Lietas arhīva Nr. A42-01162-19/23
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:0610.A420310018.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 10.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese R.Migla,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MONO" pārstāvim zvērinātam advokātam Sergejam Lukašinam un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Anatolijam Bleivem,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MONO" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 2.novembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5049 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas vadītājas 2018.gada 13.jūlija lēmums Nr.30.2-23.33.1/26214 daļā par samaksai budžetā noteikto ievedmuitas nodokli 7133,01 *euro*, soda naudu 1070,12 *euro* un nokavējuma naudu 284,18 *euro*, akcīzes nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (alkoholam), 4157,41 *euro,* soda naudu 623,61 *euro* un nokavējuma naudu 827,41 *euro*, akcīzes nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (cigaretēm), 20010,64 *euro*, soda naudu 3001,65 *euro* un nokavējuma naudu 3745,63 *euro*, pievienotās vērtības nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, 11491,21 *euro*, soda naudu 1723,66 *euro* un nokavējuma naudu 2181,68 *euro*, akcīzes nodokli (alkoholam) 3280,32 *euro*, soda naudu 492,14 *euro* un nokavējuma naudu 200,95 *euro*, akcīzes nodokli (cigaretēm) 1391,74 *euro*, soda naudu 208,76 *euro* un nokavējuma naudu 65,35 *euro*.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – pārvalde) veica pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MONO" Eiropas Savienības un Latvijas Republikas normatīvajos aktos noteikto nodokļu un maksājumu, tai skaitā akcīzes nodokļa, ko piemēro, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, auditu par 2016.gada janvāri – 2017.gada februāri, akcīzes nodokļa auditu par 2017.gada februāri – aprīli, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2017.gada februāri – aprīli.

Pārbaudes rezultātā ar dienesta pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas vadītājas 2018.gada 13.jūlija lēmumu Nr.30.2-23.33.1/26214 (ar 2018.gada 23.jūlija labojumiem – lēmums Nr.30.2-23.33.1/26966) pieteicējai nomaksai budžetā aprēķinātas VSAOI 561,73 *euro*, soda nauda 137,57 *euro* un nokavējuma nauda 37,87 *euro*, ievedmuitas nodoklis 7133,01 *euro*, soda nauda 2139,93 *euro* un nokavējuma nauda 284,18 *euro*, akcīzes nodoklis, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (alkoholam), 4157,41 *euro*, soda nauda 1247,23 *euro* un nokavējuma nauda 827,41 *euro*, akcīzes nodoklis, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (cigaretēm), 20 010,64 *euro*, soda nauda 6003,19 *euro* un nokavējuma nauda 3745,63 *euro*, PVN, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, 11 491,21 *euro*, soda nauda 3447,40 *euro* un nokavējuma nauda 2181,68 *euro*, akcīzes nodoklis (alkoholam) 3280,32 *euro*, soda nauda 984,26 *euro* un nokavējuma nauda 200,95 *euro*, akcīzes nodoklis (cigaretēm) 1391,74 *euro*, soda nauda 417,52 *euro* un nokavējuma nauda 65,35 *euro* (turpmāk – sākotnējais lēmums) *(lietas 44.-122.lapa)*.

Pieteicējai audita rezultātā aprēķinātajai soda naudai ir piemēroti likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumi, un soda nauda nomaksai budžetā ir noteikta 7188,74 *euro* apmērā.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu par sākotnējo lēmumu daļā, ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 2.novembra lēmumu Nr.30.2-22.9/5049 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelts sākotnējais lēmums daļā par samaksai budžetā noteiktajām VSAOI 519,46 *euro*, nokavējuma naudu 34,76 *euro* un soda naudu 62,46 *euro* un atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par samaksai budžetā noteiktajām VSAOI 42,27 *euro*, soda naudu 6,34 *euro* un nokavējuma naudu 3,11 *euro* ievedmuitas nodokli 7133,01 *euro*, soda naudu 1070,12 *euro* un nokavējuma naudu 284,18 *euro*, akcīzes nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (alkoholam), 4157,41 *euro*, soda naudu 623,61 *euro* un nokavējuma naudu 827,41 *euro*, akcīzes nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam (cigaretēm), 20 010,64 *euro*, soda naudu 3001,65 *euro* un nokavējuma naudu 3745,63 *euro*, PVN, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, 11 491,21 *euro*, soda naudu 1723,66 *euro*un nokavējuma naudu 2181,68 *euro* akcīzes nodokli (alkoholam) 3280,32 *euro*, soda naudu 492,14 *euro* un nokavējuma naudu 200,95 *euro*, akcīzes nodokli (cigaretēm) 1391,74 *euro*, soda naudu 208,76 *euro* un nokavējuma naudu 65,35 *euro (lietas 12.-32.lapa)*.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz samaksai budžetā noteiktajiem maksājumiem saistībā ar preču (alkohols un cigaretes) izlaišanu brīvam apgrozījumam citu valstu diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām (turpmāk–diplomāti). Pieteicēja atsaucas uz 2018.gada 16.augusta sūdzībā par sākotnējo lēmumu (turpmāk – sūdzība) norādīto un papildus norāda turpmāk minēto.

