Lieta Nr.A42690808

SKA–165/2014

SPRIEDUMS

Rīgā 2014.gada 16.jūnijā

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis

tiesnese V.Kakste

tiesnese I.Skultāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „United Oils" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 15.augusta lēmuma atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 15.augusta lēmumu konstatēts, ka pieteicēja SIA „United Oils", importējot šķidro naftas parafīnu, muitas deklarācijās norādījusi neatbilstošu Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodu, tāpēc nav samaksājusi nodokļus pareizā apmērā. Dienests uzlika pieteicējai pienākumu samaksāt muitas nodokli, tā nokavējuma naudu un soda naudu, akcīzes nodokli, tā nokavējuma un soda naudu, kā arī pievienotās vērtības nodokli, tā nokavējuma un soda naudu.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu pieteikums daļēji apmierināts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Administratīvajā procesā iestādē viena Valsts ieņēmumu dienesta amatpersona pieņēmusi gan sākotnējo Muitas pārvaldes lēmumu, gan arī izlēmusi apstrīdēšanas iesniegumu par to. Tas nav pieļaujami, taču reģionālās iestādes lēmuma prettiesiskums nav radījis pieteicējas tiesību būtisku aizskārumu vai ietekmējis iestādes galīgā lēmuma rezultātu, jo apstrīdēšanas procesā reģionālajā iestādē jauni pierādījumi netika vākti un netika mainīts sākotnējā lēmuma pamatojums, kā arī pēc tam ticis pieņemts dienesta ģenerāldirektora lēmums.

[3.2] Dienests pamatoti noteicis pieteicējas ievestajām precēm citu nomenklatūras kodu. Saskaņā ar Komisijas 2006.gada 17.oktobra regulu (EK) Nr.1549/2006, ar ko groza I pielikumu Padomes regulā (EEK) Nr.2568/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu precei – šķidrais naftas parafīns (frakcija C13, marka B), preces kods 27101929, piemērojama muitas nodokļa līgtā tarifa likme 4,7 procentu apmērā no preces muitas vērtības. Līdz ar to dienests pieteicējai pamatoti konstatējis muitas nodokļa parādu Ls 334,60 apmērā.

[3.3] Nokavējuma nauda par muitas nodokļa parādu pieteicējai aprēķināta, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo daļu un $33.^{3}$panta pirmo daļu. Augstākā tiesa 2013.gada 28.janvāra spriedumā Nr.SKA–

120/2013 secināja: tā kā nokavējuma naudas aprēķinu gadījumā, ja pēcmuitas pārbaudē konstatēts lielāks muitas parāds, nekā ticis samaksāts muitošanas laikā, noteic Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) normas, tad nav pamata atsaukties uz Latvijas likuma „Par nodokļiem un nodevām" normām, kas paredz vispārīgo pienākumu maksāt nokavējuma naudu, ciktāl tās nosaka citu nokavējuma naudas aprēķina atskaites punktu. Muitas kodeksa 201.panta pirmās daļas „a" punkts noteic, ka ievedmuitas parāds rodas, laižot brīvā apgrozībā ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces. Kārtību, kādā samaksājams muitas parāds, reglamentē Muitas kodeksa VII sadaļas 3.nodaļa „Muitas parāda summas samaksa". No Muitas kodeksa 218.panta trešās daļas, 220.panta pirmās daļas, 221.panta pirmās daļas, 232.panta pirmās daļas, kā arī 78.panta pirmās daļas izriet, ka tikai no brīža, kad parādnieks nav ievērojis lēmumā noteikto termiņu muitas nodokļu samaksai, muitas jomā ir aprēķināma nokavējuma nauda par papildus aprēķinātajiem muitas nodokļiem. Ievērojot minēto, nokavējuma nauda par muitas nodokli var tikt aprēķināta tikai gadījumā, ja pieteicēja līdz 2008.gada 23.aprīlim nebija nomaksājusi muitas nodokli. Līdz ar to lēmums daļā, ar kuru pieteicējai noteikta ar muitas nodokli saistītā nokavējuma nauda Ls 29,46 apmērā, ir prettiesisks un atceļams.

[3.4] Pieteicēja uzskata, ka ievestajām precēm ir piemērojama samazināta akcīzes nodokļa likme vai atbrīvojums no akcīzes nodokļa, jo tās netika izmantotas kā kurināmais vai degviela. Savukārt Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka akcīzes nodoklis piemērojams, jo preču ievešana nav veikta atbilstoši Ministru kabineta 2005.gada 28.jūnija noteikumu Nr.485 „Kārtība, kādā atsevišķiem naftas produktiem piemēro samazinātu akcīzes nodokļa likmi vai atbrīvojumu no akcīzes nodokļa" (turpmāk – Noteikumi Nr.485) normām.

Saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 18.panta pirmās daļas 1.punktu Ministru kabineta noteiktajā kārtībā no akcīzes nodokļa ir atbrīvoti naftas produkti, kurus izmanto citiem mērķiem, nevis par degvielu vai kurināmo. Atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli" pārejas noteikumu 18.punktam (pēc grozījumiem 2006.gada 19.decembrī) Noteikumi Nr.485 bija piemērojami līdz jaunu Ministru kabineta noteikumu spēkā stāšanās dienai, bet ne ilgāk kā līdz 2007.gada 1.jūlijam. Tādējādi laikā, kad pieteicēja deklarēja preces – 2007.gada augustā – Noteikumi Nr.485 nebija spēkā, jo tie zaudēja spēku ar 2007.gada 1.jūliju. Savukārt jaunie šo jautājumu regulējošie Ministru kabineta noteikumi Nr.525 stājās spēkā 2007.gada 17.augustā.

Ņemot vērā minēto, pieteicējai deklarējot preces 2007.gada 2. un 14.augustā, nebija spēkā Ministru kabineta noteiktas kārtības, kādā no nodokļa tiek atbrīvoti naftas produkti, kurus saskaņā ar šā panta trešās daļas nosacījumiem piegādā un izmanto citiem mērķiem, nevis par degvielu vai kurināmo. Līdz ar to spēkā bija nosacījums, ka deklarētais naftas produkts ir jāpiegādā un jāizmanto citiem mērķiem, nevis par degvielu vai kurināmo, bet importētājam nebija saistoši citi noteikumi (ka nepieciešams saņemt izziņu naftas produktu izmantošanai citiem mērķiem un ka tiem atbilstoši tehnisko noteikumu vai standartu prasībām ir jābūt iepildītiem slēgtā iepakojumā, kura tilpums nepārsniedz 10 litrus, un sagatavotiem realizācijai). Tā kā lēmums daļā par akcīzes nodokļa noteikšanu ir pamatots ar apsvērumiem, ka nav izpildīti nosacījumi, kuri nebija piemērojami, dienesta pieļautais procesuālais pārkāpums – nepareizs lēmuma pamatojums – ir tik būtisks, ka tas ir ietekmējis lēmuma rezolutīvo daļu par akcīzes nodokļa noteikšanu.

Minētais apstāklis ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai. Vienlaikus, ievērojot Administratīvā procesa likuma 253.panta sestajā daļā paredzēto, konkrētā situācija nevar iztikt bez attiecīga tiesiskā regulējuma – pieteicējai nelabvēlīga administratīvā akta, kas uzliek pienākumu samaksāt atbilstošus nodokļus. Savukārt administratīvais akts ar sodošo raksturu – par ar nodokli saistītā soda nauda un nokavējuma nauda – nav uzskatāms par nepieciešamu tiesisko regulējumu. Konkrētajā gadījumā pieteicējai papildu nosakāmo nodokļu apmērs nav nosakāms uz vienkārši veicamu aprēķinu pamata, bet tas ir saistīts ar padziļinātu pieteicējas grāmatvedības dokumentu izvērtēšanu, kā arī audita materiālu pārbaudi. Minēto iemeslu dēļ dienestam šajā lietā jāveic jauna pieteicējas nodokļu pārbaude un atceltā administratīvā akta vietā jāizdod jauns administratīvais akts.

[3.5] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (redakcijā, kas bija spēkā preču deklarēšanas laikā) 2.panta otrās daļas 3.punktu saimnieciskās darbības ietvaros veiktie ar pievienotās vērtības nodokli apliekamie darījumi ir preču imports. Ņemot vērā, ka atbilstoši panta astotajai daļai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu vērtībā ir iekļaujams arī aprēķinātais akcīzes nodoklis, dienesta lēmums atceļams arī daļā par pievienotās vērtības nodokli un ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu.

