**Kritērija „zinātnisks instruments” interpretācija**

Zivsaimniecības zīmītēm pašām par sevi nav tādu „objektīvu tehnisku īpašību”, kas tās padara par „zinātniskiem instrumentiem” Padomes 2009.gada 16.novembra Regulas (EK) Nr. 1186/2009, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem, 46.panta „a” punkta izpratnē.

Lai atzītu, ka prece (konkrēti – ievestās zivsaimniecības zīmītes) ir kvalificējamas par zinātniskiem instrumentiem 46.panta „a” punkta izpratnē, pārbaudāms, vai tām ir tādas objektīvas tehniskas īpašības, kas tās padara piemērotas zinātnisku darbību veikšanai, un vai tās ir vienīgi un galvenokārt piemērotas zinātniskam darbam. Proti, vai tās ir vienīgi un galvenokārt piemērotas zinātnisko atziņu iegūšanai un padziļināšanai, vai tomēr, lai arī otršķirīgi, citiem mērķiem, piemēram, rūpnieciskai vai komerciālai izmantošanai, un tādējādi nav kvalificējamas par zinātniskiem instrumentiem.

**Kombinētās nomenklatūras interpretācija attiecībā uz zivsaimniecības pētniecības zīmītēm**

Tiesai skaidrojot, pēc kura kombinētās nomenklatūras koda klasificējamas zivsaimniecības zīmītes, nepieciešams pārbaudīt šo zīmīšu materiālu, sastāvu, to, vai „*streamer tag*” tipa zīmītēm ir nosmailinātais metāla gals un vai šis metāla gals ir domāts vienīgi tam, lai tās piestiprinātu zivs ķermenim. Ja tas tā ir, tad jāatzīst, ka polietilēna loksne, no kuras izgatavotas šīs zīmītes, piešķir tām to pamatīpašības un tādējādi saskaņā ar vispārīgā kombinētās nomenklatūras interpretācijas 3.noteikuma „b” punktu minētās zīmītes būtu jāklasificē kombinētās nomenklatūras pozīcijā 3926. Atzīstot, ka zīmītes jāklasificē kombinētās nomenklatūras pozīcijā 3926, tālāk jāpārbauda, kurā kombinētās nomenklatūras pozīcijas 3926 apakšpozīcijā zīmītes var tikt klasificētas, ņemot vērā to objektīvās īpašības un pazīmes.

Bez zivsaimniecības zīmīšu objektīvo īpašību un pazīmju novērtēšanas kombinētās nomenklatūras izpratnē, kā arī bez vērtējuma, vai ievestajām „*streamer tag*” tipa zīmītēm ir nosmailinātais metāla gals un vai tas ir domāts vienīgi tam, lai tās piestiprinātu zivs ķermenim, nav iespējams noteikt pēc kura kombinētās nomenklatūras koda klasificējamas zivsaimniecības pētniecības zīmītes.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 17.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420317018, SKA‑8/2024**

 [ECLI:LV:AT:2024:1017.A420317018.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/541339.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatori Vēsma Kakste un Jānis Pleps

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Pārtikas drošības, dzīvnieku veselības un vides zinātniskā institūta „BIOR” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 20.novembra lēmuma Nr. 30.1-22.7/5324 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 18.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs Pārtikas drošības, dzīvnieku veselības un vides zinātniskais institūts „BIOR” 2018.gada 21.jūnijā muitas procedūrā (preču laišana brīvam apgrozījumam) pieteica preces (plastmasas zivju zīmītes (*T‑bar tag, streamer tag, Standart achor t‑bar tag, tagging applicators*)), kuras deklarēja ar kombinētās nomenklatūras (turpmāk – KN) kodu un TARIC kodu 3926 90 92 90, vienlaikus norādot papildu kodu C13 (izglītības, zinātniskie vai kultūras materiāli; zinātniskie instrumenti un aparāti, kas ievesti tikai nekomerciāliem nolūkiem). Pamatojoties uz papildu kodu, precēm tika piemērota ievedmuitas nodokļa pamatlikme 0 %, proti, tika piemērots ievedmuitas nodokļa atbrīvojums. Pieteicējs apgalvoja, ka ievestā prece ir zinātniski instrumenti vai aparāti, ko pieteicējs ieved vienīgi nekomerciāliem mērķiem.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 20.novembra lēmumu pieteicējam par ievestajām precēm aprēķināts muitas nodoklis un pievienotās vērtības nodoklis, kā arī nokavējuma nauda. Lēmumā norādīts, ka pieteicēja ievestā prece nav atzīstama par zinātnisku instrumentu vai aparātu Padomes 2009.gada 16.novembra Regulas (EK) Nr. 1186/2009, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (turpmāk – regula Nr. 1186/2009), 46.panta „a” punkta izpratnē, tāpēc atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams.

