**Sojas spraukumu klasifikācija muitas nodokļa aprēķinam**

**Kombinētās nomenklatūras pozīciju piemērošana**

Kombinētās nomenklatūras pozīcija līdz ar tās aprakstu būtībā ir tiesību norma, kas definē pazīmes, kādām jāatbilst precēm, lai uz tām šo pozīciju varētu attiecināt. Lietās par kombinētās nomenklatūras pozīciju piemērošanu strīda būtība ir par to, kā pareizi pakārtot konkrēto preci konkrētām kombinētās nomenklatūras pozīcijām, proti, kā pareizi interpretēt un piemērot pozīciju, ievērojot tiesas konstatētos faktiskos apstākļus.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 26.jūlija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420216317, SKA‑209/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0726.A420216317.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/483703.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Rudīte Vīduša, Anita Kovaļevska, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz UAB „Sodrugestvo Baltija” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 3.marta lēmumu Nr. 30.1-22.9/1331 un Nr. 30.1-22.9/1333 un 2017.gada 7.marta lēmuma Nr. 30.1-22.9/1406 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 23.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs UAB „Sodrugestvo Baltija” vērsās tiesā, lūdzot atcelt trīs Valsts ieņēmumu dienesta lēmumus, ar kuriem pēc muitas deklarāciju datu atbilstības pārbaudes pieteicējam tika uzlikts pienākums samaksāt budžetā muitas nodokli, nokavējuma naudu un nokavējuma procentus muitas nodoklim, kā arī pievienotās vērtības nodokli un nokavējuma naudu (lēmumi to galīgajā noformējumā – Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 3.marta lēmumi Nr. 30.1-22.9/1331 un Nr. 30.1-22.9/1333 un 2017.gada 7.marta lēmums Nr. 30.1-22.9/1406).

Lēmumos atzīts, ka pieteicējs, 2013.–2016.gadā deklarējot izlaišanai brīvā apgrozībā preci „sojas spraukumi”, nepareizi norādījis kombinētās nomenklatūras (KN) un Kopienas integrētā tarifa (TARIC) kodu 2304 00 00 00 (eļļas rauši un citi cietie atlikumi, arī sasmalcināti vai granulēti, kas iegūti, ekstrahējot sojas pupu eļļu) un nepamatoti piemērojis ievedmuitas nodokļa pamatlikmi 0 %, bet pareizais KN un TARIC kods ir 2309 90 31 80 (izstrādājumi, kas izmantojami dzīvnieku barībā: - citādi: - - citādi, ieskaitot premiksus: - - - kuros ir ciete, glikoze, glikozes sīrups, maltodekstrīns vai maltodekstrīna sīrups, kas minēti apakšpozīcijās 1702 30 50, 1702 30 90, 1702 40  90, 1702 90 50 un 2106 90 55, vai piena produkti: - - - - kuros ir ciete, glikoze, glikozes sīrups, maltodekstrīns vai maltodekstrīna sīrups: - - - - - kuros nav cietes vai cietes saturs ir 10 % no svara vai mazāk: - - - - - - kuros nav piena produktu vai šādu produktu saturs nepārsniedz 10 % no svara: - - - - - - - pārējie) ar ievedmuitas nodokļa pamatlikmi 23 *euro* par tonnu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2022.gada 23.marta spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem, kas ietver arī Administratīvās rajona tiesas argumentus, kuriem apgabaltiesa pievienojusies.

[2.1] Pieteicējam un Valsts ieņēmumu dienestam ir atšķirīgs viedoklis par to, vai importētā prece ir eļļas ekstrakcijas atlikumi (sojas spraukumi) vai jaukta sastāva produkts (maisījums), kas sastāv no sojas spraukumiem un fosfatīdu (fosfolipīdu) emulsijas.

[2.2] Preču klasifikācija tiek veikta saskaņā ar Padomes 1987.gada 23.jūlija Regulu (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu un ikgadējiem grozījumiem tās I pielikumā (turpmāk – regula Nr. 2658/87). Noteicošais kritērijs preču klasifikācijai vispārīgā veidā ir jāmeklē to īpašībās un objektīvajās īpatnībās, kas noteiktas minētās regulas KN pozīcijas formulējumā un sadaļu vai nodaļu piezīmēs.

