ECLI:LV:AAAA:2017:0904.A420408713.1.S

Lieta Nr. A420408713
SKA-176/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 4.septembrī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Veronika Krūmiņa
tiesnese Ilze Skultāne
tiesnese Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc valsts AS „Latvijas dzelzceļš" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 31.maija lēmuma Nr. 22.9/L?14001 atcelšanu, sakarā ar valsts AS „Latvijas dzelzceļš" un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 20.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja valsts AS „Latvijas dzelzceļš" 2012.gada 11.septembrī Daugavpils preču stacijas muitas kontroles punktā kā principāls uzsāka preču – svina skābes akumulatoru – Kopienas ārējā tranzīta procedūru, noformējot tranzīta deklarāciju un norādot kopējo preču svaru 53 757 kg. Preces tika pārvadātas dzelzceļa vagonā sakrautā veidā uz paletēm.

[2] Krava tika nogādāta saņēmēja muitas iestādē Igaunijā, kur tika konstatēts, ka kravas svars ir 43 431,5 kg, t.i. – konstatēts kravas iztrūkums 10 325,5 kg (6 paletes, 580 gab.).

[3] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) nosūtīja pieteicējai paziņojumu par tranzīta procedūras nepabeigšanu, norādot, ka konstatēts svara iztrūkums, un lūdza pieteicēju iesniegt pierādījumus, kas pierāda, ka tranzīta krava pilnā apmērā tikusi uzrādīta saņēmēja muitas iestādē vai atzītajam saņēmējam, kā arī sniegt informāciju par neatbilstību rašanās iemesliem.

[4] Pieteicēja paskaidroja, ka tā neskartā veidā nogādājusi kravu saņēmēja muitas iestādē, jo kravas nodrošinājumi bija neskarti, un arī vagons bija tehniskajā kārtībā. Pieteicēja arī norādīja, ka saskaņā ar dinamisko svaru izdruku dzelzceļa vagona svars, iebraucot Eiropas Savienības teritorijā, bijis par 7357 kg mazāks, nekā norādīts kravas pavaddokumentos, kas pierāda, ka kravas iztrūkums radies jau pirms tranzīta procedūras piemērošanas. Tātad preces, iespējams, tika izņemtas no muitas uzraudzības ārpus Eiropas Savienības, kas liedz veikt muitas parāda un citu nodokļu piedziņu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests šos iebildumus noraidīja un ar 2013.gada 31.maija lēmumu Nr. 22.9/L?14001 noteica pieteicējai pienākumu maksāt muitas nodokli, pievienotās vērtības nodokli un nokavējuma naudu.

[6] Pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā par dienesta lēmuma atcelšanu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 15.maija spriedumu pieteikums apmierināts daļēji – atcelts dienesta lēmums daļā par pievienotās vērtības nodokļa un ar to saistītās nokavējuma naudas uzrēķinu, bet pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[7] Izskatot lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicējas un dienesta apelācijas sūdzībām, ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 20.oktobra spriedumu pieteikums apmierināts daļēji. Tiesa atcēla dienesta lēmumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa un ar to saistītās nokavējuma naudas aprēķinu, bet pārējā daļā pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā tostarp pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, balstīts uz šādiem argumentiem.

[7.1] Lietā nav pierādījumu apstāklim, ka preču nosūtītājs dokumentos būtu kļūdījies attiecībā uz norādīto kravas daudzumu. Līdz ar to nav arī pierādījumu tam, ka preces nebūtu ievestas Eiropas Savienībā. Kravas saturam ir jāatbilst pavaddokumentos norādītajam, un par to ārējā tranzīta procedūrā ir atbildīgs principāls. Pieteicēja kā principāls nav veikusi kravas pārbaudi. Lai preču deklarētāju atbrīvotu no atbildības, apstākļiem, kas izslēdz vainu, ir jābūt tādiem, ka pat ar vislielāko rūpību attiecīgā persona tos objektīvi nav varējusi novērst.

[7.2] Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 92.panta 1.punkts noteic, ka ārējā tranzīta procedūra beidzas un dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces, uz kurām procedūra attiecas, un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē saskaņā ar attiecīgās procedūras noteikumiem. Minētā panta 2.punkts noteic, ka muitas dienesti izbeidz procedūru, ja tie, pamatojoties uz nosūtītāja muitas iestādē un galamērķa muitas iestādē pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi. Līdzīgi arī Komisijas 1993.gada 2.jūlija regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, (turpmāk – Muitas kodeksa īstenošanas regula) 356.panta 1.punkts noteic, ka preces un T1 dokumentu uzrāda galamērķa muitas iestādē. Minētā panta 2.punkts noteic, ka galamērķa muitas iestāde T1 dokumenta eksemplāros ieraksta ziņas par veiktajām

