Lieta Nr. A420382712

SKA-148/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2017.gada 2.jūnijā

Augstākās tiesas tiesnešu kolēģija šādā sastāvā:
tiesnese Dzintra Amerika,
tiesnesis Andris Guļāns,
tiesnese Vēsma Kakste

rīcības sēdē izskatīja SIA „Olaines ķīmiskā rūpnīca „BIOLARS”” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 28.augusta spriedumu administratīvajā lietā, kas ierosināta pēc SIA „Olaines ķīmiskā rūpnīca „BIOLARS”” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 9.februāra lēmuma Nr. 22.4.6/11119 atcelšanu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA „Olaines ķīmiskā rūpnīca „BIOLARS”” muitas nodokļa un citu muitas iestāžu administrējamo nodokļu aprēķināšanas, maksāšanas un uzskaites auditu par laika periodu no 2008.gada 1.oktobra līdz 2011.gada 30.aprīlim.

[2] Ar dienesta 2012.gada 9.februāra lēmumu Nr. 22.4.6/11119 atstāts negrozīts dienesta Muitas auditu pārvaldes 2011.gada 23.novembra lēmums Nr. 26.1/81722 (turpmāk – sākotnējais lēmums) daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto ievedmuitas nodokli, akcīzes nodokli petrolejai, tās aizstājējproduktiem un komponentiem, pievienotās vērtības nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā par dienesta lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 7.marta spriedumu pieteikums apmierināts daļēji – atcelts dienesta lēmums daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto nokavējuma naudu. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[4] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 28.augusta spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu daļā par dienesta lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru noteikts pieteicējai pienākums samaksāt nokavējuma naudu. Tiesas spriedums pamatots ar to, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums, kas maksājams no laikā nenomaksātā pamatparāda par katru nokavēto dienu līdz dienai, kad tiek samaksāti visi nodokļu maksājumi vai uzsākts audits. Tādējādi pienākums maksāt nokavējuma naudu rodas līdz ar nodokļa pamatparāda nomaksas nokavējuma pirmo dienu. Dienests pamatoti ir aprēķinājis nokavējuma naudu par laika periodu no nākamās dienas pēc preču deklarēšanas līdz 2011.gada 26.jūlijam.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Muitas iestāžu interpretācija par nepieciešamību mainīt preču deklarēšanas periodā piemērotos Kombinētās nomenklatūras kodus ir mainījusies tikai pēc auditējamā perioda, pamatojoties uz 2011.gada 6.maijā Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī publicētajiem Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras skaidrojumiem – dokumentu, kas auditējamā periodā nebija pieejams ne pieteicējai, ne dienestam. Pieteicēja ir godprātīgi izpildījusi normatīvo aktu prasības, nosakot preču kodu.

[5.2] Tiesa ir nepareizi piemērojusi materiālo tiesību normas un nepareizi noteikusi nodokļu parāda rašanās brīdi, saskaņā ar kuru pieteicējai ir aprēķināta nokavējuma nauda par ievedmuitas nodokli, pievienotās vērtības nodokli un akcīzes nodokli visā periodā no sākotnējās preču muitas deklarācijas iesniegšanas brīža līdz pēcmuitošanas pārbaudes uzsākšanas dienai. Nokavējuma nauda var tikt aprēķināta tikai no brīža, kad muitas iestāde deklarācijā konstatē trūkumus un pieņem lēmumu par ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu. Proti, pienākums samaksāt nokavējuma naudu rodas pēc tam, kad parādnieks nav ievērojis papildus aprēķinātā nodokļa samaksas termiņu, kurš noteikts iestādes lēmumā, kas izskatāmajā gadījumā attiecībā uz ievedmuitas parādu bija 2011.gada 11.decembris, bet attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa un akcīzes nodokļa parādu – 2011.gada 31.decembris.

[5.3] Tiesa nepareizi secināja, ka atbilstoši Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 220.pantam muitas dienesti ir precizējuši lietas faktiskos apstākļus un aprēķinājuši muitas nodokļa un ar to saistīto nodokļu summas tādēļ, ka pieteicēja sniegusi nepilnīgu informāciju, nevis pamatojoties uz Eiropas Komisijas skaidrojumu, kas atšķirās no dienesta izpratnes par Kombinētās nomenklatūras koda piemērošanu un preču ievešanas brīdī nebija pieejams.

