NORAKSTS

Lieta Nr. A 42168305
SKA – 404/2008

S P R I E D U M S

Rīgā 2008.gada 16.oktobrī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore I.Skultāne
senatore J.Briede
senators A.Guļāns

piedaloties pieteicēja *K.L.* pārstāvjiem *J.Z.* un *A.R.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Leldei Rinčai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *K.L.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 9.decembra lēmuma Nr.19./33228 atcelšanu, sakarā ar *K.L.* kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 28.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Muitas pārvalde, veicot pēcmuitošanas pārbaudi, konstatējusi, ka *K.L.* laikā no 2001.gada 23.septembra līdz 2003.gada 9.martam ievedis Latvijas Republikā dažādas preces – vīriešu un sieviešu apģērbus, apavus, ādas izstrādājumus u.c. Preces ievestas no Lietuvas Republikas caur Rucavas muitas kontroles punktu 0413, preces netika deklarētas muitas iestādēs. Muitas pārvalde arī konstatējusi, ka minētajā laika periodā pieteicējs noformējis septiņas eksporta deklarācijas, kurās kā preču nosūtītājs norādīts Lietuvas uzņēmums *Vaido Jankauska restoranas „Du Broliai”*, bet preču saņēmējs – fiziska persona *K.L.*. Kopējā preču vērtība bijusi 164 902,85 Lietuvas liti. Visos preču rēķinos pievienotās vērtības nodokļa likme norādīta 0%. Eksporta deklarācijas ir noslēgtas

muitas punktā Būtiņģe, tātad preces ir izvestas no Lietuvas Republikas muitas teritorijas. Par daļu no precēm pieteicējs norēķinājies skaidrā naudā. Pēc vienas eksporta deklarācijas noformēšanas pieteicējs ir iebraucis Latvijā, šķērsojot Rucavas robežkontroles punktu.

Tā kā Latvijā ievestās preces netika deklarētas, kā arī netika veikti muitas maksājumi, pieteicējs pārkāpis Muitas likuma 20.panta piekto daļu, 133.panta pirmo daļu (redakcijās, kas bija spēkā no 1997.gada 1.jūlija līdz 2004.gada 30.aprīlim) un likuma „Par muitas nodokli (tarifiem)" 37.pantu (spēkā no 1994.gada 1.decembra līdz 2003.gada 31.augustam).

Ņemot vērā konstatēto, Muitas pārvalde aprēķinājusi pieteicējam Muitas parāda maksājumus un soda naudu: pievienotās vērtības nodokli Ls 6611,15 un soda naudu Ls 6611,15, ievedmuitas nodokli Ls 9627,85 un soda naudu Ls 9627, 85, kopā Ls 32 478,00 (Muitas pārvaldes 2004.gada 18.jūnija lēmums Nr.269).

[2] Izskatījusi pieteicēja sūdzību par Muitas pārvaldes lēmumu, Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālā iestāde ar 2004.gada 4.oktobra lēmumu Nr.1-5/220 atstājusi to negrozītu. Kurzemes reģionālā iestāde noraidījusi *K.L.* sūdzību daļā par soda naudas samazināšanu. Lēmumā Kuzemes reģionālā iestāde norādījusi, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]panta otrās daļas 2.punktu teritoriālo iestāžu vadītājiem ir tiesības samazināt uzlikto soda naudu, ja samazinājuma summa nepārsniedz Ls 1000. Pieteicēja gadījumā šī summa ir Ls 16 239,00.

[3] Izskatījis pieteicēja sūdzību par Kurzemes reģionālās iestādes lēmumu, Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2004.gada 9.decembra lēmumu Nr.19/33228 atstājis to negrozītu.

