NORAKSTS
Lieta Nr. A42195604
AA43-2735-06/9

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2007.gada 14.aprīlī.

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Liniņa,
tiesneši V.Endzelis un U.Bērziņš,

piedaloties pieteicēja individuālā komersanta „Grands TM" pārstāvei – *I.O.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātā Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Leldei Rinčai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz individuālā komersanta „Grands TM" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 16.augusta lēmuma Nr.19/21639 atcelšanu, sakarā ar individuālā komersanta „Grands TM" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2006.gada 23.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmuma dienesta (turpmāk - VID) Kurzemes reģionālās iestādes Muitas pārvaldes Pēcmuitošanas pārbaužu daļa no 2004.gada 9.marta līdz 26.martam veica individuālā komersanta (turpmāk –IK) „Grands TM" noformēto vienoto administratīvo dokumentu pārbaudi par laika posmu no 2001.gada 1.oktrobra līdz 2003.gada 31.decembrim.

[2] 2004.gada 14.aprīlī VID Kurzemes reģionālās Muitas pārvaldes priekšnieks pieņēmuma lēmumu Nr.180 pēcmuitošanas pārbaudes lietā par IK „Grands TM" muitas parādu un papildu nomaksai budžetā noteica Ls 16352,04, no tiem: pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 8176,02 un soda nauda Ls 8176,02.

[3] Nepiekrītot VID Kurzemes reģionālās Muitas pārvaldes priekšnieka 2004.gada 14.aprīļa lēmumam Nr.180, IK „Grands TM" to apstrīdēja VID Kurzemes reģionālās iestādes direktoram.

[4] Izskatījis IK „Grands TM" sūdzību, VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors 2004.gada 10.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.1-5/150, ar kuru apstrīdēto lēmumu atstāja spēkā.

[5] Izskatījis IK „Grands TM" sūdzību, VID ģenerāldirektors 2004.gada 16.augustā pieņēma lēmumu Nr. 19/21639, ar kuru atstāja spēkā VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2004.gada 10.jūnija lēmumu Nr.1-5/150. VID ģenerāldirektors secināja, ka VID Kurzemes reģionālā iestāde saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem pamatoti transporta pakalpojumu iekļāva importa darījumu vērtībā (ne preču muitas vērtībā) un piemērojot PVN 18 procentu likmi, veica ar PVN apliekamās bāzes koriģēšanu un papildu nomaksai noteica PVN Ls 8105,14 un soda naudu Ls 8105,14.

[6] 2004.gada 8.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts IK „Grands TM" (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums par VID ģenerāldirektora 2004.gada 16.augusta lēmuma Nr. 19/21639 atcelšanu. Pieteikumā norādīts:

[6.1] IK „Grands TM" preču iepirkšanas vērtībā jau ir iekļauti preces transportēšanas izdevumi līdz Latvijas Republikas (turpmāk - LR) robežai, līdz ar to preces iepirkšanas vērtība atbilst preces muitas vērtībai. Savukārt, transportēšanas izdevumi no LR robežas līdz preces izkraušanas vietai ir attiecināmi uz LR brīvā apgrozībā izlaistu preci – pēc atmuitošanas.

[6.2] Atbildētājs nepamatoti ir konstatējis atšķirību starp jēdzieniem „preces muitas vērtība un importa preču muitas vērtība" un „preces darījuma vērtība", jo saskaņā ar Muitas likuma 165.panta otro daļu novērtējamās preces vērtība tiek noteikta pēc darījuma vērtības, tādējādi pieteicējs secina, ka abas šīs vērtības ir līdzvērtīgas.

[6.3] Transporta pakalpojumu izmaksas par faktiski jau brīvā apgrozībā izlaistu preču pārvadājumiem no LR robežas līdz pircēja galapunktam (t.i. izdevumi par preču pārvadāšanu LR muitas teritorijā – Muitas likuma 169.pants) nav iekļaujami doto preču muitas vērtībā un to iekļaušana būtu pretrunā ar normatīvajos aktos noteikto kārtību par preču muitas vērtības noteikšanu.

