Lietas arhīva Nr. A42-01433-17/14
ECLI:LV:ADRJRIT:2017:1215.A420143317.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2017.gada 15.decembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Līga Hāzenfuse,

piedaloties pieteicējas SIA „Personāla Serviss" pārstāvim /pers. A/,
atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Matīsam Auziņam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Personāla Serviss" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 8.decembra lēmuma Nr.30.1-22.9/7976 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar 2015.gada 11.decembrī pieņemto un 2015.gada 14.decembrī izlaisto muitas deklarāciju IMA Nr.151M00024007877559 muitas procedūrai – laišanai brīvā apgrozībā – deklarēta prece – evakuācijas nestuves (palagi) − 17 220 USD vērtībā, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) samazināto likmi 12% apmērā, aprēķināts PVN īpašā nodokļa režīmā (kods 55B) 2605,01 *euro*, muitas deklarācijas 37.ailē norādot papildprocedūras kodu „53S".

Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Muitas pārvalde veica 2015.gada 11.decebrī pieņemtās un 2015.gada 14.decembrī izlaistās muitas deklarācijas IMA Nr.15IM00024007877559 datu atbilstības pārbaudi, lai pārliecinātos par muitas procedūras piemērošanas brīdī muitas deklarācijā sniegto ziņu atbilstību normatīvo aktu prasībām saistībā ar PVN samazinātās likmes piemērošanu.

Pārbaudē konstatēts, ka SIA „Personāla Serviss" nepamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmās daļas 2.punktu deklarētajai precei piemēroja PVN samazināto likmi 12% apmērā.

Ar VID Muitas pārvaldes direktora vietnieka 2016.gada 5.jūlija lēmumu Nr.27.4.5-5/10893 (turpmāk – sākotnējais lēmums) SIA „Personāla Serviss" papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 1953,76 *euro* un nokavējuma nauda 202,21 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, SIA „Personāla Serviss" to apstrīdēja VID ģenerāldirektorei.

Ar VID ģenerāldirektores 2016.gada 8.decembra lēmumu Nr.30.1-22.9/7976 (turpmāk – lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Strīdus prece neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrajā daļā minētajam nosacījumam, ka medicīniskā ierīce paredzēta tikai personas ar organisma funkcijas traucējumiem individuālai lietošanai, jo to var pielietot atkārtoti daudzām personām. Tādējādi strīdus precei nav pamata piemērot PVN samazināto 12% likmi.

[1.2] Izvērtējot Veselības ministrijas skaidrojumu kopsakarā ar strīdus preces pielietojumu, ir pamats secināt, ka tās nav vienreiz lietojamās medicīniskās ierīces, kuras paredzēts lietot vienam pacientam vienreizējai procedūrai un pēc lietošanas tiek iznīcinātas, nav pēc pasūtījuma ražotas medicīniskās ierīces, kuras izgatavotas vai pielāgotas konkrētajai personai saskaņā ar ārstu norādījumiem, kā arī nav medicīniskās ierīces, kuras ir personas individuālā lietošanā konkrētās personas ārstniecības vai funkciju ierobežojumu atvieglošanas mērķu sasniegšanai un kuras noteiktu laika periodu persona var patstāvīgi pielietot bez ārstniecības personas tiešas līdzdalības vai uzraudzības.

[1.3] Ministru kabineta 2015.gada 2.augusta noteikumu Nr.581 „Medicīnisko ierīču reģistrācijas, atbilstības, novērtēšanas, izplatīšanas, ekspluatācijas un tehniskās uzraudzības kārtība" 2.punkts nosaka, ka medicīnisko ierīču ražošanas, izplatīšanas, ekspluatācijas un tehnisko uzraudzību veic Veselības inspekcija. Tādējādi VID Muitas pārvaldei bija gan tiesības, gan tiesisks pamats izmantot Veselības inspekcijas viedokli administratīvajā procesā.

[1.4] Veselības inspekcija 2016.gada 19.maija atbildes vēstules Nr.8-9/13998 pēdējā rindkopā ir norādījusi, ka evakuācijas nestuves neatbilst noteiktajiem nodokļa samazinātās likmes piemērošanas kritērijiem, jo tās neārstē, neatvieglo organisma funkciju traucējumus, var tikt pielietotas dažādām personām un lietotājs ierīci nevar lietot patstāvīgi. Tādējādi ir pamats uzskatīt, ka saikļa „un" lietošana saikļa „vai" vietā ir uzskatāma par pārrakstīšanās kļūdu, kurai nav būtiskas nozīmes, jo no Veselības inspekcijas viedokļa izriet, ka strīda prece gan neārstē, gan neatvieglo organisma funkcijas. Līdz ar to SIA „Personāla Serviss" arguments, ka Veselības inspekcija, sniedzot skaidrojumu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas kontekstā, lietojot saikli „un", nepamatoti sašaurina minēto normu.

