NORAKSTS
Lieta Nr.A42161804
SKA – 164/2008

S P R I E D U M S

Rīgā 2008.gada 15.maijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore R.Vīduša
senatore V.Krūmiņa
senatore D.Mita

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „B.I.E.” pārstāvim *M.I.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Raimondam Koņuševskim,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „B.I.E” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 16.jūlija lēmuma Nr.19/19534 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 12.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2003.gada 24.decembrī sabiedrība ar ierobežotu atbildību „B.I.E.” pieteica muitas procedūru „izlaišana brīvam apgrozījumam” precei (nežāvēti zāģmateriāli), noformējot vienoto administratīvo dokumentu.

[2] Valsts ieņēmumu dienests sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „B.I.E.” veica pēcmuitošanas pārbaudi par laiku no 2003.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim, kā rezultātā sabiedrībai nomaksai budžetā noteikts dabas resursu nodoklis Ls 314,92, pievienotās vērtības nodoklis Ls 56,69 un soda nauda Ls 686,53.

Valsts ieņēmumu dienesta reģionālā iestāde noteiktos maksājumus atstāja negrozītus, samazinot soda naudu par 70 procentiem, t.i., līdz Ls 205,96.

Šo lēmumu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2004.gada 16.jūlija lēmumu Nr.19/19534 atstāja negrozītu, norādot, ka, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, sabiedrības ar ierobežotu atbildību „B.I.E.” uzrādītais 2003.gada 22.decembra rēķins Nr.088 (ar muitas atzīmi), neietver informāciju par iepakojumu, kas nepieciešama muitas maksājumu aprēķināšanai atbilstoši likuma „Par dabas resursu nodokli” 9.panta ceturtajai daļai. Muitas iestādē iesniegtais precizētais nosūtītāja rēķins Nr.088 un iekraušanas specifikācijas dokuments Nr.088 nav uzskatāmi par iepakojumu apliecinošiem dokumentiem, jo minētie dokumenti ir faksa kopijas, kas no nosūtītāja puses nav apstiprinātas. Tā kā sabiedrība muitas iestādē nav iesniegusi iepakojumu apliecinošu dokumentu apliecinātas kopijas, tad reģionālajā iestādē iesniegtajam iekraušanas sertifikāta dublikātam nav nozīmes.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 16.jūlija lēmuma Nr.19/19534 atcelšanu.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2005.gada 24.augusta spriedumu pieteikumu apmierināja un pārsūdzēto lēmumu atcēla.

[5] Izskatījusi Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2007.gada 12.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja un pārsūdzēto lēmumu atcēla, spriedumu pamatojot ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja, ievedot minēto preci, muitas iestādē ir iesniegusi preces iepakojuma veidu un svaru apliecinoša dokumenta oriģinālu.

Pieteicēja norāda, ka šādu dokumentu ir iesniegusi muitas iestādē jau 2003.gada 24.decembrī, piesakot muitas procedūru. Pēcmuitošanas pārbaudes laikā pieteicēja iesniedza minētās specifikācijas dublikāta faksimilkopiju, bet, apstrīdot uzrēķinu reģionālajai iestādei, iesniedza nosūtītāja apstiprinātu šīs specifikācijas dublikātu. Iestāde uzskata, ka iepakojuma veidu un svaru apliecinoši dokumenti nav tikuši iesniegti.

[5.2] No likuma „Par dabas resursu nodokli” 9.panta ceturtās daļas un uz šīs normas pamata izdoto Ministru kabineta 2002.gada 18.jūnija noteikumu Nr.244 „Dabas resursu nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr.244) 26. un 28.punkta izriet, ka muitas iestāde pārliecinās, vai ir iesniegti vai uzrādīti iepakojumu apliecinošu dokumentu oriģināli, un gadījumā, ja tādu nav, muitas iestāde aprēķina nodokli saskaņā ar noteikumos minēto kārtību. Muitas iestāde šādā kārtībā aprēķināto nodokli ir tiesīga pārrēķināt tikai tad, ja nodokļa maksātājs piecpadsmit dienu laikā no muitas deklarācijas pieņemšanas dienas attiecīgajā muitas iestādē iesniedz attiecīgā iepakojumu apliecinošā dokumenta oriģinālu.