[6.4] Papildus PVN nodokļa maksājuma daļa un tai papildus atbilstošā soda nauda, ir aprēķināta nepamatoti, jo IK „Grands TM" nevar nest atbildību Valsts akciju sabiedrības (turpmāk-VAS) „Latvijas Dzelzceļš" vietā par apmaksai iesniegto rēķinu neatbilstību.

[7] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā tiesai norādījis, ka, lai gan Muitas likuma 165.panta pirmās daļas 5.punkts paredz, ka muitas vērtībā ir jāiekļauj izdevumi par ievedamo preču nogādāšanu līdz LR muitas robežai, atbildētājs tomēr uzskata, ka pie apstākļiem, kad VAS „Latvijas dzelzceļš" izrakstītajos rēķinos nav atsevišķi izdalīta ar PVN 18% likmi apliekamā transporta pakalpojuma daļa no LR muitas robežas līdz transporta pavadzīmē norādītajam galapunktam, tad starptautiskajās dzelzceļa pavadzīmēs norādītās transporta izmaksas Latvijas teritorijā ir iekļaujamas ar PVN apliekamajā bāzē, izlaižot preci brīvam apgrozījumam.

[8] Ar Administratīvās rajona tiesas 2006.gada 23.janvāra spriedumu IK „Grands TM" pieteikums noraidīts.

Spriedumā norādīts tālāk minētais.

[8.1] Gan likums „Par pievienotās vērtības nodokli", gan Muitas likums ir jāskata ciešā kopsakarā. Muitas likums regulē, kādā kārtībā nosakāmi un veicami muitas maksājumi, bet likums „Par pievienotās vērtības nodokli" nosaka, par ko un cik lielā apmērā ir jāmaksā PVN. Gadījumos, kad tiek veikts importa darījums, PVN nodoklis kā muitas maksājums tiek iekasēts uz valsts robežas, tātad tā summas noteikšana notiek saskaņā ar Muitas likuma normām. Taču Muitas likuma normas kā procesuāla rakstura normas vien nevar būt par pamatu ne pienākumam maksāt PVN, ne atbrīvojumam no PVN maksāšanas.

[8.2] Ar PVN apliekamas gan iekšzemē veiktas preču piegādes un iekšzemē sniegti pakalpojumi, gan preču imports. Pieteicējam sniegtie preču transporta pakalpojumi var būt vai nu iekšzemē sniegti pakalpojumi, vai arī uzskatāmi par preču importa darījuma sastāvdaļu. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.pantā ir noteikti PVN maksāšanas izņēmumi, taču tos nevar piemērot attiecībā uz minētajiem transporta pakalpojumiem.

[8.3] Saskaņā ar Muitas likuma 165.panta pirmo daļu, 168.pantu un 169.pantu, transporta pakalpojumu izmaksas par importēto preču pārvietošanu iekšzemē nav iekļaujamas preču muitas vērtībā, ja vien tās tiek uzrādītas atsevišķi. Ministru kabineta 2003. gada 4. marta noteikumu Nr. 101 „Preču muitas vērtības aprēķināšanas kārtība" (turpmāk – MK noteikumi Nr.101; bija spēkā līdz 01.05.2004.) 73.punkts, kurā noteikts, ka preču pārvadāšanas izdevumus pa Latvijas Republikas teritoriju var atskaitīt tikai tad, ja dokumentāri var pamatot transportēšanas izdevumus līdz galapunktam, konkretizē iepriekš norādītās Muitas likuma normas.

[8.4] Skatot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" un Muitas likuma normas kopsakarā, tiesa secināja, ka transporta pakalpojumi, ja tie nav nodalāmi kā iekšzemē sniegti pakalpojumi atsevišķai aplikšanai ar PVN 18% apmērā, ir ieskaitāmi preces muitas vērtībā.