Pieteicējs nepiekrita Valsts ieņēmumu dienesta lēmumam, tāpēc vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 18.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Tiesa secināja, ka ievestā prece ir atzīstama par zinātnisku instrumentu regulas Nr. 1186/2009 44.panta un 46.panta „a” punkta izpratnē, jo tiek izmantota tikai nekomerciālos nolūkos un atbilstoši savām objektīvajām tehniskajām īpašībām ir izmantojama tikai zinātniskiem mērķiem – zivju iezīmēšanai tālākas populācijas pētīšanai. Tātad ievestās zivju zīmītes ir instruments, ar kuru iegūst noteiktu rezultātu zinātniskiem mērķiem. Nav objektīva pamata apšaubīt pieteicēja argumentu, ka ievestā prece tiek ražota un izmantota zinātniskajam darbam, ir piemērota un tiek izmantota tikai zinātniskajā darbā – zivju iezīmēšanai tālākas populācijas pētīšanai. Līdz ar to nav pamata arī apšaubīt, ka ievestās preces pielietošana ir vērsta uz noteikta rezultāta sasniegšanu zinātniskajā izpētē.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi regulas Nr. 1186/2009 44.pantu un 46.panta „a” punktu, jo konkrētajām zīmītēm ir vienīgi informatīvs raksturs un tās nevar tikt kvalificētas kā „instruments” šo tiesību normu izpratnē. Turklāt atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ir interpretējami šauri tādi jēdzieni, kas pamato izņēmumus no vispārējā principa, ka pievienotās vērtības nodoklis tiek iekasēts par katru preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu; šauri ir interpretējamas arī tiesību normas, kas paredz ievedmuitas nodokļa atbrīvojumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā „Lietuvos geležinkeliai”, C*‑*250/11,* *[ECLI:EU:C:2013:17](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2013%3A17), 35.punkts un pēc analoģijas 1996.gada 12.decembra sprieduma apvienotajās lietās „Olasagasti u.c., Recueil”, no C*‑*47/95 līdz C*‑*50/95, C*‑*60/95, C*‑*81/95, C*‑*92/95 un C*‑*148/95, 20.punkts*). Tādējādi, piemērojot izņēmumu no kopējās nodokļu sistēmas, terminu „instruments” nav pieļaujams interpretēt citādi kā vien gramatiski.

[4] Pieteicējs paskaidrojumā kasācijas sūdzību uzskata par nepamatotu.

[5] Senāts vērsās Eiropas Savienības Tiesā, uzdodot prejudiciālos jautājumus:

1) vai regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” apakšpunktā norādītais termins „zinātnisks instruments vai aparāts” interpretējams tādējādi, ka var ietvert priekšmetus, kuri to īpašās tehniskās struktūras un funkcionēšanas dēļ paši par sevi tieši kalpo kā zinātniskās pētniecības līdzeklis;

2) vai kombinētā nomenklatūra, kas ietverta Eiropas Padomes 1987.gada 23.jūlija Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu I pielikumā, kurš grozīts ar Komisijas 2017.gada 12.oktobra Īstenošanas Regulu (ES) Nr. 2017/1925 (turpmāk – regula Nr. 2658/87), ir interpretējama tādējādi, ka kombinētās nomenklatūras apakšpozīcija 3926 90 92 90 var ietvert plastmasas zivju zīmītes.

Eiropas Savienības Tiesa 2024.gada 5.septembrī taisīja spriedumu C-344/23 ([ECLI:EU:C:2024:696](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=C7B1C6B1FB13240CA4F1BD426B7A555B?text=&docid=289813&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3091001)).