[4] Pieteicējs iesniedzis pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu. Pieteikumā norādīts, ka preču saņēmējs (pieteicējs) nav atbildīgs par darbībām ar precēm un muitas maksājumu parādu, kas radies citām personām, ievedot preces Latvijas Republikas muitas teritorijā. Preču saņēmēja norādīšanai deklarācijā ir tikai informatīvs nolūks, kas norāda tikai preču gala patērētāja atrašanās vietu, nevis par muitas maksājumiem atbildīgo personu. Eksporta deklarācijā norādītais deklarētājs ir *S.Daugelos IJ Smilginiu K.Kvietiniu – Dauparu Se. Klaipeda*. Valsts ieņēmumu dienests, pareizi atsaucoties uz Muitas likuma 133.pantu, nav noskaidrojis, kuram muitas procesā iesaistītajam subjektam bija pienākums to darīt

konkrētajā gadījumā. Pieteicējs arī norādījis, ka Valsts ieņēmumu dienests nav pamatojis, kāpēc uzskata, ka viņš kādu pilnvarojis kārtot muitas lietas.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2006.gada 22.decembra spriedumu daļēji apmierinājusi pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu, atcēlusi šo lēmumu daļā par pieteicējam aprēķināto soda naudu un uzlikusi pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam izskatīt jautājumu par iespējamo soda naudas samazināšanu, noraidījusi pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu daļā par pieteicējam aprēķināto ievedmuitas nodokli Ls 9627, 85 un pievienotās vērtības nodokli Ls 6611,15. Tiesa spriedumu pamatojusi ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Pieteikumā norādītie argumenti uzskatāmi par nepamatotiem, jo eksports un imports, lai gan ir starptautiskā tirdzniecības procesa secīgās stadijas, pakļaujas dažādu valstu jurisdikcijai, un par katru no šīm stadijām ir atbildīgs cits tiesību subjekts. Eksports pakļaujas preces pārdevējas (nosūtītājas) valsts jurisdikcijai, imports - preces pircējas (saņēmējas) valsts jurisdikcijai, un atbildība par importa procedūru ievērošanu, ir importētājam (saņēmējam), jo tieši šīs valsts teritorijā preces tiek izlaistas brīvam apgrozījumam.

Eksporta deklarācijās kā preču eksportētājs norādīta Lietuvas firma *V.J.* restorāns „Du broliai", bet pieteicējs ir norādīts kā preču saņēmējs. Šajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes tam, kura konkrēta persona deklarējusi preces eksportam un noformējusi eksporta deklarāciju.

[5.2] Likuma „Par muitas nodokli (tarifiem)" 1.panta otrā daļa, uz kuru atsaucies pieteicējs, nenoteic, ka ievedmuitas nodokli maksā tās fiziskās personas, kuras preču ievešanu veic fiziski. Tādēļ nepamatots ir pieņēmums, ka nodokļa maksātājs un faktiskais preces ievedējs visos gadījumos ir viena un tā pati persona. No Muitas likuma 171.panta pirmās daļas un 1.panta septiņpadsmitās daļas var secināt, ka par ievedmuitas nodokļa samaksu ir atbildīga persona, kura veikusi darbības preču ievešanai Latvijas muitas teritorijā. Lietā nav strīda par to, ka ievešanai Latvijas Republikā domātās preces Lietuvas Republikā iegādājies pieteicējs, tādējādi viņš ir arī preču saņēmējs Latvijas Republikas muitas teritorijā. Tas izriet arī no citām tiesību normām – Muitas likuma 22.panta, Ministru kabineta 1998.gada 16.jūnija noteikumu Nr.227 „Kārtība, kādā fiziskās personas pārvieto preces pāri muitas robežai" (turpmāk – noteikumi Nr.227) 1.1.apakšpunkta un 11.punkta.

[5.3] Nepamatots ir pieteicēja arguments, ka Latvijas Republikā par muitas formalitātēm un saistībām ir atbildīga cita nekonkretizēta persona. Tiesas rīcībā nav neviena pierādījuma, kas norādītu, ka darbības preču ievešanai Latvijas Republikas muitas teritorijā veica citas personas, nevis pieteicējs. No pirkuma pārdošanas darījumiem, kurus Lietuvā noslēdzis pieteicējs, var secināt, ka darījumi notikuši bez starpniekiem. Turklāt preču pārdošanas rēķinos un pakārtoti eksporta deklarācijās norādītais preču piegādes nosacījums „EXW Palanga" paredz vismazāko pārdevēja atbildību. Turklāt tas, ka preces ar transporta līdzekli *Mercedes Benz 500* ar valsts reģistrācijas Nr.*/dzēsta numura zīme/* pāri robežai transportējis pieteicējs, atbilst „EXW" noteikumu būtībai – preču pārdevējs un nosūtītājs neatbild par preču transportēšanu, tā gulstas uz pieteicēju.

