punktā minētajiem dokumentiem var izmantot arī citus dokumentus, kuri nepārprotami apliecina eksporta faktu un nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu.

[3.3] Nodokļu auditam tika uzrādīta Autotransporta direkcijas izsniegtā licence KS-10844 starptautisko kravu pārvadājumu veikšanai, kā arī Eiropas kopienas atļauja Nr.EK-06085 starptautiskiem kravu pārvadājumiem ar autotransportu. Tādējādi nodokļu audita gaitā gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja auditējamajā periodā bija tiesīga sniegt un arī sniedza licencētus starptautiskos kravu pārvadājumus ar autotransportu.

[3.4] Nodokļu auditam tika uzrādīti starp pieteicēju un SIA "/nosaukums B/", SIA "/nosaukums A/" un SIA "/nosaukums C/" noslēgto darījumu dokumenti. Proti, tika iesniegti kravu pārvadājumu līgumi, kur katrā konkrētā līgumā ir norādīta pārvadājamā krava, iekraušanas vieta pie nosūtītāja, iekraušanas datums, izkraušanas vieta pie saņēmēja un izkraušanas datums, pakalpojuma sniegšanā izmantojamā automašīna un autovadītājs, atlīdzības apmērs par konkrētajā līgumā norādīto pakalpojumu un nosacījumi atlīdzības izmaksai, proti, pēc CMR oriģināla iesniegšanas. Tāpat auditam tika uzrādīti CMR, no kuriem skaidri redzams, ka ir noticis kravu pārvadājuma līgumā norādītās kravas starptautisks pārvadājums ar līgumā norādīto transportu, līgumā norādītajā maršrutā, ko fiziski veica pieteicējas darbinieki – autovadītāji utt. Tāpat auditam tika uzrādīti pieteicējas izrakstītie faktūras-rēķini, kuros ir atsauce uz konkrētiem kravu pārvadajumu līgumiem un kuros norādītās summas sakrīt ar attiecīgajos līgumos norādītajām summām. Auditoriem bija pieejami pieteicējas bankas kontu izraksti, no kuriem redzams, ka SIA "/nosaukums B/", SIA "/nosaukums A/" un SIA "/nosaukums C/" ir apmaksājušas pieteicējas izsrakstītos rēķinus par sniegtajiem starptautiskajiem transporta pakalpojumiem. No visiem uzskaitītajiem dokumentiem kopsakarā ir iespējams gūt priekšstatu gan par darījuma pusēm un pakalpojumu saturu, gan par pakalpojumu sniegšanas periodu, gan par atlīdzību un citām būtiskām darījuma sastāvdaļām, kā arī gūt viennozīmīgu priekšstatu par to, ka konkrētie pakalpojumi ir saistīti ar preču eksportu un ka tos faktiski ir sniegusi pieteicēja.

[3.5] Pieteicēja sniedza nodokļu auditam ar dokumentāriem pierādījumiem apstiprinātu skaidrojumu konkrētajai situācijai. Proti, starp pieteicēju un SIA "/nosaukums E/" 2009.gada 1.janvārī, 2012.gada 23.aprīlī, 2012.gada 2.maijā un 2012.gada 1.novembrī tika noslēgti sadarbības līgumi, ar vienīgu mērķi nodot SIA "/nosaukums E/" valdījumā automašīnas ar valsts reģistrācijas numuriem /TL numurs/, /TL numurs4/, /TL numurs 3/, /TL numurs 5/, lai saņemtu TIR karnetes apdrošināšanu. Saskaņā ar minēto līgumu noteikumiem tajos minētās automašīnas palika pieteicējas īpašumā un faktiskā lietošanā, bet SIA "/nosaukums E/" bija vien valdītājs ar tiesībām sadarbības līgumu ietvaros nokārtot TIR karnetes apdrošināšanu starptautisko pārvadājumu veikšanai. Bez minētajiem līgumiem nodokļu auditam tika iesniegti arī SIA "/nosaukums E/" noformētie un pieteicējai izsniegtie rēķini par konkrētu TIR karnetes noformēšanas izmaksu atlīdzināšanu, rēķinos norādot attiecīgo TIR karnetes numuru. Pieteicēja veica šo rēķinu apmaksu.