pārbaudēm un vienu no eksemplāriem tūlīt nosūta nosūtītājai muitas iestādei, bet otru patur. Tātad muitas procedūra – Kopienas ārējais tranzīts – ir pabeigta, uzrādot galamērķa (saņēmēja) muitas iestādē T1 dokumentu un preces, tādējādi ļaujot muitas iestādei veikt nepieciešamās pārbaudes, lai pārliecinātos par tranzīta procedūras pabeigšanas pareizību. Noslēdzot tranzīta procedūru, ir konstatēta tranzīta kravas neatbilstība tranzīta pavaddokumentos norādītajai informācijai, tātad attiecībā uz daļu kravas tranzīta procedūra nav pabeigta un dokumentu turētāja pienākumi nav izpildīti.

[7.3] Muitas kodeksa 96.panta 1.punkts noteic, ka Kopienas ārējā tranzīta procedūrā principāls ir atbildīgs par preču nogādāšanu neizmainītā veidā līdz galapunkta muitas iestādei, ievērojot noteikto laika termiņu un visus muitas iestāžu noteiktos pasākumus identifikācijas nodrošināšanai, kā arī par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu. Tātad tiesību normas tieši noteic principālu kā galveno atbildīgo par tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu un preču nogādāšanu neskartā veidā līdz galapunkta muitas iestādei. Muitas tiesiskajā regulējumā nav paredzēti galvenā atbildīgā atbildības ierobežojumi. Saskaņā ar Muitas kodeksa 203.panta 2.punktu muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības. Tā kā tranzīta muitas procedūra tika noslēgta ar neatbilstību, pieteicējai kā principālam ir jāizpilda pienākumi, ko uzliek tranzīta muitas procedūras piemērošana. Ņemot vērā minēto, dienests pamatoti pieteicēju kā principālu atzina par muitas parādnieku, jo nav izpildīti pienākumi, ko uzliek muitas procedūras (tranzīts) piemērošana, un noteica pienākumu samaksāt muitas nodokli.

[7.4] Atbilstoši Tranzīta rokasgrāmatas 2.1.1.1.apakšpunktam, ja vietu un laiku precīzi noteikt nevar, pieņem, ka preces ir nelikumīgi izņemtas pirmajā darba dienā pēc dienas, kurā beidzies termiņš preču uzrādīšanai saņēmēja muitas iestādē. No lietas materiāliem redzams, ka 2012.gada 21.septembrī ir reģistrēts pārbaudes akts Nr.515, no kura izriet, ka kravas daļa nav uzrādīta saņēmēja muitas iestādē, tādējādi muitas parāds ir radies brīdī, kad konstatēta preces izņemšana no muitas uzraudzības, proti – 2012.gada 21.septembrī. Saskaņā ar Regulas Nr. 2913/92 215.panta 1.punkta 3.apakšpunktu, ja muitas procedūra nav pabeigta un vietu nevar noteikt saskaņā ar 1. vai 2.punktu, tad muitas parāds rodas vietā, kur uz precēm ir attiecināta muitas procedūra. Tā kā tranzīta procedūra tika uzsākta Latvijas teritorijā, tā ir vieta, kur radies muitas maksājumu parāds.

[7.5] Nokavējuma nauda ir procentu maksājums, kurš maksājams no laikā nenomaksātā pamatparāda par katru nokavēto dienu, līdz tikuši samaksāti visi maksājumi vai ticis uzsākts audits. Tādējādi pienākums maksāt nokavējuma naudu rodas līdz ar nodokļa pamatparāda nomaksas nokavējuma pirmo dienu. Dienests pamatoti noteica muitas nodokļa nokavējuma naudas samaksu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

[7.6] Pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli dienests ir pamatojis ar Muitas kodeksa 4.panta 10.punktu, saskaņā ar kuru ievedmuitas nodokļi nozīmē muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot. Taču Eiropas Savienības Tiesa 2010.gada 29.jūlija spriedumā lietā Nr. C-248/09 atzinusi, ka Muitas kodeksa 4.panta 10.punkts ir interpretējams tādējādi, ka ievedmuitas nodokļos neietilpst par preču ievešanu maksājamais pievienotās vērtības nodoklis. Attiecīgi nodokļu administrācija nevar pamatot pievienotās vērtības nodokļa samaksas pienākumu ar pamatojumu, kas saistīts ar ievedmuitu.

Dienests pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli pamatojis arī ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta 2.punktu (*acīmredzot ar to saprotot šā panta otro daļu*), ja preces tiek ievestas iekšzemē, nodokli maksā jebkura persona, izlaižot preces brīvam apgrozījumam. Nodoklis par preču importu kļūst iekasējams tajā brīdī, kad kļūst iekasējams muitas nodoklis, izņemot šā likuma 6.panta sestajā, septītajā, astotajā, devītajā, desmitajā un vienpadsmitajā daļā minētos gadījumus. Tomēr šāds dienesta lēmuma pamatojums ir nepietiekams.