[5.4] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta pirmās daļas 2.punkta, 1.panta 17.punkta, Muitas likuma 30.panta secināms, ka šo normu izpratnē pieteicējs ir preces importētājs, kuram par muitas teritorijā ievestajām precēm jāveic pievienotās vērtības nodokļa samaksa. Turklāt lietā ir konstatēts, ka preces muitas kontrolei un citām muitas lietām Latvijas Republikā netika pakļautas, tajā pašā laikā preces pastāvīgi palika Latvijā, un pieteicējs ar tām rīkojās kā ar Latvijas preču statusu ieguvušām precēm.

[5.5] Izskatot jautājumu par lietā esošo pierādījumu – četru muitas deklarāciju kā viltotu izslēgšanu no pierādījumiem, secināms, ka konkrētajā gadījumā eksperti nav konstatējuši pazīmes, kas liecinātu par pieteicēja paraksta atdarināšanu. Tādējādi šis pieteicēja lūgums ir nepamatots. Attiecībā uz trīs citu muitas deklarāciju izslēgšanu no pierādījumiem (kas pēc pieteicēja ieskata neattiecas uz lietu), secināms, ka Valsts ieņēmumu dienests visos lēmumos ir atsaucies uz šiem dokumentiem, tātad ir attiecinājis tos uz konkrēto lietu. Līdz ar to arī šis lūgums ir noraidāms.

[5.6] Pārbaudot pārsūdzētā lēmuma atbilstību procesuālajiem un formālajiem priekšnoteikumiem daļā par pieteicējam aprēķināto muitas maksājumu parādu – ievedmuitas nodokli un pievienotās vērtības nodokli – secināms, ka pārsūdzētais lēmums izdots ievērojot minētos priekšnoteikumus, atbilst tajā norādītajām procesuālajām un materiālajām tiesību normām un vispārējiem tiesību principiem. Tādēļ Valsts ieņēmumu dienests pamatoti noteica pieteicējam ievedmuitas nodokļa parādu Ls 9627,85 un pievienotās vērtības nodokļa parādu Ls 6611,15.

[5.7] Pārbaudot lēmumu daļā par pieteicējam aprēķināto soda naudu, secināms, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti nav vērtējis pieteicēja lūgumu samazināt aprēķināto soda naudu. Šādu lūgumu izvērtējusi vienīgi Valsts ieņēmumu dienesta

Kurzemes reģionālā iestāde, norādot, ka tās kompetencē nav izlemt par tāda apmēra soda naudas samazināšanu, ka šādu lūgumu var izlemt vienīgi Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors. Tādēļ tiesa nevar pārbaudīt pārsūdzētā lēmuma pamatotību un tiesiskumu daļā par pieteicējam aprēķināto soda naudu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]panta pirmajai daļai.

[6] Izskatījusi *K.L.* apelācijas sūdzību un Valsts ieņēmumu dienesta pretapelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2008.gada 28.februāra spriedumu noraidījusi *K.L.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Tā kā pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums attiecībā uz pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu daļā par aprēķināto ievedmuitas nodokli un pievienotās vērtības nodokli ir pareizs un pietiekams, tiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai.

[6.2] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs ir iegādājies preces Lietuvas Republikā un tās saņēmis Latvijas Republikā. Tādēļ nav nozīmes pieteicēja apelācijas sūdzībā norādītajam par to, kā vērtējami apstākļi par preču transportēšanu ar automašīnu *Mercedes Benz 500*, pieteicēja fizisku atrašanos vai neatrašanos Lietuvas Republikā un robežas šķērsošanu, kā arī par to, ka fiziski citas personas transportēja un kārtoja muitas lietas. Tas, vai pieteicējs bija atbildīgs par muitas maksājumu veikšanu, kā arī citu procedūru un saistību izpildi, ir izvērtēts pirmās instances tiesas spriedumā.