[2] 2017.gada 10.janvārī pieteicēja SIA „Personāla Serviss" vērsās tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] VID, pieņemot sākotnējo lēmumu, lielu daļu no paskaidrojumos norādītā neņēma vērā, nesniedza savu viedokli vai argumentus, tādējādi norobežojoties no tiem.

[2.2] VID sākotnējā lēmumā norādīja, ka Pievienotās vērtības likuma izpratnē termins „individuālai lietošanai" ietver medicīniskās ierīces: vienreiz lietojamās medicīniskās ierīces; pēc pasūtījuma ražotās (ražo vai pielāgo konkrētai personai); medicīniskās ierīces, kuras ir personas individuālā lietošanā konkrētas personas ārstniecības vai funkciju ierobežojumu atvieglošanas mērķu sasniegšanai un kuras noteiktu laika periodu persona var patstāvīgi pielietot bez ārstniecības personas tiešas līdzdalības vai uzraudzības. No Pievienotās vērtības likuma spēkā esošās redakcijas nav izsecināms šāds

apgalvojums.

[2.3] VID lēmumā iekļautos argumentus pamato ar preses relīzi par spēku zaudējušiem Ministru kabineta 2011.gada 1.marta noteikumiem Nr.167 „Noteikumi par medicīniskajām ierīcēm, to komplektējošajām daļām, rezerves daļām un piederumiem, kuru piegādēm piemēro samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi". Tulkojot konkrētu likuma normu, ir ne tikai nepamatoti atsaukties uz kādas ministrijas preses relīzi, bet arī atsaukties uz spēku zaudējušu normatīvo aktu, uzskatot, ka tam ir līdzvērtīgs spēks kā spēkā esošam normatīvajam aktam. Administratīvā akta pamatošana ir iespējama tikai ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem. Līdz ar to secināms, ka VID ir pārkāpis Administratīvā procesa likuma 7.pantā noteikto tiesiskuma principu, kā arī šī likuma 11.pantā noteikto likuma atrunas principu.

[2.4] Pieteicējas ieskatā no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas ir saprotams, ka konkrētās preces ir paredzētas lietošanai vairākām personām neatkarīgi no tā, vai šo preci ir paredzēts lietot vienu reizi vai atkārtoti. Proti, pēc nepieciešamības prece ir lietojama individuāli personai, bet to ir iespējams lietot arī individuāli citai personai, t.i., prece ir lietojama vairākām personām individuāli.

[2.5] VID lūdzis Veselības inspekcijas viedokli arī par tādiem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrajā daļā minētajiem preces atbilstības nosacījumiem, par kuriem sākotnēji nebija strīda. VID nav ievērojis tiesiskās paļāvības principu.

[2.6] Ne Ministru kabineta 2008.gada 5.februāra noteikumi Nr.76 „Veselības inspekcijas nolikums", ne likumdevējs nav piešķīris tiesības un pienākumu skaidrot preču atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē. Līdz ar to Veselības inspekcijas viedoklis, uz ko norāda VID, nav vērā ņemams.

[2.7] Veselības inspekcija, skaidrojumā lietojot saikli „un", nepamatoti sašaurina Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otro daļu, nosakot, ka precei jābūt tādai, kas gan palīdz organisma funkciju traucējumu ārstniecībā, gan atvieglošanā. No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas izriet, ka jāiestājas tikai vienam no šiem nosacījumiem.

Lai gan VID norāda, ka minētajā Veselības inspekcijas skaidrojumā ir pārrakstīšanās kļūda, tam nav tiesību koriģēt citas iestādes sniegto skaidrojumu, norādot, ka cita iestāde ir pieļāvusi pārrakstīšanās kļūdu.

[2.8] VID lēmumā cita starpā norāda, ka strīdus prece neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas prasībām, jo tā neārstē slimības, nav paredzēta tikai personu individuālai lietošanai, bet ir paredzēta veselības nozares speciālistiem vispārējai izmantošanai. No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas neizriet, ka precei tiešā vai netiešā veidā būtu jāārstē slimības.

[3] 2017.gada 6.februārī tiesā saņemts VID rakstveida paskaidrojums par pieteikumu. Paskaidrojumā VID norāda, ka uzskata, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus VID norāda, ka Veselības inspekcija bija kompetenta sniegt viedokli par strīdus preces atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas nosacījumiem.