KN ir veidota uz Harmonizētās preču aprakstīšanas un kodēšanas sistēmas (HS) nomenklatūras bāzes, un tās vienotai piemērošanai ir noteikti seši vispārīgi interpretācijas noteikumi, kuru piemērošanai ir prioritāra kārtība no 1. līdz 4.noteikumam. Klasificējot preces, tiek ņemtas vērā attiecīgo preču objektīvās pazīmes un īpašības, tādas kā preču apraksts, apstrāde, fizikāli ķīmiskās īpašības, ķīmiskais sastāvs, tehniskie parametri, kā arī HS un KN skaidrojumi, Eiropas Komisijas pieņemtās regulas par atsevišķu preču klasifikāciju, Eiropas Savienības Tiesas spriedumi un Pasaules Muitas organizācijas HS komitejas pieņemtie lēmumi.

[2.3] Saskaņā ar HS skaidrojumiem preču pozīcija 2304 ietver eļļas raušus un citus cietos atlikumus, kas iegūti, ekstrahējot sojas pupu eļļu ar spiedienu, ar ekstrahēšanu ar šķīdinātājiem vai ar centrifugēšanu. Šīs atliekas ir vērtīga dzīvnieku barība.

Savukārt preču pozīcijā 2309 ietver saldinātu lopbarību un gatavos dzīvnieku barības produktus, kas sastāv no vairāku barības vielu maisījuma, kas paredzēti: 1) lai nodrošinātu dzīvniekiem racionālu un sabalansētu ikdienas uzturu (pamatbarība); 2) lai iegūtu piemērotu ikdienas uzturu, papildinot lauku saimniecībā saražoto pamata barību ar organiskām vai neorganiskām vielām (barības piedevas) vai 3) lai izmantotu pamatbarības vai barības piedevu ražošanā. Šajā preču pozīcijā ir ietverti tādi produkti, ko izmanto dzīvnieku barošanai un ko iegūst, pārstrādājot augu valsts vai dzīvnieku izcelsmes produktus tādā apjomā, ka tie ir zaudējuši sākotnējā materiāla būtiskās īpašības, piemēram, attiecībā uz produktiem, kas iegūti no augu valsts materiāla, – tie tiek apstrādāti tādā mērā, ka sākotnējā augu materiāla raksturīgā šūnu struktūra vairs nav atpazīstama mikroskopā.

KN kodā 2309 preces apraksts ir vispārīgs, proti, tas ietver lopbarībā izmantojamus produktus, kas nav minēti vai ietverti citās kategorijās. Atbilstoši Pasaules Muitas organizācijas atzinumam šis kods piemērojams tikai gadījumos, ja attiecīgo produktu nevar klasificēt, izmantojot citu nomenklatūras kategoriju, vai ja tos nevar uzskatīt par augu atlikumiem, augu pārpalikumiem vai šādas apstrādes blakus produktu.

[2.4] Lietā nav strīda, ka preču sastāvā ir tikai tās augu daļas, kuras ir izgājušas eļļas ekstrakcijas procesu (vienīgi sojas pupas). Tāpat lietā nav strīda, ka sojas spraukumiem tiek pievienota fosfolipīdu emulsija.

No Eiropas Savienības Tiesas atziņām izriet, ka eļļas ekstrakcijas atlikumiem ir pieļaujams pievienot vielas, kas rodas eļļas ieguves procesā, un tas neizslēdz to klasifikāciju preču pozīcijā 2304. Turklāt, vērtējot, vai atlikumi ir jaukta sastāva produkts, jāņem vērā šo pievienoto vielu ietekme uz galaprodukta kvalitāti.

Pievienojot sojas spraukumiem ar ūdeni apstrādātas eļļas nogulsnes, netiek būtiski mainīti sojas spraukumu kvalitātes rādītāji. Emulsijas pievienošana neietekmē galaprodukta – sojas spraukumu – raksturīgās īpašības. Nav konstatējamas būtiskas kvalitātes atšķirības sojas spraukumiem ar fosfolipīdu emulsijas piedevu vai bez tās. Emulsija ir sojas eļļas ekstrakcijas blakus produkts, tāpēc tās pievienošana sojas pupiņu atlikumiem neizslēdz iespēju klasificēt preces KN pozīcijā 2304. Fosfolipīdi jau sākotnēji bija sojas pupiņu sastāvā, tāpēc fosfolipīdu emulsijas pievienošana attaukotajām granulām, kā arī sojas spraukumu turpmāka apstrāde nerada jaunu produktu. Sojas spraukumiem netiek pievienotas citas vielas, kas iepriekš nebūtu bijušas sojas pupiņu sastāvā.

Līdz ar to nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka fosfolipīdu emulsijas pievienošana sojas spraukumiem radīja jaukta sastāva produktu.