[6.3] Attiecībā par it kā viltoto eksporta deklarāciju izslēgšanu no pierādījumiem, secināms, ka no eksperta atzinuma izriet, ka parakstus deklarācijas 50.ailē nav izpildījis pieteicējs. Tas nav pamats, lai deklarācijas pilnībā izslēgtu no rakstveida pierādījumiem. Konkrētās eksporta deklarācijas ir pierādījums preču ievešanai Latvijas Republikā, jo tās tika noformētas par reāli pastāvošām precēm, kas pirktas konkrētā uzņēmumā un ir norādītas attiecīgajos rēķinos. Konkrētajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes apstāklim, kura konkrēta persona deklarējusi preces eksportam un noformējusi deklarācijas. Tā kā pieteicējs ir norādīts kā preču saņēmējs, ir pircis preces, apmaksājis rēķinus un faktiski preces saņēmis, iepriekš minētie apstākļi ļauj secināt, ka pieteicējs ir atbildīgs par to muitas procedūru un saistību izpildi, kas pieteicējam bija jāveic ar ievestajām precēm Latvijas Republikā.

[6.4] Ņemot vērā pieteicēja izdarītā pārkāpuma apstākļus, var konstatēt pieteicēja – nodokļu maksātāja – vainu nodokļu likumu prasību pārkāpšanā vismaz neuzmanības formā. Pieteicējam vajadzēja un viņš varēja paredzēt sekas izdarītajam pārkāpumam.

Pārkāpuma raksturs liecina par nodokļu bāzes samazināšanu, kas ir pamats iestādei piemērot soda naudu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajā daļā paredzētajā apmērā. Attiecībā uz piemēroto soda naudas apmēru nevar konstatēt acīmredzamu nesamērību, tādēļ Valsts ieņēmumu dienesta lēmums papildus aprēķināt soda naudu un nesamazināt to likumā atļautajos ietvaros, ir pareizs. Pirmās instances tiesas spriedums daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu daļā par aprēķināto soda naudu nav tiesisks un pamatots.

[7] Par apgabaltiesas spriedumu *K.L.* iesniedzis kasācijas sūdzību.

[7.1] Pieteicējs norādījis, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par muitas nodokli (tarifiem)" 1.panta otro daļu. No noteikumu Nr.227 11.punkta izriet, ka fiziskā persona nav tiesīga un nevar ievest preces Latvijas Republikā iekams tā nav samaksājusi likumā noteiktos muitas maksājumus. Preču ievešana bez attiecīgu muitas maksājumu samaksas ir pieļaujama tikai pie nosacījuma, ja fiziskā persona ir iesniegusi muitas iestādē attiecīgu galvojumu saskaņā ar Muitas likuma 29.pantu. No tā izriet, ka atbildīga par muitas maksājumu izpildi ir persona, kura tieši veic pārvietošanu pāri muitas robežai. No Civillikuma 987.panta secināms, ka pircējs kļūst par kustamas lietas īpašnieku tikai ar preces nodošanu. Tas nozīmē, ka pieteicējs īpašuma tiesības uz precēm varēja iegūt tikai saņemot tās. Pretējā gadījumā pieteicējam tiek uzlikts pienākums veikt muitas maksājumus par precēm, kuras pieder citai personai.

[7.2] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi Muitas likuma 1.panta septiņpadsmito daļu. Šajā normā preces pārvietošana pāri muitas robežai ir nevis darbību kopums, lai preces no vienas valsts nogādātu otras valsts teritorijā esošajam preču saņēmējam, bet tās ir darbības (organizatoriskās un dokumentus sagatavojošās darbības, tajā skaitā, preču deklarēšana un muitas maksājumu izpilde), kas personām jāveic, lai preces pārvietotu pāri konkrētai muitas robežai.