Atbilstoši Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas Nr. 2006/112/EEK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 61.panta nosacījumiem, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas ārējā tranzīta pasākums, tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi vai gadījumi. Minētās direktīvas 71.pants noteic, ka gadījumā, ja preces, ievedot Kopienā, tām piemēro ārējā tranzīta pasākumu, tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi vai apstākļi. Dalībvalstis attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību piemēro spēkā esošos muitas nodevu noteikumus. No minētā izriet – kamēr uz preci attiecas muitas procedūra tranzīts, tikmēr par to nav jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis. Savukārt, ja uz preci vairs neattiecas muitas procedūra tranzīts (tā ir izņemta no muitas uzraudzības), uzskatāms, ka ir noticis preču imports, un par šo preci ir maksājams pievienotās vērtības nodoklis. Turklāt pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tā ir izņemta no muitas uzraudzības. Ņemot vērā minēto, dienests lēmumā nav pamatojis pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu un to, kāpēc pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā Latvijā, ja muitas procedūras tranzīts noslēgšana ar neatbilstību tika konstatēta Igaunijā. Līdz ar to lēmums daļā par pievienotās vērtības nodokļa uzrēķinu un attiecīgi pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma naudas uzrēķinu ir atceļams.

[8] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[8.1] Tiesa ir kļūdaini piemērojusi Muitas kodeksa 203.panta 1.punktu, jo šajā lietā nav konstatēta preču *nelikumīga* izņemšana no muitas uzraudzības – proti, krava neskartā vagonā, ar neskartiem muitas nodrošinājumiem tika nogādāta galamērķa muitas iestādē. Dienesta uz robežas esošo dinamisko svaru izdrukas šim vagonam jau pierāda, ka izrūkums bijis pirms kravas ievešanas Eiropas Savienībā, tāpēc šajā lietā nepastāv risks, ka preces varētu būt tikušas laistas brīvā apgrozībā Eiropas Savienības teritorijā. To, ka *nelikumīgi* ir būtiska nozīme, kas tiesai jāvērtē, apstiprina arī Augstākās tiesas 2014.gada 30.oktobra spriedums lietā Nr. SKA?291/2014.

[8.2] Tiesa ir kļūdaini piemērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu un, novērtējot pierādījumus, tā nav balstījusies uz loģikas likumiem un taisnības principiem. Tiesa spriedumā nav atspoguļojusi, kuri pierādījumi lietā ļāva tiesai izdarīt secinājumu, ka „pazudusī" jeb Eiropas Savienībā neievestā kravas daļa kaut kādā veidā varēja tikt prettiesiski izņemta no vagona Eiropas Savienības teritorijā. Lietā esošie pierādījumi apliecina, ka iztrūkstošā kravas daļa nemaz nav tikusi ievesta Latvijas teritorijā. Vienīgās vagona durvis normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā bija aizslēgtas – arī dienests neapstrīd faktu, ka kravai nav bijusi piekļuve.

[8.3] Pieteicēja lūdz izskatīt lietu mutvārdu procesā.

[9] Dienests paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst, norādot, ka pieteicēja pirms tranzīta procedūras uzsākšanas nav veikusi visas nepieciešamās darbības, lai konstatētu kravas atbilstību pavaddokumentos norādītajam un izvairītos no muitas noteikumu pārkāpuma. Tāpat pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus tam, ka kravas iztrūkums būtu radies kravas nosūtītāja veikto darbību rezultātā. Tā kā kravas daļa nav uzrādīta saņēmēja muitas iestādē, secināms, ka ir notikusi nelikumīga preču izņemšana no tranzīta procedūras saskaņā ar Muitas kodeksa 203.panta 1.punktu.

[10] Valsts ieņēmumu dienests arī iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[10.1] Tiesa nav pilnībā izvērtējusi tiesību normas un tiesu praksi par pievienotās vērtības nodokļa samaksu, tādēļ nepamatots ir tiesas secinājums, ka dienests nav pietiekami pamatojis šī nodokļa maksāšanas pienākumu. Augstākā tiesa jau agrāk ir atzinusi – kaut arī Muitas kodeksa mērķis nav noteikt pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību un par šā nodokļa samaksu atbildīgās personas, tas tomēr nenozīmē, ka Muitas kodeksa

normas nav piemērojamas pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanā. Ņemot vērā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta otro daļu (kas noteic, ka nodokli maksā jebkura persona, izlaižot preces brīvai apgrozībai) pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams tāpat vai tad, kad ievedmuitas nodoklis, proti, kad tas atkarībā no konkrētajiem apstākļiem kļūst iekasējams. Savukārt atbildīgā persona ir tā, kura ir atbildīga par attiecīgu darbību izpildīšanu (likumā – jebkura persona). Līdz ar to, nosakot pievienotās vērtības nodokļa parādu un par to atbildīgo personu, ir piemērojamas Muitas kodeksa normas, ciktāl pievienotās vērtības nodokļa regulējums nenosaka speciālos noteikumus (*Augstākās tiesas 2015.gada 25.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2015 (A420828410) 5.punkts*).