**Motīvu daļa**

[6] Kasācijas tiesvedības kārtībā jānoskaidro, vai tiesa pareizi interpretēja regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punktā paredzēto jēdzienu „zinātnisks instruments” un pamatoti atzina, ka pieteicēja ievestajai precei – plastmasas zivju zīmītes (*T‑bar tag, streamer tag, Standart achor t‑bar tag, tagging applicators*) – piemērojams atbrīvojums no ievedmuitas nodokļiem, kā arī – vai tiesa noteica pareizu KN un TARIC kodu.

[7] Regulas Nr. 1186/2009 44.pants noteic, ka saskaņā ar regulas 45.–49.pantu zinātniskos instrumentus un aparātus, kas nav ietverti regulas 43.pantā, atbrīvo no ievedmuitas nodokļiem, ja tos ieved vienīgi nekomerciāliem mērķiem. Šā panta 1.punktā minēto atbrīvojumu piešķir tikai attiecībā uz zinātniskiem instrumentiem un aparātiem, kas paredzēti:

a) vai nu publiskām iestādēm, kas galvenokārt saistītas ar izglītību vai zinātnisko pētniecību, un tām publisko iestāžu nodaļām, kas galvenokārt saistītas ar izglītību vai zinātnisko pētniecību,

b) vai privātām iestādēm, kas galvenokārt saistītas ar izglītību vai zinātnisko pētniecību un kam dalībvalstu kompetentās iestādes ir atļāvušas šādas preces saņemt, nemaksājot nodokļus.

Regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkts noteic, ka šīs regulas 44. un 45.pantā „zinātnisks instruments vai aparāts” ir instruments vai aparāts, kas savu objektīvo tehnisko īpašību dēļ un rezultātu dēļ, kurus ar to ir iespējams iegūt, ir galvenokārt vai vienīgi piemērots zinātniskam darbam.

[8] Komisijas 2011.gada 28.novembra Īstenošanas Regulas (ES) Nr. 1225/2011 Padomes Regulai (EK) Nr. 1186/2009, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem, 42. līdz 52., 57. un 58.pantam (turpmāk – regula Nr. 1225/2011), 5.pants noteic ka regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punktā zinātniska instrumenta vai aparāta objektīvi tehniski parametri ir parametri, kas raksturo šā instrumenta vai aparāta konstrukcijas īpašības vai tā pielāgojumus, salīdzinot ar standarta instrumentu vai aparātu, kuri ļauj panākt augsta līmeņa rezultātus, kas nav vajadzīgi rūpnieciska vai komerciāla uzņēmuma darbu veikšanai.

Ja, pamatojoties uz šiem objektīvajiem tehniskajiem parametriem, nav iespējams skaidri noteikt, vai instruments vai aparāts uzskatāms par zinātnisku instrumentu vai aparātu, tiek veikta pārbaude, lai noskaidrotu, kādiem nolūkiem Kopienā parasti izmanto šāda tipa instrumentu vai aparātu, attiecībā uz kuru lūdz ievešanu bez ievedmuitas nodokļiem. Ja šajā pārbaudē tiek konstatēts, ka attiecīgo instrumentu vai aparātu galvenokārt izmanto zinātniskiem nolūkiem, to uzskata par zinātnisku instrumentu vai aparātu.

[9] Regulas Nr. 2658/87 12.pants noteic, ka Komisija katru gadu ar regulu apstiprina kombinēto nomenklatūru galīgā redakcijā ar atbilstošajām autonomajām un līgtajām kopējā muitas tarifa nodokļa likmēm, kurās ņemti vērā Padomes vai Komisijas noteiktie pasākumi. Minētā regula publicējama Eiropas Kopienas Oficiālajā Vēstnesī līdz 31.oktobrim un piemērojama no nākamā gada 1.janvāra.