No lietā esošajiem dokumentiem izriet, ka VAS „Latvijas dzelzceļš" faktūrrēķinos ir uzrādīta PVN 0% likme, un pieteicējs pats nav nodalījis iekšzemē veiktos pakalpojumus no importa darījuma, lai apliktu ar 18% PVN likmi kā iekšzemes pakalpojumu. Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa uzskatīja, ka pamatota ir to ietveršana preču muitas vērtībā un ar PVN apliekamajā importa darījuma vērtībā.

[8.5] VID bija tiesības uz pēcmuitošanas pārbaudē konstatēto faktu pamata noteikt papildus nomaksai budžetā PVN par transporta pakalpojumiem. Saskaņā ar MK noteikumu Nr.101 7. punktu, kas atbilst Muitas likuma 115. pantam, „ja pēc muitas vērtības noteikšanas noskaidrots, ka tās noteikšanai iesniegtās ziņas bijušas nepatiesas vai kļūdainas vai arī izmantota neatbilstoša novērtēšanas metode, sākotnēji noteiktā muitas vērtība netiek atzīta un muitas vērtību nosaka no jauna". Agrāk spēkā esošo Ministru kabineta 1997.gada 17.decembra noteikumu Nr.428 „Preču muitas

aprēķināšanas kārtība" 13.punktā bija ietverts analoģisks regulējums, un šo normu ir skaidrojis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savā spriedumā (lietā Nr. SKA-43; motīvu daļas 14. punkts), nosakot, ka muitas vērtības aprēķināšana no jauna jāveic arī tad, ja iesniegtajā muitas deklarācijā „trūkst informācija, kas nepieciešama preces muitas vērtības noteikšanai un muitas maksājumu aprēķināšanai". Tādējādi, pēcmuitošanas pārbaudē konstatējot, ka importētās preces transportēšana Latvijas teritorijā nav aplikta ar PVN 18% apmērā, muitas amatpersonām bija gan tiesības, gan pienākums iekļaut šos pakalpojumus preču muitas vērtībā.

[8.7] Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr.374 „Likuma „par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 17.^{3}punkta normas teksts sašaurina Muitas likuma 169 pantā noteikto, ka izdevumi par preču transportēšanu Latvijas teritorijā nav ieskaitāmi preču muitas vērtībā, un paplašina šā likuma 168. pantā noteikto, ka muitas vērtībā jāietver izdevumi par preču transportēšanu līdz Latvijas Republikas robežai.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk- APL) 15.panta sesto daļu, ja konstatē pretrunu starp dažāda juridiskā spēka tiesību normām, piemēro to tiesību normu, kurai ir augstāks juridiskais spēks.

Tiesa secināja, ka iepriekšminēto Ministru kabineta noteikumu Nr. 374 normu mērķis ir precizēt likuma normu piemērošanu. Tās noteic, ka būtu nodalāmas tās izmaksas, kuras iekļaujas muitas vērtībā un ar PVN apliekamajā vērtībā. No šīm normām nevar secināt, ka importa darījuma ar PVN apliekamajā vērtībā papildus uzskaitītajiem nodokļiem varētu iekļaut vēl kādu izmaksu daļu, kas nav ietverta preču muitas vērtībā. Tādējādi starp šīm tiesību normām nav konstatējama pretruna.

[8.8] Tiesa atzina, ka konkrētajā gadījumā saskaņā ar Muitas likuma 168.pantu iekšzemes transporta pakalpojumi ir iekļaujami muitas vērtībā un līdz ar to arī PVN apliekamajā importa darījuma vērtībā. Tādējādi tiesa secināja, ka VID ģenerāldirektora lēmums daļā par PVN un soda naudas uzrēķinu saistībā ar transporta pakalpojumu neietveršanu ar PVN apliekamajā darījuma vērtībā ir tiesisks un nav atceļams

[9] Par iepriekšminēto tiesas spriedumu IK „Grands TM" iesniedzis apelācijas sūdzību, kurā norādīts tālāk minētais.