[5.4] Tiesa nav ievērojusi Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 31.marta spriedumu lietā Nr. C-546/09, saskaņā ar kuru valsts iestādes nedrīkst prasīt muitas maksājuma parādniekam kompensācijas procentus par laikaposmu no sākotnējās muitas deklarācijas datuma līdz vēlākas iegrāmatošanas datumam (Muitas kodeksa 214.panta 3.punkts).

[5.5] Tiesa nav ievērojusi Augstākās tiesas 2013.gada 28.janvāra spriedumu lietā Nr. SKA-120/2013, saskaņā ar kuru muitas jomā nokavējuma nauda par papildus aprēķinātajiem muitas nodokļiem ir aprēķināma tikai no brīža, kad parādnieks nav ievērojis lēmumā noteikto termiņu muitas nodokļu samaksai.

[5.6] Apgabaltiesa nepareizi secinājusi, ka nokavējuma naudas piemērošana laika posmā no sākotnējās muitas deklarācijas datuma līdz vēlākas iegrāmatošanas datumam ir izšķirošais pasākums, lai nodrošinātu Eiropas Savienības tiesību pieņemšanu un efektivitāti. Kļūdains ir secinājums, ka, nepiemērojot šādus pasākumus, personas tiktu pamudinātas aizkavēt muitas parāda iegrāmatošanu un tādējādi iegūtu nepamatotas priekšrocības. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka Latvijā minēto mērķu sasniegšanai tiesību normas paredz gan sodus par nodokļu normatīvo aktu pārkāpumiem, gan arī nokavējuma naudas aprēķināšanu.

[5.7] Tiesa nav vērtējusi Augstākās tiesas 2014.gada 25.marta spriedumu lietā Nr. SKA?41/2014 kontekstā ar lietas faktiskajiem apstākļiem un tiesu judikatūru citās nodokļu lietās, pārkāpjot tiesiskās drošības principu un samērīguma principu.

[6] Dienests kasācijas sūdzību neatzīst, papildus norādot, ka pieteicējas arguments par Kombinētās nomenklatūras kodu maiņu pēc auditējamā perioda neatbilst patiesībai, jo kodu pazīmes ir noteiktas ar Eiropas Padomes 1987.gada 23.jūlija regulu (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu, un šī regula joprojām nav grozīta. Pieteicējas norādītie 2011.gada 6.maija Kombinētās nomenklatūras skaidrojumi (2001/C 137/01) tikai skaidroja Kombinētās nomenklatūras pozīciju pazīmes, bet nemainīja preču klasifikāciju atbilstoši kādam no kodiem.

Motīvu daļa

[7] Tiesnešu kolēģijai nav šaubu par tiesas sprieduma tiesiskumu, un tās nerada arī kasācijas sūdzības argumenti, tāpēc ir pamats atteikt kasācijas tiesvedības ierosināšanu.

[8] Kolēģija atzīmē, ka līdz 2014.gada martam Augstākās tiesas praksē tika atzīts, ka parādnieka pienākums samaksāt muitas maksājumus rodas pēc tam, kad muitas iestāde ir iegrāmatojusi muitas nodokļus un par to paziņojusi parādniekam. Savukārt pienākums samaksāt nokavējuma naudu rodas pēc tam, kad parādnieks nav ievērojis papildu aprēķinātā nodokļa samaksas termiņu, kas noteikts iestādes lēmumā. Tas tika pamatots ar atziņu, ka nokavējuma naudas aprēķināšanu muitas parāda gadījumā noteic Muitas kodeksa normas un ka tādēļ nav pamata atsaukties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" normām. Tomēr pēc 2014.gada marta Augstākā tiesa, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas atziņas lietās Nr. C-546/09 un Nr. C-91/02 kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiesību normām, atkāpās no savas iepriekšējās judikatūras, atzīstot, ka pienākums maksāt nokavējuma naudu par laika posmu no muitas parāda rašanās brīža līdz iestādes lēmuma pieņemšanai pastāv tikai tad, ja tas paredzēts dalībvalsts tiesībās, un Latvijas tiesībās šāds pienākums pastāv (*sk. Tiesu prakses apkopojums muitas lietās un ar muitas lietām saistītos jautājumos 2010–2016, Augstākās tiesas Judikatūras un zinātniski analītiskā nodaļa, Rīga, 2017, 149.–150.punkts, pieejams: http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/*).

