

Virsraksts: Par akcīzes nodokļa aprēķināšanu alum un aprēķināšanai piemērojamām tiesību normām (likums "Par akcīzes nodokli alum" un Ministru kabineta 2000. gada 8. februāra noteikumi Nr. 46 "Pārtikas preču marķēšanas noteikumi")

Tēze: Tā kā likuma „Par akcīzes nodokli” alum 6. pants nosaka tikai maksājamā akcīzes nodokļa likmi atkarībā no spirta koncentrācijas alū, bet nenosaka, kā nosakāms alus stiprums, šā stipruma noteikšanai jāņem vērā Ministru kabineta 2000. gada 8. februāra noteikumu Nr. 46 „Pārtikas preču marķēšanas noteikumi” 49. punkts.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta**

2005. gada 14. jūnija

SPRIEDUMS

Lietā SKA-181

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja

senatore E. Vernuša,

senatore J. Briede,

senatore I. Skultāne,

piedaloties akciju sabiedrības „Lāčplēša alus” pārstāvei A.S. un Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Daigai Krūmiņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja lietu, kas ierosināta pēc akciju sabiedrības „Lāčplēša alus” sūdzības par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2005. gada 31. janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Vidzemes reģionālās iestādes Tarifu daļas vecākais muitas eksperts 2003. gada septembrī veicis pārbaudi akciju sabiedrības (turpmāk – AS) „Lāčplēša alus” importētajam un ar vienoto administratīvo dokumentu (VAD) IM-4 0920/3 C108161 deklarētajam alum. Pārbaudē konstatēts, ka VAD norādīts nepareizs Latvijas kombinētās nomenklatūras (LKN) kods, kā dēļ

piemērota nepareiza akcīzes nodokļa (turpmāk – AN) likme un līdz ar to nepilnīgi nomaksāts AN un pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN).

Pamatojoties uz šo pārbaudes aktu, VID Vidzemes reģionālās iestādes Muitas pārvaldes priekšnieks ar 2003. gada 1. oktobra lēmumu Nr. 211 noteicis pienākumu AS „Lāčplēša alus” nomaksāt valsts budžetā AN Ls 7289,86, PVN Ls 1312,18, soda naudu par abiem nodokļiem Ls 8602,04, kopsummā – Ls 17 204,08 (turpmāk – Muitas pārvaldes lēmums).

[2] Par Muitas pārvaldes lēmumu AS „Lāčplēša alus” iesniedza sūdzību VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora pienākumu izpildītājai, kura ar 2003. gada 10. novembra lēmumu Nr. 1.9.-10./10255 atstāja spēkā Muitas pārvaldes lēmumu (turpmāk – VID reģionālās iestādes lēmums).

[3] Izskatījis AS „Lāčplēša alus” sūdzību, VID ģenerāldirektors ar 2004. gada 10. janvāra lēmumu Nr. 19/1-569 atstāja spēkā VID reģionālās iestādes lēmumu.

[4] Pieteikumā Administratīvajai rajona tiesai AS „Lāčplēša alus” norādījusi, ka, pieņemot lēmumu, VID ģenerāldirektors nav ievērojis Muitas likuma 176. panta trešo daļu, saskaņā ar kuru par muitas parādu atbildīgs ir preces deklarētājs, šajā gadījumā, SIA „PP Komercentrs”, kas sniedza muitas brokera pakalpojumus. Aprēķinot AN, VID nav ņēmis vērā pieļaujamās alkohola satura pielaižu tilpumprocentos alum atbilstoši Ministru kabineta 2000. gada 8. februāra noteikumu Nr. 46 „Pārtikas preču marķēšanas noteikumi” (turpmāk – noteikumi Nr. 46) 49. punktam. Tādējādi VID nepamatoti AS „Lāčplēša alus” importētajam alum piemērojusi VID Galvenās muitas pārvaldes noteikto LKN kodu (VID Galvenās muitas pārvaldes 2003. gada 2. jūnija Preces identifikācijas atzinums Nr. 16.2.3/6428/1-400-K), nevis atzinusi par pareizu muitas deklarācijā norādīto kodu.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2004. gada 5. maija spriedumu atcelts VID ģenerāldirektora 2004. gada 10. janvāra lēmums Nr. 19/1-569 un apmierināts AS „Lāčplēša alus” pieteikums.