[9.1] Saskaņā ar piegādes noteikumiem Inkoterms DAF izdevumi no robežas līdz galapunktam (t.i. par Latvijas teritoriju) nevar būt iekļauti muitas preces vērtībā, tādējādi pieteicējam nebija tiesiska pamata iekļaut LR teritorijā radušos transporta pakalpojumu izdevumus ar muitas PVN 18% apliekamajā bāzē, t.i., importa preču muitas vērtībā. Kā arī deklarēšanas procedūra nepieļauj un tehniski neparedz iespēju Inkoterm DAF piegāžu gadījumos importa preču muitas vērtībā iekļaut LR teritorijā radušos transportēšanas izdevumus.

[9.2] Tiesa ignorējusi apstākli, atbildētājs neapstrīd pieteicēja uzrādīto muitas vērtību un neapstrīd pieteicēja atsevišķi dokumentāli pamatotos transportēšanas izdevumus par LR muitas teritoriju, un apstiprina, ka

pieteicējs ir nodrošinājis iekšzemē veikto pakalpojumu dokumentālu nodalīšanu no importa darījuma.

[9.3] Tiesa nepareizi secinājusi, ka konkrētajā gadījumā iekšzemes transporta pakalpojumi ir iekļaujami muitas vērtībā un līdz ar to arī PVN apliekamajā importa darījuma vērtībā. Pieteicējs norāda, ka šāds secinājums neatbilst Muitas likuma 165.pantam, 168.pantam, 169.pantam un MK noteikumu Nr.101 noteikumiem, tāpēc tiesas spriedums ir nepareizs un atceļams.

[9.4] Tiesa, piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.pantu, nepamatoti secinājusi, ka ir piemērojama PVN 18% likme. Saskaņā ar iepriekš minētā likuma 5.pantu un MK noteikumu Nr.374, VAS „Latvijas dzelzceļš" ir tiesiski piemērojis PVN 0% likmi. Pieteicējs norāda, ka likums „Par pievienotās vērtības nodokli" un likums „Par nodokļiem un nodevām" neparedz nodokļu divkāršu piemērošanu, un likuma izpratnē PVN 0% likme nav vērtējama kā priekšnosacījums PVN 18% piemērošanai.

[10] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā tiesai norādījis, ka starptautiskās dzelzceļa pavadzīmēs norādītās transporta izmaksas LR teritorijā ir iekļaujamas ar PVN apliekamajā bāzē, izlaižot preci brīvam apgrozījumam.

[11] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve apelācijas sūdzību uzturēja uz tajā norādīto motīvu pamata un lūdza pieteikumu apmierināt. Atbildētā pārstāve apelācijas sūdzību neatzina, pamatojoties uz rakstveida paskaidrojumos norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[12] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[13] Administratīvā apgabaltiesa lietā konstatē šādus faktiskos apstākļus, par kuriem lietā strīda nav.

Laikā no 2001.gada 1.oktobra līdz 2003.gada 31.decembrim pieteicējs veica importa darījumus – iepirka dzelzceļa sliežu koka gulšņus, granīta šķembas no Baltkrievijas, dolomīta un granīta šķembas no Lietuvas. Saņemtajām precēm piemērota muitas procedūra – izlaišana brīvam apgrozījumam, konkrētās muitas deklarācijas VAD IM4 norādītas 2004.gada 13.aprīļa pēcmuitošanas pārbaudes aktā Nr.2415/04-007 (*II sējums, lietas 10.-23.lapa*).

Preces piegādātas ar dzelzceļa transportu, noformējot starptautiskās dzelzceļa pavadzīmes. Preces piegādātas saskaņā ar Inkoterms 2000, piegādes noteikumi - DAF Latvijas robeža. Preču kravas uz robežas netika pārkrautas.

VAS „Latvijas dzelzceļš" pieteicējam par minēto preču pārvadājumiem no Latvijas Republikas robežas līdz galapunktam (Ventspils stacija, Ugāles

stacija) un par papildmaksājumiem (dzelzceļa izmantošana, vagona dīkstāve, vagonu padošana un novākšana) izrakstījusi faktūrrēķinus, pakalpojumam piemērojot PVN 0% likmi.