[2.5] Valsts ieņēmumu dienests argumentē, ka pēc fosfolipīdu emulsijas pievienošanas sojas spraukumi tiek pakļauti tostēšanai, kas pierāda to lietošanas mērķi – dzīvnieku barībai. Preces ražošanas darbības tādējādi apliecinot, ka prece ir gatava lopbarībai un ka tā ir sojas eļļas ražošanas dažādu atlikumu maisījums.

Ņemot vērā gan Pasaules Muitas organizācijas atzinumus, gan Rīgas Tehniskās universitātes profesores, Dr.chem. [pers. A] eksperta atzinumu, speciālista [pers. B] atzinumu un Pasaules Muitas organizācijas ekspertes [pers. C] atzinumu, kā arī Kauņas Tehnoloģiju universitātes Pārtikas institūta zinātniskās ekspertīzes darbu „Lopbarības sojas spraukumu izpēte”, secināms, ka sojas spraukumu grauzdēšana (tostēšana) ir nepieciešams ražošanas posms, lai sojas spraukumus sagatavotu drošai lietošanai. Lai sojas spraukumus varētu izmantot, jāveic pilns eļļas ražošanas tehnoloģiskais cikls, kas ietver vairākus posmus, arī grauzdēšanu. Grauzdēšana ir atzīta par atļautu darbību ar produktu, tā neizslēdz iespēju sojas spraukumus klasificēt KN pozīcijā 2304.

Saskaņā ar ražošanas tehnoloģiju un ražotāja tehnoloģiskajiem dokumentiem negrauzdētus spraukumus nevar uzskatīt par galaproduktu – spraukumiem, jo fermenti nav deaktivēti, nav izvadītas organisko šķīdinātāju atliekas, nav samazināts mitruma saturs.

[2.6] Komisijas 2015.gada 6.oktobra Īstenošanas regulas (ES) 2015/1754, ar ko groza I pielikumu Padomes Regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu, 23.nodaļas piezīmē ir norādīts, ka KN pozīcijā 2309 ir ietverti citur neminēti un neiekļauti produkti, kurus izmanto dzīvnieku barībai, kuri iegūti, apstrādājot izejvielas no augiem vai dzīvniekiem tiktāl, ka tās zaudējušas sākotnējā materiāla būtiskās īpašības, izņemot augu atkritumus, atliekas un šādas apstrādes blakus produktus.

Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 3.marta sprieduma lietā *Customs Support Holland* (C-144/15, ECLI: EU:C:2016:133) 36.punktā ir norādīts, ka ar „izstrādājumu” šīs pozīcijas izpratnē ir jāsaprot produkta pārstrāde vai maisījums ar citiem produktiem. Lai attiecīgo produktu varētu klasificēt KN pozīcijā 2309, tam ir jābūt, pirmkārt, piemērotam tikai dzīvnieku barībai un, otrkārt, galīgi pārstrādātam vai dažādu vielu maisījumam.

Atbilstoši HS skaidrojumiem preču pozīcijā 2309 citstarp tiek ietverti produkti lauksaimniecībā ražotās barības papildināšanai (balansēšanai), ņemot vērā samērā augsto vienas barības vielas līmeni to sastāvā (šajā gadījumā – sojas spraukumi). Tas nozīmē, ka barības balansēšanas vielas ir lopbarības sastāvdaļa un neveido to pilnīgi.

No Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvaldes testēšanas pārskata un Kauņas Tehnoloģiju universitātes Pārtikas institūta zinātniskās ekspertīzes darba atskaites secināms, ka produkts nav pārstrādāts līdz būtisko augu materiāla īpašību zudumam. Turklāt prece nav uzskatāma par dažādu vielu maisījumu.

Līdz ar to nav konstatējamas būtiskas pazīmes, lai preci varētu klasificēt KN pozīcijā 2309, jo prece nav galīgi pārstrādāta, kā arī prece nav dažādu vielu maisījums.

[2.7] Valsts ieņēmumu dienests argumentē, ka fosfolipīdu emulsija rodas jau pēc tam, kad iegūti divi produkti – ekstrahēta (jēla) sojas eļļa un sojas spraukumi, citā eļļas apstrādes posmā. Proti, fosfolipīdu eļļas emulsija nav uzskatāma par sojas eļļas ekstrakcijas procesa sauso atlikumu, un ekstrahēto jēlo sojas eļļu var arī nerafinēt, neatbrīvot no fosfolipīdiem, un tādā gadījumā neradīsies fosfolipīdu emulsija.

