



## Svarīgs spriedums muitas lietā – ievešana pārstrādei

Dace Everte, ZAB "Sorainen", vecākā nodokļu menedžere

<https://www.itiesibas.lv/raksti/tiesvedibas/tiesvedibas/svarigs-spridums-muitas-lieta-ievesana-parstradei/18370>

Šoreiz izskatīsim Latvijas tiesu praksē nesen izskatītu muitas lietu – Senāta 2020. gada 28. maija spriedumu lietā SKA-54/2020. Tajā izvērtēta virkne apstākļu: pareiza muitas procedūras – ieviešana pārstrādei – piemērošana, muitas parāda rašanās, ja netiek ievērota procedūra, un tas, vai muitas parāds ietver arī pievienotās vērtības nodokli (PVN).

### Lietas būtība

Uzņēmuma darbība ir saistīta ar mēslošanas līdzekļu pārstrādi, tādēļ tas no trešajām valstīm ievestajām precēm piemēroja muitas procedūru – ieviešana pārstrādei. Muita vienam no mēslojuma veidiem deva atļauju 2014. gadā ievest 5000 tonnas. Pārbaudē atklājās, ka uzņēmums 2014. gadā pārsniedza atļauto limitu un faktiski ievēda pārstrādei vairāk preču. Turklāt attiecīgie ziņojumi netika iesniegti apmēram gadu pēc tam, kad bija noticis pārkāpums.

Kad uzņēmums beidzot konstatēja pieļauto kļūdu, tas pieprasīja un arī saņēma Valsts ieņēmumu dienesta (VID) atļauju ievest pārstrādei jauno, palielināto preču apjomu.

Tomēr par periodu, kad atļauja nebija spēkā, muita piemēroja muitas nodokli, PVN un attiecīgās nokavējuma naudas.

VID uzrēķina pamatojums bija šāds: uzņēmums nav ievērojis [Padomes regulas 2913/92](#) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 85. un 87. pantu, proti, nav ziņojis par pārsniegumu VID, tāpēc par limita pārsniegumu maksājams nodoklis, kā paredzēts 204. pantā. VID viedoklim pievienojās pirmās un otrās instances tiesa.

Uzņēmums, vērsoties augstākajā tiesas instancē, izteicis ierosinājumu vērsties Eiropas Savienības Tiesā (EST), lai lemtu par pareizu muitas tiesību piemērošanu. Senāts pats EST nevērsās, tomēr ņēma vērā virkni EST spriedumu, kuros vērtēti dažādi muitas tiesību aspekti.

## Tiesību normas

[Regulas 2913/92](#) 85. pantā noteikts:

*Lai izmantotu kādu muitas procedūru ar saimniecisku nozīmi, ir vajadzīga muitas dienestu izdota atļauja.*

Savukārt 87. pantā precizēts:

- 1. Attiecīgās procedūras izmantošanas nosacījumus norāda atļaujā.*
- 2. Atļaujas turētājs ziņo muitas dienestiem par visiem apstākļiem, kas radušies pēc atļaujas saņemšanas un var ietekmēt tās turpmāko derīgumu un saturu.*

[Regulas 2913/92](#) 204. pantā noteikts, kad rodas ievadmuitas parāds:

*a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievadmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošanu, kurā tās nodotas, vai,*

*b) neievērojot kādu nosacījumu preču nodošanai šajā muitas procedūrā, [...] ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.*

Lai arī regula 2913/92 ir zaudējusi spēku, spriedumā analizētās tiesību normas ir iestrādātas arī šobrīd spēkā esošajā muitas regulējumā, tādēļ uzņēmējiem joprojām ir aktuālas.

## Muitas tiesības

Senāts ņēma vērā EST tiesu praksi lietās, kur tiek noteikts ievadmuitas parāds. Vispirms Senāts izvērtēja mērķi tām regulas normām, kas nosaka ievadmuitas parādu, ja netiek izpildīti kādi no pienākumiem, kas paredzēti muitas procedūru izmantošanai.

Atsaucoties uz spriedumu lietā C-262/10 “Döhler Neuenkirchen GmbH”, Senāts pamatoja: “Ievešana pārstrādei neuzlikšanas režīmā ir izņēmuma pasākums, kura mērķis ir veicināt zināmu ekonomisku darbību veikšanu. Atbilstoši šai procedūrai Savienības muitas teritorijā atrodas ārpuskopienas preces, kas rada risku, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks dalībvalstu ekonomikas apritē.”