Līdz ar to, lai arī pieteicējai nebija izsniegta atļauja TIR procedūras piemērošanai un TIR karnešu saņemšanai, TIR karnešu saņemšanu nodrošināja SIA "/nosaukums E/" noslēgto sadarbības līgumu ietvaros, bet faktisko starptautisko pārvadājumu veikšanu ar savu materiāltehnisko bāzi nodrošināja pieteicēja. Minēto apliecina arī nodokļu auditam iesniegtais SIA "/nosaukums E/" paskaidrojums. Tātad ir izpildīts galvenais priekšnosacījums tam, lai konstatētu, ka pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem ir piemērojama PVN 0 procentu likme.?

Faktiski auditā ir konstatēti trūkumi TIR karnetes izmantošanas noteikumu piemērošanā, kas padarīja bez papildus dokumentiem grūtāk izsekojamus pieteicējas sniegtos starptautiskos transporta pakalpojumus, bet nepadarīja tos par nenotikušiem vai tādiem, kas būtu kvalificējami kā iekšzemes pārvadājumi un kuriem piemērojama PVN standartlikme.

[3.6] VID Lēmumā nav analizēts pieteicējas arguments, ka, sniedzot strīdus starptautiskos transporta pakalpojumus, līdztekus transporta līdzekļiem, kas uzrādīti CMR kā uz SIA "/nosaukums E/" reģistrētie, CMR ir dota atsauce arī uz piekabēm, kas reģistrētas uz pieteicējas vārda. Minētais fakts papildus apliecina to, ka pieteicēja auditējamā periodā faktiski ir sniegusi starptautiskos transporta pakalpojumus, kas saistīti ar eksportu, un tāpēc tiem pamatoti piemērojusi PVN 0 procentu likmi.

[3.7] Pieteicēja Noteikumu Nr.17 18.punkta un 19.punkta izpratnē ir izskaidrojusi un dokumentāri pierādījusi tās sniegto pakalpojumu norisi un tādējādi pienācīgi pamatojusi Pievienotās vērtības likuma 46.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktās PVN likmes piemērošanas pareizību.

[4] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu, pamatojoties uz Lēmuma argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve uzturēja pieteikumu uz tajā norādīto argumentu pamata.

[6] VID pārstāve tiesas sēdē pieteikumu neatzina uz Lēmumā norādīto argumentu pamata.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējot lietas dalībnieku argumentus un lietas materiālus, tiesa secina, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli apliekamiem darījumiem piemēro nodokļa standartlikmi 21 procenta apmērā, ja šajā likumā nav noteikts citādi (41.panta pirmās daļas 1.punkts), savukārt nodokļa likmi 0 procentu apmērā saskaņā ar šā likuma 43., 44., 45., 46., 47., 48., 49. un 50.pantu (41.panta pirmās daļas 3.punkts).

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 46.panta pirmās daļas 1.punktu nodokļa 0 procentu likmi piemēro, ja pakalpojumi tieši saistīti ar preču eksportu, tai skaitā arī tādu preču eksportu, kurām muitas procedūra uzsākta citā dalībvalstī.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 46.panta otrā daļa noteic, ka kārtību, kādā nodokļa 0 procentu likme piemērojama šā panta pirmajā daļā minētajiem pakalpojumiem, nosaka Ministru kabinets.

Noteikumi Nr.17 8.punkts noteic, ka, piemērojot likuma 46.panta pirmo daļu, nodokļa 0 procentu likmi piemēro cita starp arī transporta pakalpojumiem, kas saistīti ar preču eksportu (arī tādu preču eksportu, kurām eksporta procedūra uzsākta citā dalībvalstī), preču importu, preču tranzīta pārvadājumiem.

Tātad transporta pakalpojumiem, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu vai tranzīta pārvadājumiem, ir piemērojama PVN 0 procentu likme.

[9] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta pirmo daļu nodokļa 0 procentu likmi nepiemēro, ja reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis darījumu, kam atbilstoši šā likuma 43., 44., 45., 46., 47. un 48.pantam piemērojama nodokļa 0 procentu likme, nevar uzrādīt preču eksportu apliecinošus dokumentus vai dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu. Minētā panta otrā daļa paredz, ka dokumentus, ko uzskata par šā panta pirmajā daļā minētajiem preču eksportu apliecinošiem dokumentiem, un dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, nosaka Ministru kabinets.

Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunkts noteic, ka par dokumentiem, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, preču eksporta, importa un tranzīta kravu pārvadājumiem ir izmantojami – starptautiskais kravas transporta pavaddokuments vai tā kopija (tai skaitā CMR, starptautiskā dzelzceļa transporta pavadzīme, konosaments, gaisa pārvadājuma pavadzīme) vai atbilstoši normatīvajiem aktiem muitas jomā noformēta muitas deklarācija, kas apliecina preču ievešanu Eiropas Savienības teritorijā (iekšzemē) vai to izvešanu no Eiropas Savienības teritorijas (no iekšzemes), kā arī līgumi, kas noslēgti ar trešo valstu vai trešo teritoriju personām (transporta pakalpojuma pasūtītājiem), dokumenti, kas apliecina samaksu par minētajiem pakalpojumiem, vai citi dokumenti, kas nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību.

Saskaņā ar Noteikumu Nr.17 19.punktu lai apliecinātu preču eksportu un nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, katrā konkrētā gadījumā līdztekus šo noteikumu 18.punktā minētajiem dokumentiem var izmantot arī citus dokumentus, kuri nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka tiesības piemērot PVN 0 procentu likmi preču eksporta vai tranzīta kravu pārvadājumos ir pamatojamas dokumentāri, turklāt, tiesībām piemērot 0 procentu likmi no iesniegtajiem dokumentiem jāizriet nepārprotami.

[10] Piemērojot nacionālās tiesības, ar kurām ieviestas Eiropas Savienības direktīvas normas, dalībvalstu institūcijām šīs tiesības ir jāinterpretē atbilstoši direktīvas tekstam un mērķim (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 1984.gada 10.aprīļa sprieduma lietā 14/83 26.punktu*). Līdz ar to dalībvalstu institūcijām jāņem vērā arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, kurā ietverts direktīvas normu teksta un mērķa skaidrojums.

Lietā piemērojamās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 46.panta pirmās daļas un 51.panta pirmās daļas normas izriet no Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva Nr.2006/112/EK) 146.panta 1.punkta e) apakšpunkta. Minētā direktīva ir aizstājusi Padomes 1977.gada 17.maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva). Direktīvas Nr.2006/112/EK 146.panta 1.punkta e) apakšpunkta normas atbilst Sestās direktīvas 15.panta 13.punkta normām.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot Sestās direktīvas 15.panta noteikumus daļā par atbrīvojumiem no PVN nomaksas ir secinājusi, ka direktīvā paredzētie atbrīvojumi no pievienotās vērtības nodokļa ir jāinterpretē šauri, jo tie ir izņēmums no vispārējā principa, ka ar nodokli apliekama ikviena preču un pakalpojumu piegāde, kuru veikusi ar nodokli apliekamā persona (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 1990.gada 26.jūnijā sprieduma lietā C-185/89 19.punktu*).

[11] Pieteicēja piemērojusi PVN 0 procentu likmi par transporta pakalpojumiem 2013.gada janvārī – 2014.gada maijā maršrutos Latvija-Baltkrievija, Baltkrievija-Latvija, Latvija-Krievija, Lietuva-Krievija, kurus saskaņā ar izrakstītajiem faktūrām-rēķiniem pieteicēja sniegusi SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/. Papildus minētajiem faktūrām-rēķiniem pieteicēja iesniedza VID kravu pārvadājumu līgumus, kas noslēgti starp pieteicēju kā pārvadātāju un attiecīgo pasūtītāju – SIA /Nosaukums A/, SIA /Nosaukums B/ vai SIA /Nosaukums C/.

Tāpat pieteicēja iesniedza CMR, kuros kā pārvadātājs norādīta SIA /Nosaukums E/. Nav strīda par to, ka faktūrās-rēķinos norādītie transportlīdzekļi, ar kuriem tika sniegti transporta pakalpojumi, saskaņā ar CSDD datubāzes informāciju ir reģistrēti SIA /Nosaukums E/ īpašumā vai turējumā.

Minētos apstākļus, proti, neatbilstību starp faktūrām-rēķiniem un kravu pārvadājumu līgumiem no vienas puses un CMR no otras puses, pieteicēja centās izskaidrot, iesniedzot auditam sadarbības līgumus, kas noslēgti starp pieteicēju un SIA /Nosaukums E/. Saskaņā ar šiem līgumiem puses ir vienojušās, ka pieteicējas īpašumā esošās automašīnas tiks nodotas SIA /Nosaukums E/ ar mērķi, lai pieteicēja saņemtu TIR karnetes apdrošināšanu. Līgumos noteikts, ka automašīnas paliek pieteicējas bilancē un pieteicēja sedz visas ar automašīnu uzturēšanu un izmantošanu saistītās izmaksas. Saskaņā ar lietas materiāliem SIA /Nosaukums E/ ir izrakstījusi pieteicējai faktūras-rēķinus par TIR karnešu un atļauju nodošanu pieteicējai.