Nav strīda par to, ka transporta pakalpojumi līdz Latvijas Republikas robežai ir iekļauti muitas deklarācijās norādītajā preču muitas vērtībā.

[14] VID uzskata, ka pieteicējs, izlaižot preces brīvam apgrozījumam Latvijas Republikā, veicis PVN aprēķinu, ar nodokli apliekamajā bāzē neiekļaujot maksājumus par VAS „Latvijas dzelzceļš" sniegtajiem transporta pakalpojumiem, tādēļ VID pieteicēja izdevumus par preču iekšzemes transportēšanu iekļāva preču importa darījumu vērtībā un piemērojot PVN 18% likmi, veica PVN apliekamās bāzes koriģēšanu un papildus nomaksai budžetā noteica PVN un soda naudu.

Savu lēmumu VID ģenerāldirektors pamatojis ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta pirmās daļas 2.punktu un otrās daļas 3.punktu, 2.panta astoto daļu un Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr.374 „Likuma „par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 17.^{3}punktu un 38.punktu.

Pieteicējs savukārt uzskata, ka VID rīkojies nepamatoti, jo importa preču muitas vērtībā iekšzemes transporta pakalpojumi nav jāiekļauj.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka lietā faktiski ir radies strīds par PVN piemērošanu importa preču darījumos. Turklāt, kā izriet no VID lēmumiem, VID uzskata, ka strīds ir par ar PVN apliekamo bāzi, tas ir, darījuma apliekamo vērtību, bet pieteicējs uzskata, ka strīds ir par preču muitas vērtību.

[15] Muitas likuma (*spēkā līdz 2004.gada 1.maijam*) 31.panta pirmā daļa noteic, ka izlaišana brīvam apgrozījumam paredz muitas maksājumu samaksu un tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanu. Saskaņā ar Muitas likuma 1.panta 12.punktu muitas maksājumi šā likuma izpratnē ir nodokļi un nodevas, ko likumos noteiktajā kārtībā iekasē muitas iestādes.

Saskaņā ar Muitas likuma 161.pantu muitas maksājumu aprēķināšanā par pamatu tiek ņemta preču muitas vērtība. Preču muitas vērtības aprēķināšanas kārtību nosaka Ministru kabinets.

Laikā, kad notika VID pārbaudītie preču importa darījumi uz minētā likuma panta pamata līdz 2003.gada 1.janvārim darbojās Ministru kabineta 1997.gada 17.decembra noteikumi Nr.428 „Preču muitas vērtības aprēķināšanas kārtība" un no 2003.gada 12.marta spēkā bija Ministru kabineta 2003.gada 4.marta noteikumi Nr.101 „Preču muitas vērtības aprēķināšanas kārtība".

[16] Muitas likuma 165.panta pirmā daļa paredz, ka ievesto preču muitas vērtība ir preces darījuma vērtība, tas ir, cena, kas faktiski ir samaksāta vai maksājama par precēm, kad tās pārdod eksportam un ieved Latvijas

Republikas muitas teritorijā, un tā, ja nepieciešams, tiek saskaņota ar šā likuma 168. un 169.pantā noteikto kārtību (..).

Muitas likuma 168.panta pirmās daļas 5.punktā noteikts, ka, nosakot preču muitas vērtību saskaņā ar šā likuma 165.pantu, pie faktiski samaksātās cenas jāpieskaita izdevumi par ievedamo preču nogādāšanu līdz Latvijas Republikas muitas robežai (..).

Saskaņā ar Muitas likuma 169.panta 1.punktu muitas vērtībā netiek iekļauti izdevumi, kas ir atsevišķi jāuzrāda faktiski samaksātajā cenā, proti, izdevumi par preču pārvadāšanu Latvijas Republikas muitas teritorijā.

