NORAKSTS
Lieta Nr.A42314105
SKA – 65/2008

S P R I E D U M S

Rīgā 2008.gada 29.februārī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētājs senators N.Salenieks
senatore V.Krūmiņa
tiesnese R.Vīduša

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Baltimports" pārstāvim *V.G.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Leldei Rinčai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Baltimports" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 13.maija lēmuma Nr.19/12934 atcelšanu daļā, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Baltimports" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 3.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2004.gada 17.novembrī pieteicēja SIA „Baltimports" noformēja muitas deklarāciju VAD IM4 0215/4 C 413526, norādot preci – cigaretes, kas satur krustnagliņas, un precēm tika piemērots Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kods 24022010.

2004.gada 22.novembrī Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas Muitas reģionālās iestādes Muitas noteikumu pārkāpumu novēršanas daļa veica minētās preces apskati, paņemot preču paraugus atbilstoša Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras koda noteikšanai.

2005.gada 11.janvārī Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas muitas reģionālās iestādes Tarifu daļas preču klasifikācijas eksperti izsniedza preces identifikācijas atzinumu, kurā norādīts, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Kombinēto nomenklatūru un Harmonizētās preču

aprakstīšanas un kodēšanas sistēmas skaidrojumiem precēm piemērojams Kombinētās nomenklatūras kods 24022090.

2005.gada 11.martā Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas muitas reģionālā iestāde pieņēma lēmumu Nr.3.2.1/2661 par muitas un citu nodokļu parādu, jo konstatēja, ka pieteicēja pilnībā nav nomaksājusi muitas maksājumus, un uzlika pienākumu pieteicējai papildus budžetā iemaksāt pievienotās vērtības nodokli Ls 2418,52, ievedmuitas nodokli Ls 13436,23 un soda naudu Ls 31709,50.

Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2005.gada 13.maija lēmumu Nr.19/12934 apstrīdēto lēmumu atstāja negrozītu daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 2418,52, ievedmuitas nodokli Ls 13 436,23 un soda naudu Ls 15 854,75, bet atcēla lēmumu daļā par piemēroto soda naudu Ls 15 854,75 nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa un ievedmuitas nodokļa apmērā.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu daļā par papildus aprēķinātajiem maksājumiem un soda naudu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2006.gada 28.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2007.gada 3.septembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Iespējams pievienoties pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai attiecībā uz tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1.1] 2004.gada 17.novembrī pieteicēja, noformējot muitas deklarāciju precei – cigaretēm, piemēroja Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodu 24022010 (cigāri, Manilas cigāri, cigarilli un cigaretes no tabakas vai tabakas aizstājējiem: cigaretes, kas satur tabaku: ar krustnagliņām), kā arī piemēroja ievedmuitas trešo valstu nodokļa likmi 10% apmērā. Saskaņā ar preces identifikācijas atzinumu pieteicējas ievesto preču paraugi atbilst Kombinētās nomenklatūras kodam 24022090 (cigāri, Manilas cigāri, cigarilli un cigaretes no tabakas vai tabakas aizstājējiem: cigaretes, kas satur tabaku: citādas). Noteiktās klasifikācijas pamatojums: Kombinētās nomenklatūras interpretācijas 1. un 6.vispārīgais noteikums, Kombinētās nomenklatūras kodu apraksti.

[4.1.2] Lietā nav konstatējams tiesiskās paļāvības principa pārkāpums. Starp likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un Administratīvā procesa likuma

10.pantu neveidojas tiesību normu kolīzija. Administratīvā procesa likuma 10.pants ir vispārējā tiesību norma, bet likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, kura paredz atbildību par nodokļu bāzes samazināšanu, ir speciālā tiesību norma. Vispārējā tiesību norma piemērojama tiktāl, ciktāl to neierobežo speciālā tiesību norma. Pieteicējai nebija pamata paļauties, ka preces deklarētas ar pareizo kodu, jo iestāde nebija veikusi nekādas pārbaudes. Tādēļ izskatāmajā gadījumā Administratīvā procesa likuma 10.pantā nostiprinātais tiesiskās paļāvības princips nav piemērojams.