[6] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2005. gada 31. janvāra spriedumu AS „Lāčplēša alus” pieteikumu atzinusi par pamatotu un atcēlusi

VID ģenerāldirektora 2004. gada 10. janvāra lēmumu Nr. 19/1-569 no tā pieņemšanas dienas.

[6.1] Apgabaltiesa konstatējusi, ka lietā ir strīds par to, kāds LKN kods attiecināms AS „Lāčplēša alus” importētajam alum – deklarācijā norādītais kods 2203 00 01 00 xxxx xxxx 0040 vai VID Galvenās muitas pārvaldes norādītais 2203 00 01 00 xxxx xxxx 0050.

[6.2] Atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli alum” 6. panta 4. punktam AN ir Ls 8,1 par 100 litriem, ja absolūtā spirta daudzums alū ir virs 5,5 tilpumprocentiem, bet līdz septiņiem tilpumprocentiem. Savukārt saskaņā ar šā panta 5. punktu, ja absolūtā spirta daudzums alū pārsniedz septiņus tilpumprocentus, AN par 100 litriem ir Ls 42.

[6.3] Saskaņā ar noteikumu Nr. 46 48. punktu pārtikas preces marķējumā norāda alkohola saturu tilpumprocentos, kas noteikts 20°C temperatūrā, ar pielaidi alum, kura alkohola saturs pārsniedz 5,5 tilpumprocentus – viens tilpumprocents.

[6.4] Apgabaltiesa konstatējusi, ka alus marķējumā alkohola saturs norādīts septiņi tilpumprocenti. Atbilstoši šim marķējumam muitas deklarācijā tika norādīts arī preces LKN kods. Gan marķējumā, gan muitas deklarācijā norādīto informāciju apgabaltiesa atzinusi par precīzi identificējošu informāciju, tāpēc tā abās vietās nedrīkst atšķirties. Alkohola satura pieļaujamo pielaižu noteikšanas jēga ir konkrētās preces specifiskās īpašības, proti, ka alkohola saturs var būt mainīgs atkarībā no produkta uzglabāšanas temperatūras, ilguma un citiem faktoriem. Tādēļ, konstatējot atšķirību noteikto pielaižu apjomā, šī atšķirība nav uzskatāma par neatbilstību marķējumam vai deklarācijai. Konkrētajā gadījumā, ievērojot pielaižu, šāda atšķirība nav konstatēta.

[6.5] Atsaucoties uz Administratīvo lietu departamenta 2004. gada 30. novembra spriedumu lietā SKA-225 un Finanšu ministrijas 2003. gada 14. aprīļa vēstuli Nr. 5-5-04/904 un 2003. gada 6. maija vēstuli Nr. 5-5-04/1196, apgabaltiesa par nepamatotu atzinusi VID viedokli, ka AN likmes piemērošanas gadījumā noteikumu Nr. 46 noteiktās pielaižu nav ņemamas vērā un ka šie noteikumi nav piemērojami konkrētajā lietā.

[6.6] Administratīvā apgabaltiesa arī uzskata, ka VID Galvenās muitas pārvaldes Muitas laboratorijas 2003. gada 29. maija testēšanas pārskatā Nr. 749-2003 konstatētā etilspirta koncentrācija vērtējama arī kopsakarā ar mērījuma novirzi 0,18 tilpumprocenti. Taču VID nepamatoti nav ņēmis vērā iespējamo mērījuma novirzi situācijā, kad koncentrācija var būt pat mazāka par septiņiem tilpumprocentiem.

[6.7] Ņemot vērā visu iepriekš minēto, apgabaltiesa atzinusi, ka AS „Lāčplēša alus” preces deklarējusi atbilstoši preces marķējumam un atbilstoši normatīvajiem aktiem norādījusi preces nosaukumu un kodu.