[17] Izvērtējot Muitas likuma normas [16] to kopsakarībā, Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka ārpus Latvijas Republikas sniegto transportēšanas pakalpojumu cena kā atsevišķs nodokļu maksātāja izdevums ir pievienojama samaksātajai cenai par precēm, kas Muitas likuma izpratnē veido preču muitas vērtību.

Savukārt Muitas likuma 169.panta 1.punkts reglamentēja vienu no izņēmuma gadījumiem, proti, maksājumi par preču pārvadāšanu Latvijas Republikas teritorijā kā izdevumi nav jāiekļauj muitas vērtībā pie nosacījuma, ka šie transportēšanas izdevumi ir atsevišķi uzrādīti faktiski samaksātajā cenā par importētajām precēm.

Izskatāmajā gadījumā nav strīda par to, ka pieteicējs importēto preču muitas vērtību ir noteicis pareizi, proti, preces muitas vērtība ir faktiski samaksātā preces darījuma vērtība, kas sevī ietver transporta izdevumus līdz Latvijas Republikas robežai un neietver transporta izdevumus par preces pārvadāšanu Latvijas Republikas teritorijā, tā kā tie ir dokumentāri uzrādīti atsevišķi.

[18] Ievērojot to, ka preces muitas vērtība tiek ņemta par pamatu muitas maksājumu aprēķināšanai, tālāk noskaidrojams, vai pieteicējs pareizi aprēķinājis PVN par importētajām precēm.

[19] Ar PVN apliekamos darījumus un to vērtību noteic likums „Par pievienotās vērtības nodokli" un uz tā pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi. Proti, Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumi Nr.374 (turpmāk – MK noteikumi Nr.374) „Likuma „par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (bija spēkā lietā apskatāmo darījumu brīdī).

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta pirmās daļas 2.punktu ar PVN apliek preču importu neatkarīgi no tā, vai preces importē ar nodokli apliekamā persona vai jebkura cita persona, ja precēm tiek piemērota muitas procedūra, kas paredz muitas maksājumu veikšanu.

Ar nodokli apliekamais darījums ir preču imports (likuma 2.panta otrās daļas 3.punkts).

Likuma 2.panta astotā daļa noteic, ka preču importa darījumos ar nodokli apliekamā vērtība ir importējamo preču muitas vērtība, kā arī muitas

nodoklis, dabas resursu nodoklis, akcīzes nodoklis, citi nodokļi un nodevas, ja to paredz konkrētie normatīvie akti, izņemot PVN. Minētā panta piemērošanas skaidrojums ir dots MK noteikumu Nr.374 17.[3] punktā, kas noteica, ka, piemērojot likuma 2.panta astoto daļu, preču importa darījumu apliekamajā vērtībā iekļaujama arī transporta pakalpojumu vērtība no starptautiskajā transporta pavadzīmē norādītās kravas iekraušanas vietas citā valstī līdz šajā pavadzīmē norādītajam galapunktam (saņēmējam) Latvijas Republikā. Tātad, lai noteikto ar PVN apliekamo vērtību preču importa darījumos, bez preču muitas vērtības jāņem vērā arī transporta pakalpojumi.

MK noteikumu Nr.374 38. punkts noteica, ka preču importa piegādēs transporta pakalpojumu vērtību saskaņā ar Muitas likumu iekļauj preču muitas vērtībā. Par transporta pakalpojumu vērtības iekļaušanu preču muitas vērtībā ir atbildīgs muitas deklarācijā norādītais preču importētājs. Tātad nosakot ar PVN apliekamo bāzi, jāņem vērā Muitas likuma normas par transporta izmaksu iekļaušanu muitas vērtībā, proti, saskaņā ar Muitas likuma 168.panta pirmās daļas 5.punktu preču muitas vērtībā tiek iekļauti transporta pakalpojumu daļa līdz Latvijas Republikas robežai.

Tālāk 38.punktā noteikts, ja transporta pakalpojumi sniegti bez kravas pārkraušanas uz Latvijas Republikas robežas, ar nodokli apliekamajā vērtībā iekļaujama transporta pakalpojumu daļa no Latvijas Republikas robežas līdz starptautiskajā transporta pavadzīmē norādītajam galapunktam (saņēmējam) Latvijas Republikā saskaņā ar šo noteikumu 17.[3] punktu.