Tā kā, uzskatot, ka muitas iestādē, ievedot preci, ir iesniegts iepakojumu apliecinošs piegādātāja apstiprināts dokuments, pieteicēja dabas resursu nodokli aprēķināja saskaņā ar likuma „Par dabas resursu nodokli" 9.panta ceturto daļu un tā kā muitas iestāde to akceptēja, izlaižot preci brīvam apgrozījumam, tiesību normas neuzliek pienākumu pieteicējai piecpadsmit dienu laikā vēlreiz iesniegt muitas iestādē iepakojumu apliecinošu dokumentu.

[5.3] Tomēr, ja pēcmuitošanas pārbaudē tiek konstatēts, ka muitas maksājumi aprēķināti neatbilstoši tiesību normām, Valsts ieņēmumu dienests ir tiesīgs noteikt papildus maksājamo nodokli. Šajā lietā papildu nodokļi un soda nauda pieteicējai noteikta nevis par to, ka muitas deklarācijā preces iepakojuma veids un daudzums būtu norādīts nepareizi, bet par to, ka pēcmuitošanas pārbaudes laikā pieteicēja nevarēja uzrādīt iepakojumu apliecinošā dokumenta oriģinālu vai tā apliecinātu kopiju.

Nav strīda, ka iepakojumu apliecinošs piegādātāja apstiprināts dokuments – nosūtītāja apstiprināts preces iekraušanas sertifikāta dublikāts, kura neapstiprināta kopija uzrādīta jau pēcmuitošanas pārbaudes laikā, iesniegts reģionālajai iestādei apstrīdēšanas laikā. Šajā sertifikātā norādītais iepakojuma veids un daudzums atbilst muitas deklarācijā norādītajam iepakojumam un aprēķinātajam dabas resursu nodoklim. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti nav ņēmis vērā šo dokumentu.

[6] Par apgabaltiesas spriedumu Valsts ieņēmumu dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību, kurā lūgts spriedumu atcelt un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Sūdzībā norādīti tālāk minētie argumenti.

[6.1] Tiesa ir nepareizi interpretējusi noteikumu Nr.244 26. un 28.punktu. Tiesa spriedumā norāda, ka strīds ir tieši par to, vai pieteicēja ir iesniegusi preces iepakojuma veidu un svaru apliecinoša dokumenta *oriģinālu*. Tiesai bija jāvērtē, ka fakts, ka, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, pieteicēja ir aprēķinājusi dabas resursu nodokli atbilstoši likuma „Par dabas resursu nodokli" 9.panta ceturtajai daļai un iestāde to ir akceptējusi, nepierāda, ka muitas deklarācijas pieņemšanas brīdī ir uzrādīts dokumenta oriģināls.

Minētās tiesību normas piešķir iestādei rīcības brīvību, nevis pienākumu rīkoties attiecībā uz aprēķināto nodokli pie nosacījuma, ja nodokļu maksātājs veic darbības, kas izriet no noteikumu Nr.244 28.punkta.

[6.2] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu un 154.panta pirmo daļu. Tiesa nav vērtējusi, ka dokumenta oriģināls netika iesniegts termiņā, kas izriet no noteikumu Nr.244 26. un 28.punkta. Nav vērtēts apstāklis, ka nosūtītāja apstiprināts dokuments tika iesniegts tikai apstrīdēšanas laikā un ka muitas deklarācijā norādītās ziņas nebija pamatotas ar dokumentiem, kas noformēti minēto noteikumu noteiktajā kārtībā. Nav arī

vērtēts, ka pieteicēja apstrīdēšanas laikā iesniedza tikai oriģināla dublikātu, nevis dokumenta oriģinālu. Dublikāts nav vērtējams kā pierādījums.

[7] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis iesniegto kasācijas sūdzību uzturēja. Pieteicēja kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[8] Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka tiesa ir nepareizi interpretējusi noteikumu Nr.244 26. un 28.punktu, jo nepamatoti atzinusi, ka pieteicēja ir iesniegusi preces iepakojuma veidu un svaru apliecinoša dokumenta oriģinālu. Tā kā Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā pieteicēja nav iesniegusi preces iepakojuma veidu un svaru apliecinoša dokumenta oriģinālu, dabas resursu nodoklis aprēķināts pareizi.

Šādu viedokli Senāts uzskata par nepamatotu.