[2.1] Lietā ir strīds, vai pieteicējai bija tiesības piemērot atbrīvojumu no PVN, akcīzes un ievedmuitas nodokļiem.

Pārsūdzētajā lēmumā nav motivēts, kāpēc dienests nepiekrīt sūdzībā izteiktajiem argumentiem par likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta otrās daļas 2.punkta c) apakšpunkta un piektās daļas 2.punkta iztulkojumu.

Pieteicēja uzskata, ka nav pārkāpusi likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta otrās daļas 2.punkta c) apakšpunkta un piektās daļas 2.punkta nosacījumus.

[2.2] Pieteicēja ir cedējusi prasījuma tiesības pret diplomātiem trešajai personai (cesionāram). Pieteicēja uzskata, ka, piemērojot Administratīvā procesa likuma 17.panta pirmajā daļā un tiesu praksē noteiktās sistēmisko un teleoloģisko tiesību normu interpretācijas metodes, ir secināms, ka akcīzes preces, kas piegādātas diplomātiem, pamatojoties uz atbrīvojuma sertifikātiem, ir atbrīvojamas no akcīzes nodokļa.

[2.3] Saskaņā ar 1961.gada 18.aprīļa Vīnes konvencijas par diplomātiskajiem sakariem 34. un 36.pantu un 1963.gada 24.aprīļa Vīnes konvencijas par konsulārajiem sakariem 49., 50. un 62.pantu atbrīvojumi no nodokļiem un nodevām paredzēti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, to diplomātiskajiem un konsulārajiem aģentiem, administratīvi tehniskajam personālam, kā arī minēto personu ģimenes locekļiem. Turpmāk šādu principu attiecīgās valsts likumdevējs ieviesis savos iekšējos normatīvajos aktos.

Analizējot likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta otrās daļas 2.punkta c) apakšpunkta un piektās daļas 2.punkta un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 50.pantu, redzams, ka likumdevējs, ietverot šādus nosacījumus normatīvajos aktos, ir paredzējis, ka preces, tai skaitā, akcīzes preces, kas tiek piegādātas diplomātiem, ir atbrīvojamas no faktiskās nodokļu samaksas (atbrīvojamas no akcīzes nodokļa samaksas un tiem piemērojama 0% PVN likme). Galvenais nosacījums šādam atbrīvojumam ir preces saņēmējam izsniegts kompetentās iestādes PVN un akcīzes nodokļa atbrīvojuma sertifikāts. Tātad, pastāvot apstākļiem, ka attiecīgie sertifikāti bijuši izsniegti un preces ir saņemtas, nepastāv pienākums maksāt akcīzes nodokli.

Likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta piektās daļas 2.punktā paredzētais nosacījums nav noteicošais un nav paredzēts starptautiskajos Latvijai saistošajos dokumentos kā nosacījums atbrīvošanai no nodokļa.

[2.4] Akcīzes nodoklis, līdzīgi kā PVN, ir netiešais nodoklis, kuru pēc būtības maksā preču gala patērētāji. Gadījumā, ja starptautiskie līgumi, konvencijas un regulas paredz noteiktām personām piegādājamo preču atbrīvojumu no nodokļa, tad šis atbrīvojums attiecināms tieši uz preču saņēmēju. Citādi, ja atbrīvojums nav piemērots, tieši šī persona samaksātu/pārmaksātu nodokli.