No minētām tiesību normām izriet, ka gadījumos, kad preču importa piegāde notiek bez kravas pārkraušanas uz Latvijas Republikas robežas, preču importa darījumos ar PVN apliekamo bāzi veido:

1) preču muitas vērtība, kas sevī ietver preces darījuma vērtību un transporta pakalpojumus līdz Latvijas Republikas robežai,

2) iekšzemes transporta pakalpojumu vērtība no LR robežas līdz galapunktam.

[20] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka citā administratīvajā lietā Administratīvā apgabaltiesa atzina, ka MK noteikumu Nr.374 17.[3]punkts ir pretrunā ar Muitas likuma 168.pantu un norādīja, ka tādējādi saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 15.panta otro daļu (likumam ir augstāks juridiskais spēks kā Ministru kabineta noteikumiem) ir jāpiemēro Muitas likuma normas (*skat. Administratīvās apgabaltiesas 2004.gada 8.novembra spriedumu lietā Nr. AA371-04/6*). Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, izskatot minēto lietu kasācijas kārtībā, apgabaltiesas secinājumu atzina par pamatotu, kā arī norādīja:

1) MK noteikumi Nr.374 izdoti, pamatojoties uz likumu „Par pievienotās vērtības nodokli" un to uzdevums ir noteikt minētā likuma normu piemērošanas kārtību. Taču iepriekš minētās noteikumu normas (38. un 17.[3]punkts) nosaka nevis apliekamos darījumus vai to vērtību, bet gan muitas vērtībai pieskaitāmos izdevumus, kas ir Muitas likuma regulēšanas priekšmets;

2) pastāvot strīdam par muitas vērtībā iekļaujamiem transporta izdevumiem, analizējot normas, kas regulē muitas vērtībai pieskaitāmos izdevumus, uzmanība pievēršama tikai tām normām, kas attiecas uz transporta pakalpojumu izdevumu pieskaitīšanu muitas vērtībai (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 12.aprīļa spriedumu lietā Nr. SKA-88*).

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka minētajā lietā VID atzinis, ka AS „Saldus labība" pārkāpusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta astotās daļas, MK noteikumu Nr.374 17.^{3} punkta normas, jo deklarācijās preču muitas vērtībā nav iekļāvusi transporta pakalpojumu vērtību no starptautiskajā transporta pavadzīmē norādītās kravas iekraušanas vietas citā valstī līdz šajā pavadzīmē norādītajam galapunktam (saņēmējam) Latvijas Republikā.

Taču Administratīvās apgabaltiesas ieskatā Administratīvo lietu departamenta konstatētā pretruna starp Muitas likumu un MK noteikumu Nr.374 17.^{3}punkts nav saistāma ar konkrētās lietas apstākļiem, tādēļ izskatāmajā lietā nav pamata MK noteikumu Nr.374 normu nepiemērošanai. Kā jau tika konstatēts, šajā lietā strīds ir par ar PVN apliekamo bāzi, kuras noteikšanu preču importa darījumos regulē likums „Par pievienotās vērtības nodokli", konkrēti 2.panta astotā daļa, kas nosaka vispārīgo principu un MK noteikumu Nr.374 17.^{3} un 38.punkta normas, kas noteic, kā aprēķināma apliekamo importa preču darījumu vērtība gadījumos, kad prece netiek pārkrauta.

[21] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 5.panta pirmajai daļai nodokļa likmi 18% apmērā nosaka no darījuma apliekamās vērtības, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 18 % PVN likmi piemērojis tikai preču muitas vērtībai, neņemot vērā iekšzemes transporta pakalpojumus, kā to paredz iepriekš minētās tiesību normas [19].