[9] Proti, Eiropas Savienības Tiesa lietā Nr. C-546/09 atzina, ka atbilstoši Muitas kodeksa 232.panta 1.punkta „b" apakšpunktam nokavējuma procenti par piedzenamo muitas nodokļu summu saskaņā ar šo noteikumu ir iekasējami tikai par laikposmu pēc minētās summas maksājuma termiņa beigām. Tiesa arī norādīja, ka nedz Muitas kodeksā, nedz tā īstenošanas regulā nav paredzēts maksāt nokavējuma procentus par laikposmu no muitas parāda rašanās līdz tā iegrāmatošanai vai no datuma, kad sākotnēji iegrāmatotais parāds ir jāmaksā, līdz šī parāda vēlākai iegrāmatošanai (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 31.marta sprieduma lietā „Aurubis Balgaria AD", Nr. C-546/09, ECLI:EU:C:2011:199, 33.–34.punktu*).

Savukārt lietā Nr. C-91/02 secināts, ka gadījumos, kad Eiropas Savienības tiesības neparedz sodu par pieļautajiem pārkāpumiem, dalībvalstīm ir jāveic visi nepieciešamie pasākumi, lai nodrošinātu Eiropas Savienības tiesību piemērojamību un efektivitāti. Tā kā nedz Muitas kodeksā, nedz tā īstenošanas regulā nav paredzēts maksāt nokavējuma procentus par laikposmu no muitas parāda rašanās līdz tā iegrāmatošanai vai no datuma, kad sākotnēji iegrāmatotais parāds ir jāmaksā, līdz šī parāda vēlākai iegrāmatošanai, nepieciešamie pasākumi ir jāveic dalībvalstīm. Izvērtējot šādiem pasākumiem, personas tiktu pamudinātas aizkavēt muitas parāda iegrāmatošanu un tādējādi iegūt nepamatotas priekšrocības (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2003.gada 16.oktobra sprieduma lietā „Hannl-Hofstetter", Nr. C-91/02, ECLI:EU:C:2003:556, 17.-21.punktu*).

Tātad pienākums maksāt nokavējuma naudu par laikposmu no muitas parāda rašanās brīža līdz iestādes lēmuma pieņemšanai pastāv tikai tad, ja tas paredzēts dalībvalsts tiesībās (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 25.marta sprieduma lietā Nr. SKA-41/2014 (A42960709) 7.punktu*). Savukārt no likuma „Par nodokļiem un nodevām" normām (*15.panta pirmās daļas 1. un 2.punkts, 29.panta otrā daļa, 32.panta pirmā daļa, kas ir spēkā kopš 2007.gada 1.janvāra, 32.panta astotā daļa*) secināms, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums, kurš maksājams no laikā nenomaksātā pamatparāda par katru nokavēto dienu, līdz tikuši samaksāti visi maksājumi vai ticis uzsākts audits. Tādējādi pienākums maksāt nokavējuma naudu rodas līdz ar nodokļa pamatparāda nomaksas nokavējuma pirmo dienu (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 25.marta sprieduma lietā Nr. SKA-41/2014 (A42960709) 8.–9.punktu*).

Ievērojot iepriekš minēto, tiesnešu kolēģija par nepamatotu atzīst kasācijas sūdzības argumentu, ka nokavējuma naudu var aprēķināt tikai no brīža, kad muitas iestāde konstatē trūkumus un pieņem lēmumu par ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu.

[10] Pārbaudot apgabaltiesas sprieduma argumentāciju, kolēģija atzīst, ka tā atbilst Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātajām atziņām muitas lietās.

Nav pamatota pieteicējas atsaukšanās uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumā lietā Nr. C?546/09 pausto saistībā ar kompensācijas procentiem, jo tos piemēro ar Komitejas procedūru noteiktos apstākļos un noteiktā kārtībā, kas uz izskatāmo lietu neattiecas.