Turklāt pieteicēja, veicot akcīzes preču piegādi diplomātiem, nevar zināt, vai tas norēķināsies par precēm. Likums nenosaka, ka par precēm, kurām piemēro atbrīvojumu, jābūt veiktai priekšapmaksai un bez tās nevar piemērot atbrīvojumu. Tātad, situācijā, kad preču piegādes dokumenti vai ar diplomātiem slēdzamie līgumi paredz norēķinu par no akcīzes nodokļa atbrīvotām precēm bezskaidras naudas veidā, svarīgi, ka norēķins paredzēts naudā un bezskaidrā naudā, nevis nodokļa samaksa ir atkarīga no tā, kad diplomāts – preces saņēmējs norēķināsies ar piegādātāju un vai vispār ar to norēķināsies.

[2.5] Pieteicēja uzskata, ka likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta otrās daļas 2.punkta c) apakšpunkta un piektās daļas 2.punktā nav ietverts nosacījums par norēķina fakta nepieciešamību, jo no frāzes "tiek veikti bezskaidras naudas norēķini" izriet, ka norēķini ir paredzēti, nevis jau ir veikti. Likumdevējs arī nav jebkādā veidā ierobežojis norēķinu par akcīzes preci veikšanas termiņus un paredzējis obligātu norēķinu par akcīzes precēm rezultātu, ierobežojot vien norēķinus par precēm skaidrā naudā vai citā veidā. Tātad, arī situācijā, ja pieteicēja nebūtu saņēmusi norēķinu par diplomātiem piegādātām akcīzes precēm vispār, tas nedotu pamatu akcīzes nodokļa aprēķināšanai par šādām precēm.

[2.6] Pieteicēja bija piekritusi paplašināt sadarbību un piegādāt akcīzes un citas preces dažām bijušās PSRS valstu diplomātiem, vienojoties ar kompāniju „*Duty free trading LLP"* par to, ka samaksas nesagaidīšanas gadījumā prasījuma tiesības pret diplomātiem par piegādēm attiecīgo valsts konsulāro un diplomātisko pārstāvniecību amatpersonām un darbiniekiem tiks cedētas kompānijai „*Duty free trading LLP*".

Realizējot cesiju, netiek grozītas prasījuma tiesības pret diplomātiem un prasījuma tiesību pamats. Šajā sakarā apstākli, ka pieteicēja cedējusi prasījuma tiesības pret dažiem diplomātiem cedentam, nevar būt uzskatāms par tiesību normas pārkāpšanu vai neievērošanu.

Pieteicēja saņēmusi samaksu bezskaidra norēķinu veidā par prasījuma tiesībām, kuras cedējusi kompānijai „*Duty free trading LLP*". Samaksas saņemšana bezskaidrā norēķinu veidā var būt iztulkojama kā pietiekams priekšnoteikums, lai uzskatītu, ka likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta otrās daļas 2.punkta c) apakšpunkta un piektās daļas 2.punktā paredzētā samaksa ir notikusi.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemts dienesta paskaidrojums par pieteikumu. Dienests pieteikumu uzskata par nepamatotu un lūdz to noraidīt. Paskaidrojumi pamatoti ar pārsūdzētajā lēmumā norādīto un papildus paskaidrots turpmāk minētais.

[3.1] Lietā ir strīds, vai pieteicēja pamatoti piemēroja atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa, akcīzes nodokļa un PVN nomaksas, izlaižot preces (alkoholu un cigaretes) brīvam apgrozījumam citu valstu diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām.

[3.2] Dienests nav guvis apstiprinājumu, ka preces saņēmēji ir norēķinājušies par saņemto preci.

