Lietas Nr. A420312916
Lietas arhīva Nr. A42-00942-17/4

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2017.gada 10.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Līga Biksiniece-Martinova,

piedaloties pieteicējas SIA „N.O.M. Coatings" pārstāvim /pers. B/, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „N.O.M. Coatings" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 6.septembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5876 atcelšanu.

A p r a k s t o š ā

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – Pārvalde), pamatojoties uz Dienesta Pārvaldes 2016.gada 8.februāra lēmumu Nr.NK027840 par SIA „N.O.M. Coatings" (turpmāk – pieteicēja) saukšanu pie administratīvās atbildības, konstatēja, ka pieteicēja par 2014.gada oktobrī saņemto spirtu, kurš denaturēts ar metanolu, nav samaksājusi akcīzes nodokli.

Ar Dienesta Pārvaldes Datu atbilstības pārbaužu daļas vadītājas 2016.gada 6.jūlija lēmumu Nr.30.3-23.30/36870 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējai nomaksai budžetā tika noteikts akcīzes nodoklis pārējiem alkoholiskajiem dzērieniem 12 840 *euro* un nokavējuma nauda 3961,14 *euro*.

Pieteicēja Sākotnējo lēmumu apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektoram.

[2] Ar Dienesta 2016.gada 6.septembra lēmumu Nr.30.2-22.9/5876 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts Sākotnējais lēmums. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Pieteicējai 2014.gada 10.septembrī izsniegta Dienesta atļauja denaturētā spirta iegādei sērija DI Nr.267, spirta denaturēšanas viela – etilacetāts, atļauja spēkā no 2014.gada 10.septembra līdz 2015.gada 10.septembrim.

[2.2] Pieteicēja 2014.gada oktobrī saņēmusi un līdz 2015.gada 9.oktobrim /adrese/ uzglabājusi 1000 litrus spirta (spirta saturs 96%) - LTR Methylated spirit 96%, kurš denaturēts ar metanolu, un neatbilst atļaujā norādītajai spirta denaturēšanas vielai – etilacetāts.

[2.3] Pieteicēja saņemto LTR Methylated spirit 96% 2015.gada 9.oktobrī atgriezusi piegādātajam „Easy Hair Center Belgie" LTD bez Dienesta izsniegtas atļaujas, kā arī par preces atgriešanu nav noformēts atbilstošs pavaddokuments.

[2.4] Ar Dienesta Pārvaldes 2016.gada 8.februāra lēmumu Nr.NK027840 pieteicēja saukta pie administratīvās atbildības par pārkāpumiem, par kuriem atbildība paredzēta Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 155.^{1}panta trešajā daļā, kā arī 169.^{3}pantā.

[2.5] Pieteicēja nav samaksājusi akcīzes nodokli par saņemto spirtu (96%), kurš denaturēts ar metanolu, līdz ar to ir pārkāpusi likuma „Par akcīzes nodokli" 33.panta otro daļu un Ministru kabineta 2009.gada 3.marta noteikumu Nr.211 „Spirta denaturēšanas un denaturētā spirta aprites kārtība" 9.punktu.

[2.6] Tā kā nav viennozīmīgi konstatējams preces saņemšanas datums, nokavējuma naudas aprēķins veikts par preces saņemšanas datumu pieņemot 2014.gada 20.oktobri – nodokļu maksātājam labvēlīgāko saņemšanas datumu, un saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta septīto daļu, nokavējuma nauda aprēķināta sākot ar sesto darbdienu laikā pēc akcīzes preču saņemšanas Latvijas Republikā (2014.gada 28.oktobri).

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteikums par Lēmuma atcelšanu, kurš pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Tā kā denaturēts spirts nav apliekams ar akcīzes nodokli, Dienests nav piemērojis to materiālo normu tiesību normu, kuru vajadzēja piemērot, pārkāpjot likuma „Par akcīzes nodokli" 16.panta pirmās daļas 1.punktu.