Proti, jāņem vērā, ka procedūra plašākā kontekstā ir nepieciešama, lai stimulētu rūpnieciskas darbības, un šādas ieviešanas procedūras nav tikai labums tai sabiedrībai, kas procedūru izmanto, bet nepieciešamas visas Eiropas Savienības (ES) ekonomikai kopumā. Tomēr atļauju izsniegšanas nosacījumu pilnīgai ievērošanai ir būtiska nozīme, jo

pretējā gadījumā tiks pārkāpti vispārīgie nosacījumi preču ievēšanai no trešajām valstīm, kas savukārt vērtējams kā kaitējums ekonomikai, jo rada konkurences izkropļojumu, nelabvēlīgākā situācijā nostādot tos uzņēmējus, kas preces importē, veicot visus importa maksājumus.

Tālāk Senāts pamatoja spriedumu arī ar [Komisijas regulas 2454/93](#), ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes regulai 2913/92, 859. pantu, kurā noteikts, ka šāda saistību nepildīšana būtiski neietekmē pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi, ja:

- saistību nepildīšanas mērķis nav bijis nelikumīgi izvairīties no muitas uzraudzības pār precēm;
- saistību nepildīšanas cēlonis nav attiecīgās personas acīmredzama nolaidība;
- vēlāk tiek nokārtotas visas formalitātes, kas vajadzīgas preču stāvokļa labošanai.

Turklāt atļaujas saņēmējam ir pienākums pierādīt, vai šie nosacījumi ir izpildīti.

Senāts, vērtējot uzņēmuma rīcības atbilstību šiem kritērijiem, secināja, ka iepriekšējās instances tiesa pamatoti konstatējusi uzņēmuma nolaidību, jo atļauja piemērot muitas procedūru pati par sevi nozīmē, ka uzņēmumam ar īpašu rūpību bija jāseko līdzi nosacījumu izpildei. Turklāt kļūda konstatēta pēc vairāk nekā gada. Tādēļ Senāta ieskatā nolaidība varēja ietekmēt muitas procedūras pareizu norisi.

Līdz ar to Senāts secināja, ka muitas parāds ir noteikts pamatoti, jo atļauja nebija spēkā tajā laikā, kad tika pieļauts ievesto preču daudzuma pārsniegums.

## PVN tiesības

Tomēr Senāts neapstājās pie muitas tiesību izvērtējuma, bet gan turpināja analizēt arī PVN piemērošanu.

Formāli piemērojamās PVN normas šajā situācijā ir šādas:

- Pievienotās vērtības nodokļa likuma [5. panta](#) 2. daļa:

*Ar nodokli apliek jebkuru preču importu [..]*

- [123. panta](#) 5. daļa:

*Ja preces atrodas pagaidu uzglabāšanā vai tām piemēro muitas procedūru (izņemot muitas procedūru "laisana brīvā apgrozībā") saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā,*

*nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā tad, kad kļūst iekasējams ievadmuitas nodokļa parāds.*

Uzņēmuma galvenais arguments par pareizu PVN piemērošanu – preces pēc pārstrādes visos gadījumos tika izvestas no ES uz trešajām valstīm, un preču imports nenotika.

## EST spriedums par PVN piemērošanu

Lai pareizi piemērotu PVN normas, Senāts ņēma vērā arī EST atziņas spriedumā apvienotajās lietās C-226/14 “Eurogate Distribution GmbH” (“Eurogate”) un C-228/14 “DHL Hub Leipzig GmbH” (“DHL”), tādēļ ietveršu arī īsu atkāpi par šo lietu apstākļiem un strīdiem ar nodokļu iestādēm.

“Eurogate” ir muitas noliktavas turētājs, kas savā privātajā muitas noliktavā ieveda ārpuskopienas preces no klientiem, lai tās vēlāk nosūtītu ārpus ES. Veicot muitas kontroli, tika konstatēts, ka strīdīgo preču izvešana reģistrēta krājumu uzskaitē ar nokavējumu no 11 līdz 126 dienām. Muitas iestāde par krājumu uzskaitē novēloti ierakstītajām precēm aprēķināja ievadmuitas nodokli un PVN. “Eurogate” tam nepiekrita, un tika uzsākta tiesvedība.