[7] VID par apgabaltiesas spriedumu iesniedzis kasācijas sūdzību.

[7.1] Tajā norādīts, ka apgabaltiesa ir piemērojusi to materiālo tiesību normu, kuru nevajadzēja piemērot. Proti, lietā nepamatoti piemēroti noteikumi Nr. 46. Mērķis noteikt pieļaujamo pielaidi alum noteikumos Nr. 46 ir bijis informēt patērētājus, bet no šīm pielaidēm nav atkarīga AN apmēra noteikšana un aprēķināšana. Nodokļa likmes alum izsmeļoši regulē likums „Par akcīzes nodokli alum”. Saskaņā ar Muitas likuma 194. pantu muitas iestādes identificē preces saskaņā ar LKN. AS „Lāčplēša alus” bija importējusi tādu alu, kas atbilda VID Galvenās muitas pārvaldes norādītajam LKN kodam.

[7.2] Nav pamatota apgabaltiesas atsauce uz Administratīvo lietu departamenta spriedumu lietā SKA-225, jo konkrētajā lietā ir atšķirīgi faktiskie apstākļi no spriedumā aprakstītajiem.

[7.3] Apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 251. panta piektās daļas 2. punktu, jo, norādot, ka etilspirta koncentrācijas novirze bijusi 0,18 tilpumprocenti, nav ņēmusi vērā, ka testēšanas pārskatā spirta koncentrācija sastāda 7,04 procenti (+/- 0,18). Tā kā testēšanas pārskatā netika norādītas pieļaujamās spirta koncentrācijas robežas, bet gan konkrēts rezultāts, VID pamatoti ņēmis vērā šo rezultātu.

[7.4] Lietā nav piemērots Muitas likuma 18. pants, kas pieļauj muitas deklarācijas noformēšanai un iesniegšanai pilnvarot pārstāvi. AS „Lāčplēša alus” ir pilnvarojusi SIA „PP Komerccentrs” veikt muitas brokera pakalpojumus. Tā kā no Muitas likuma 1. panta ceturtās daļas izriet, ka deklarētājs ir gan tā persona, kura uz tiesiska pamata deklarē preces, gan arī tā, kuras vārdā preces deklarētas, VID pamatoti noteicis, ka muitas parādniece ir AS „Lāčplēša alus”.

[7.5] Apgabaltiesa nav arī norādījusi, kuras tiesību normas uzliek par pienākumu vai paredz iespēju VID kā nodokļu administrācijai, aprēķinot papildu nomaksai budžetā AN, ņemt vērā pielaides spirta koncentrācijai alū.

[8] Tiesas sēdē VID pārstāve norādīja, ka uztur kasācijas sūdzību, bet AS „Lāčplēša alus” pārstāve kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[9] Lai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 347. panta pirmajai daļai kasācijas kārtībā izvērtētu apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu, Administratīvo lietu departaments uzskata, ka lietā izlemjams jautājums par to, vai apgabaltiesa pamatoti piemērojusi noteikumu Nr. 46 normas, izlemjot lietu par AN noteikšanu alum.

[10] VID kasācijas sūdzībā norādījis, ka AN likmes alum izsmeļoši regulē likuma „Par akcīzes nodokli alum” 6. pants, tādēļ apgabaltiesa nepamatoti šai lietā piemērojusi noteikumus Nr. 46. Administratīvo lietu departaments nepiekrīt šādai minētās tiesību normas gramatiskai izpratnei tālāk minēto apsvērumu dēļ.

Saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli alum” 6. panta 4. punktu alum (par 100 litriem) nodokli aprēķina pēc likmes – 8,1 lats, ja absolūtā spirta daudzums alū ir virs 5,5 tilpumprocentiem līdz 7 tilpumprocentiem (ieskaitot). Savukārt saskaņā ar šā panta 5. punktu nodokli aprēķina pēc likmes – 42 lati, ja absolūtā spirta daudzums alū pārsniedz 7 tilpumprocentus. Tādējādi minētās likuma normas noteic, kāda ir AN likme, ievērojot absolūtā spirta daudzumu alū, bet neregulē jautājumus, kā tiek noteikts attiecīgais alus stiprums.