[3.6] Dienests konstatējis, ka ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā pieteicēja nav pilnā apmērā iekļāvusi SIA „LDZ Cargo" rēķinos par sniegtajiem transporta pakalpojumiem uzrādītās izmaksas par precēm, kas deklarētas ar vienotajiem administratīvajiem dokumentiem.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta daļas 3.punkts uzskaita izmaksas, kuras apliekamas ar pievienotās vērtības nodokli preču importa gadījumā – preču muitas vērtība, transporta pakalpojumu vērtība no ES robežas līdz kravas saņēmējam vai līdz pirmajai pārkraušanas vietai un nodokļu maksājums. Izmaksas par tukšās cisternas nosūtīšanu preču nosūtītājam un izmaksas par vagona padošanas un novākšanas saraksta izgatavošanu nav uzskatāmas par izmaksām par preču transportēšanu ES teritorijā, jo preču piegāde ir uzskatāma par pabeigtu līdz ar tās nogādāšanu preču saņēmējam vai preču pārvadājuma pavaddokumentos norādītajai pirmajai preču pārkraušanas vietai Latvijas Republikas muitas teritorijā. Attiecīgi tie ar preci saistītie pakalpojumi, kuri tiek sniegti pēc piegādes pabeigšanas, nav attiecināmi uz preces piegādi un ieskaitāmi apliekamās piegādes izmaksās. Turklāt tukšo cisternu nosūtīšana atpakaļ piegādātājam un vagona padošanas un novākšanas saraksta izgatavošana laika ziņā var notikt ilgāku laika periodu vēlāk, kad nodokļu maksātājs jau ir nokārtojis visus nodokļu maksājumus, kuri bija saistīti ar preces piegādi. Tādēļ lēmums daļā par papildu nodokļu noteikšanu, ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu par SIA „LDZ Cargo" rēķiniem ir prettiesisks un atceļams.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, kurā atcelts dienesta lēmums un uzdots atkārtoti izlemt jautājumu par nodokļu noteikšanu pieteicējai. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tiesa, nosakot muitas nodokļa nokavējuma naudas apmēru, kļūdaini nav ņēmusi vērā, ka Muitas kodekss neregulē nokavējuma naudas aprēķināšanu muitas parāda rašanās gadījumā, un tādēļ kļūdaini nav piemērojusi likuma „Par nodokļiem un

nodevām" normas.

[4.2] Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Augstākās tiesas 2013.gada 28.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-120/2013, jo tajā izdarīti secinājumi attiecībā uz Muitas kodeksa 202.-205., 210, 211. un 220.pantu, bet izskatāmajā lietā piemērojusi Muitas kodeksa 201.pantu.

[4.3] Tiesa kļūdaini secināja, ka dienesta lēmums attiecībā uz akcīzes nodokļa noteikšanu pamatots ar Noteikumu Nr.485 nosacījumiem, jo lēmums pamatots ar likuma „Par akcīzes nodokli" 14.panta pirmās daļas 3.punktu un 5.panta otro daļu. Nepastāvot Ministru kabineta noteikumiem par naftas produktu atbrīvošanu no akcīzes nodokļa, bija piemērojama vispārīgā norma akcīzes nodokļa noteikšanai.

[4.4] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu nodokļu revīzijas atzinums var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja uzsākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu, tādēļ nav pamata veikt jaunu pieteicējas nodokļu pārbaudi.

[4.5] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta astoto daļu un 7.panta pirmās daļas 2.punktu, jo nav nozīmes, ka vagoni tiek padoti un tukšās cisternas nosūtītas preču nosūtītājam pēc preču piegādes pabeigšanas, jo arī citi izdevumi, kas saistīti ar preces izkraušanu, glabāšanu, ekspertīzi, šķirošanu būs sniegti pēc piegādes pabeigšanas un tiks aplikti ar 0 procentu likmi, bet deklarēšanas brīdī tiem piemērojams pievienotās vērtības nodoklis.

Motīvu daļa

[5] Muitas kodekss un tā īstenošanas regula neparedz 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 (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2003.gada 16.oktobra sprieduma lietā C-91/02 17.-21.punktu*). Tādējādi ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa, kas noteic, ka nokavējuma naudas saistība rodas ar nodokļa saistības neizpildīšanas brīdi – pamatparāda rašanos (*sk. arī Augstākās tiesas 2014.gada 25.marta spriedumu lietā Nr.SKA-41/2014*).

[6] Administratīvā procesa likuma 67.panta otrās daļas 6.punkts noteic, ka rakstveida administratīvajā aktā jābūt ietvertam pamatojumam. Pienākums pamatot administratīvo aktu sakņojas tiesiskas valsts principā. Ietvert pamatojumu nozīmē atklāt konstatētos faktiskos apstākļus un to sasaisti ar piemērojamām tiesībām, kurus iestāde ņēmusi vērā, izlemjot uzlikt pienākumu vai piešķirt, apstiprināt vai noraidīt adresāta tiesības. Pamatojums ļauj tiesai pārbaudīt, vai iestādes lēmums nav patvaļīgs. Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 3.punkts paredz, ka tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības.

[7] Tiesa atzinusi, ka pārsūdzētais administratīvais akts daļā par akcīzes nodokļa noteikšanu ir pamatots ar apsvērumiem, ka nav izpildīti Noteikumu Nr.485 (kuri preču deklarēšanas laikā nebija spēkā) nosacījumi.