Laikā, kad pieteicējs ieveda deklarētās preces, bija apstiprināta Komisijas 2017.gada 12.oktobra Īstenošanas Regula Nr. 2017/1925, ar ko groza I pielikumu Padomes regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (turpmāk – regula Nr. 2017/1925). Regulas Nr. 2017/1925 39.nodaļā „Plastmasas un to izstrādājumi” minētas šādas pozīcijas:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| KN kods | Apraksts | Līgtā nodokļu likme (%) | Papildu mērvienība |
| (1) | (2) | (3) | (4) |
| 3926 | Citādi plastmasas izstrādājumi un izstrādājumi no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914 |  |  |
| [..] |  |  |  |
| 3926 90 | –  citādi |  |  |
| [..] |  |  |  |
| 3926 90 92 | – – –  izgatavoti no lokšņu materiāla | 6,5 |  |
| 3926 90 97 | – – –  citādi | 6,5 |  |

[10] Pieteicējs ievestajai precei piemērojis ievedmuitas nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar regulas Nr. 1186/2009 44.–49.pantu, nosakot KN kodu un TARIC kodu 3926 90 92 90 un norādot papildu kodu C13 (materiāli, kas saistīti ar izglītību, zinātni vai kultūru; zinātniski instrumenti un aparāti, ko ieved vienīgi nekomerciāliem mērķiem).

Savukārt Valsts ieņēmumu dienests pieteicēja ievestajām precēm piemēroja KN kodu un TARIC kodu 3926 90 97 90, piemērojot ievedmuitas nodokļa likmi 6,5 %.

Tādējādi lietā ir strīds, vai pieteicēja ievestā prece klasificējama ar kodu:

1) 3926 90 92 90 (Citādi plastmasas izstrādājumi un izstrādājumi no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914 –  citādi – – –  izgatavoti no lokšņu materiāla), norādot papildu kodu C13 (izglītības, zinātniskie vai kultūras materiāli; zinātniskie instrumenti un aparāti, kas ievesti tikai nekomerciāliem nolūkiem); vai

2) 3926 90 97 90 (Citādi plastmasas izstrādājumi un izstrādājumi no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914 –  citādi – – –  citādi).

Tomēr, ņemot vērā, ka abu KN kodu un TARIC kodu gadījumā būtu jāpiemēro vienāda ievedmuitas nodokļa likme, šim jautājumam ir otršķirīga nozīme. Izšķiroši ir tas, vai tiesa pamatoti atzina, ka pieteicēja ievestajai precei ir piemērojams ievedmuitas nodokļa atbrīvojums, proti, vai pieteicēja ievestā prece atbilst regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punktā noteiktajam kritērijam „zinātnisks instruments vai aparāts”.

*Par kritērija „zinātnisks instruments” tvērumu*

[11] Kā jau minēts, saskaņā ar regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punktu „zinātnisks instruments vai aparāts” ir instruments vai aparāts, kas savu objektīvo tehnisko īpašību dēļ un rezultātu dēļ, kurus ar to ir iespējams iegūt, ir galvenokārt vai vienīgi piemērots zinātniskam darbam.

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa 2024.gada 5.septembra spriedumā C-344/23, vārds „instruments”, ja tas jākvalificē kā „zinātnisks”, var tikt saprasts tādējādi, ka tas attiecas ne tikai uz rīkiem un priekšmetiem, kas ražoti, lai veiktu konkrētu darbību, bet arī uz materiāliem, kuri atbilstoši to tehniskajai struktūrai un funkcijai ir paredzēti kā zinātniskās pētniecības rīks, kā tas, šķiet, ir attiecīgo zīmīšu, kuras tiek piestiprinātas dzīvām zivīm, lai novērotu to migrāciju un augšanu, gadījumā. Līdz ar to attiecīgās zīmītes ietilpst jēdzienā „instruments” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē. Taču, lai šīs zīmītes varētu kvalificēt par „zinātniskiem instrumentiem” minētās tiesību normas izpratnē, tām, ņemot vērā to objektīvās tehniskās īpašības un rezultātus, ko tās ļauj iegūt, jābūt vienīgi vai galvenokārt piemērotām zinātniskam darbam (sk.*sprieduma 48.-51.punktu*).