Ievērojot likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta piekto daļu, pieteicējai iestājas tiesības saņemt atbrīvojumus no nodokļu nomaksas tikai gadījumā, kad izpildās abi likumā noteiktie priekšnoteikumi – tiek apliecināta preces saņemšana un ir veikta pilna apmaksa par saņemto preci bezskaidrā naudā. Ievērojot to, ka pārbaudes laikā ir konstatēts, ka pieteicēja nav saņēmusi pilnu apmaksu par piegādātajām precēm, pieteicēja nav atbrīvojama no nodokļa nomaksas budžetā un tai nav pamata muitas deklarāciju 37.ailē "Procedūra" norādīt papildprocedūras kodu 10M (preces, kuras ieved saskaņā ar Padomes 2009.gada 16.novembra Regulas (EK) Nr.1186/2009, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (turpmāk – regula Nr.1186/2009), 128.pantu un 131.pantu), tādējādi saņemot atbrīvojumu no nodokļiem.

Dienests pārsūdzēto lēmumu uzskata par tiesisku un pamatotu.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

[5] Dienesta pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un paskaidrojumos minēto.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējusi administratīvās lietas materiālus un uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus, secina, ka pieteikums ir daļēji apmierināms.

[7] Atbilstoši Civillikuma 1793.pantam cesija ir prasījuma pāreja no viena kreditora citam pēc tiesiska darījuma, likuma vai tiesas sprieduma. Saskaņā ar Civillikuma 1801.pantu kreditoru, kura prasījums pāriet uz jauno kreditoru, sauc par cedentu, bet jauno kreditoru – par cesionāru.

Pieteicēja (cedents) ar kompāniju „*Duty free trading LLP*" (cesionārs) noslēgusi Cesijas līgumus, ar kuriem nodod savas likumiskās prasījuma tiesības pret pieteicējas parādniekiem – diplomātiem, kuru saraksts un prasījumu summu apmērs atspoguļots līgumu pielikumos (*lietas 2.sējuma 177.-190.lapa*).

[8] Saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 7.panta 1.punktu nodokli maksā importētājs. Vienlaikus minētā likuma 20.pants nosaka nodokļa atbrīvojumus un atvieglojumus par akcīzu preču piegādi, tostarp, diplomātiem. Lai šādai akcīzes preču piegādei varētu piemērot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, atbilstoši minētā panta piektajai daļai, jāievēro šādi nosacījumi:

1) akcīzes preču nosūtītājs izmanto dokumentu, kas noteikts Padomes 2011.gada 15.marta Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – regula Nr. 282/2011) II pielikumā un kas apliecina, ka minētās akcīzes preces ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa;

2) par akcīzes preču iegādi tiek veikti bezskaidras naudas norēķini.

Lietā nav strīda par faktiskajiem apstākļiem, ka pieteicēja audita periodā muitas noliktavā deklarēja izlaišanai brīvam apgrozījumam no

Lielbritānijas uzņēmuma „*Duty free trading LLP*" un tās filiāles Latvijā „*Duty free trading LLP*" iegādātās akcīzes preces (pārsvarā – alkohols, cigaretes) priekš dažādu valstu diplomātiem un NATO pārstāvniecībai Latvijā, piemērojot atbrīvojumu no nodokļu nomaksas. Lietā nav arī strīda par to, ka pieteicēja izmanto regulas Nr. 282/2011 II pielikumā noteikto dokumentu.

Lietā ir strīds par likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta piektās daļas 2.punkta: par akcīzes preču iegādi tiek veikti bezskaidras naudas norēķini, interpretāciju.

Pieteicējas ieskatā, cedējot prasījuma tiesības pret diplomātiem–parādniekiem trešajai personai, cesionāram, ir izpildīta prasība par bezskaidras naudas norēķiniem.

[9] Padomes direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ direktīvu 92/12/EEK (turpmāk – direktīva 2008/118/EK), 12.panta 1.punkts noteic, ka akcīzes preces atbrīvo no akcīzes nodokļa, ja tās paredzētas, lai tās tostarp izmantotu saistībā ar diplomātiskām vai konsulārām attiecībām. Savukārt minētā panta 2.punkts noteic, ka atbrīvojumus no nodokļa piemēro saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts paredzētajiem nosacījumiem un ierobežojumiem.

Tātad direktīva 2008/118/EK pieļauj, ka dalībvalsts atbrīvojumiem no akcīzes nodokļa var paredzēt nosacījumus un ierobežojumus. Minētais atbilst direktīvas 2008/118/EK 1.panta 2.punktā noteiktajam, ka dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Kopienas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.

Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka direktīvas 2008/118/EK 1.panta 2. punkts, kuras mērķis ir ņemt vērā dalībvalstu atšķirīgās nodokļu tradīcijas un biežo netiešo nodokļu izmantošanu, īstenojot ar budžetu nesaistītu politiku, ļauj dalībvalstīm papildus minimālajam akcīzes nodoklim ieviest citus netiešos nodokļus, kam ir īpašs mērķis (*sk., piemēram, 2015.gada 4. jūnija sprieduma lietā Nr. C?5/14 Kernkraftwerke Lippe?Ems, 58. punktu*).

Līdz ar to likumdevējs likumā „Par akcīzes nodokli" attiecībā uz nodokļa atbrīvojumu par akcīžu preču piegādi diplomātiem bija tiesīgs iekļaut papildus nosacījumu, ka norēķini tiek veikti bezskaidras naudas veidā.

[10] Latvijas normatīvajos aktos nav atrodama jēdziena „bezskaidra nauda" legāldefinīcija. Šo jēdzienu var atrast Kredītiestāžu likumā, tomēr tur tas minēts vien „garām ejot", neatklājot tā juridisko saturu. Ikdienā jēdziens „bezskaidra nauda" tiek bieži lietots, un šāda jēdziena lietošana nav nepareiza. Tomēr, ja raugāmies no precīza tiesību zinātnes viedokļa, tad ar jēdzienu „bezskaidra nauda" jāsaprot finanšu līdzekļi bankas kontā. Tas precīzi izriet no Finanšu nodrošinājuma likuma 1.panta 5.punkta sniegtās legāldefinīcijas, kurā jēdziens „finanšu līdzekļi" ir raksturots kā nauda (izņemot banknotes un monētas), kas jebkurā valūtā kreditēta kādā kontā (arī visu veidu noguldījumi). Tādējādi jēdziens finanšu līdzekļi ir sinonīms jēdzienam bezskaidra nauda jeb nauda bankas kontā (*sk, Kārkliņš J., Rozenbergs J. Bezskaidras naudas līdzekļu juridiskais statuss, civiltiesiskie un kriminālprocesuālie aspekti. Jurista Vārds, 21.02.2017., Nr. 8 (962), 8.-17.lpp.*).

No minētā izriet, ka norēķini bezskaidras naudas veidā nozīmē naudas pārskaitījums no viena bankas konta uz otru. Lietā nav strīda, ka pieteicēja par realizētām akcīzes precēm nav saņēmusi naudas pārskaitījumus no diplomātiem. Pieteicēja samaksu bezskaidras naudas veidā saņēmusi no cesionāra Latvijas kompānijas „*Duty free trading LLP*".

Lai piemērotu atbrīvojumu, likuma „Par akcīzes nodokli" 20.panta piektās daļas 1.punkts nosaka prasību akcīzes preču nosūtītājam izmantot regulas Nr. 282/2011 II pielikumā noteikto dokumentu, savukārt 2.punkts nosaka prasību par akcīzes preču iegādi veikt bezskaidras naudas norēķinus. Tātad minētā panta piektā daļa attiecas uz akcīzes preču nosūtītāju, kas izskatāmajā lietā ir pieteicēja, un bezskaidras naudas veicējiem – akcīzes preču saņēmējiem, diplomātiem. Vai citiem vārdiem sakot, diplomātiem bezskaidras naudas veidā jānorēķinās ar akcīzes preču piegādātāju, kurš izmanto regulas Nr. 282/2011 II pielikumā noteikto dokumentu.

Līdz ar to dienests pamatoti pārsūdzētajā lēmumā norādījis, ka nodokļa atbrīvojuma piemērošanai normatīvais regulējums paredz tikai bezskaidras naudas norēķinus starp preču piegādātāju un tiesību normā noteiktajiem subjektiem. Tā kā diplomāti norēķinu par piegādātajām akcīzes precēm pieteicējai nav veikusi bezskaidras naudas veidā, dienestam bija tiesības liegt piemērot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa samaksas.