Savukārt “DHL” lietā attiecībā uz ārpuskopienas precēm tika uzsākta ārējā tranzīta procedūra T1. Pretēji procedūras piemērošanas noteikumiem preces tika izvestas uz trešo valsti, tās pirms izvešanas neuzrādot muitas iestādēm. Tāpēc tranzīta procedūru šajā gadījumā nevarēja pabeigt, jo nebija iespējams muitai iesniegt vajadzīgos dokumentus. Muitas iestāde noteica “DHL” papildus maksājamo PVN par preču importu. “DHL” neapstrīdēja šo aprēķinu, bet vēlāk lūdza muitai šādi iekasēto PVN atmaksāt. Muita atteica atmaksu, un tika uzsākta tiesvedība.

Abās lietās galvenais uzņēmumu arguments – PVN šajās situācijās nav jāpiemēro, jo preces nenonāca ES ekonomiskajā apritē.

EST, izvērtējot abas lietas, ņēma vērā šādus apsvērumus: PVN parāds varētu rasties līdztekus muitas parādam, ja, ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ tas radies, var prezumēt, ka attiecīgās preces nonākušas ES ekonomiskajā apritē un, iespējams, nonākušas patēriņā, līdz ar to ir apliekamas ar PVN.

Tā kā “Eurogate” lietā preces to reeksportēšanas dienā nebija izņemtas no muitas procedūras, lai arī tās fiziski atradās ES teritorijā, tās nevar uzskatīt par importētām normatīvo aktu izpratnē.

“DHL” lietā EST secināja – neizpildot pienākumu noslēgt ārējā tranzīta procedūru, radās muitas parāds. Tomēr preces tika reeksportētas, nenonākot ES ekonomiskajā aprītē, tātad līdz to reeksportēšanas dienai palikušas ārējā tranzīta procedūrā.

Ņemot vērā šos apstākļus, EST konstatēja, ka šādā gadījumā nav ar PVN apliekama darījuma – importēšanas. EST atsaucās uz agrākiem EST spriedumiem, kuros secināts, ka ievedmuitas nodokļos neietilpst par preču ievešanu maksājamais PVN. Tādēļ tiesa nosprieda, ka abās lietās, neraugoties uz muitas procedūru noteikumu pārkāpumiem, PVN parāds nerodas.

## Senāta apsvērumi

Atgriežoties pie lietas SKA-54/2020, Senāts uzskatīja, ka EST atziņas lietās C-226/14 un C-228/14 par muitas procedūrām – glabāšanu muitas noliktavā un tranzītu – ir pamats piemērot arī precēm, kas atrodas muitas procedūrā – ievešana pārstrādei. Senāts ņēma vērā, ka arī šīs procedūras ietvaros preces fiziski atrodas ES teritorijā, bet pēc pārstrādes darbībām tās ir paredzētas reeksportam, un nav paredzēta to nonākšana ES ekonomiskajā aprītē. Tādēļ, ja preces tiek izņemtas no procedūras – ievešana pārstrādei – tikai tāpēc, ka tās tiek reeksportētas, preču importēšana nenotiek.

Noslēgumā Senāts nosprieda:

- par atļaujā paredzētā preču daudzuma pārsniegumu jāmaksā muitas nodoklis, jo ir pieļauts piešķirtās atļaujas noteikumu pārkāpums;
- ja preces pēc pārstrādes ir izvestas, nav pamata uzskatīt, ka preces ir importētas (proti, nonākušas patēriņā ES teritorijā), tādēļ PVN nav piemērojams;
- apgabaltiesai jāpārbauda, vai preces faktiski tikušas izvestas.

Jāatzīmē, ka šī lieta ir ļoti nozīmīga un, cerams, palīdzēs VID turpmāk pareizi piemērot muitas normatīvos aktus. Praksē redzam, ka terminā “muitas parāds” parasti automātiski tiek iekļauts arī PVN, neraugoties uz to, kur preces faktiski patērētas. Tomēr tas nav pareizi – VID jāņem vērā visi apstākļi, un importam PVN jāpiemēro tikai tad, ja preces patērētas ES vai nav pierādījumu to izvešanai uz trešajām valstīm. Savukārt uzņēmējiem tas ir atgādinājums – lai varētu baudīt priekšrocības no dažādu muitas procedūru piemērošanas, kas ļauj atlikt muitas maksājumus, ir savlaicīgi un precīzi jāizpilda visi atļaujā iekļautie nosacījumi procedūras piemērošanai. Tādēļ īpaša nozīme piešķirama uzņēmumu iekšējām kontroles procedūrām.