[10.2] Eiropas Savienības Tiesa 2013.gada 11.jūlija spriedumā lietā Nr. C-273/12 ir skaidrojusi, ka pievienotās vērtības nodoklim ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tie rodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Kā norādīts šajā spriedumā, paralēlismu starp muitas un pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību apstiprina tas, ka Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 71.panta 1.punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm saistīt pievienotās vērtības nodokļa ievestajām precēm iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību (*minētā sprieduma 41.punkts*), savukārt Latvijā šo sasaisti paredz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta otrā daļa. Izskatāmais gadījums salīdzināms arī ar Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 15.maija spriedumā lietā Nr. C-480/12 izdarīto secinājumu, proti, ka pievienotās vērtības nodokļa samaksas pienākums iestājas preču importa gadījumā, kas savukārt konstatējams, ja preces ir izņemtas no Kopienas ārējās tranzīta procedūras, radot muitas parādu (*minētā sprieduma 51.–55.punkts*). Ņemot vērā minēto, secināms, ka ievedmuitas nodokļa parāda rašanās automātiski izraisa pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību, un pievienotās vērtības nodokļa samaksas pienākums ir pamatojams ar ievedmuitas nodokļa nomaksu.

[10.3] Nepamatots ir tiesas secinājums, ka dienests pats ir norādījis uz preces izņemšanu no muitas uzraudzības Igaunijā. Dienests, atsaucoties uz Eiropas Komisijas Nodokļu un muitas savienības ģenerāldirektorāta 2009.gada 15.septembra Darba dokumentā TAXUD/2033/2008 – LV Final „Tranzīta rokasgrāmata" VIII daļas „Parāds un piedziņa" 2.1.1.1.apakšpunktā norādīto, secinājis, kurā dienā ir radies muitas parāds, nevis konstatējis, kurā vietā prece ir izņemta no muitas uzraudzības. Faktiski muitas parāda rašanās diena un vieta ir atšķirīgi institūti ar atšķirīgām tiesiskām sekām. Muitas parāda rašanās vieta nosaka jurisdikciju, kura attiecas uz nacionālajām procedūrām, ko kompetentās iestādes realizē attiecībā uz nacionālajiem nodokļiem, ar kuriem tiek apliktas no muitas uzraudzības izņemtas (faktiski importētas) preces, savukārt muitas parāda rašanās diena nosaka no muitas uzraudzības izņemtajām (importētajām) precēm piemērojamos attiecīgajā dienā spēkā esošos tirdzniecības politikas pasākumus Muitas kodeksa 79.panta otrās daļas izpratnē un piemērojamās nacionālās tiesību normas no šo normu spēkā esības laikā viedokļa.

Muitas kodeksa 215.panta 1.punkta trešais ievilkums nosaka, ja muitas procedūra nav pabeigta un vietu nevar noteikt saskaņā ar pirmo vai otro ievilkumu, tad muitas parāds rodas vietā, kur uz precēm ir attiecināta muitas procedūra. Pamatojoties uz minēto, dienests jau sākotnējā lēmumā ir noteicis, ka muitas parāds radies vietā, kur uz precēm ir attiecināta muitas procedūra, tas ir Latvijas teritorijā, kas citastarp tika norādīts arī dienesta apelācijas sūdzībā.

[11] Pieteicēja paskaidrojumos dienesta kasācijas sūdzību neatzīst, norādot, ka tiesa pamatoti atzinusi, ka šajā lietā aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis bija iekasējams Igaunijā, jo tur tika pabeigta tranzīta procedūra.

Motīvu daļa

[12] Administratīvā procesa likuma 339.panta pirmajā daļā paredzēts, ka lietu kasācijas instancē izskata rakstveida procesā. Tā kā lietas materiāli ir pietiekami, Augstākā tiesa uzskata, ka lietderīgāk lietu ir skatīt rakstveida, nevis mutvārdu procesā.

Šeit arī jāatzīmē, ka gan pirmās instances tiesā, gan apelācijas instances tiesā lieta tika skatīta mutvārdu procesā, un pieteicēja abu instanču tiesas sēdēs piedalījās, līdz ar to pieteicējai šās lietas izskatīšanas gaitā tika nodrošināta iespēja izteikt savu viedokli tiesas sēdē.