[7.3] Nepamatoti piemērojot noteikumu Nr.227 1.1.apakšpunktu, apgabaltiesa nav piemērojusi šo noteikumu 11. un 12.punktu. No tā secināms, ka preču ievešana Latvijas Republikā bez attiecīgi samaksātiem muitas maksājumiem nemaz nebija iespējama, jo šādu iespēju tajā laikā spēkā esošie normatīvie akti nepieļāva. Preču atrašanās Latvijas Republikā prezumē muitas maksājumu izdarīšanas faktu, ko tiesa vispār nav vērtējusi spriedumā. Pienākuma uzlikšana pieteicējam samaksāt muitas maksājumus pēc tam, kad preces jau atradās Latvijas Republikā ir pretrunā ar normatīvajiem aktiem, kas nosaka kārtību, kādā fiziskās personas ieved preces Latvijā. No tā arī secināms, ka pieteicējam nepamatoti uzlikts pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokli.

[7.4] Apgabaltiesa nepamatoti nav piemērojusi Administratīvā procesa likuma 263.pantu un nepareizi interpretējusi 300.pantu. Tā kā pieteicējs apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja daļā, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 263.panta otrajai daļai spriedums pārējā daļā stājās spēkā 2007.gada 13.janvārī. Tādēļ Valsts ieņēmumu dienesta iesniegtā pretapelācijas sūdzība, kas iesniegta tikai 2007.gada 25.janvārī, uzskatāma par paskaidrojumu par pieteicēja apelācijas sūdzību. Apgabaltiesa nepamatoti ņēmusi vērā Senāta judikatūru, taču tiesvedībai kasācijas un apelācijas instancē ir atšķirīgi mērķi un sekas.

[7.5] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantu. Lai piemērotu šo tiesību normu, jākonstatē objektīvi apstākļi – vai nodokļu maksātājs ir iesniedzis deklarācijas vai nodokļu aprēķinus, vai iesniegtajās deklarācijās ir samazināta nodokļu bāze, un vai nodokļu maksātājs to ir darījis, pārkāpdams nodokļu likumus. Administratīvā rajona tiesa un apgabaltiesa ir konstatējusi, ka Latvijas Republikā ievestās preces nav tikušas deklarētas. Tādējādi konkrētie lietas apstākļi ir būtiski atšķirīgi no tiem apstākļiem, kas aprakstīti 32.panta pirmajā daļā.

[8] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesa nav pieļāvusi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

[9] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvji uzturēja kasācijas sūdzību, bet Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve pauda viedokli, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots.

Motīvu daļa

[10] Nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa prettiesiski pieņēmusi izskatīšanai Valsts ieņēmumu dienesta pretapelācijas sūdzību.

Administratīvā procesa likuma 300.panta pirmā daļa paredz, ka par apelācijas sūdzību administratīvā procesa dalībnieks var iesniegt pretapelācijas sūdzību. Savukārt panta otrā un trešā daļa noteic pretapelācijas sūdzības iesniegšanas kārtību un termiņu. Proti, pretapelācijas sūdzība ir jāiesniedz 30 dienu laikā no dienas, kad nosūtīts apelācijas sūdzības noraksts, un tai jāatbilst šā likuma 289., 292., 293. un 294.panta noteikumiem. Minētās tiesību normas noteic tiesības iesniegt apelācijas sūdzību, tās saturu un robežas, kā arī norakstu iesniegšanu. Uz pretapelācijas sūdzību netiek

attiecināts 290.pants, kas citastarp paredz, ka apelācijas kārtībā var pārsūdzēt spriedumu, kas nav stājies spēkā, un 291.pants par apelācijas sūdzības iesniegšanas termiņu (20 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas).

Senāta ieskatā no minētā regulējuma secināms, ka pretapelācijas sūdzība pēc savas būtības ir apelācijas sūdzība, kas tiek iesniegta kā procesa dalībnieka reakcija uz otra procesa dalībnieka apelācijas sūdzību un kurai likumdevējs ir paredzējis citu iesniegšanas termiņu - jau pēc apelācijas sūdzībai noteiktā iesniegšanas termiņa.