Attiecībā uz jautājumu, vai attiecīgajām zīmītēm ir „objektīvas tehniskās īpašības” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē, kas tās padara par piemērotām zinātniskām darbībām, Eiropas Savienības Tiesa norādījusi: saskaņā ar regulas Nr. 1225/2011 5.panta pirmo daļu zinātniskā instrumenta „objektīvi tehniskie parametri” ir definēti kā „parametri, kas raksturo šā instrumenta konstrukcijas īpašības vai tā pielāgojumus, salīdzinot ar standarta instrumentu, kuri ļauj panākt augsta līmeņa rezultātus, kas nav vajadzīgi rūpnieciska vai komerciāla uzņēmuma darbu veikšanai”. Šajā gadījumā runa ir par zīmītēm, kas pārklātas ar plastmasu vai izgatavotas no polietilēna stieņa un piestiprinātas pie zivīm, lai zinātniskos pētījumos novērotu to migrāciju un augšanu. Lai arī šādas zīmītes var izmantot zinātniskiem mērķiem, tomēr nešķiet, ka tām piemīt īpašības, kuras izriet no to uzbūves vai to pielāgojumiem, kas tām ļautu panākt augsta līmeņa rezultātus, kuri nav vajadzīgi rūpnieciska vai komerciāla uzņēmuma darbu veikšanai. Proti, kā rakstveida apsvērumos būtībā norādījusi Komisija, tādas zīmītes kā konkrētās zīmītes, šķiet, var arī rast piemērotu izmantojamību akvakultūrā vai sporta zvejā – rūpnieciskiem vai komerciāliem mērķiem (sk.*sprieduma* *52.-53.punktu*).

To ievērojot, Eiropas Savienības Tiesa norādīja: ir tiesa, ka saskaņā ar regulas Nr. 1225/2011 5.panta otro daļu zinātnes vajadzībām izmantotais instruments ir uzskatāms par zinātnisku. Taču šī prezumpcija ir piemērojama tikai tad, ja, pamatojoties uz tā objektīvajām tehniskajām īpašībām, nav iespējams nepārprotami noteikt, vai attiecīgais instruments jāuzskata par „zinātnisku instrumentu”. Ievērojot iepriekš minēto, šķiet, ka ir iespējams nepārprotami noteikt, ka attiecīgajām zīmītēm nav šādu „objektīvu tehnisku īpašību”, kas tās padara piemērotas zinātnisku darbību veikšanai. Tomēr, ja arī tiktu uzskatīts, ka konkrētajām zīmītēm ir šādas „objektīvas tehniskas īpašības”, nešķiet, ka šīs zīmītes, ņemot vērā īpašības un rezultātus, ko tās ļauj sasniegt, būtu „vienīgi vai galvenokārt piemērotas zinātniskam darbam” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē (sk.*sprieduma 54.-56.punktu*).

Rezultātā Eiropas Savienības Tiesa secināja, ka attiecīgajām zīmītēm nav tādu „objektīvu tehnisku īpašību” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta, lasot to kopsakarā ar regulas Nr. 1225/2011 5.pantu, izpratnē, kas tās padara par piemērotām zinātnisku darbību veikšanai; konkrētās zīmītes nav „vienīgi vai galvenokārt piemērotas zinātniskam darbam” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē. Līdz ar to konkrētās zīmītes neietilpst jēdzienā „zinātnisks instruments” regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē, taču ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic atbilstošas pārbaudes (sk.*sprieduma 57.-58.punktu*).

[12] Novērtējot apgabaltiesas spriedumu kopsakarā ar Eiropas Savienības Tiesas atziņām, Senāts konstatē, ka apgabaltiesa, atzīstot pieteicēja ievestās zivsaimniecības zīmītes par zinātniskiem instrumentiem regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē, nav pārbaudījusi, vai pieteicēja ievestajām zīmītēm ir tādas objektīvas tehniskas īpašības, kas tās padara piemērotas zinātnisku darbību veikšanai, un vai tās ir vienīgi un galvenokārt piemērotas zinātniskam darbam, proti, zinātnisko atziņu iegūšanai un padziļināšanai, vai tomēr, lai arī otršķirīgi, tās ir piemērotas arī citiem mērķiem, piemēram, rūpnieciskai vai komerciālai izmantošanai. Apgabaltiesa spriedumā tikai vispārīgi norādījusi, ka zivsaimniecības pētniecības zīmītes pēc to objektīvajām tehniskajām īpašībām – materiāla, krāsas, izmēra – ir pielietojamas vienīgi zivju marķēšanai pētniecības nolūkos. Taču konkrētus preču aprakstus apgabaltiesa nav vērtējusi un nav norādījusi, kādi pierādījumi pamato šādu secinājumu. Apgabaltiesa atsaukusies vienīgi uz pieteicēja paskaidrojumiem, norādot, ka nav pamata tos apšaubīt (*pārsūdzētā sprieduma 8.punkts*). Tomēr apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 161.pantu administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem vien tad, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. Kā jau minēts, apgabaltiesa spriedumā nav norādījusi nevienu pierādījumu, kas apstiprinātu apgabaltiesas secinājumu pamatā esošos pieteicēja paskaidrojumus, ka konkrētās zivsaimniecības zīmītes ir paredzētas vienīgi vai galvenokārt zinātniskajam darbam.