I

[13] Iesniedzot kasācijas sūdzību, pieteicēja būtībā apstrīd to, ka Kopienas ārējā tranzīta procedūras ietvaros konstatētās iztrūkstošās preces vispār nav tikušas ievestas Eiropas Savienības teritorijā, kas tādējādi pieteicējas ieskatā arī nevar būt prettiesiski izņemtas no muitas uzraudzības un attiecīgi nevar radīt ievedmuitas parādu.

Šajā sakarā apgabaltiesa atzinusi, ka lietā nav pierādījumu tam, ka preču nosūtītājs dokumentos būtu kļūdījies attiecībā uz norādīto kravas daudzumu, līdz ar to nav arī pierādījumu, ka preces nebūtu ievestas Eiropas Savienības teritorijā. Noskaidrojot lietas faktiskos apstākļus, tiesa ir konstatējusi, ka preces daudzums saskaņā ar kravas dokumentiem bija 32 paletes ar akumulatoru baterijām, taču pēc plombas noņemšanas un vagona atvēršanas konstatētas 26 paletes, kā rezultātā iztrūkst 6 paletes ar 580 gab. preču – par to lietas dalībnieki ir vienisprātis.

Pieteicēja argumentē, ka pirms tranzīta procedūras uzsākšanas dienesta rīcībā bija informācija par kravas svara neatbilstību kravas pavaddokumentos norādītajam 7357 kg, kas, pieteicējasprāt, pierāda to, ka daļa kravas nemaz nav nonākusi Eiropas Savienības teritorijā. Augstākā tiesa noraida šo argumentu.

Muitas dienesta dinamisko svaru izdrukas, kas uzrāda mazāku vagona svaru, nekā kravas pavaddokumentos norādīts, automātiski nenozīmē, ka preču iztrūkums ir radies vēl pirms kravas ievešanas Eiropas Savienības teritorijā. To netieši arī apstiprina pašas pieteicējas dienestam paskaidrotais, ka dzelzceļa pavadzīmē norādītā un saņēmēja muitas iestādē fiksētā kravas masas neatbilstība nav salīdzināmi mērījumi tāpēc, ka kravas nosūtītājs kravas masu ir noteicis pēc trafaretas, t.i., kravas masa noteikta, to aprēķinot, bet nevis to nosverot. Secīgi nav pamata uzskatīt, ka dinamisko svaru, kas nosver vilciena sastāvu kustības laikā, mērījums būtu salīdzināms rādījums ar pavadzīmē norādīto kravas svaru, kas noteikts, kravas nosūtītājam izmantojot citu masas noteikšanas metodi. Tādējādi ir nepamatots pieteicējas iebildums, ka dinamisko svaru mērījums pierāda preču izrūkumu vēl pirms Eiropas Savienības robežas šķērsošanas. No pieteicējas minētā argumenta nevar izdarīt nepārprotamu secinājumu, ka kravas iztrūkums nav radies tranzīta muitas procedūras laikā. Ievērojot to, ka izskatāmajā lietā ir konstatēts pieteicējas deklarēto preču iztrūkums, Augstākās tiesas ieskatā, nav nozīmes tam, kādas kravas masas noteikšanas metodes ir izmantojis kravas nosūtītājs, kravas saņēmējs vai muitas iestāde, jo būtiski ir tas, ka tranzīta krava pati par sevi nav nogādāta galamērķa muitas iestādē neskartā veidā.

[14] Saskaņā ar Muitas kodeksa 92.pantu ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē. Proti, muitas procedūru izbeidz, ja muitas dienesti, pamatojoties uz pieejamo datu salīdzinājumu, konstatē, ka procedūra ir beigusies pareizi. Savukārt Muitas kodeksa 96.panta 1.punkts paredz, ka Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir galvenais atbildīgais par *preču neskartu* nogādāšanu galamērķa muitas iestādē noliktajā termiņā, kā arī par tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu. Tādējādi kravas saturam ir jāatbilst pavaddokumentos norādītajam. Attiecīgi pamatots ir apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja kā principāls ir galvenā atbildīgā persona par tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu un par preču nogādāšanu neskartā veidā līdz galapunkta muitas iestādei.

Minēto secinājumu apstiprinājusi arī Eiropas Savienības Tiesa, atzīstot, ka principāls ir atbildīgs par muitas parāda samaksu attiecībā uz precēm, kurām piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra, pat tad, ja pārvadātājs nav ievērojis tam šā kodeksa 96.panta 2.punktā noteiktos pienākumus – it īpaši – pienākumu noteiktajā termiņā šīs preces neskartas nogādāt galamērķa muitas iestādē (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 18.maija sprieduma lietā „Latvijas dzelzceļš", C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, 79., 82.punkts*).

[15] Muitas parāds pieteicējai noteikts saskaņā ar Muitas kodeksa 203.pantu, kas paredz, ka ievedmuitas parāds rodas, nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces.