[9] Noteikumu Nr.244 26.punkts noteic, ka iepakojumu apliecinošs piegādātāja apstiprināts dokuments ir piegādātāja noformēts un parakstīts dokuments (oriģināls), kurā ietverta visa nodokļa aprēķināšanai nepieciešamā informācija par iepakojumu. Savukārt noteikumu 28.punkts noteic, ja, piemērojot muitas procedūru – izlaišana brīvam apgrozījumam –, nodokļa maksātājs nevar iesniegt vai uzrādīt iepakojumu apliecinoša dokumenta oriģinālu, nodokli aprēķina, reizinot 25 procentus no kravas bruto svara, kas norādīts starptautiskajos pārvadājumu kravas pavaddokumentos vai citos dokumentos, ar nodokļa likmi 0,06 lati par kilogramu. Muitas iestādes šajā punktā noteiktajā kārtībā aprēķināto nodokli ir tiesīgas pārrēķināt tikai tad, ja nodokļa maksātājs piecpadsmit dienu laikā no muitas deklarācijas pieņemšanas dienas attiecīgajā muitas iestādē iesniedz attiecīgā iepakojumu apliecinošā dokumenta oriģinālu un tajā norādītās ziņas atbilst iepakojumu apliecinošo dokumentu kopijām, kas iesniegtas muitas iestādē, izlaižot preces iepakojumā brīvam apgrozījumam.

No citētajām tiesību normām Senāts secina, ka, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, personai obligāti ir jāuzrāda iepakojumu apliecinoša dokumenta oriģināls, un tikai tad persona nodokli var aprēķināt atbilstoši šajā dokumentā norādītajām ziņām par iepakojumu. Ja, preces izlaižot brīvam apgrozījumam, muitas iestādē dokumenta oriģināls iesniegts netiek, iestāde aprēķina dabas resursu nodokli atbilstoši noteikumu 28.punktā noteiktajai likmei. Tādējādi aprēķināto nodokli iestāde pārrēķina atbilstoši iepakojumu apliecinošam dokumentam tikai tādā gadījumā, ja persona noteiktā termiņā iesniedz dokumenta oriģinālu. Šādi minētās tiesību

normas ir interpretējusi arī apgabaltiesa. Tātad tikai tad, ja muitas procedūras laikā nodoklis sakarā ar dokumenta oriģināla neesamību ticis aprēķināts pēc noteikumu Nr.244 28.punktā noteiktās aprēķina formulas, kļūst nozīmīga norma par personas **tiesībām** noteiktā laikā iesniegt iepakojumu apliecinoša dokumenta oriģinālu, lai mainītu nodokļa aprēķinu atbilstoši dokumentā ietvertajām ziņām.

Apgabaltiesa šīs normas ir interpretējusi un piemērojusi pareizi.

[10] Kā redzams gan no pārsūdzētā Valsts ieņēmuma dienesta lēmuma un apgabaltiesas sprieduma, būtībā lietā ir strīds tikai par viena fakta konstatēšanu, proti, vai pieteicēja tieši 2003.gada 24.decembrī, piesakot muitas procedūru, uzrādīja vai iesniedza muitas iestādei iepakojumu apliecinoša dokumenta oriģinālu. Valsts ieņēmumu dienests apgalvo, ka šāda dokumenta iestādē nav, savukārt pieteicēja apgalvo, ka oriģinālu iesniedza, bet pieļauj, ka sakarā ar svētkiem tas iestādē noklīdis. Apgabaltiesas spriedumā nav izvērsts šā fakta konstatējums, taču no sprieduma 9.punkta kopumā izriet, ka apgabaltiesa uzskatījusi šo apstākli par pierādītu, un ir saprotams arī, ko apgabaltiesa ir ņēmusi vērā šā faktiskā apstākļa konstatēšanā.

Valsts ieņēmumu dienests, kā izriet no kasācijas sūdzības, nepiekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka pieteicēja šādu dokumentu iesniedza. Proti, apgabaltiesa savu secinājumu, ka dokuments jau savlaicīgi tika iesniegts, pamatojusi arī ar noteikumu Nr.244 normām tādējādi, ka pieņēmusi, ka tikusi ievērota šajās normās noteiktā kārtība. Proti, nodokli, ievedot preci, tikai tad var aprēķināt atbilstoši iepakojumu apliecinošam dokumentam, ja tā oriģināls tiek uzrādīts muitas procedūras laikā. Izvērtējot gan minētās normas, gan pieteicējas paskaidrojumus, apgabaltiesa secinājusi, ka „uzskatot, ka muitas iestādē, ievedot preci, ir iesniegts iepakojumu apliecinošs dokuments, pieteicējs [nodokli] aprēķinājis saskaņā ar likuma „Par dabas resursu nodokli" 9.panta ceturto daļu Ls 3,83 apmērā un muitas iestāde to akceptējusi, izlaižot preci brīvam apgrozījumam. Līdz ar to apgabaltiesas ieskatā pieteicējam tiesību normas neuzliek pienākumu piecpadsmit dienu laikā vēlreiz iesniegt muitas iestādē iepakojumu apliecinošu dokumentu" (*sk. apgabaltiesas sprieduma 9.2.punktu*). Valsts ieņēmumu dienests kā pretargumentu norāda to, ka no noteikumu Nr.244 normām neizriet, ka tas vien, ka muitas iestāde muitas procedūras laikā akceptējusi nodokļa aprēķinu, apstiprinātu dokumenta oriģināla esamību muitas procedūras laikā.