[3.2] Ministru kabineta noteikumi nevar būt pretrunā likuma normām, kurām ir augstāks juridiskais spēks.

[3.3] Denaturēts spirts ir pilnībā atbrīvots no akcīzes nodokļa saskaņā ar 1993.gada 22.novembra Komisijas Regulu (EK) Nr. 3199/93 par spirta pilnīgas denaturēšanas procesu savstarpēju atzīšanu sakarā ar atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, kā arī Direktīvas 92/83/EEK 27.panta 1.punkta a) apakšpunktu.

[3.4] Pieteicēja nav ievedusi, nav piegādājusi un nav izvedusi denaturēto spirtu, kā arī nav to izmantojusi, līdz ar to, nevar būt atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu. Dienests nav ņēmis vērā faktiskos apstākļus un nonācis pie kļūdaina secinājuma par Ministru kabineta 2009.gada 3.marta noteikumu Nr.211 „Spirta denaturēšanas un denaturētā spirta aprites kārtība" 8. un 9.punkta piemērošanu.

[3.5] Atbilstoši dubultās sodīšanas aizlieguma principam kā argumentu akcīzes nodokļa aprēķināšanai Dienests nevar izmantot to, ka pieteicēja nav pārsūdzējusi lēmumu par saukšanu pie administratīvās atbildības.

[3.6] Pieteicēja atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 15.oktobra spriedumu lieta C-306/14 un Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 9.septembra spriedumu lietā Nr.A42526608.

[4] Dienests paskaidrojumā par pieteikumu norādījis, ka pieteikums nav pamatots, balstoties uz Lēmumā norādītajiem apsvērumiem. Dienests nav mainījis savu nostāju, kas pausta Lēmumā, un pieteicēja nav iesniegusi papildus pierādījumus, kas nebūtu vērtēti apstrīdēšanas laikā.

[5] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu uzturēja un uzsvēra, ka pieteicēja preci nebija pieņēmusi. Pieteicēja bija tikai preces turētāja, nevis tās valdītāja. Atbildīgs par atļaujas saņemšanu ir Beļģijas uzņēmums.

Dienesta pārstāve tiesas sēdē neatzina pieteikumā ietverto prasījumu uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādīto argumentu pamata.

M o t ī v u d a ļ

[6] Tiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicēja ir uzskatāma par personu, kura saņēmusi un izvedusi denaturēto spirtu.

[7] Saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 16.panta otro daļu spirta denaturēšanas un denaturētā spirta aprites kārtību nosaka Ministru kabinets.

Ministru kabineta 2009.gada 3.marta noteikumu Nr.211 „Spirta denaturēšanas un denaturētā spirta aprites kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.211) 5.punkts noteic, ka denaturēto spirtu Latvijas Republikas teritorijā ir atļauts ievest, ja ir testēšanas pārskats (vai tā tulkojums valsts valodā), kuru izsniegusi sabiedrībā ar ierobežotu atbildību „Standartizācijas, akreditācijas un metroloģijas centrs" atbilstoši standartam LVS EN ISO/IEC 17025:2005 „Testēšanas un kalibrēšanas laboratoriju kompetences vispārīgās prasības" akreditēta institūcija, par kuru publicēts paziņojums laikrakstā „Latvijas Vēstnesis" (turpmāk – paziņotā institūcija), vai Eiropas Savienības dalībvalsts kompetentā institūcija, norādot denaturētā spirta atbilstību Komisijas 1993.gada 22.novembra Regulā (EK) Nr. 3199/93 par spirta pilnīgas denaturēšanas procesu savstarpēju atzīšanu sakarā ar atbrīvojumu no akcīzes nodokļa (turpmāk – Komisijas regula Nr. 3199/93) noteiktajām denaturēšanas vielām, attiecīgo vielu nosaukumu un procentuālo daudzumu produktā, kā arī deklarētā denaturētā spirta daudzumu litros un absolūtā spirta daudzumu litros (turpmāk – testēšanas pārskats).