Turklāt, kā izriet no pieteicējas paskaidrojumiem dienestam un pieteikuma tiesai, pieteicēja bija piekritusi paplašināt savu sadarbību akcīzes un cita veida preču piegādēm diplomātiem, vienojoties ar kompāniju „*Duty free trading LLP*", ka samaksas nesagaidīšanas gadījumā prasījuma tiesības pret diplomātiem par piegādēm tiek cedētas kompānijai „*Duty free trading LLP*". Tātad jau sākotnēji pieteicēja paredzēja sadarbības formu, ka diplomāti var norēķināties arī ar kompāniju „*Duty free trading LLP*", kas izslēdz iespējas pārliecināties, vai diplomāti ir norēķinājušies bezskaidras naudas veidā.

[11] Liedzot piemērot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, dienests importētajām precēm ne tikai ir aprēķinājis akcīzes nodokli, bet arī muitas nodokli un PVN. Muitas nodokļa un PVN aprēķins pamatots ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2013.gada 9.oktobra regulas (ES) Nr.952/2013, ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (turpmāk – regula Nr.952/2013) 79.panta 1.punkta a) apakšpunktu, ka attiecībā uz precēm, kam uzliekams ievedmuitas nodoklis, ievedmuitas parāds rodas, ja nav izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikts tiesību aktos muitas jomā attiecībā uz ārpussavienības preču ievešanu Savienības muitas teritorijā, to izņemšanu no muitas uzraudzības vai šādu preču pārvietošanu, apstrādi, uzglabāšanu, pagaidu uzglabāšanu, pagaidu ievešanu vai atsavināšanu minētajā teritorijā.

Muitas nodokļa un PVN aprēķins pamatots arī ar Muitas likuma 1.panta 4.punktu, ka muitas maksājumi ir regulas Nr.952/2013 5.panta 20.punktā noteiktais ievedmuitas nodoklis un 21.punktā noteiktais izvedmuitas nodoklis un ar tiem saistītie maksājumi, kā arī pievienotās vērtības nodoklis un akcīzes nodoklis, kurus piemēro, preces importējot Latvijas Republikas muitas teritorijā, savukārt saskaņā ar 1.panta 5.punktu muitas maksājumu parāds ir muitas nodokļa un ar to saistīto maksājumu, PVN un akcīzes nodokļa parāds.

[12] Kā jau norādīts, Muitas likuma 1.panta 4.punkts nosauc, kas ir muitas maksājumi. Vispārējā kārtībā par preču importu ir jāmaksā ievedmuitas nodoklis saskaņā ar regulas Nr.952/2013 5.panta 20.punktu (ievedmuitas nodoklis ir muitas nodoklis, kas jāmaksā, preces importējot). Ja tiek importētas akcīzes preces, tad par tām jāmaksā arī akcīzes nodoklis saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 7.panta 1.punktu. Savukārt saskaņā ar Pievienotās vērtības likuma 123.panta pirmo daļu nodokli par preču importu iemaksā valsts budžetā tad, kad kļūst iekasējams muitas nodoklis, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Atbilstoši Pievienotās vērtības likuma 36.panta pirmajai daļai, veicot preču importu, ar PVN apliekamajā importēto preču muitas vērtībai citsatrp pieskaita arī normatīvajos aktos noteiktos nodokļus, nodevas un citus obligātos maksājumus, kas aprēķināti par preču importu, izņemot pievienotās vērtības nodokli.

Tātad muitas maksājumus var veidot trīs dažādi nodokļi, un ievedmuitas nodoklis un akcīzes nodoklis ietilpst par preču importu maksājamā PVN aprēķina bāzē.

Līdz ar to par preču importu maksājamais akcīzes nodoklis un PVN neietilpst muitas nodoklī (*salīdzinoši skat. Eiropas Savienības Tiesas*

2010.gada 29.jūlija sprieduma lietā C-248/09 SIA Pakora pluss pret Valsts ieņēmumu dienestu 46. un 47.punktu) un dienests nepamatoti atsaucas uz regulas Nr.952/2013) 79.panta 1.punkta a) apakšpunktu.