Nav pamatota arī pieteicējas atsaukšanās uz Augstākās tiesas spriedumā lietā Nr. SKA?120/2013 izteiktajām atziņām, jo tās sniegtas pirms judikatūras maiņas 2014.gada martā.

[11] Nokavējuma nauda kā viens no līdzekļiem, kas mudina nodokļu maksātājus ievērot tiesību normas un veicina to efektīvu piemērošanu, nevar pilnībā tikt aizstāta ar soda naudu, jo nokavējuma nauda tiek piemērota par nodokļu maksājumu kavējumu, savukārt soda nauda kā konstanta summa, kas tiek aprēķināta no budžetā nepamatoti nesaņemto nodokļu summas, tiek piemērota kā atbildība par normatīvo aktu pārkāpumiem. Tādējādi soda nauda neveicina *savlaicīgu* nodokļu nomaksu, kādēļ tā arī neievieš taisnīgumu attiecībā pret tiem nodokļu maksātājiem, kuri ir ievērojuši tiesību normas un nodokļus ir samaksājuši *laikus* un pilnā apjomā. Kā to ir uzsvērusi Eiropas Savienības Tiesa 2003.gada 16.oktobra sprieduma lietā Nr. C-91/02 21.punktā, atsaucoties uz Austrijas iestādes apsvērumiem, šādu nepamatotu priekšrocību attiecībā pret citiem nodokļu maksātājiem gūšanas novēršana ir viens no nokavējuma naudas mērķiem.

[12] Tā kā lietā pastāv strīds tieši par periodu, par kuru pieteicējai aprēķināma nokavējuma nauda muitas un ar to saistīto nodokļu maksājumiem, tad šī strīda izšķiršanai nav nozīmes pieteicējas argumentam, ka dienests savu interpretāciju par Kombinētās nomenklatūras kodu piemērošanu ir balstījis uz skaidrojumiem, kas preču ievešanas brīdī nebija pieejams, jo apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi pieteicējas pienākumu maksāt nokavējuma naudu, ko

pieteicēja pēc būtības neapstrīd. Turklāt šāds pieteicējas arguments ir vērsts uz iestādes darbībām, kas saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 325.pantu nav saistīts ar tiesas pieļautajiem materiālo vai procesuālo tiesību normu pārkāpumiem, un attiecīgi nav kasācijas kārtībā izskatāms jautājums. Tādējādi tiesnešu kolēģija atstāj bez ievērības minēto pieteicējas argumentu.

[13] Kasācijas sūdzība iesniegta, pirms 2017.gada 1.martā stājās spēkā grozījumi Administratīvā procesa likuma normās par drošības naudas atmaksu. Šobrīd spēkā esošā likuma redakcija neparedz drošības naudas atmaksāšanu, ja kasācijas tiesvedību atsakās ierosināt.

Iesniedzot kasācijas sūdzību, pieteicēja varēja rēķināties ar tobrīd likumā noteiktajiem drošības naudas atmaksas noteikumiem. Turklāt jaunu drošības naudas atmaksas noteikumu attiecināšana uz pieteicēju vairs nesasniegtu drošības naudas mērķi likt lietas dalībniekiem apsvērt kasācijas sūdzības iesniegšanas nepieciešamību. Līdz ar to attiecībā uz pieteicēju piemērojams kasācijas sūdzības iesniegšanas laikā spēkā esošais Administratīvā procesa likuma 129.[1]otrās daļas 4.punkts, kas paredzēja atmaksāt pusi no drošības naudas, ja tiek atteikts ierosināt kasācijas tiesvedību.

Nolēmuma daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta otrās daļas 4.punktu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 28.februārim*), 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, tiesnešu kolēģija

nolēma:

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „Olaines ķīmiskā rūpnīca „BIOLARS”” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 28.augusta spriedumu;

atmaksāt SIA „Olaines ķīmiskā rūpnīca „BIOLARS”” pusi no drošības naudas – 35,57 *euro*.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesnese	(*personiskais paraksts*)	Dz. Amerika
Tiesnesis	(*personiskais paraksts*)	A. Guļāns
Tiesnese	(*personiskais paraksts*)	V. Kakste