[4.1.3] Par muitas deklarācijas saturu atbildīgs ir deklarētājs. Tā kā pieteicēja piemēroja nepareizo kodu un nepamatoti aprēķināja ievedmuitu 10% apmērā, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti veica muitas maksājumu pārrēķinu un konstatēja muitas parādu. Tādējādi saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu pamatoti pieteicējai noteica papildu nomaksai budžetā muitas nodokli un soda naudu, kā arī pievienotās vērtības nodokli un soda naudu.

[4.1.4] Valsts ieņēmumu dienesta pieļautais procesuālais pārkāpums administratīvā akta izdošanā attiecībā uz termiņu nav atzīstams par būtisku.

[4.2] Preces identifikācijas atzinums ir administratīvajā procesā iestādē pieņemts starplēmums, kas nav pārsūdzams atsevišķi no galīgā administratīvā akta. Šajā lietā atzinuma mērķis bija noskaidrot, vai pieteicēja konkrētam preču sūtījumam ir pareizi veikusi muitas procedūru. Savukārt izskatāmās lietas priekšmets ir Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmums par papildu nomaksai budžetā noteiktajiem maksājumiem, kas ir radījis tiesiskās sekas pieteicējai.

[4.3] Tieši pieteicējai bija jāpierāda preču koda piemērošanas pareizība, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina, ka deklarēto cigarešu sastāvā ir šī specifiskā sastāvdaļa – krustnagliņas, kas dod tiesības piemērot attiecīgo kodu un nodokļu likmi. Taču šādus dokumentus pieteicēja nav iesniegusi. Pieteicēja nav nodrošinājusi pierādījumus tam, ka, noformējot muitas deklarāciju, preču sūtījumam, ir piemērots pareizs Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kods un nodokļu likme. Tādējādi pieteicēja nav ievērojusi arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu.

[4.4] Argumentiem par to, kādēļ pieteicēja turpmākajiem preču sūtījumiem piemēroja preces identifikācijas atzinumā noteikto Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodu, izskatāmajā gadījumā nav nozīmes.

[5] Par apgabaltiesas spriedumu pieteicēja ir iesniegusi kasācijas sūdzību, kurā lūdz spriedumu atcelt daļā, ar kuru pieteicējai uzlikts pienākums samaksāt soda naudu, un nodot lietu jaunai izskatīšanai. Kasācijas sūdzībā norādīts tālāk minētais.

Soda naudas piemērošanai ir nepieciešams konstatēt personas vainu vismaz neuzmanības formā. Tas izriet arī no Senāta prakses, piemēram, 2005.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-4. Pretējā gadījumā tiek pārkāpts proporcionalitātes princips.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka, noformējot muitas deklarāciju, pieteicēja kļūdaini piemēroja nepareizu kombinētās nomenklatūras kodu. Tādējādi nebija pamats piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu. Minētās tiesību normas tiesai bija jāinterpretē pēc to mērķa, ko tiesa nav darījusi.

[6] Par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis paskaidrojumu, kurā kasācijas sūdzībai nepiekrīt, norādot, ka pieteicēja neatzīst savu vainu pārkāpuma izdarīšanā un no pierādījumiem lietā redzams, ka pieteicēja ražotājam bija lūgusi apstiprināt, ka cigarešu sastāvā ir krustnagliņas. Lietā pamatoti ir piemērotas tiesību normas, kuras kasācijas sūdzības iesniedzējs uzskata par lietā nepareizi piemērotām.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību saskaņā ar tajā minētajiem argumentiem. Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, uz kuras pamata Valsts ieņēmumu dienests noteica soda naudu, kas pieteicējai jāmaksā budžetā, paredz: ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi un 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.