[8] Pieteicējai 2014.gada 10.septembrī izsniegta atļauja sērija DI Nr.267 ar etilacetātu denaturēta spirta iegādei *(lietas 50.lapa)*.

Pieteicēja 2014.gada oktobrī no „Easy Hair Center Belgie" LTD iegādājusies 1000 litrus spirta (spirta saturs 96%) - LTR Methylated spirit 96%, kurš denaturēts ar metanolu un līdz 2015.gada 9.oktobrim uzglabājusi noliktavā /adrese/ *(lietas 77. un 83.lapa)*.

Atbilstoši Noteikumu Nr.211 9.punktam, ja denaturēto spirtu izmanto persona, kura nav saņēmusi lietotāja atļauju, vai denaturētais spirts tiek izmantots mērķiem, kas nav norādīti lietotāja atļaujā, vai denaturētais spirts tiek ievests, piegādāts vai izvests, neievērojot šajos noteikumos noteikto denaturētā spirta aprites kārtību, par saņemtā vai izmantotā spirta daudzumu un akcīzes nodokļa samaksu saskaņā ar likumu „Par akcīzes nodokli" ir atbildīgs lietotājs vai persona, kura saņēmusi vai izmantojusi denaturēto spirtu.

Ievērojot to, ka pieteicēja 2014.gada oktobrī ieveda un līdz 2015.gada 9.oktobrim uzglabāja 1000 litrus ar metanolu denaturēta spirta LTR Methylated spirit 96% (spirta saturs 96%), kurš neatbilst 2014.gada 10.septembra atļaujā sērija DI Nr.267 norādītajam, tiesa secina, ka Dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja kā persona, kura saņēmusi denaturēto spirtu, ir atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu.

[9] Pieteicēja ar metanolu denaturēto spirtu LTR Methylated spirit 96% 2015.gada 9.oktobrī atgriezusi piegādātajam „Easy Hair Center Belgie" LTD, nesaņemot Dienesta atļauju un nenoformējot atbilstošu pavaddokumentu par preces atgriešanu *(lietas 78., 81. un 84. lapa)*.

Atbilstoši Noteikumu Nr.211 8.punktam, ja denaturētais spirts neatbilst šo noteikumu prasībām vai spirts netiek denaturēts, piegādāts vai izvests šajos noteikumos noteiktajā kārtībā, tam piemēro akcīzes nodokli saskaņā ar likumu „Par akcīzes nodokli". Šādā gadījumā par akcīzes nodokļa maksāšanu saskaņā ar likumu ir atbildīgs noliktavas turētājs vai persona, kas piegādājusi vai izvedusi denaturēto spirtu.

Noteikumu Nr.211 39.punkts noteic, ja lietotāja atļauja ir anulēta vai zaudējusi spēku, denaturētā spirta iznīcināšana, atgriešana piegādātājam, realizācija vai nodošana citam lietotājam, kuram ir izsniegta lietotāja atļauja, vai pārvietošana uz citām lietotāja struktūrvienībām no denaturētā spirta uzglabāšanas un izmantošanas vietas ir atļauta ar Dienesta atļauju.

Ievērojot to, ka 2014.gada 10.septembra atļauja denaturētā spirta iegādei sērija DI Nr.267 pēc 2015.gada 10.septembra bija zaudējusi spēku, un to, ka pieteicēja, nesaņemot Dienesta atļauju ar atļauju denaturētā spirta atgriešanai piegādātājam un nenoformējot atbilstošu pavaddokumentu par preces atgriešanu, 2015.gada 9.oktobrī denaturēto spirtu atgrieza piegādātajam „Easy Hair Center Belgie" LTD, tiesa secina, ka Dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja kā persona, kura izvedusi denaturēto spirtu, ir atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu.