[13] Neveicot Eiropas Savienības Tiesas spriedumā norādītās pārbaudes, apgabaltiesa pāragri atzina, ka pieteicēja ievestās preces ir uzskatāmas par zinātniskiem instrumentiem regulas Nr. 1186/2009 44.panta un 46.panta „a” punkta izpratnē. Tā kā pārbaudāmais jautājums – vai pieteicēja ievestajām precēm ir tādas objektīvas tehniskas īpašības, kas, ievērojot rezultātus, ko tās ļauj sasniegt, norāda, ka šīs preces ir vienīgi vai galvenokārt piemērotas zinātniskam darbam regulas Nr. 1186/2009 46.panta „a” punkta izpratnē – ir saistīts ar faktisko apstākļu un pierādījumu pārbaudi un vērtēšanu, kas neietilpst kasācijas instances tiesas kompetencē, apstāklis, ka apgabaltiesa to nav noskaidrojusi, ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un lietas nodošanai jaunai izskatīšanai.

*Par klasifikāciju*

[14] Saskaņā ar KN pozīcijas 3926 formulējumu tā attiecas uz „citādi[em] plastmasas izstrādājumi[em] un izstrādājumi[em] no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914”.

KN 39.nodaļas 1.piezīmē jēdziens „plastmasas” skaidrots kā pozīcijās 3901–3914 ietvertie materiāli, kas polimerizācijas procesā vai kādā turpmākajā stadijā ir ieguvuši vai spēj iegūt noteiktu formu ārējas ietekmes rezultātā (karsējot vai presējot, vajadzības gadījumā ar šķīdinātāju vai plastifikatoru), lejot, ekstrudējot, valcējot vai citā procesā, un nezaudē to pēc ārējās ietekmes izbeigšanās.

Vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „a” punkts noteic, ka priekšroku dod pozīcijai, kurā ir konkrētāks preces apraksts, nevis pozīcijām, kurās preces apraksts ir vispārīgāks. Ja tomēr katra no divām vai vairākām pozīcijām attiecas tikai uz daļu materiālu vai vielu, kas ietilpst jauktās vai saliktās precēs, vai arī tikai uz atsevišķām sastāvdaļām mazumtirdzniecības komplektos, tad šādas pozīcijas uzskata par vienlīdz konkrētām pat tad, ja kādā no tām preču apraksts ir pilnīgāks vai precīzāks. Šā noteikuma „b” punkts paredz: ja sajaukumus, saliktas preces, kas izgatavotas no dažādiem materiāliem vai sastāv no dažādiem komponentiem, kā arī preces, kas iesaiņotas komplektos mazumtirdzniecībai, nevar klasificēt atbilstīgi šā noteikuma „a” punktam, tās klasificē pēc materiāliem vai sastāvdaļām, kas nosaka preces pamatīpašības, ja vien šo principu iespējams piemērot.

[15] Apgabaltiesa atzina, ka pieteicēja ievestajai precei nosakāms KN kods 3926 90 92 90. Kā minēts iepriekš, tas nozīmē – „citādi plastmasas izstrādājumi un izstrādājumi no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914 –  citādi – – –  izgatavoti no lokšņu materiāla”, norādot papildu kodu C13 (izglītības, zinātniskie vai kultūras materiāli; zinātniskie instrumenti un aparāti, kas ievesti tikai nekomerciāliem nolūkiem). Savukārt Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka pieteicēja ievestajai precei jāpiemēro kods 3926 90 97 90 – “citādi plastmasas izstrādājumi un izstrādājumi no citiem materiāliem, kas minēti pozīcijās 3901–3914 –  citādi – – –  citādi”.