[11] No Administratīvo lietu departamenta 2004. gada 30. novembra sprieduma lietā SKA-225, Finanšu ministrijas vēstulēm (sk. lietas 28.-30. lpp.) apgabaltiesa secinājusi, ka, nosakot maksājamo AN ievadamajam alum, VID jāņem vērā arī noteikumi Nr. 46.

[11.1] Pamatots ir VID viedoklis, ka noteikumi Nr. 46 izdoti saskaņā ar Pārtikas aprites uzraudzības likuma 13. panta trešo daļu un Patērētāju tiesību aizsardzības likuma 21. pantu un ka tādējādi šo noteikumu 49. punktā norādītajām pielaidēm ir nozīme patērētāju informēšanā. Noteikumu Nr. 46 49. punkts noteic: „Pārtikas preces marķējumā .. norāda alkohola saturu tilpumprocentos, kas noteikts 20°C temperatūrā, ar šādām pielaidēm: .. 49.2 alum, kura alkohola saturs pārsniedz 5,5 tilpumprocentus .. – 1 tilpumprocents.”

[11.2] Tomēr Administratīvo lietu departaments nepiekrīt, ka tādējādi šiem noteikumiem nav nozīmes AN noteikšanā. Administratīvo lietu departamenta ieskatā noteikumu Nr. 46 49. punkta piemērošana iekļaujas arī akcīzes nodokli alum regulējošo normu sistēmā. Likuma „Par akcīzes nodokli alum” 2. panta pirmajā daļā noteikts: „Šis

likums nosaka kārtību, kādā alus tiek aplikts ar akcīzes nodokli, un tas attiecināms uz alu, kuru **ieved**, ..., saņem vai nosūta Latvijas Republikas muitas teritorijā”.

Neskatoties uz to, ka noteikumi Nr. 46 izdoti saskaņā ar Pārtikas aprites uzraudzības likumu un Patērētāju tiesību aizsardzības likumu, arī šajos likumos un attiecīgi noteikumos Nr. 46 regulējamie jautājumi attiecas uz preču ieviešanu Latvijas teritorijā. Proti, Pārtikas aprites uzraudzības likuma 1. panta 6. punktā noteikts, ka pārtikas aprite ir „visas darbības ar pārtiku no tās ieguves līdz patēriņam (primārā ražošana, ieguve, pirmapstrāde, ..., **pārvietošana pāri valsts robežai**, ..)”. Bez tam, arī alkohola aprites likuma 1. panta 2. punktā (redakcijā, kas bija spēkā uz 2002. gada 14. jūniju) noteikts, ka alkohola aprite ir „visas stadijas, ko iziet alkohols (.. pārvietošana, pārvadāšana, **ievešana**, izvešana ..) līdz patērēšanai.

Tādējādi Administratīvo lietu departamenta ieskatā likuma „Par akcīzes nodokli alum” 6. pants ir skatāms kopsakarā ar tām normām, kas regulē pārtikas un alkohola apriti, un AN alum aprēķināms, ņemot vērā noteikumos Nr. 46 noteiktās etilspirta pielaiides.

[12] Saskaņā ar Muitas likuma 194. pantu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2004. gada 30. aprīlim) muitas iestādes identificē preces saskaņā ar Latvijas kombinēto nomenklatūru. Šīs identificēšanas veikšanai muitas amatpersonas AS „Lāčplēša alus” importētā alus paraugus iesniedzis VID Galvenajai muitas pārvaldei, pretī saņemot gan VID Galvenās muitas pārvaldes testēšanas pārskatu Nr. 749-2003, gan preces identifikācijas atzinumu Nr. 16.2.3/6428/1-400-K.