[10] Likuma „Par akcīzes nodokli" 33.panta septītā daļa noteic, ja persona veic jebkuras darbības ar akcīzes precēm neatkarīgi no to izcelsmes, neievērojot šā likuma noteikumus (tajā skaitā veic akcīzes preču nedeklarētu vai citādu ievešanu valstī, neievērojot normatīvajos aktos noteikto ievešanas kārtību vai neizpildot attiecīgās muitas procedūras, veic akcīzes preču nereģistrētu vai citādu ražošanu, neievērojot normatīvajos aktos noteikto kārtību, kādā atļauts ražot akcīzes preces, veic jebkuras citas darbības ar akcīzes precēm, par kurām nav samaksāts nodoklis vai nav iesniegts šajā likumā noteiktais nodrošinājums vai kuras nav marķētas ar akcīzes nodokļa markām saskaņā ar šo likumu), Dienests bezstrīda kārtībā piedzen valsts budžetā atbilstoši šajā likumā noteiktajām nodokļa likmēm nesamaksātās nodokļa summas, kā arī nokavējuma naudu un soda naudu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Šī panta devītā daļa noteic, ka 33.panta septītajā un astotajā daļā minētajos gadījumos Valsts ieņēmumu dienests nodokli aprēķina pēc likmēm, kas bija spēkā dienā, kad minētās darbības tika veiktas. Ja to nevar noteikt, nodokli aprēķina pēc likmēm, kas ir spēkā dienā, kad minētās darbības konstatētas.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta piektās $2.^{1}$daļas 1.punkts noteic, ja pēc muitas kontroles veikšanas vai nodokļu administrācijas lēmuma administratīvā pārkāpuma lietā pieņemšanas, vai citas kompetentās iestādes lēmuma administratīvā pārkāpuma lietā paziņošanas tiek noskaidrots, ka muitas kontrolē konstatētais vai administratīvais pārkāpums var ietekmēt nodokļu, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu apmēru, nodokļu administrācija mēneša laikā, bet ne vēlāk kā triju gadu laikā no pārkāpuma izdarīšanas dienas pieņem lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu un papildus aprēķina nodokļus vai samazina nodokļa maksājuma apmēru, kā arī aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā minētajā apmērā. Nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nodokļu, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu samaksas termiņa iestāšanās vai pārkāpuma izdarīšanas dienas, ja maksāšanas termiņu nav iespējams noteikt, līdz dienai, kad tiek pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu.

Ievērojot to, ka pieteicēja 2014.gada oktobrī ievedusi un līdz 2015.gada 9.oktobrim uzglabājusi 1000 litrus ar metanolu, kurš neatbilst atļaujā norādītajai spirta denaturēšanas vielai, denaturēta spirta LTR Methylated spirit 96% un 2015.gada 9.oktobrī bez Dienesta atļaujas to izvedusi, kā arī to, ka par denaturēto spirtu nebija samaksāts akcīzes nodoklis, tiesa secina, ka pieteicējai pamatoti, saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 22.panta pirmo daļu tika aprēķināts akcīzes nodoklis 12 840 *euro*.

[11] Attiecībā uz pieteicējas iebildumiem, ka denaturēts spirts ir pilnībā atbrīvots no akcīzes nodokļa, tiesa norāda, ka Noteikumu Nr.211 8. un 9.punktā norādīto pārkāpumu gadījumā akcīzes nodoklis ir aprēķināms arī par denaturēto spirtu.

[12] Attiecībā uz pieteicējas iebildumiem par dubultās sodīšanas aizlieguma principa pārkāpumu tiesa norāda, ka saskaņā ar Latvijas

Administratīvo pārkāpumu kodeksa 40.pantu, administratīvā soda uzlikšana neatbrīvo personu, kura izdarījusi administratīvo pārkāpumu, no tā pienākuma izpildīšanas, par kura nepildīšanu uzlikts administratīvais sods. Tādējādi apstāklis, ka pieteicēja tika saukta pie administratīvās atbildības saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 155.[1]panta trešo daļu un 169.[3]pantu, neatbrīvo pieteicēju no pienākuma samaksāt akcīzes nodokli.

