

**Virsraksts: Regulas par Kopienas Muitas Kodeksa izveidi jēdziens „pastāvošie noteikumi”; pēcmuitošanas pārbaudes atbilstība nodokļu revīzijas (audita) pazīmēm; divkāršas – importētāja un deklarētāja – pēcmuitošanas pārbaudes nepieciešamība**

**Tēze:** 1992.gada 12.oktobra regulā (EEK) Nr.2913/92 par Kopienas Muitas Kodeksa izveidi lietoto jēdzienu „pastāvošie noteikumi” konkretizē regulas par Kopienas Muitas Kodeksa izveidi 4.panta 23.punkts, un tas nozīmē Kopienas vai valsts noteikumus.

**Tēze:** Latvijas Muitas likuma 4.panta otrā daļa un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 20.panta 8.punkts noteic, ka muitas lietu jautājumus, muitas nodokli un citus līdzvērtīgus maksājumus Latvijā administrē Valsts ieņēmumu dienests likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Tātad pēcmuitošanas pārbaudes, lai noteiktu, vai muitas nodoklis un citi maksājumi aprēķināti, maksāti un ieskaitīti budžetā pareizi un atbilstoši normatīvajiem aktiem, atbilst nodokļu revīzijas (audita) pazīmēm.

**Tēze:** Likuma „Par nodokļiem un nodevām” normas, kas skar nodokļu audita veikšanu, tieši neregulē tādas situācijas, kas raksturīgas muitas jomā, kad preces importētājs ir viens nodokļu maksātājs, bet deklarētājs – cits nodokļu maksātājs. Ja ievēro situācijas atkāpes no likumā tipizētās formas, bet patur prātā audita procesa noregulējuma jēgu, tad divkārša – importētāja un deklarētāja - pārbaude formāli nav nepieciešama. Svarīgi, lai viena audita ietvaros, konstatējot, ka nodokļu maksātājs darījumu veicis ar pārstāvja starpniecību, kurš pēc likuma būtu atbildīgs par nodokļu parāda saistību nokārtošanu, tiktu ievērotas šāda pārstāvja tiesības, kādas tās ar likumu piešķirtas nodokļu maksātājam, t.i., būt informētam par pārbaudes veikšanu, pārbaudes apjomu, termiņiem un rezultātiem.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta  
2011.gada 2.septembra  
SPRIEDUMS  
Lieta Nr. A42630107  
SKA – 420/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senators J.Neimanis  
senatore I.Skultāne  
senatore R.Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „GreenCarrier Latvia” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 14.septembra lēmuma Nr.19/33920 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 28.decembra spriedumu.

## **Aprakstošā daļa**

[1] SIA „Hantas”, kuras vārdā kā netiešais pārstāvis rīkojās pieteicēja SIA „GreenCarrier Latvia”, ievada no Krievijas izlaišanai brīvam apgrozījumam krekerus, cepumus un šokolādes batoniņus. Valsts ieņēmumu dienests veica SIA „Hantas” muitas maksājumu auditu. Tā ietvaros dienests konstatēja, ka ir radies muitas parāds, aprēķināja un uzlika pienākumu pieteicējai maksāt ievad muitas maksājumus, pievienotās vērtības nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu administratīvajā tiesā par administratīvā akta atcelšanu daļā, ar kuru noteikts muitas parāds un soda nauda par Eiropas Savienības Kombinētās nomenklatūras kodu un papildkodu nepareizu noteikšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2010.gada 28.decembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Tiesas spriedums pamatots ar argumentu, ka izskatāmajā lietā iestāde nav veikusi auditu pieteicējai. Pieteicējai papildu maksājumi noteikti, pamatojoties uz SIA „Hantas” veiktā audita rezultātiem. Savukārt audita rezultātā par muitas parādnieku, kuram noteikts pienākums maksāt papildus nodokļu maksājumus budžetā, ir atzīta pieteicēja, kurai audits nav veikts. Neveicot auditu pieteicējai, iestāde ir pārkāpusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo un otro daļu. Audita neveikšana ir tik būtisks procesuāls pārkāpums, kas tas pats par sevi ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai. Pārējie apsverumi procesuālās ekonomijas labad nav jāvērtē.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību. Dienests norāda, ka tiesa nepamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo un otro daļu, jo saskaņā ar 1992.gada 12.oktobra regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienas Muitas Kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 13.pantu un 78.panta 3.punktu, iestāde varēja veikt pēcmuitošanas pārbaudi un noteikt pievienotās vērtības nodokļa maksājumus.