[12.1] Kasācijas sūdzības 1. punktā VID norādījis, ka LKN kods importējamam alum noteikts, ņemot vērā VID Galvenās muitas pārvaldes preces identifikācijas atzinumu. Tajā paredzēts, ka importējamā alus LKN ir 2203 00 01 00 xxxx xxxx 0050 – alus ar faktisko spirta tilpumkoncentrāciju vairāk nekā 7 procenti.

[12.2] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154. panta pirmajai daļai apgabaltiesai, kura pārbauda administratīvā akta tiesiskumu pēc būtības, ir pienākums novērtēt pierādījumus „pēc savas iekšējās pārlicības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem ..”.

[12.3] Administratīvo lietu departamenta ieskatā apgabaltiesa ir ņēmusi vērā ne tikai VID Galvenās muitas pārvaldes preces identifikācijas atzinumu, bet arī šīs iestādes izdoto testēšanas pārskatu Nr. 749-2003 (apgabaltiesas sprieduma 15. punkts). No tā apgabaltiesa secinājusi, ka konstatētā etilspirta koncentrācija (7,04%) vērtējama kopsakarā ar mērījuma novirzi +/-0,18 tilpumprocenti, tā rezultātā etilspirta

koncentrācija konkrētajā produktā iespējama robežās no 6,68 līdz 7,22 tilpumprocenti. Ņemot to vērā, nepamatots ir VID arguments, ka apgabaltiesa ignorējusi apstākli, ka etilspirta koncentrācija alū var būt 7,22 tilpumprocenti (sk. kasācijas sūdzības 3. punktu).

[12.4] Ņemot vērā, ka apgabaltiesa konstatējusi iespējamo etilspirta koncentrāciju alū robežās no 6,68 līdz 7,22 tilpumprocenti, Administratīvo lietu departamenta ieskatā apgabaltiesai nebija pietiekošu pierādījumu tam, lai apgalvotu, ka AS „Lāčplēša alus” importētajam alum etilspirta koncentrācija pārsniegusi 7 tilpumprocentus. Tādējādi apgabaltiesa pamatoti nospriedusi, ka pie šādiem apstākļiem VID izdarītais AN nodokļa pārrēķins nebija pamatots. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 5. pantu „administratīvajā procesā, it īpaši pieņemot lēmumu pēc būtības, iestāde un tiesa piemērojamo tiesību normu ietvaros veicina privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizsardzību.” Tādējādi Administratīvo lietu departaments arī atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti lietā ņēmusi vērā zemāko iespējamo etilspirta koncentrāciju alū.

[13] Izskatot lietu, Administratīvo lietu departaments ņem vērā arī to, ka kopš 2004. gada 1. maija akcīzes nodokli precēm, par kurām šis nodoklis maksājams, tajā skaitā alum, regulē jauns likums – likums „Par akcīzes nodokli”. Šā likuma 12. panta 1. punktā ir paredzēta citādāka akcīzes nodokļa aprēķināšanas kārtība, kurā paredzētā AN likme, Administratīvo lietu departamenta ieskatā, ir atbilstošāka, nosakot patieso absolūtā spirta daudzumu alū. Proti, saskaņā ar šo normu AN alum par 100 litriem nosaka – „1,22 latu par katru absolūtā spirta tilpumprocentu, kas izteikts ar precizitāti līdz vienai desmitdaļai, bet ne mazāk kā 2 lati par 100 litriem alus”. Tādējādi AN maksātājs ir pasargāts no tā, ka, pārkāpjot maksimāli pieļaujamā spirta koncentrāciju par kaut 0,01 tilpumprocentu, viņam būtu jāmaksā piecas reizes lielāks nodoklis.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks. Tā kā pārējie kasācijas sūdzībā norādītie argumenti nevar ietekmēt apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu, Administratīvo lietu departaments tos nevērtē.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 1. punktu, 346. pantu,
Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Administratīvās apgabaltiesas 2005. gada 31. janvāra spriedumu atstāt negrozītu,
bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	senatore	E. Vernuša
	senatore	J. Briede
	senatore	I. Skultāne