No lietā esošajiem pierādījumiem secināms, ka sojas ekstrakcijas process ietver vairākus vienotas un nepārtrauktas ražošanas tehnoloģijas posmus: iepriekšēja sojas pupiņu attīrīšana; sēklu žāvēšana; atlaidināšana; svēršana; galēja attīrīšana; smalcināšana; sojas pupiņu attīrīšana no apvalciņiem; kondicionēšana; kodola sasmalcināšana (saspiešana); ekspandēšana; ekstrakcija; attaukotu atlikumu transportēšana uz desolventizējošo tosteri (DTDS); eļļas mitrināšana (hidratācija) un fosfolipīda emulsijas izņemšana desolventizējošā tosterī; desolventizācija/grauzdēšana, žāvēšana/atvēsināšana; granulēšana. Sojas eļļas ekstrakcijas procesa mērķis ir sojas eļļas iegūšana, bet sojas spraukumi ir minētā procesa cietie atlikumi, kas tiek iegūti pēc vienotā ražošanas procesa pabeigšanas.

No HS skaidrojumiem neizriet, ka eļļas ieguves process būtu ierobežots ar kādu noteiktu operāciju sarakstu (piemēram, minimāli nepieciešamo vai maksimāli pieļaujamo). Tādēļ preču pozīcija 2304 neizslēdz iespēju tajā iekļaut jebkādus cietos atlikumus, kas radušies pēc eļļas ieguves (procesa beigu brīdī) atkarībā no konkrētā ražotāja apstākļiem. Līdz ar to nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta secinājums, ka spraukumi un fosfolipīdu emulsija rodas dažādos eļļas apstrādes procesos, ekstrakcijā un hidratācijā, – ekstrakcijas process aptver visas ražošanas procesa stadijas.

[2.8] Ievērojot Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 8.septembra spriedumā lietā *Schenker* (C-409/14, ECLI:EU:C:2016:643) 75.–78.punktā sniegto skaidrojumu par preču klasificēšanu, lai produktu klasificētu piemērotā pozīcijā, produkta izmantošanas mērķis var būt objektīvs klasifikācijas kritērijs, ja vien tas šim produktam ir raksturīgs, un šim raksturīgumam jābūt konstatējamam pēc šā produkta specifikas un objektīvajām īpašībām.

Strīdus prece ir sojas eļļas ekstrakcijas cietie atlikumi, nav konstatējams, ka tie saturētu vēl kādas citas vielas. Līdz ar to pieteicējs pamatoti piemēroja KN kodu 2304 00 00 00.

[2.9] Pieteicējs iesniedzis 2018.gada 14.novembrī izdotu Hannoveres Galvenās muitas pārvaldes saistošo izziņu par tarifu tādai pašai precei, kā arī Lietuvas Augstākās tiesas 2019.gada 20.novembra spriedumu lietā ar līdzīgiem apstākļiem. Šis dokuments tikai apstiprina secinājumu, ka importētā prece atbilst deklarācijās norādītajam KN kodam.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot, ka apgabaltiesa ir pārāk plaši interpretējusi KN pozīcijas 2304 aprakstu, nepamatoti atzinusi strīdus preces par atbilstošām šai pozīcijai, un līdz ar to ir nepareizi interpretējusi Eiropas Parlamenta un Padomes 2013.gada 9.oktobra Regulas (ES) Nr. 952/2013, ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu, 56. un 57.pantu. Savu nostāju dienests pamatojis ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] HS izpratnē klasifikācijā ir nozīme tam, kā produkts tiek ražots, kādas sastāvdaļas tajā ir, kā tiek veidots, pat ja tas ir viens vienots un nepārtraukts ražošanas process. Dažādos ražošanas posmos rodas katrā cits produkts vai atliekas, vai blakus produkts.

[3.2] Apgabaltiesa nepamatoti paplašināja terminu „ekstrakcija” (vielu atdalīšanas process), attiecinot to uz visiem ražošanas posmiem, nevērtējot katrā ražošanas posmā veiktās darbības, to nozīmi un rezultātā iegūtos produktus.

[3.3] Pretēji apgabaltiesas norādei Valsts ieņēmumu dienests nekad nav apstrīdējis ražošanas tehnoloģiskos procesus, tieši pretēji, ar tiem ir pamatots dienesta lēmumā atzītais, ka sojas spraukumu iegūšanai nav nepieciešams veikt eļļas hidratāciju, tie tiek iegūti pirms hidratācijas. Tie ir dažādi ražošanas posmi. Ir svarīgi tos nodalīt, jo tajos iegūtās dažādās atliekas sajauc kopā. Nenovērtējot visu lietā esošo informāciju par preces ražošanas īpatnībām, apgabaltiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu.