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru ar Muitas kodeksa 203.panta 1.punktā ietverto jēdzienu „preču nelikumīga izņemšana no muitas uzraudzības" ir saprotamas visas darbības un bezdarbība, kuru rezultātā kaut vai tikai īslaicīgi tiek traucēta kompetentās muitas iestādes piekļuve muitas uzraudzībā esošajām precēm un šā kodeksa 37.panta 1.punktā paredzētās pārbaudes veikšana. Tādējādi preču izņemšana no muitas uzraudzības Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta izpratnē ir jebkāda muitas uzraudzībai pakļautu preču izņemšana – kuru nav atļāvusi kompetenta muitas iestāde – no noteiktās uzglabāšanas vietas, neatkarīgi no tā, vai tā notikusi ar nodomu vai bez tā, piemēram, zādzības gadījumā. Preču, kurām ir piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra, daļas pazušana principā var veidot to nelikumīgu izņemšanu no muitas uzraudzības minētā kodeksa 203.panta 1.punkta izpratnē, jo šādā gadījumā muitas iestādes faktiski tiek kavētas piekļūt šai preču daļai un veikt šā paša kodeksa 37.panta 1.punktā paredzētās kontroles. Tomēr Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošana ir pamatota, ja preču pazušana rada risku, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks Savienības ekonomiskajā apritē (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 18.maija sprieduma lietā „Latvijas dzelzceļš", C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, 41.–42., 47.–48.punkts*). Ievērojot šā sprieduma 13.punktā minēto, Augstākā tiesa nesaskata iemeslus, lai apšaubītu apgabaltiesas secinājumu, no kā izriet, ka nav izslēgta trūkstošo preču nonākšana Eiropas Savienības teritorijā – šādas šaubas nerada arī pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti. Tā kā daļa no pieteicējas deklarētajām precēm nav uzrādītas galapunkta muitas iestādē (t.i., preces nav nogādātas neskartā veidā), radot risku to nonākšanai Eiropas Savienības tirgū, tiesa pamatoti ir atzinusi, ka pieteicēja nav izpildījusi savus principāla pienākumus un saskaņā ar Muitas kodeksa 203.pantu ir atbildīga par muitas parāda samaksu.

[16] Pieteicēja ar preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē saprot to, ka vagons, kurā atradās pārvadājamā prece – akumulatori – bija ar neskartiem muitas nodrošinājumiem. Taču tranzīta procedūras ietvaros konstatēts, ka pieteicējas pārvadātā prece noteiktā daudzumā bija ar iztrūkumu, t.i., šī prece nav uzskatāma par neskartu (sal. *Augstākās tiesas 2011.gada 28.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-912/2011 (A42446207) 9.punkts*). Tādējādi, vērtējot principāla pienākumu uzņemties nodokļu samaksas saistības tranzīta procedūras pārkāpuma gadījumā, nav nozīmes apstāklim, ka nav konstatējams muitas nodrošinājumu bojājums. No Muitas kodeksa 92.panta un Muitas kodeksa īstenošanas regulas 361.–366.panta neizriet, ka plombas bojājuma neesībai būtu kāda nozīme gadījumos, kad principāls nevar iesniegt dokumentus, kas apliecina tranzīta procedūras pabeigšanas pareizību (sal. *Augstākās tiesas 2011.gada 24.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-58/2011 (A42446207) 5.punkts*).

[17] Apkopojot iepriekš minēto, atzīstams, ka pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti ir nepamatoti un noraidāmi. Augstākā tiesa nekonstatē, ka apgabaltiesa pierādījumu novērtēšanā būtu pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu – saistībā ar pieteicējas kasācijas sūdzības argumentiem no lietā esošo pierādījumu kopuma tiesas izdarītie secinājumi ir atzīstami par atbilstošiem normatīvajiem aktiem, tostarp arī Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūrā izteiktajām atziņām.

II

[18] No dienesta kasācijas sūdzības izriet, ka dienesta iebildumi ir vērsti pret apgabaltiesas secinājumu par to, ka no pārsūdzētā lēmuma neizriet pamatojums pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumam, un tam, kāpēc pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā Latvijā, ja muitas procedūras tranzīts noslēgšana ar neatbilstību tika konstatēta Igaunijā.

Dienests norāda, ka lēmumā pienākumu samaksāt pievienotās vērtības nodokli ir pamatojis ar Muitas kodeksa 4.panta 10.punktu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta otro daļu.