No iepriekš minētā izriet, ka minētā tiesību norma par soda naudas piedziņu ir piemērojama arī muitas jomā, ja to regulējošos likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

[9] Senāts līdzšinējā praksē ir atzinis, ka, tulkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, papildu nodokļa aprēķināšana un soda naudas piemērošana ir vērtējama atsevišķi. Papildu nodokļa summa (nolūkā, lai valsts budžetā tiktu iemaksāta pareizā nodokļa summa) ir aprēķināma arī tad, ja tiek konstatēta objektīva nepareizība muitas vērtības

noteikšanā vai nodokļa likmes piemērošanā, arī nepastāvot deklarētāja vainai. Taču soda nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu piemērojama tikai gadījumos, ja konstatēta nodokļa maksātāja vaina (nodoms vai neuzmanība) likuma noteikumu neievērošanā, jo soda uzlikšana, nekonstatējot vainu vispār, pārkāpj proporcionalitātes principu (*sk. Senāta 2005.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-4 12. un 13.punktu un 2006.gada 28.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-70 14.punktu; arī Senāta 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā SKA-543 9.punktu*).

[10] Uz iepriekšējā punktā minētajām Senāta atziņām, atsaucoties uz Senāta 2005.gada 14.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-4, norādījis arī kasators. Taču Senāts uzskata, ka šīs lietas ietvaros, ņemot vērā konkrētos faktiskos apstākļus, minētās atziņas ir attīstāmas tālāk, ievērojot arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas atziņas (*sk. spriedumu lietā Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic pret Zviedriju; Janosevic pret Zviedriju*), kā arī ievērojot atziņas, kas ietvertas Senāta 2008.gada 18.februāra spriedumā lietā Nr.SKA-8. Proti, nodokļu tiesībās tiek pieļauta soda naudas uzlikšana uz objektīvu faktu pamata bez nepieciešamības sākotnēji konstatēt nodokļu maksātāja vainu. Šādu prezumpciju ietver arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, kas nosaka, ka nodokļu likumu prasību pārkāpums izraisa ne tikai papildu nodokļu aprēķinu, bet arī soda naudas piemērošanu.

Taču tad, ja konkrēti lietas apstākļi, kuri ir zināmi vai uz kuriem norāda pats nodokļu maksātājs, prasa soda naudas samazināšanu vai nepiemērošanu, piemēram, ja nodokļu maksātāja rīcība nav vainojama, ir pieļauta objektīva kļūda u.c., iestādei un tiesai ir jāvērtē šie apstākļi un jāpārbauda, vai tiešām ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina (nodoms vai neuzmanība) nodokļu likumu prasību pārkāpšanā. Ja vaina netiek konstatēta, nav pamata soda naudas piemērošanai.

Turklāt, kā izriet no Eiropas Kopienu tiesu judikatūras (*sk., piemēram, Eiropas Kopienu Pirmās instances tiesas 2005.gada 27.septembra sprieduma apvienotās lietās T-134/03 un T-135/03 135., 142.punktu; Eiropas Kopienu tiesas 2007.gada 13.septembra sprieduma lietā C-443/05 191.punktu*), lai izvērtētu, vai ir pieļauta rupja neuzmanība, ir jāņem vērā normu, kuru neizpildes gadījumā rodas muitas parāds, sarežģītība, kā arī tirgus dalībnieka pieredze un rūpība. Tirgus dalībnieka rūpība nozīmē to, ka, ja pastāv jebkādas šaubas par noteikumu, kuru neizpilde var radīt muitas parādu, pareizu piemērošanu, tirgus dalībniekam ir pienākums ievākt informāciju, lai šos noteikumus nepārkāptu.

[11] Kā izriet no apgabaltiesas sprieduma, pārbaudot pārsūdzētajā lēmumā aprēķināto nodokļu pamatparādu (šajā daļā apgabaltiesa ir pievienojusies rajona tiesas spriedumā

norādītajai motivācijai un šajā daļā spriedums ir stājies spēkā), tiesa ir vērtējusi konkrētās lietas apstākļus, pieteicējas darbības un atzinusi, ka pieteicēja, pārkāpjot nodokļu likumu prasības, ir samazinājusi nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu. Proti, piemērojusi nepareizu Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodu.