Lai arī 300.panta pirmajā daļā ir teikts, ka pretapelācijas sūdzību iesniedz par apelācijas sūdzību, uz ko norādījis kasators, Senāta ieskatā minētā norma nav tulkojama burtiski, bet saprātīgi un pēc jēgas. Procesa dalībnieks, kas nav apmierināts ar kādu tiesas spriedumu, iesniedz sūdzību par šo spriedumu, nevis par cita procesa dalībnieka sūdzību. Par cita procesa dalībnieka sūdzību, var sniegt paskaidrojumus (Administratīvā procesa likuma 299.pants).

Pretapelācijas sūdzības iesniegšanas iespējas jēgu, kā jau Senāts ir norādījis 2008.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-5/2008 10.punktā, uz kuru ir atsaukusies apgabaltiesa, ir izskaidrojis starpkaru perioda Senāts. Proti, nereti viena no pusēm apmierinās ar tiesas spriedumu vai lēmumu tikai tādēļ, ka otra puse to nepārsūdz. Par pretējās puses nodomu šai jautājumā tā uzzina tikai ar pārsūdzības noraksta saņemšanu, kas parasti notiek pēc likumā noteiktā pārsūdzības termiņa notecēšanas. Netaisni būtu atļaut vienam pārsūdzēt tiesas spriedumu tai daļā, ar kuru viņš nav apmierināts, bet otram, kurš spriedumu termiņā nav pārsūdzējis, neatļaut to tikai tādēļ, ka viņš apmierinātos ar spriedumu, ja arī pretējā puse to nepārsūdzētu. Šādos gadījumos izlīdzinošu taisnīgumu var atrast pretapelācijā, ja spriedums pārsūdzams apelācijas kārtībā (*sk. Senāta Civilā kasācijas departamenta 1938.gada 25.februāra lēmums. Publ.: Latvijas Senāta spriedumi (1918-1940). 14.sēj. Senāta Civilā kasācijas departamenta spriedumi (1937-1940). Faksimilizd. Rīga: Latvijas Republikas Augstākā tiesa, Senatora Augusta Lēbera fonds, 1998, 5513.-5514.lpp.*).

Minētais starpkaru perioda Senāta lēmums attiecas tieši uz pretapelācijas sūdzību, taču tajā izteiktās atziņas Senāts ir pieņēmis un attiecinājis arī uz pretsūdzību.

Senāta ieskatā, lemjot par sūdzības apjomu un robežām, nav nozīmes tam, vai tā ir pretapelācijas sūdzība vai pretsūdzība, kā arī atšķirībām starp apelācijas un kasācijas instances tiesas kompetenci un lietu izskatīšanas robežām šajās instancēs. Noteicošais ir tas, ka vienam procesa dalībniekam tiek dota atkārtota iespēja pārsūdzēt spriedumu vai tā daļu tāpēc, ka par šo spriedumu sūdzību iesniedzis cits procesa dalībnieks. Tādējādi

tiek nodrošināts taisnīgs līdzsvars sprieduma pārbaudei pēc abu procesa dalībnieku argumentiem.

Senāta ieskatā kasatora viedoklis, ka pretapelācijas sūdzības saturam būtu jābūt tajās pašās robežās kā apelācijas sūdzībai, nav loģisks, jo parasti tā sprieduma daļa, kuru pārsūdz cits procesa dalībnieks, pretapelācijas sūdzības iesniedzēju apmierina, kā tas ir arī konkrētajā lietā.

[11] Senāts atzīst, ka apgabaltiesas sprieduma argumentācija jautājumā par pieteicēja pienākumu maksāt ievedmuitas nodokli un pievienotās vērtības nodokli, ievērojot to, ka apgabaltiesa ir pievienojusies rajona tiesas sprieduma motivācijai, ir pareiza un pilnībā pietiekama. Tāpēc atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai Senāts tai pievienojas.

Savukārt izvērtējis kasācijas sūdzības argumentus par minēto jautājumu, Senāts secina, ka tie nav pamatoti un tāpēc neliecina par apgabaltiesas sprieduma prettiesiskumu, tālāk norādīto argumentu dēļ.