Nodokļa noteikšana lēmumā ir pamatota ar faktisko apstākli, ka pieteicēja ieveda vidējo eļļu, kas paredzēta citām vajadzībām, un attiecīgu tiesību normu, kas noteica preces aplikšanu ar nodokli – likuma „Par akcīzes nodokli" 5.panta otro daļu. Nodokļa likmes piemērošana pamatota ar 14.panta pirmās daļas 3.punktu, jo šai eļļai piemēro nodokli, kāds noteikts petrolejai, tās aizstājējproduktiem un komponentiem (sk. likuma pielikuma 3.3.apakšpunktu).

Noteikumu Nr.485 nozīme atklājas argumentos par to, vai ir pareizi pieteicējas apsvērumi, ka precēm ir piemērojams atbrīvojums no akcīzes nodokļa, jo tās netika izmantotas kā kurināmais vai degviela.

[8] Likuma „Par akcīzes nodokli" 18.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka Ministru kabineta noteiktajā kārtībā no nodokļa ir atbrīvoti naftas produkti, kurus saskaņā ar šā panta trešās daļas nosacījumiem piegādā un izmanto citiem mērķiem, nevis par degvielu vai kurināmo. Tas nozīmē, ka likumdevējs ir izlēmis atbrīvot no akcīzes nodokļa noteiktus naftas produktus, bet atbrīvojuma saņemšanai nepieciešamo kārtību deleģējis noteikt Ministru kabinetam.

[9] Tiesa secinājusi, ka dienestam nebija pamata atsaukties sava lēmuma pamatojumā uz Noteikumiem Nr.485, jo tie nebija spēkā esoši. Šāds secinājums atbilst likuma „Par akcīzes nodokli" pārejas noteikumu 18.punkta tekstam, kurā noteikts, ka līdz jaunu Ministru kabineta noteikumu spēkā stāšanās dienai, bet ne ilgāk kā līdz 2007.gada 1.jūlijam piemērojami Noteikumi Nr.485, ciktāl tie nav pretrunā ar šo likumu. Šāds termiņš noteikts, jo likumdevējs uzdevis Ministru kabinetam līdz 2007.gada 1.jūlijam izdot jaunus noteikumus. Tātad 18.punkta mērķis ir nodrošināt likumpakārtotā tiesiskā regulējuma turpināšanos arī likuma izmaiņu gadījumā. Ministru kabineta darbības dēļ likumdevēja uzdevums netika izpildīts noteiktajā termiņā. Šādu situāciju likumdevējs nevarēja paredzēt, nosakot termiņu, tādēļ 18.punkta tekstuālais tvērums sašaurināms līdz tā jēgai, t.i., ka likumpakārtotais regulējums, ciktāl tas atbilst likumam, paliek spēkā tik ilgi, kamēr Ministru kabinets izdod jaunu. Tādējādi secināms, ka arī 2007.gada augustā, kad pieteicēja ieveda lietā aplūkojamo preci, bija spēkā Noteikumi Nr.485, ciktāl tie nebija pretrunā ar likumu.

Tādējādi tiesas secinājums, ka Noteikumi Nr.485 nebija spēkā un tādēļ nebija piemērojami, nav pareizs. Tiesai jāvērtē dienesta lēmuma pamatojums, kas skar atteikšanos piemērot pieteicējai nodokļa atbrīvojumu, jo tā nav izpildījusi Noteikumu Nr.485 prasības.

[10] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta astotā daļa noteic, ka preču importa darījumos ar nodokli apliekamajā vērtībā iekļauj importēto preču muitas vērtību, preču transporta pakalpojuma vērtību no Eiropas Savienības robežas līdz preču saņēmējam (vai preču pārvadājuma pavaddokumentos norādītajai pirmajai preču pārkraušanas vietai Latvijas Republikas muitas teritorijā), aprēķināto muitas nodokli, aprēķināto akcīzes nodokli, citus aprēķinātos nodokļus un nodevas, ja to paredz konkrētie normatīvie akti, izņemot pievienotās vērtības nodokli, kā arī iekļauj šā likuma 7.panta pirmās daļas 2.punktā minēto pakalpojumu vērtību, ja tā nav iekļauta muitas vērtībā. Atbilstoši 7.panta pirmās daļas 2.punktam ar nodokli apliekamajā vērtībā iekļauj transporta, ekspedīcijas, preču uzglabāšanas, iekraušanas, izkraušanas, ekspertīzes un šķirošanas pakalpojumus. Tādējādi tiesas secinājums par preces transporta izmaksu neieskaitīšanu apliekamās piegādes izmaksās nav pareizs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 2.punktu, 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts, un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J.Neimanis

Tiesnese V.Kakste

Tiesnese I.Skultāne