Vienlaikus apgabaltiesa konstatējusi, ka nav pamata secinājumam, ka Valsts ieņēmumu dienests, aprēķinot muitas maksājumus, pārkāpis tiesiskās paļāvības principu, nevērtējot, ka jau divus gadus pirms pārkāpuma konstatēšanas pieteicēja daudzkārt ievedusi Latvijā tādas pašas cigaretes un deklarējusi ar šo kodu, un Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis, ka tiek piemērots nepareizs kods.

Senāts piekrīt apgabaltiesas viedoklim, ka apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests līdz šā pārkāpuma konstatēšanai nebija veicis pieteicējas un deklarēto preču kombinētās nomenklatūras koda pārbaudi, pieteicējai neradīja tiesības paļauties, ka preces deklarētas ar pareizo nosaukumu un kodu. Tiesisko paļāvību pieteicējai varēja radīt, piemēram, attiecīgs preces identifikācijas atzinums vai Valsts ieņēmumu dienesta sniegta uzziņa, kas konkrētajā gadījumā nav noticis. Līdz ar to pārbaudes neveikšana nevar radīt personai paļāvību, ka tā rīkojusies tiesiski.

Turklāt, kā vairākkārt savos spriedumos ir atzinis Senāts (*sk. Senāta 2006.gada 25.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-138 16.punktu; 2007.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-165 12.punktu*), būtu vēlams, ka visa nepieciešamā informācija pēc iespējas tiktu noskaidrota, veicot muitas darbības uz robežas. Taču tas nepamatoti aizkavētu preces ievešanu un rīcību ar to. Tādēļ likumdevējs ir pieļāvis informācijas pārbaudi arī pēc sākotnējā lēmuma pieņemšanas un nepieciešamības gadījumā – šā lēmuma grozīšanu. Tādējādi deklarētāja tiesiskā paļāvība uz sākotnējo muitas iestāžu rīcību, akceptējot iesniegtās ziņas, netiek aizsargāta pilnībā. Tas ir attaisnojams ar leģitīmu mērķi – novērst nodokļu nesamaksāšanu. Kā izriet no Eiropas Kopienu Pirmās instances tiesas judikatūras, tikai valsts muitas iestāžu pieļauti nopietni pārkāpumi, tikai tādas kļūdas, ko var piedēvēt kompetento iestāžu aktīvai rīcībai un ko nodokļu maksātājs attaisnojošu iemeslu dēļ nav varējis atklāt, dod pamatu personas paļāvībai un vēlākai nodokļu nepiedzīšanai (*sk. Eiropas Kopienu Pirmās instances tiesas 2004.gada 14.decembra sprieduma lietā T-332/02 78. un 80.punktu; 2007.gada 6.februāra sprieduma lietā T-23/03 151. un 304.punktu*).

No apgabaltiesas sprieduma daļā, kas stājies spēkā, izriet, ka tiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja, pārkāpjot nodokļu likumu prasības, ir samazinājusi nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu, proti, pieteicēja, piemērojot nepareizu kodu, aprēķinājusi ievedmuitu 10% apmērā, kaut gan atbilstoši Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodam 24022090 piemērojamā ievedmuitas tarifu likme ir 57,6%. Tādējādi pieteicējas

vainojama rīcība ir pamats ne tikai papildu nodokļu aprēķinam, bet arī soda naudas uzlikšanai.

[12] Ievērojot iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums tā pārsūdzētajā daļā ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2007. gada 3.septembra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums daļā par pienākuma uzlikšanu iemaksāt budžetā soda naudu, bet sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Baltimports" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs	senators	*(paraksts)*	N.Salenieks
	senatore	*(paraksts)*	V.Krūmiņa
	tiesnese	*(paraksts)*	R.Vīduša

NORAKSTS PAREIZS

Tiesnese R.Vīduša

Rīgā 2008.gada 29.februārī