[4] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu uzturēja, atsaucoties uz pieteikumā minētajiem argumentiem. Paskaidroja, ka strīdus preci piegādāja sociālajiem centriem, ievestā prece ir salokāmi palagi ar rokturiem, ko liek zem matrača un izmanto cilvēku pārvietošanai un evakuācijai. Nav pamata izdarīt secinājumus, ka strīdus prece ir paredzēta vienreizējai lietošanai.

[5] Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina un uzturēja lēmumā un paskaidrojumā minētos argumentus.

Motīvu daļa

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmajā daļā noteikts, ka ar nodokli apliekamiem darījumiem piemēro nodokļa standartlikmi 21 procenta apmērā, ja šajā likumā nav noteikts citādi (1.punkts); nodokļa samazināto likmi 12 procentu apmērā saskaņā ar šā likuma 42.pantu (2.punkts). Tas nozīmē, ka, lai rastos tiesības apliekamiem darījumiem piemērot nodokļa samazināto likmi 12 procentu apmērā, ievestajai precei ir jāatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.pantā uzskaitītajai preču kategorijai.

Pieteicēja deklarētajai precei – evakuācijas nestuves (palagi) (turpmāk arī – strīdus prece) − piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) samazināto likmi 12% apmērā.

Lietā nav strīda par faktiskajiem apstākļiem, kā arī par faktu, ka ievestā strīdus prece ir ar nodokli apliekams darījums. Strīds ir par strīdus preces atbilstību Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.pantam un attiecīgi piemērojamā nodokļa apmēru.

[7] Pieteicēja strīdus precei piemērojusi samazināto nodokļa likmi, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otro daļu, kas noteic, ka nodokļa samazināto likmi piemēro medicīnisko ierīču (arī to komplektējošo daļu, rezerves daļu un piederumu) piegādei, ja tās laistas apgrozībā normatīvajos aktos par medicīnisko ierīču reģistrāciju noteiktajā kārtībā un tās parasti izmanto organisma funkcijas traucējumu ārstniecībā vai atvieglošanā, kā arī paredzētas tikai personu ar organisma funkcijas traucējumiem individuālai lietošanai.

Tātad minētā norma paredz vairākus kumulatīvus kritērijus - precēm ir jāatbilst medicīnisko ierīču definīcijai, tām jābūt laistām apgrozībā normatīvajos aktos par medicīnisko ierīču reģistrāciju noteiktajā kārtībā, tās parasti izmanto organisma funkcijas traucējumu ārstniecībā vai atvieglošanā, tām jābūt paredzētām tikai personu ar organisma funkcijas traucējumiem individuālai lietošanai.

Izvērtējot lietas materiālus un uzklausot procesa dalībnieku paskaidrojumus tiesas sēdē, tiesa secina, ka nepastāv strīds par strīdus preces atbilstību pirmajiem diviem kritērijiem, kā arī par to, ka strīdus preci neizmanto organisma funkcijas traucējumu ārstniecībā. Faktiski pieteicējai un VID ir atšķirīgi uzskati par to, vai strīdus prece var tikt definēta kā paredzēta tikai personu ar organisma funkcijas traucējumiem individuālai lietošanai.

[8] 2008.gada 5.februārī pieņemti Ministru kabineta noteikumi Nr.76 „Veselības inspekcijas nolikums". Šo noteikumu 2.punktā noteikts, ka Veselības inspekcijas darbības mērķis ir īstenot valsts pārvaldes funkcijas veselības nozares uzraudzībā un kontrolē, lai nodrošinātu minēto jomu regulējošo normatīvo aktu prasību ievērošanu un izpildi. Atbilstoši minēto noteikumu 3.21.punktam viena no Veselības inspekcijas funkcijām ir kontrolēt normatīvo aktu izpildi veselības aprūpes jomā, arī medicīnisko ierīču ekspluatācijas un tehniskās uzraudzības kārtību, kā arī uzraudzīt tirgu veselības aprūpes un farmācijas jomā.

No minētā secināms, ka tieši Veselības inspekcija ir veselības nozares kompetentā iestāde, tostarp attiecībā uz medicīniskām ierīcēm. Tas nozīmē, ka Veselības inspekcijas kompetencē ir izvērtēt medicīnisko ierīču tehnisko stāvokli un pārbaudīt to ekspluatācijas kārtību.

Savukārt Administratīvā procesa likuma 59.panta otrā daļa noteic, ka, iegūstot informāciju, iestāde var izmantot visas tiesiskās metodes, tostarp iegūt informāciju no citām institūcijām. Pamatojoties uz minēto, tiesa secina, ka VID pamatoti un tiesiski izskatāmās lietas ietvaros strīdus jautājuma noskaidrošanai lūdzis Veselības inspekcijas viedokli.