[19] Šajā sakarā apgabaltiesa pareizi atzinusi, ka nav pamatota dienesta atsaukšanās uz Muitas kodeksa 4.panta 10.punktu, lai pamatotu pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli, jo Eiropas Savienības Tiesa ir nospriedusi, ka Muitas kodeksa 4.panta 10.punkts ir interpretējams tādējādi, ka ievedmuitas nodokļos neietilpst par preču ievešanu maksājamais pievienotās vērtības nodoklis (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija sprieduma apvienotajās lietās „Eurogate Distribution" un „DHL Hub Leipzig", C-226/14 un C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, 81.punkts*). Tā kā Muitas kodekss neregulē pievienotās vērtības nodokļa samaksu, tad minētā norma pati par sevi nevar ietvert pienākumu kādai personai maksāt pievienotās vērtības nodokli (sal. *Augstākās tiesas 2015.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA?267/2015 (A420632211) 9.punkts*). Tādējādi nodokļu administrācija nevar pamatot pievienotās vērtības nodokļa samaksas pienākumu ar pamatojumu, kas saistīts ar ievedmuitu (sal. *Augstākās tiesas 2012.gada 7.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-363/2012 (A42468705) 8.punkts*).

[20] Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru pievienotās vērtības nodoklim ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tie atrodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Šo paralēlismu apstiprina tas, ka Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 71.panta 1.punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm saistīt pievienotās vērtības nodokļa ievestajām precēm iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 11.jūlija sprieduma lietā „Harry Winston", C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, 41.punkts*). Latvijā šo sasaisti paredz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta otrā daļa (*Augstākās tiesas 2015.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA?267/2015 (A420632211) 7.punkts*). Minētā tiesību norma (*redakcijā, kas bija spēkā preču deklarēšanas brīdī*) paredz – ja preces tiek ievestas iekšzemē, nodokli *maksā jebkura persona, izlaižot preces brīvam apgrozījumam*. Nodoklis par preču importu kļūst iekasējams tajā brīdī, kad kļūst iekasējams muitas nodoklis, izņemot šā likuma 6.panta sestajā, septītajā, astotajā, devītajā, desmitajā un vienpadsmitajā daļā minētos gadījumus. Ņemot vērā iepriekš minēto, nav pamata šaubīties, ka pievienotās vērtības nodokļa samaksas kārtība ir sasaistīta ar muitas nodokļa samaksas kārtību, un kā atbildīgā persona ir noteikta persona, kas preces izlaiž brīvam apgrozījumam iekšzemē. Tas reizē ir tiesiskais pamats pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu veikt tādā pašā kārtībā, atbilstoši tām pašām tiesību normām, kas attiecas uz muitas nodokļa iekasēšanu (sal. *Augstākās tiesas 2011.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-137/2011 (A42485006) 8.punkts*).

[21] Noteicošais faktors pievienotās vērtības nodokļa par preču importu iekasējamības gadījumam ir tas, ka preces, uz kurām tas attiecas, var iekļauties Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi kļūt par patēriņa priekšmetu. To ir apstiprinājusi Eiropas Savienības Tiesa, nospriežot, ka

pievienotās vērtības nodokļa parāds var rasties līdztekus muitas parādam tad, ja prettiesiskā rīcība, kas ir izraisījusi šo parādu, ļauj prezumēt, ka attiecīgās preces ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tātad varējušas kļūt par patēriņa priekšmetu, kas tādējādi rada pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības gadījumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija sprieduma apvienotajās lietās „Eurogate Distribution" un „DHL Hub Leipzig", C?226/14 un C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, 65.punkts, 2017.gada 1.jūnija sprieduma lietā „Wallenborn Transports", C?571/15, ECLI:EU:C:2017:417, 54.punkts*). Viens no gadījumiem, kuros šis pieņēmums pamatoti varētu tikt piemērots, ir Muitas kodeksa 203.panta 1.punktā paredzētais gadījums – preču izņemšana no muitas uzraudzības (sal. *ģenerāladvokāta Manuela Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumu apvienotajās lietās C?226/14 un C-228/14, ECLI:EU:C:2016:1, 98.punktu*). Tādējādi no minētā izriet, ka muitas parāda rašanās atbilstoši Muitas kodeksa 203.panta 1.punktam par preču izņemšanu no muitas uzraudzības rada pievienotās vērtības nodokļa par preču importu iekasējamības gadījuma iestāšanos un tas kļūst iekasējams, ja var tikt saprātīgi pieņemts, ka minētās preces varēja iekļauties Savienības ekonomiskajā apritē – tas jāizvērtē tiesai (sal. *ģenerāladvokāta Manuela Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumu lietā „Wallenborn Transports", C-571/15, ECLI:EU:C:2016:944, 73.punkts*).

[22] Apgabaltiesa spriedumu pamatojusi ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 61.pantu, saskaņā ar kuru – ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā ārējā tranzīta pasākums, tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi vai gadījumi.