Ievērojot minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka situācijā, kad VAS „Latvijas dzelzceļš" izrakstītajos rēķinos nav atsevišķi izdalīta ar PVN 18% likmi apliekamā transporta pakalpojumu daļa no Latvijas Republikas robežas līdz transporta pavadzīmē norādītajam galapunktam, rēķinos norādītās transporta izmaksas Latvijas teritorijā ir iekļaujamas ar PVN apliekamajā bāzē, izlaižot preces brīvam apgrozījumam.

[22] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrajā daļā noteikts, ja ar nodokli apliekamā vērtība tiek slēpta vai ja nodokļa summa nav aprēķināta un nodokļa deklarācijā nav uzrādīta pareizi, tiek piemērotas soda sankcijas saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām".

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajā daļā noteikts, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina

nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu, nodokļu administrācija piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā iekšzemes transporta pakalpojumu izdevumu neiekļaušana ar nodokli apliekamajā bāzē rada budžetā maksājamās nodokļu summas samazinājumu.

Tādējādi, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrajai daļai, VID bija tiesisks pamats pieteicējai noteikt papildus nomaksai budžetā PVN Ls 8105,14 un soda naudu.

[23] Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācija, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir pārsūdzējis nodokļu administrācijas lēmumu par šā likuma un konkrēto nodokļu likumu pārkāpumiem, ir tiesības samazināt kontroles (pārbaužu, revīziju) rezultātā uzlikto soda naudu, bet ne vairāk kā 70 procentu apmērā un ne biežāk kā vienu reizi gadā.

Tiesību normā ietvertie priekšnoteikumu neprasa izteiktu nodokļu maksātāja lūgumu samazināt uzlikto soda naudu. Tādējādi nodokļu administrācija šādu lēmumu var pieņemt arī pēc savas iniciatīvas lietas objektīvas izmeklēšanas ietvaros, ja konstatē, ka pastāv iepriekšminētie priekšnoteikumi soda naudas samazināšanai.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 13.pantā nostiprinātajam samērīguma principam nodokļu administrācijai šāds lēmums ir jāpieņem gadījumā, ja pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*sk. arī Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 11.oktobra sprieduma 10.punktu lietā SKA-292*). Līdz ar to gadījumos, ja tiesa, izvērtējot pārkāpuma būtību, konstatē soda naudas apmēra acīmredzamu nesamērību ar pārkāpumu, tas ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai par papildus aprēķināto soda naudu.

Pārsūdzētajā lēmumā VID ģenerāldirektors nav lēmis par soda naudas samazināšanu. Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pārsūdzētajā lēmumā pieteicēja izdarītā pārkāpuma būtība un raksturs ir atspoguļoti, un pamatoti secināts, ka pieteicējas pieļautie pārkāpumi noveda pie nodokļu bāzes samazināšanas. Izvērtējot pieteicēja pārkāpuma būtību, apgabaltiesa uzskata, ka konkrētajos apstākļos noteiktā soda nauda tās maksimālā apmērā attaisno tās mērķi un tās noteikšana ir samērīga, tādēļ VID ģenerāldirektora 2004.gada 16.augusta lēmums Nr.19/21639 daļā par papildus aprēķināto soda naudu Ls 8105,14 apmērā ir pamatots.

[24] Ievērojot iepriekš izdarītos secinājumus, Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedumā secinātais, ka konkrētajā gadījumā iekšzemes transporta pakalpojumi ir iekļaujami muitas vērtībā, nav pareizs, taču pirmās instances tiesa pamatoti secinājusi, ka iekšzemes transporta pakalpojumi ir iekļaujami ar PVN apliekamajā importa

preču darījumu vērtībā un pamatoti atstājusi spēkā pārsūdzēto VID ģenerāldirektora lēmumu.

Rezolutīvā daļa

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt individuālā komersanta „Grands TM" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 16.augusta lēmuma Nr.19/21639 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā trīsdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja: *(paraksts)* S.Liniņa

Tiesneši *(paraksts)* V.Endzelis

(paraksts) U.Bērziņš

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese S.Liniņa
Rīgā, 2007.gada 14.aprīlī