[13] Vēl precīzāk, kas ietilpst ievedmuitas nodokļos, nosaka regulas Nr.1186/2009 2.panta 1.punkta a) apakšpunkts: "ievedmuitas nodokļi" nozīmē muitas nodokļus un maksājumus ar līdzīgu iedarbību, kā arī lauksaimniecības maksājumus un citus ievedmuitas maksājumus, kas paredzēti saskaņā ar kopējo lauksaimniecības politiku vai saskaņā ar īpašu režīmu, ko piemēro precēm, kuras iegūst, pārstrādājot lauksaimniecības produktus.

Ar Regulu Nr.1186/2009 tiek norādīti gadījumi, kad īpašu apstākļu dēļ tiek piešķirts atbrīvojums no ievedmuitas nodokļiem, ja preces laiž brīvā apgrozībā. Minētās regulas 128.panta 1.punkta a) apakšpunkts piešķir atbrīvojumus saskaņā ar 1961.gada 18.aprīļa Vīnes konvenciju par diplomātiskajām attiecībām, 1963.gada 24.aprīļa Vīnes konvenciju par konsulārajām attiecībām vai citām konsulārām konvencijām, vai citām konsulārām konvencijām, vai saskaņā ar 1969.gada 16.decembra Ņujorkas konvenciju par īpašām misijām.

Saskaņā ar 1961.gada 18.aprīļa Vīnes konvencijas par konsulārajiem sakariem 34.pantu diplomātiskais aģents ir atbrīvots no visām nodevām un nodokļiem, personiskiem vai mantiskiem, valsts, rajona vai pašvaldības, izņemot tos gadījumus, kas uzskaitīti šajā pantā. Arī 1963.gada 24.aprīļa Vīnes konvencijas par konsulārajiem sakariem 50.pants paredz atbrīvojumus no muitas nodevām un muitas pārbaudes.

Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 53.panta trešā daļa noteic, ka ar nodokli neapliek preču importu, kas netiek aplikts ar muitas nodokli saskaņā ar regulu Nr.1186/2009, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (kodificēta versija).

Tādejādi preču piegādes diplomātiem ir atbrīvotas no muitas nodokļa samaksas saskaņā ar regulu Nr.1186/2009, savukārt atbrīvojumu no PVN nosaka Pievienotās vērtības nodokļa likums, un šo nodokļu atbrīvojumu neietekmē fakts, ka par precēm ir jāmaksā akcīzes nodoklis. Pienākums maksāt akcīzes nodoklis izriet no Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punktā noteiktā vispārējā režīma attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šajā tiesību normā uzskaitīto preču patēriņam, kuru vidū minētā 1. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā ir norādīti spirts, alkoholiskie dzērieni un tabakas izstrādājumi.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienests nepamatoti pieteicējai par akcīzes preču piegādi diplomātiem aprēķināja muitas nodokli un PVN, to soda naudu un nokavējuma naudu.

[14] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikumu pilnībā vai daļēji apmierina, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tiesa konstatē, ka pieteicēja ir samaksājusi valsts nodevu 30,00 *euro* apmērā *(lietas 1.sējuma 11.lapa)*.

Atbilstoši Ministru kabineta 2013.gada 12.februāra noteikumu Nr.85 „Kārtība, kādā administratīvajā lietā iemaksā, atmaksā un atlīdzina valsts nodevu un iemaksā un atmaksā drošības naudu" 13.punktam valsts nodevu atlīdzina mēneša laikā pēc pieteicēja iesnieguma saņemšanas iestādē Administratīvā procesa likuma 126.pantā minētajos gadījumos no tās iestādes budžeta līdzekļiem, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.–251.pantu, 289.–291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

daļēji apmierināt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MONO" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 2.novembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5049 daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas vadītājas 2018.gada 13.jūlija lēmums Nr.30.2-23.33.1/26214 daļā par samaksai budžetā noteikto ievedmuitas nodokli 7133,01 *euro*, soda naudu 1070,12 *euro* un nokavējuma naudu 284,18 *euro*, pievienotās vērtības nodokli, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, 11 491,21 *euro*, soda naudu 1723,66 *euro* un nokavējuma naudu 2181,68 *euro*, no tā pieņemšanas brīža.

Atstāt negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 2.novembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5049 pārējā pārsūdzētajā daļā.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „MONO", reģistrācijas Nr./reģistrācijas numurs/, samaksāto valsts nodevu 30,00 *euro* apmērā.

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

Tiesnese R.Migla