[3.4] Tas, ka daļu eļļas pēc ekstrakcijas novirza sajaukšanai, nevis uz hidratācijas cehu, ir pretrunā apgabaltiesas norādītajam, ka bez hidratācijas nav iespējams iegūt eļļu. Lai arī tas ir norādīts par rūpnīcu MEZ-2, jāievēro, ka atbilstoši eksperta [pers. B] teiktajam visās rūpnīcās (MEZ-1, MEZ-2, MEZ-3) eļļas ieguves tehnoloģija balstās uz vienādiem principiem un procesiem, arī pats pieteicējs uz to ir norādījis.

[3.5] Apgabaltiesas secinājumi par grauzdēšanas nepieciešamību un nozīmi apstiprina, ka spraukumus speciāli sagatavo, lai tie būtu derīgi barībai. Nav saprotams apgalvojums, ka negrauzdētus spraukumus nevar uzskatīt par galaproduktu. Ja tiesa uzskata, ka spraukumi nav derīgi lopbarībai tāpēc, ka tie nav apstrādāti, tas nevar būt par pamatu secinājumam, ka tie nav spraukumi.

[3.6] Pēc fosfolipīdu emulsijas sastāva (40–70 % ūdens, 30–40 % fosfolipīdu, 15–20 % eļļas) nevar secināt, ka spraukumiem tiek atgriezti tikai fosfolipīdi. Apgabaltiesa neizvērtēja ražotāja informāciju par emulsijas sastāvu.

[3.7] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Eiropas Savienības Tiesas 1982.gada 11.marta spriedumu lietā *Fancon* (C-129/81, ECLI:EU:C:1982:91), kur strīdus prece bija spraukumi, kuri saturēju nelielu atlikušās eļļas daudzumu. Atbilstoši spriedumam ne visi produkti (atlikumi un atkritumi), kas rodas sojas eļļas ražošanas procesā, tiek klasificēti preču pozīcijā 2304. Sojas eļļas apstrādes atlikumi klasificējami citā pozīcijā.

[3.8] Apgabaltiesa neņēma vērā, ka importētā prece saturēja grauzdētu sojas pupu miziņu un augu daļas, kurām nebija veikta izspiešana.

[3.9] Apgabaltiesa nav pārbaudījusi, kādas preces un ražošanas dati tika iesniegti kopā ar pieteikumu par saistošās izziņas par tarifu izdošanu, vai preces ir vienādas. Saskaņā ar izziņā norādīto informāciju preces lietošanas mērķis ir plašs: pārtikas vai lopbarības piedeva, vai kā mēslojums, savukārt strīdus prece saskaņā ar ražotāja sniegto informāciju ir paredzēta konkrētam mērķim – lopbarībai. Tādējādi apgabaltiesa nav izvērtējusi visus lietas apstākļus.

Valsts ieņēmumu dienests turklāt lūdz uzdot vairākus jautājumus Eiropas Savienības Tiesai, lai saņemtu prejudiciālu nolēmumu par strīdus preču klasificēšanu.

[4] Pieteicējs par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, kuros sūdzību neatzīst. Paskaidrojumos galvenokārt ietverta argumentācija, kas atbilst apgabaltiesas sprieduma motivācijai. Pieteicējs norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests jauc galaproduktu (kas būtu divi – sojas eļļa kā pamatprodukts un sojas spraukumi kā blakus produkts) ar starpproduktu. Starpprodukti vēl nav izgājuši pilnu eļļas ekstrakcijas ciklu/apstrādi, tie satur ļoti lielu mitruma daudzumu (nav cietā formā), satur lielu daudzumu šķīdinātāja un attiecīgi nav izmantojami nedz dzīvnieku barībā, nedz cilvēku uzturā, nedz jebkā citādāk. Tas ir pretrunā ar Vispārīgajiem preču klasifikācijas pamatprincipiem, saskaņā ar kuriem klasificē tikai gatavus produktus, kā arī pretrunā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru termins „atlikumi” vai „atkritumi” attiecas uz produktiem, kas ir ekstrakcijas procesa galarezultāts.

**Motīvu daļa**

[5] Lietās par KN pozīciju piemērošanu strīda būtība ir par to, kā pareizi pakārtot konkrēto preci konkrētām KN pozīcijām. Katra pozīcija līdz ar tās aprakstu būtībā ir tiesību norma, kas definē pazīmes, kādām jāatbilst precēm, lai uz tām šo pozīciju varētu attiecināt. Līdz ar to kasācijas instances tiesa var pārbaudīt, vai zemākas instances tiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi pozīciju, ievērojot tiesas konstatētos faktiskos apstākļus. Tostarp tas prasa izprast, kādas ir izšķirošās pazīmes pozīcijas piemērošanai, kā arī to, vai apelācijas instances tiesa ir ņēmusi vērā visus pozīcijas piemērošanai būtiskos apstākļus, vai nav ņēmusi vērā apstākļus, kuri nav būtiski. Tāpat ir pārbaudāms, vai apelācijas instances tiesa ir ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu un pierādījumu vērtēšanas noteikumus (Administratīvā procesa likuma 154.pants).