Lietā nav strīda, ka pieteicējai, tāpat kā SIA /Nosaukums E/, ir Autotransporta direkcijas izsniegta licence starptautisko kravu pārvadājumu veikšanai, kā arī Eiropas kopienas atļauja starptautiskiem kravu pārvadājumiem ar autotransportu.

Nav strīda arī par to, ka SIA /Nosaukums E/ bija noteiktā kārtībā saņēmusi atļauju TIR procedūras piemērošanai un TIR karnešu saņemšanai, savukārt pieteicējai šādas atļaujas nebija.

[12] Novērtējot lietas faktiskos apstākļus, tiesa secina, ka Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunktā paredzētie pamatdokumenti, kas paredzēti nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas apliecināšanai, proti, CMR, konkrētajā gadījumā norāda uz to, ka par transporta pakalpojumu sniedzēju

uzskatāma SIA /Nosaukums E/, nevis pieteicēja. Tādējādi izskatāmajā gadījumā nav izpildīta Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunkta pamatprasība par to, kā apliecināma 0 procentu likmes piemērošana un atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta pirmajai daļai pieteicēja nav tiesīga piemērot nodokļa 0 procentu likmi.

Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunkts paredz, ka papildus CMR tiesību pamatošanai pieļaujams iesniegt arī citus dokumentus – līgumus ar pasūtītājiem, dokumentus, kas apliecina samaksu par minētajiem pakalpojumiem, vai citus dokumentus, kas nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību. Tiesas vērtējumā pieteicējas iesniegtais dokumentu kopums nedod pamatu, neskatoties uz CMR norādīto pārvadātāju SIA /Nosaukums E/, par transporta pakalpojumu sniedzēju uzskatīt tieši pieteicēju.

[13] Peteicējas tiesības atsaukties uz citiem dokumentiem konkrētajā gadījumā vērtējamas, ņemot vērā, ka saskaņā ar Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunktu citiem dokumentiem ir jābūt tādiem, kas nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas tiesības, kā arī, ņemot vērā iepriekš minēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru atbrīvojumi no pievienotās vērtības nodokļa ir jāinterpretē šauri.

VID norāda, ka SIA /Nosaukums E/ un pieteicēja ir pārkāpušas TIR karnetes izmantošanas noteikumus. Proti SIA /Nosaukums E/ nodevusi TIR karneti pieteicējai, kas ir pretrunā ar normatīvo aktu prasībām (sk. sprieduma 2.6.2. – 2.6.3.punktu). Tiesa piekrīt iestādes pamatojumam un tam neiebilst arī pieteicēja.

Novērtējot minēto faktu, tiesa atzīst, ka iesniegtie sadarbības līgumi, kas faktiski bijuši pamatā pieteicējas izrakstītajiem faktūrām-rēķiniem, nav uzskatāmi par tādiem, kas nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību, jo tie ir pretrunā ar autopārvadājumu organizēšanas kārtību. Proti, dokumenti, kuriem būtu jāizskaidro neatbilstība starp to, ka CMR kā pārvadātājs norādīta SIA /Nosaukums E/, bet fakturās-rēķinos – pieteicēja, paši ir noformēti, pārkāpjot tiesību normas. Šādā situācijā, ņemot vērā to, ka atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir jāinterpretē šauri, tiesa priekšroku dod tādam Noteikumu Nr.17 18.1.apakšpunkta un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 51.panta pirmo daļas iztulkojumam, saskaņā ar kuru tieši CMR uzrādītais pārvadātājs ir tas transportēšanas pakalpojuma sniedzējs, kas nodrošinājis preču transportēšanu eksportam. Tādējādi ir jākonstatē, ka pieteicēja nevar uzrādīt dokumentus, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu.

[14] Tiesa nekonstatē, ka VID ir nokavējis audita veikšanas termiņu. Iestāde ir ticami izskaidrojusi, kādēļ 2015.gada 17.februāra lēmuma noraksti EDS ievietoti 2015.gada 19.februārī. Lietā nav pierādījumu, ka lēmums Nr.23.23/L-145 nebija parakstīts 2015.gada 17.februārī un ka iestāde vēl divas dienas veikusi audita darbības.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251., 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt pilnīgi Andrupenes pagasta zemnieku saimniecības "/nosaukums D/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2015.gada 22.jūlija lēmuma Nr.22.13/L-29704 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Tiesnesis M.Šļakota