[11.1] Šajā lietā tiesas uzdevums bija pārbaudīt, vai pieteicējam bija jāmaksā muitas nodoklis un pievienotās vērtības nodoklis par precēm, kas tika ievestas Latvijā.

Likuma „Par muitas nodokli (tarifiem)" 1.panta otrā daļa noteica, ka muitas nodokli noteiktā kārtībā saskaņā ar šo likumu valsts budžetā iemaksā fiziskās un juridiskās personas, kas ieved Latvijas Republikā preces vai citus priekšmetus. Savukārt atbilstoši Muitas likuma (kas bija spēkā preču ievešanas laikā) 1.panta 17.punktam pārvietošana pāri muitas robežai ir darbības, kas veicamas preču ievešanai Latvijas Republikas muitas teritorijā vai izvešanai no šīs teritorijas jebkurā veidā.

Senāta ieskatā pieteicējs nepareizi izpratis apgabaltiesas spriedumu, uzskatot, ka tiesa par preču pārvietošanu pāri muitas robežai ir uzskatījusi visu to pasākumu kopumu, kas veicami, lai preces no nosūtītāja nogādātu līdz robežai un no robežas līdz saņēmējam. Visu preču iegādes procesu tiesa ir vērtējusi kopumā tādēļ, lai pareizi noteiktu, kura persona ir atbildīga par preču deklarēšanu un muitas maksājumu veikšanu. Novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, tiesa pareizi atzinusi, ka, nevis persona, kura fiziski ved preces pāri robežai, vai preces pārdevējs, bet tieši pieteicējs ir tā persona, kura muitas jomu regulējošo tiesību normu izpratnē ieveda preces, un tāpēc ir atbildīgs par preču deklarēšanu un muitas maksājumu veikšanu.

Pieteicējs atbilstoši Administratīvā procesa likuma 150.panta trešajai daļai nav iesniedzis pierādījumus, kas var būt zināmi tikai viņam, par to, ka muitas procedūru kārtošanu viņš būtu uzticējis veikt brokerim vai ka būtu vienojies ar preces pārdevēju

par tā atbildību muitas maksājumu kārtošanā, ievedot preces Latvijā. Kā konstatējusi tiesa, pārdevēja pienākumi preču piegādē atbilstoši eksporta deklarācijās izdarītajām atzīmēm „EXW Palanga" nozīmē to, pārdevēja vienīgais pienākums ir atdot preci pircējam vai tā pārstāvim, turklāt prece var atrasties pārdevēja ražotnē vai telpās. Atbilstoši Incoterms noteikumiem EXW (*EX WORKS*) neparedz pārdevēja atbildību par preces nogādāšanu līdz pircēja durvīm, kā tas, piemēram, ir, piemērojot DDP (*DOOR DELIVERY PAID, named place of destination*) noteikumus, kad pārdevējs atbild par preces nogādāšanu līdz saņēmēja durvīm un maksā arī muitas nodokļus *(sk. http://www.bzklogistics.net/lv/exw.html un http://www.bzklogistics.net/lv/ddp.html).* Ja pieteicējs uzskatīja, ka pārdevējs nepamatoti, pretēji viņu norunai eksporta deklarācijās iekļāvis atsauci uz „EXW" noteikumiem, tad šis jautājums bija risināms civiltiesiska strīda ceļā ar pārdevēju.

[11.2] Šajā lietā, lemjot par personas pienākumiem muitas jomā, nav nozīmes tam, no kura brīža pieteicējs kļūst par preces īpašnieku civiltiesiskā izpratnē, tāpēc pieteicējs nepamatoti atsaucas uz Civillikuma 987.pantu.

[11.3] Aplams ir pieteicēja apgalvojums, ka preču atrašanās Latvijas Republikas teritorijā atbilstoši noteikumu Nr.227 11. un 12.punktam prezumē muitas maksājumu samaksas faktu.