[6] Lietā ir strīds par KN pozīciju 2304 un 2309 interpretāciju. Apgabaltiesa ir nospriedusi visus pārsūdzētos Valsts ieņēmuma dienesta lēmumus atcelt, jo, tiesas ieskatā, pieteicēja importētā prece, sojas spraukumi, atbilst pieteicēja piemērotajai KN pozīcijai 2304. Apgabaltiesa ir savu secinājumu balstījusi citstarp uz virkni pierādījumu par preces ražošanas tehnoloģisko procesu un šā procesa atsevišķu stadiju nozīmi galaproduktu tapšanā.

Valsts ieņēmumu dienesta argumentācija būtībā ir par to, ka sojas spraukumi kā tādi (ko varētu klasificēt pozīcijā 2304) tiek iegūti pirms eļļas hidratācijas un tālāks process jau ir papildvielu pievienošana un cita produkta iegūšana, kas šos sojas spraukumus liek klasificēt kā galaproduktu – dzīvnieku barību (pozīcija 2309).

Pieteicējs savukārt par izšķirošu uzskata apstākli, ka brīdī, kad, Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, ražošanas procesā rodas sojas spraukumi, vēl nav beidzies sojas eļļas ekstrakcijas process un ka ekstrakcijas procesā iegūto sojas spraukumu klasificēšana ir pieļaujama tikai pēc ekstrakcijas procesa pabeigšanas (tātad arī eļļas hidratācijas), jo tikai tad rodas šā ražošanas procesa galaprodukti; turklāt atlikumu apstrāde, lai tie vispār būtu izmantojami, nemaina to kā atlikumu dabu.

[7] Iepazinies ar apgabaltiesas spriedumu, Senāts atzīst to par pareizu un uzskata par iespējamu pievienoties tajā ietvertajai argumentācijai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai, vēlreiz to neatkārtojot. Papildus norādāms turpmāk minētais.

[8] Kā redzams no KN pozīcijai atbilstošās HS pozīcijas 2304 skaidrojuma (sk. šā sprieduma 2.3.punktu), pozīcija 2304 jau ietver norādi uz to, ka tajā ietilpstošie eļļas ieguves procesa atlikumi, tostarp, ja eļļa tiek iegūta, ekstrahējot ar šķīdinātāju, ir vērtīga dzīvnieku barība. Tātad tas, ka atlikumi to pabeigtajā formā ir kļuvuši par izmantojamiem dzīvnieku barībā, nepadara tos par neatbilstošiem šai pozīcijai, tieši otrādi, tādi produkti tajā ir tieši ietverti.

Savukārt pozīcijā 2309, kā redzams no KN 23.nodaļas 1.piezīmes, ietverti *citur neminēti un neiekļauti* produkti, kurus izmanto dzīvnieku barībai un kuri iegūti, apstrādājot izejvielas no augiem vai dzīvniekiem tiktāl, ka tās zaudējušas sākotnējā materiāla būtiskās īpašības, izņemot augu atkritumus, atliekas un šādas apstrādes blakusproduktus. Kā to jau skaidrojusi apgabaltiesa ar „izstrādājumu” šīs pozīcijas izpratnē ir jāsaprot produkta pārstrāde vai maisījums ar citiem produktiem, un šim izstrādājumam ir jābūt, pirmkārt, piemērotam tikai dzīvnieku barībai un, otrkārt, galīgi pārstrādātam vai dažādu vielu maisījumam (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 3.marta sprieduma lietā „Customs Support Holland”, C-144/15, ECLI: EU:C:2016:133, 36.punkts*).

[9] Iepazīstoties ar Eiropas Savienības Tiesas lietām, kuras apskata līdzīgus gadījumus, Senāts no tām secina, ka būtiskā robežšķirtne, lai produkti būtu klasificējami pozīcijā 2309, ir, vai ražošanas procesā iegūtie atlikumi ir specifiski apstrādāti un/vai mērķtiecīgi papildināti ar citām sastāvdaļām nolūkā padarīt tos izmatojamus tieši kā dzīvnieku barību.