Senāts piekrīt, ka no normām nevar izdarīt automātisku un neapgāžamu secinājumu, ka muitas iestādes akcepts liecina par dokumenta oriģināla esamību muitas procedūras laikā, taču tas ir viens no apstākļiem, kas to apstiprina. Senāts arī nekonstatē, ka apgabaltiesa būtu tikai no šā vienīgā apstākļa uzskatījusi attiecīgo faktu par pierādītu. Apgabaltiesa spriedumā ir ņēmusi

vērā arī apstākli, ka pēcmuitošanas pārbaudes laikā tika iesniegts iepakojumu apliecinoša dokumenta neapstiprināta kopija, ka apstrīdēšanas laikā tika iesniegts dokumenta dublikāts un ka iepakojuma sertifikātā norādītais iepakojuma veids un daudzums atbilda muitas deklarācijā norādītajam iepakojumam un aprēķinātajam nodoklim (*sk. apgabaltiesas sprieduma 9.3.punktu*).

Faktisko apstākļu konstatēšana un pierādījumu novērtēšana, tostarp izdarot no tiesību normām secinājumus par iespējamiem faktiskajiem apstākļiem, nav kasācijas instances kompetencē. Senāts nesaskata, ka apgabaltiesa būtu pieļāvusi pārkāpumu lietas apstākļu objektīvā noskaidrošanā un pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā (Administratīvā procesa likuma 103.panta otrā daļa un 154.panta pirmā daļa).

[11] Tā kā apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicēja bija uzrādījusi dokumenta oriģinālu, piesakot muitas procedūru, tad nav nozīmes Valsts ieņēmumu dienesta argumentiem, ka vajadzēja piemērot noteikumu Nr.244 28.punktu par tiesībām iesniegt dokumenta oriģinālu piecpadsmit dienu laikā no muitas deklarācijas pieņemšanas dienas. Tā kā pieteicējai nodoklis jau sākotnēji bija aprēķināts atbilstoši iepakojumu apliecinošam dokumentam, tad dokumenta vēlreizēja iesniegšana nebija nepieciešama. Dokumenta dublikāta uzrādīšana šajā gadījumā notikusi ar mērķi apliecināt, ka nodoklis iepriekš ticis aprēķināts pareizi. Turklāt attiecībā uz Valsts ieņēmumu dienesta argumentu, ka dublikāts nav vērtējams kā pierādījums, Senāts norāda, ka atbilstoši Ministru kabineta 1996.gada 23.aprīļa noteikumiem Nr.154 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi" dokumenta dublikāts ir dokuments, ko atkārtoti izdod nozaudēta, nozagta, iznīcināta vai neatjaunojami bojāta dokumenta oriģināla *vietā*. Saskaņā ar minēto noteikumu 95.punktu dokumenta dublikāts jāveido uz to pirmdokumentu pamata, pēc kuriem bija izdots oriģināls, un tam ir tāds pats juridiskais spēks kā dokumenta oriģinālam. Tas nozīmē, ka dokumenta dublikāts pilnībā aizstāj zudušu oriģinālu, atšķirībā no citiem dokumenta atvasinājumiem. Senāta ieskatā, pat ja šajā lietā būtu piemērojams noteikumu Nr.244 28.punkts attiecībā uz dokumenta oriģināla iesniegšanu, tad šīs normas izpratnē par dokumenta oriģinālu uzskatāms arī dokumenta dublikāts iepretim kopijām, norakstiem, izrakstiem (oriģināla satura atveidojumiem), jo tieši tāda ir dokumenta dublikāta vienīgā jēga – pilnībā aizstāt dokumenta oriģinālu.

[12] Iepriekš minēto argumentu dēļ kasācijas sūdzība ir noraidāma, bet apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 12.novembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	R.Vīduša
Senatore	*(paraksts)*	V. Krūmiņa
Senatore	*(paraksts)*	D.Mita

NORAKSTS PAREIZS

Senatore R. Vīduša

Rīgā 2008.gada 15.maijā