Šajā saistībā Augstākā tiesa vērš uzmanību uz Eiropas Savienības Tiesas 2002.gada 11.jūlija spriedumā lietā Nr. C-371/99 sniegto skaidrojumu tam, kā situācijā, kad preces ir nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības ārējā tranzīta procedūras laikā, ir interpretējami vārdi „uz tām beidz attiekties" (Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 7.panta 3.punkta izpratnē, kuras saturs savukārt ir atbilstoši transponēts Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 61.pantā (*šīs direktīvas XII pielikums*)). Proti, šajā lietā Tiesa nosprieda, ka laiks un vieta, kur uz precēm beidz attiekties Kopienas ārējā tranzīta procedūra, ir vienmēr laiks un vieta, kur pirmo reizi ir noticis pārkāpums, ko var uzskatīt par preču izņemšanu no muitas uzraudzības (*Eiropas Savienības Tiesas 2002.gada 11.jūlija sprieduma lietā „Liberexim", C?371/99, ECLI:EU:C:2002:433, 53.punkts*). Tādējādi *mutatis mutandis* būtu jāsaprot, ka vieta, kur uz precēm beidz attiekties noteiktie muitas režīmi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 61.pantu nav tikai vieta, kur nodokļu saistības rodas saskaņā ar šo direktīvu, bet tā ir arī *vieta, kur rodas muitas parāds* (sal. *turpat minēto spriedumu, 44.punkts*).

[23] Saskaņā ar Muitas kodeksa 215.pantu – muitas parāds rodas vietā, kur risinās notikumi, kas to rada. Ja nav iespējams noteikt šo vietu, uzskata, ka muitas parāds radies tajā vietā, kur muitas dienesti secinājuši, ka preces atrodas apstākļos, kādos rodas muitas parāds. Ja kāda muitas procedūra attiecībā uz precēm nav izbeigta, un vietu nevar noteikt saskaņā ar iepriekšējiem diviem punktiem, uzskata, ka muitas parāds ir radies vietā, kur preces nodotas attiecīgajā procedūrā vai preces ievestas Kopienā saskaņā ar šo procedūru.

Muitas kodeksa 217.panta 1.punkts noteic, ka muitas parāda rezultātā radušos ievedmuitas nodokļa summu aprēķina kompetentie muitas dienesti. Saskaņā ar Muitas kodeksa 215.panta 3.punktu šie muitas dienesti ir tās dalībvalsts, kur radies muitas parāds, vai kur to uzskata par radušos.

Izskatāmajā lietā Latvijas muitas iestāde secināja, ka sakarā ar precēm ir radies muitas parāds. Lietā nav konstatēts, ka preču daļa būtu nelikumīgi izņemta no muitas uzraudzības tieši Igaunijā. Muitas dienests pārsūdzētajā lēmumā ir atzinis, ka muitas parāds atbilstoši Muitas kodeksa 215.panta 1.punkta trešajam ievilkumam ir radies Latvijā, t.i., vietā, kur uz precēm ir attiecināta muitas procedūra.

Līdz ar to Augstākā tiesa atzīst, ka apgabaltiesa spriedumā ir kļūdaini nospriedusi, ka pārsūdzētajā lēmumā dienests nav pamatojis pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu un to, kāpēc tas ir jāmaksā tieši Latvijā.

[24] Apgabaltiesa sprieduma 12.3.punktā ir atzinusi par pamatotu dienesta norādīto, ka – tā kā tranzīta procedūra tika uzsākta Latvijas teritorijā, tā ir vieta, kur radies muitas maksājumu parāds saskaņā ar Muitas kodeksa 215.panta 1.punkta trešo ievilkumu. Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa spriedumā ir izdarījusi Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 61.pantam neatbilstošu secinājumu, jo atzinusi, ka pievienotās vērtības nodoklis maksājams dalībvalstī, kuras teritorijā prece ir izņemta no muitas uzraudzības, t.i., Igaunijā. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka izskatāmajā lietā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistības atbilstoši šās direktīvas 61.pantam var rasties arī *vietā, kur rodas muitas parāds* – ko apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi, ka tā ir Latvijas Republika. Tādējādi apelācijas instances tiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 326.panta 3.punktā paredzēto pārkāpumu, t.i., nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 61.panta pirmo daļu. Ņemot vērā minēto, pamatota ir dienesta kasācijas sūdzība par to, ka tiesa nav pareizi piemērojusi materiālo tiesību normu.

[25] Augstākā tiesa, ievērojot šā sprieduma 24.punktu, nevar atzīt apgabaltiesas spriedumu par tiesisku un pamatotu, tādēļ tas šajā daļā ir atceļams. Augstākā tiesa secina, ka pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma, bet dienesta kasācijas sūdzība – apmierināma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 20.oktobra spriedumu daļā, kurā apmierināts valsts AS „Latvijas dzelzceļš" pieteikums, un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai šajā daļā.

Noraidīt valsts AS „Latvijas dzelzceļš" kasācijas sūdzību.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese V. Krūmiņa

Tiesnese I. Skultāne

Tiesnese L. Slica