[9] Atbildē VID Veselības inspekcija norādījusi, ka, lai medicīniskā ierīce atbilstu kritērijiem, ārstējamiem vai atvieglojamiem organisma

funkciju traucējumiem ir jābūt būtiskiem, un šie kritēriji jāpiemēro katram gadījumam individuāli. Evakuācijas nestuves nevar pielietot būtisku un ne tik būtisku traucējumu ārstēšanai, jo tās primāri paredzētas pacientu pārnešanai. Tās neatbilst noteiktajam nodokļa samazinātās likmes piemērošanas kritērijam, jo tās neārstē, neatvieglo organisma funkciju traucējumus, var tikt pielietotas atkārtoti dažādām personām un lietotājs ierīci nevar lietot patstāvīgi *(lietas 61.lapa)*. Tātad Veselības inspekcija nepārprotami vērš uzmanību uz to, ka deklarētā prece – evakuācijas nestuves (palagi) – nevar tikt lietotas patstāvīgi, t.i., nav paredzētas individuālai lietošanai.

Tiesai nav pamata apšaubīt Veselības inspekcijas atzinumu, un tiesas ieskatā tās pamatojums ir pietiekams, lai lemtu par piemērojamo nodokļa likmi.

[10] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka strīdus preci ir iespējams izmantot arī kā palagu zem matrača, tas katram pacientam tiek izsniegts individuāli, un pacients pats to var uzklāt. Tādējādi uzskata, ka strīdus prece var tikt definēta kā paredzēta tikai personu ar organisma funkcijas traucējumiem individuālai lietošanai.

Tomēr tiesa šādam strīdus preces traktējumam nepiekrīt. Proti, no lietai pievienotās atbilstības deklarācijas izriet, ka patērētāja modelis ir mīkstās nestuves *(lietas 72.lapa)*. Tas nozīmē, ka strīdus preci nav paredzēts izmantot kā palagu, bet gan kā nestuves. Tātad primāri tās paredzētas pacientu pārnešanai. Līdz ar to nav šaubu, ka lietotājs ierīci nevar lietot patstāvīgi, bet gan ar ārstniecības personu tiešu līdzdalību.

Lēmumā ir atsauce uz Veselības ministrijas 2011.gada 27.maija preses relīzi, kurā Veselības ministrija skaidrojusi terminu „individuālai lietošanai". Relīzē uzsvērts, ka termins „individuālai lietošanai" nav attiecināms uz medicīniskajām ierīcēm, kas ārstniecībā ir izmantojamas tikai ar ārstniecības personas tiešu līdzdalību un uzraudzību un nav vienreiz lietojamas medicīniskas ierīces *(sk. http://www.vm.gov.lv/aktualitates/preses_relizes/3037_)*.

Pamatojoties uz minēto, tiesa secina, ka strīdus prece nav paredzēta individuālai lietošanai konkrētam pacientam, tā ir izmantojama tikai ar ārstniecības personu tiešu līdzdalību, kā arī to ir iespējams izmantot atkārtoti.

Tādējādi secināms, ka strīdus prece neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta otrās daļas kritērijiem. Līdz ar to pieteicējai nebija tiesību deklarētajai strīdus precei piemērot PVN samazināto likmi 12% apmērā.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļā noteikts, ka datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Datu atbilstības pārbaudes laikā nodokļu vai informatīvajā deklarācijā konstatējot neatbilstības starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu administrācija par to informē nodokļu maksātāju, nosūtot paziņojumu par konstatētajām konkrētajām neatbilstībām ar uzaicinājumu 30 dienu laikā no paziņojuma saņemšanas dienas iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas precizējumu vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu. Ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis paziņojumā norādītās neatbilstības, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai.

Tā kā pieteicēja prettiesiski piemērojusi nodokļa 12 procentu likmi, nav lūgusi precizēt muitas deklarācijā deklarētos datus, VID pamatoti labojis pieteicējas 2015.gada decembra muitas deklarāciju, deklarētajai strīdus precei piemērojot PVN likmi 21 procenta apmērā un nosakot papildus maksājamo PVN 1953,76 *euro*. Tāpat VID pamatoti un atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai aprēķināja nokavējuma naudu 202,21 *euro* apmērā. Tiesa matemātiskas kļūdas aprēķinos nekonstatē.

[12] Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka lēmums ir tiesisks, bet pieteikums noraidāms.

[13] Tiesa ir iepazinusies arī ar pārējiem pieteicējas pārstāvja argumentiem, taču, tā kā tie nav būtiski no tiesību viedokļa, tie neietekmē tiesas secinājumu par pieteikuma nepamatotību, tiesa procesuālās ekonomijas nolūkos nesniegs uz tiem pretargumentus.

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

nolēma

noraidīt SIA „Personāla Serviss" pieteikumu.

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

Tiesnese L.Hāzenfuse