[16] Eiropas Savienības Tiesa 2024.gada 5.septembra spriedumā C-344/23, skaidrojot to, kā jāinterpretē KN attiecībā uz zivsaimniecības zīmītēm, atzina, ka zivsaimniecības zīmītes ietilpst KN apakšpozīcijā 3926 90 97, tomēr ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa ir pārbaudījusi, vai zīmītes būtu jāklasificē KN pozīcijā 3926, kā arī ar nosacījumu, ka šīs zīmītes vai nu sastāv tikai no plastmasas KN 39.nodaļas 1.piezīmes izpratnē, vai arī plastmasa tām piešķir pamatīpašību, ja runa ir par sajaukumiem vai saliktām precēm, kas izgatavotas no dažādiem materiāliem vai sastāv no dažādiem komponentiem vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „b” punkta izpratnē un ko nevar klasificēt, piemērojot šā vispārīgā noteikuma „a” punktu. Ja „*streamer tag*” tipa zīmītēm papildus polietilēna loksnei ir arī nosmailināts metāla gals, kas kalpo šo zīmīšu piestiprināšanai pie zivīm, tad abas šo zīmīšu daļas sastāv no materiāliem, kas neietilpst vienā un tajā pašā KN pozīcijā. Tādējādi šīs pozīcijas jāuzskata par vienlīdz konkrētām un līdz ar to tarifu klasifikācija saskaņā ar vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „a” punktu nav iespējama. Ja iesniedzējtiesa secina, ka tarifu klasifikācija saskaņā ar vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „a” punktu nav iespējama, „*streamer tag*” tipa zīmīšu tarifu klasifikācijai būtu jāpiemēro vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „b” punkts, attiecīgi uzdodot jautājumu, vai prece, ja tajā vairs nebūtu kādas no šīm komponentēm, saglabātu tai raksturīgās īpašības. Faktors, kurš nosaka preces pamatīpašību atkarībā no preces veida var, piemēram, izrietēt no preci veidojošā materiāla vai tās komponenta būtības, to apjoma, daudzuma, svara, vērtības vai viena no izmantotajiem materiāliem nozīmes šo preču lietojumā (sk. *sprieduma 67.–73.punktu*).

[17] Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka zivsaimniecības pētniecības zīmītes ir pārklātas ar plastmasu vai izgatavotas no polietilēna stieņa, tās paredzētas zivju iezīmēšanai zinātnisko pētījumu ietvaros, tās piestiprinot pie zivīm, lai novērotu zivju migrāciju un augšanu.

Senāts atzīst, ka šāds apraksts ir pārāk vispārīgs un nepietiekams, lai noteiktu pareizu pieteicēja ievesto zivsaimniecības pētniecības zīmīšu tarifu klasifikāciju. Proti, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam, skaidrojot, pēc kura KN koda klasificējamas zivsaimniecības pētniecības zīmītes, nepieciešams pārbaudīt šo zīmīšu materiālu, sastāvu, to, vai „*streamer tag*” tipa zīmītēm ir nosmailinātais metāla gals un vai šis metāla gals ir domāts vienīgi tam, lai tās piestiprinātu zivs ķermenim. Ja tas tā ir, tad jāatzīst, ka polietilēna loksne, no kuras izgatavotas šīs zīmītes, piešķir tām to pamatīpašības un tādējādi saskaņā ar vispārīgā KN interpretācijas 3.noteikuma „b” punktu minētās zīmītes būtu jāklasificē KN pozīcijā 3926. Atzīstot, ka zīmītes jāklasificē KN pozīcijā 3926, tālāk jāpārbauda, kurā KN pozīcijas 3926 apakšpozīcijā zīmītes var tikt klasificētas, ņemot vērā to objektīvās īpašības un pazīmes. Apgabaltiesas spriedumā nav vērtētas pieteicēja ievesto zivsaimniecības pētniecības zīmīšu objektīvās īpašības un pazīmes KN interpretācijas izpratnē, kā arī tas, vai pieteicēja ievestajām „*streamer tag*” tipa zīmītēm ir nosmailinātais metāla gals un vai tas ir domāts vienīgi tam, lai tās piestiprinātu zivs ķermenim.

Ņemot vērā šāda izvērtējuma, kas izriet no faktu konstatācijas, neesību apgabaltiesas spriedumā, kā arī to, ka procesa dalībnieku starpā ir strīds par atbilstošā KN koda piemērošanu, Senāts atzīst, ka arī tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un lietas nodošanai jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 18.septembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.