Pieteicējs pareizi ir norādījis uz likumā noteikto personas pienākumu pirms preču ievešanas nokārtot muitas maksājumus. Taču tas vien, ka tiesību normās noteikts šāds pienākums, nenozīmē, ka ikviena persona vienmēr šo pienākumu izpilda. Ja persona pretēji likumā noteiktajam ieved preces, tās nedeklarējot un neuzrādot muitai, ne vienmēr muitas iestādei ir iespējams uz robežas to konstatēt un preces aizturēt. Kā citā līdzīgā lietā atzinis Senāts, visu iespējamo muitas kontroles pasākumu neveikšana no muitas iestādes puses neatbrīvo personu no atbildības par izvairīšanos no preču pakļaušanas muitas kontrolei. Tas, ka tieši persona pati ir atbildīga par preču deklarēšanu, izriet no Muitas likuma 111.[1]panta un 179.panta pirmās daļas *(sk. Senāta 2007.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-402/2007 6.4.punktu).* Turklāt, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, atbilstoši Muitas likuma 115.pantam noteikta iespēja veikt muitas kontroli pēc preču izlaišanas. Proti, minētā norma noteic, ka pēc preču izlaišanas muitas kontroli var veikt jebkurā laikā, ja ir pamats uzskatīt, ka netiek ievērotas starptautisko līgumu un citu normatīvo aktu normas *(sal. Senāta 2006.gada 25.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-138/2006 16.punkts).*

[11.4] Kā atzīst Senāts, apgabaltiesa lietā ir piemērojusi atbilstošās tiesību normas un tās arī pareizi interpretējusi.

[12] Muitas likuma 19.panta otrā daļa noteica, ka fizisko un juridisko personu atbildība par muitas maksājumu pareizu un savlaicīgu nesamaksāšanu, par darbībām, kuru rezultātā muitas maksājumi nav samaksāti pilnā apjomā, kā arī par izvairīšanos no muitas maksājumu veikšanas iestājas saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām" un citiem normatīvajiem aktiem.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, uz kuras pamata pieteicējam noteikts pienākums samaksāt soda naudu, paredz: „Ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likuma prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs."

Senāts jau citā lietā par personas izvairīšanos pakļaut preces muitas kontrolei un muitas maksājumu veikšanas ir tulkojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un atzinis, ka izvairīšanās no muitas maksājumu veikšanas ir uzskatāma par nodokļa bāzes samazināšanu *(sk. Senāta 2008.gada 4.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-35/2008 12.2.punktu)*. Šajā lietā Senāts no minētās atziņas neatkāpjas, jo uzskata, ka muitas lietās likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa ir tulkojama kopsakarā ar Muitas likuma 19.pantu, kurš noteic tās darbības, par kurām iestājas 32.pantā paredzētā atbildība. Tādējādi secināms, ka izvairīšanās no muitas maksājumu veikšanas, kas saistīta ar preču nedeklarēšanu, ir nodokļu bāzes samazināšana līdz nullei.

Ņemot vērā minēto, Senāts uzskata, ka nav pareizs kasācijas sūdzības arguments par to, ka nebija pamata pieteicējam noteikt soda naudu, jo viņš deklarāciju vispār nav iesniedzis. Apgabaltiesa pareizi atzinusi, ka pieteicējam bija pienākums deklarēt ievestās preces un samaksāt muitas maksājumus. To nedarot, viņš ir pārkāpis nodokļu likumu prasības, izvairījies no nodokļu samaksas. Līdz ar to atbilstoši iepriekš minētajām tiesību normām viņam iestājas noteiktā atbildība.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{1}pants noteic atbildību par pavisam citu pārkāpumu, proti, par dokumentu - deklarācijas, pārskata vai nodokļu aprēķina - savlaicīgu neiesniegšanu, nevis par pašu nodokļu maksājumu nenomaksāšanu noteiktā apmērā. Līdz ar to Senāts uzskata, ka arī tie kasācijas sūdzības argumenti, kas attiecas uz soda naudu, nav pamatoti.

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 2008.gada 28.februāra spriedumu, bet *K.L.* kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne
Senatore	*(paraksts)*	J.Briede
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns

NORAKSTS PAREIZS

Senatore I.Skultāne

Rīgā 2008. gada 16.oktobrī