[5] Pieteicēja piekritusi lietas izskatīšanai rakstveida procesā un paskaidrojusi, ka pieteicējai muitas maksājumus varēja noteikt tikai pēc audita veikšanas, jo to noteic likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmā un otrā daļa. Arī likuma 32.panta teksts paredz, ka nodokļu administrācija budžetā maksājamos nodokļus, nokavējuma naudu un soda naudu noteic nodokļu revīzijas (audita) rezultātā.

## **Motīvu daļa**

[6] Lietā atbildams jautājums, vai veicamas divas atsevišķas muitas pēcpārbaudes – preču importētājam un importētāja pārstāvim.

[7] Muitas kodeksa 13. un 78.pants noteic, ka pēc preču atlaišanas muitas dienesti var pārliecināties par deklarācijas datu pareizību. Dienests var pārbaudīt dokumentus, datus par preču ievešanu un izvešanu, pašas preces. Ja deklarācijas pārskatīšanas rezultātā vai pēcmuitas pārbaudē atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvošajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai stāvokli izlabotu, ņemot vērā tiem pieejamo jauno informāciju.

Jēdzienu „pastāvošie noteikumi” konkretizē Muitas kodeksa 4.panta 23.punkts, un pastāvošie noteikumi nozīmē Kopienas vai valsts noteikumus. Latvijas Muitas likuma 4.panta otrā daļa un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 20.panta 8.punkts noteic, ka muitas lietu jautājumus, muitas nodokli un citus līdzvērtīgus maksājumus Latvijā administrē Valsts ieņēmumu dienests likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Tātad pēcmuitošanas pārbaudes, lai noteiktu, vai muitas nodoklis un citi maksājumi aprēķināti, maksāti un ieskaitīti budžetā pareizi un atbilstoši normatīvajiem aktiem, atbilst nodokļu revīzijas (audita) pazīmēm (*sal. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 16.punktu*).

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta pirmās daļas 10.punkts noteic nodokļu administrācijas pienākumu informēt nodokļu maksātāju par auditu, bet 7.punkts – informēt par audita rezultātiem. Likuma 16.panta 4.punkts noteic nodokļu maksātāja tiesības iepazīties ar nodokļu audita materiāliem. Šo normu mērķis ir aizsargāt nodokļu maksātāja tiesisko stāvokli, būt informētam par pārbaudes veikšanu, pārbaudes apjomu, termiņiem un rezultātiem.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” normas, kas skar nodokļu audita veikšanu, tieši neregulē tādas situācijas, kas raksturīgas muitas jomā, kad preces importētājs ir viens nodokļu maksātājs, bet deklarētājs – cits nodokļu maksātājs. Tādējādi, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” normas pēc to teksta, varētu secināt, ka, veicot importētāja muitas maksājumu auditu un atklājoties deklarētājam, jāuzsāk arī deklarētāja muitas maksājumu audits. Tomēr Senāts tam nepiekrīt, jo jāievēro, ka likumdevējs, formulējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” normas, ir ievērojis tipiskāko nodokļu audita veidu, kurā nodokļu maksātājs galarezultātā var būt arī parādnieks. Taču muitas jautājumos tā nav tipiskākā situācija, jo preču importa un eksporta darījumos tiek izmantoti pārstāvji. Ja vadītos tikai no normas teksta, tad nonāktu pie tāda risinājuma, ka pēcmuitošanas pārbaudes gandrīz vienmēr ir jāveic divkārši, piemēram, vienā un tajā pat faktiskajā situācijā formāli jāpārbauda gan importētājs, gan importētāja pārstāvis. Ja ievēro situācijas atkāpes no likumā tipizētās formas, bet patur prātā audita procesa noregulējuma jēgu, tad divkārša pārbaude formāli nav nepieciešama. Svarīgi, lai viena audita ietvaros, konstatējot, ka nodokļu maksātājs darījumu veicis ar pārstāvja starpniecību, kurš pēc likuma būtu atbildīgs par nodokļu parāda saistību nokārtošanu, tiktu ievērotas šāda pārstāvja tiesības, kādas tās ar likumu piešķirtas nodokļu maksātājam, t.i., būt informētam par pārbaudes veikšanu, pārbaudes apjomu, termiņiem un rezultātiem.

[10] Tiesai ir jāpārlicinās, vai nodokļu administrācija ir ievērojusi nodokļu audita veikšanas regulējumu pēc būtības nevis formāli. Tikai tad secinājums, ka pieteicējam nav veikts nodokļu audits, būtu pareizs.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

### **n o s p r i e d a**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 28.decembra spriedumu un  
nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.  
Spriedums nav pārsūdzams.

Senators

*(paraksts)*

J.Neimanis

Senatore

*(paraksts)*

I.Skultāne

Senatore

*(paraksts)*

R.Vīduša