No sprieduma lietā *Fancon* var secināt, ka ir jāvērtē produkta īpašības galaprodukta formā, kurā tie ir izmantojami; no minētā sprieduma redzams arī, ka 2304 pozīcijā klasificējamie sojas eļļas ražošanas atlikumi var būt tādi, kas ir izmantojami dzīvnieku barībā (*sprieduma lietā „Fancon” 14.punkts*). Savukārt no sprieduma lietā *Customs Support Holland* jau var secināt, ka tādu īpašu papildu darbību veikšana, kas vērstas uz specifiskas dzīvnieku barības iegūšanu (zootehnisks mērķis), šim nolūkam modificējot sojas raušus līdz noteiktām īpašībām, kas nepieciešamas tieši konkrēta veida dzīvnieku barībai (piedevai), un tiktāl, ka rauši procesā zaudē savas ar augu izcelsmi saistītās būtiskās īpašības, liek klasificēt produktu pozīcijā 2309 (*sprieduma lietā „Customs Support Holland” 31., 33.–35., 46.punkts*).

Senāta ieskatā, KN pozīciju apraksti nav vērsti uz produktu klasifikāciju tādā stāvoklī, kurā tie vispār nemaz nav izmantojami (sal. *sprieduma „Fancon” lietā 14.punkts*, kur tiek uzsvērts, ka ar atlikumiem nav domāti būtībā nevērtīgi atkritumi, bet atlikumi tādā ražošanas procesā, kura mērķis ir apstrādāt sojas pupiņas, lai iegūtu arī šos atlikumus).

2304 pozīcijas apraksts tieši liecina, ka ar atlikumiem tiek saprasti sojas spraukumi, kuri ir izmantojami dzīvnieku barībā.

[10] Šajā gadījumā pieteicējs pamatoti uzsver, ka sojas spraukumu tālāka apstrāde pēc tam, kad sojas spraukumi kā tādi jau radušies, nav vērsta uz sojas spraukumu speciālu sagatavošanu izmantošanai specifiskā dzīvnieku barībā, kā tas ir lietā *Customs Support Holland* un uz kādu salīdzinoši norādīts arī Kauņas Tehnoloģiju universitātes Pārtikas institūta zinātniskās ekspertīzes darba atskaitē (sk. norādi uz papildu ķīmisku vai fizisku apstrādi, kas, piemēram, pārtikas produktu ražošanā varētu būt olbaltumvielu koncentrēšana un frakcionēšana, atskaites 10.lp.). Tālākā apstrāde izskatāmajā gadījumā, pirmkārt, vēl arvien ir noderīga eļļas ražošanas procesam (tiek atdalīts šķīdinātājs heksāns, kas var tikt atkal izmantots eļļas ekstrakcijā), otrkārt, piešķir atlikumiem tādu pabeigtības stadiju, ka tie vairs nav indīgi un ātri bojājošies, bet kļūst vispār izmantojami dzīvnieku barībai, kā tas minēts pozīcijas 2304 aprakstā, vai citādi (tupat, 13.lp.). Nav saskatāms, ka tālākās apstrādes mērķis būtu specifiski zootehnisks un ka tiktu veidots speciāls vielu maisījums (pat ja atlikumi apstrādes rezultātā sastāv no dažādām sastāvdaļām), pārstrādājot sojas pupiņu atlikumus tiktāl, ka tie zaudētu ar augu izcelsmi saistītās būtiskās īpašības.

Turklāt pieteicējs papildu paskaidrojumos pēc tam, kad Senāts izlēma jautājumu par pagaidu aizsardzību, ir norādījis, ka tehnoloģiski nav nodalāms process, kurā tiek atdalīts heksāns (desolventizācija) un tiek līdz izmantojuma galaprodukta statusam apstrādāti (grauzdēti jeb tostēti) sojas spraukumi. Pieteicēja skaidrojums saskan ar apgabaltiesas konstatētajiem apstākļiem, tādēļ nerodas šaubas par apgabaltiesas vērtējumu par apstrādes būtību un tehnoloģisko norisi. To apstiprina arī Pasaules Muitas Organizācijas atzinums Nr. 17NL0321-TT (*lietas 6.sēj. 89.–95.lpp.*), kurā skaidrots, ka šāda apstrāde vien – grauzdēšana jeb tostēšana – neliek izslēgt produktu no 23.04 kategorijas. Katrā ziņā Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis uz apstākļiem, kas liktu domāt, ka kāda no sojas spraukumu pēcapstrādes tehnoloģijas sastāvdaļām būtu nodalāma kā tāda, kas nav vērsta uz heksāna atdalīšanu un vispārizmantojamu sojas spraukumu iegūšanu to galaprodukta formā.