[13] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Dienests nokavējuma naudas aprēķinu veicis par preces saņemšanas datumu pieņemot 2014.gada 20.oktobri, kurš ir pieteicējai labvēlīgākais no dokumentos noradītajiem.

Saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta septīto daļu, nokavējuma nauda aprēķināta no 2014.gada 28.oktobra (sestā darbdiena pēc akcīzes preču saņemšanas) līdz 2016.gada 5.jūlijam par 617 dienām (12 840 *euro* x 0,05% x 617) = 3961,14 *euro*.

Tiesa secina, ka nokavējuma naudas aprēķins veikts atbilstoši tiesiskajam regulējumam, kas noteic nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtību un apmērus.

[14] Attiecībā uz pieteicējas iebildumiem, ka pieteicēja preci nebija pieņēmusi, un bija tikai preces turētāja, nevis valdītāja. Nodoklis ir jāpiedzen no valdītāja, jo atbildīgs par atļaujas saņemšanu ir Beļģijas uzņēmums, tiesa norāda, ka atbilstoši Civillikuma 876.panta pirmajai daļai lietas valdījums ir īpašuma tiesībai atbilstoša faktiska vara par lietu. Tas pastāv, kad ķermeniska lieta faktiski atrodas kādas personas pilnīgā varā un kad pie tam šī persona izrāda gribu rīkoties ar lietu līdzīgi īpašniekam.

Dienests konstatējis, ka pieteicēja 2014.gada oktobrī saņēmusi preci, līdz 2015.gada 9.oktobrim uzglabājusi un 2015.gada 9.oktobrī atgriezusi piegādātajam *(lietas 51. un 52.lapa)*. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas uzskats, ka pieteicēja nebija strīdus preces (1000 litru ar metanolu denaturētā spirta LTR Methylated spirit 96%) valdītāja. Turklāt gadījumā, ja prece nebūtu bijusi pieteicējas valdījumā, tā nevarētu ne noslēgt vienošanos par preces atgriešanu, ne atgriezt to piegādātajam. Līdz ar to tiesa secina, ka likuma „Par akcīzes nodokli" 33.panta vienpadsmitā daļa ir piemērota pamatoti.

Papildus tiesa norāda, ka no ikdienišķas komercprakses viedokļa kā visai savdabīga ir vērtējama pieteicējas rīcība, nevis pieprasot līgumpartnerim nekavējoties izpildīt pasūtījumu, bet ilgstoši risinot jautājumu par neatbilstošās preces nosūtīšanu atpakaļ, vienlaikus neatzīstot, ka tai nodarīti jebkādi zaudējumi. Minētie apstākļi neliecina par nepieciešamību izmantot denaturēto spirtu saimnieciskajā darbībā.

[15] Tiesa piekrīt pieteicējai, ka vispārīgā gadījumā denaturēts spirts būtu atbrīvojams no akcīzes nodokļa atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli" 16.panta pirmās daļas 1.punktam. Tomēr ņemot vērā, ka šī panta otrā daļa noteic, ka spirta denaturēšanas un denaturēta spirta aprites kārtību nosaka Ministru kabinets, atbrīvojums var tikt piemērots vienīgi attiecīgo prasību izpildes gadījumā. Savukārt tā kā pieteicēja neievēroja Ministru kabineta noteikto kārtību, Dienests pamatoti atzina pieteicēju par atbildīgu par akcīzes nodokļa samaksu.

[16] Apkopojot iepriekš norādīto, tiesa atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

R e z o l u t ī v ā

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

n o s p r i e d a

noraidīt SIA „N.O.M. Coatings" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 6.septembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5876 atcelšanu.

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

Tiesnese /pers. L/