[11] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka sojas spraukumi satur visas vai daļu no sojas eļļas ražošanas atliekām. Vienlaikus dienests nenorāda tiesisko pamatojumu (pozīcijas aprakstā ietvertu pazīmi, skaidrojumu vai Eiropas Savienības Tiesas judikatūru), kas šāda apstākļa dēļ izslēgtu sojas ražošanas atlikumus no pozīcijas 2304.

[12] Valsts ieņēmumu dienests no sprieduma *Fancon* lietā secina, ka ne visi produkti (atlikumi un atkritumi), kas rodas sojas eļļas ražošanas procesā, tiek klasificēti KN pozīcijā 2304. Sojas eļļas apstrādes atlikumi esot klasificējami citā pozīcijā (šobrīd – 1522).

Šis arguments nav saprotams, jo pats dienests šajā lietā pamato savu lēmumu ar strīdus preces atbilstību citai pozīcijai, nevis 1522. Turklāt Eiropas Savienības Tiesa minētajā lietā norāda, ka pozīcija 1517 (šobrīd – 1522), uz kuru norāda Valsts ieņēmumu dienests, nebija piemērojama tā iemesla dēļ, ka attiecas uz atlikumiem, kas rodas, apstrādājot taukus saturošas vielas, un ko nevar izmantot dzīvnieku barībā, kas savukārt ir tipiska sojas atlikumu pazīme (*sprieduma „Fancon” lietā 11.punkts*).

[13] Valsts ieņēmumu dienesta argumentam, ka apgabaltiesa nepamatoti norādījusi uz to, ka dienests apstrīdējis ražošanas tehnoloģiskos procesus, nav nozīmes lietā. Kā secina Senāts, Valsts ieņēmumu dienests nevis apstrīd ražošanas tehnoloģisko procesu, bet saviem argumentiem izmanto ražošanas tehnoloģisko procesu aprakstus, izdarot par tiem savus secinājumus. Kā redzams, katrs no procesa dalībniekiem no vieniem un tiem pašiem ražošanas tehnoloģiskā procesa aprakstiem izdara savus secinājumus par preču klasifikāciju, savukārt Senāts jau iepriekš šajā spriedumā norādīja apstākļus, kurus šajā ziņā uzskata par izšķirošiem.

[14] Ņemot vērā minēto, Senāts nesaskata, ka kasācijas sūdzībā ietvertie argumenti apstiprinātu, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi KN pozīcijas lietas apstākļiem. Tādēļ apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

[15] Nav nozīmes Valsts ieņēmumu dienesta iebildumiem par apgabaltiesas atsaukšanos uz saistošajām izziņām par tarifiem, jo šīs izziņas nav bijušas izšķirošas apgabaltiesas spriedumā, bet tikai vispārīga norāde, ka prakse apstiprina apgabaltiesas secinājumu. Senāts turklāt nesaskata, ka izziņās minētā informācija par precēm pēc būtības atšķirtos no šīs lietas strīdus preces.

[16] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā lūdz uzdot prejudiciālos jautājumus Eiropas Savienības Tiesai.

Kā atgādinājusi pati Eiropas Savienības Tiesa, ja Tiesai ir jāsniedz prejudiciāls nolēmums tarifa klasifikācijas jomā, tās uzdevums drīzāk ir izskaidrot valsts tiesai kritērijus, kuru pielietojums tai ļaus attiecīgās preces pareizi klasificēt atbilstoši KN, nevis veikt šo klasifikāciju pašai. Attiecīgo preču kvalificēšana to tarifu klasifikācijas mērķiem izriet no faktu konstatācijas, kas Tiesai prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā nav jāveic (*Eiropas Savienības Tiesas 2022.gada 28.aprīļa sprieduma lietā „Prodex”, C-72/21 (ECLI:EU:C:2022:312) 27.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienesta jautājumi, lai arī uzdoti vispārīgā formā, ietver tādu preces raksturlielumu uzskaitījumu, kas būtībā liecina par vēlmi noskaidrot konkrētās preces klasifikāciju noteiktā pozīcijā, nevis vēlmi noskaidrot principus, pēc kuriem veikt šādu klasifikāciju.

Savukārt principiālā līmenī Eiropas Savienības Tiesa klasifikāciju skaidrojusi jau pieņemtajos spriedumos, kurus Senāts apskatīja šajā spriedumā.

Līdz ar to Senāts nesaskata nepieciešamību uzdot jautājumus Eiropas Savienības Tiesai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozīt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 23.marta spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.