ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420408713
AA43-1181-15/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2015. gada 20. oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,
tiesnesis M. Birzgalis un tiesnese A. Zariņa,

piedaloties pieteicēja valsts akciju sabiedrības „Latvijas dzelzceļš" pilnvarotajam pārstāvim zvērinātam advokātam Dāvim Volksonam un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz valsts akciju sabiedrības „Latvijas dzelzceļš" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013. gada 31. maija lēmuma Nr. 22.9/L-14001 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta un valsts akciju sabiedrības „Latvijas dzelzceļš" apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2014. gada 15. maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

1. Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Muitas pārvalde veica pārbaudi par noslēgto ar iebildumiem muitas procedūru – tranzīts (turpmāk – tranzīta procedūra), kuru noformēja valsts akciju sabiedrība „Latvijas dzelzceļš" (turpmāk – pieteicējs) ar tranzīta pavaddokumentu T1 MRN 12LV0008161121F5D07.

   Pieteicējs kā principāls 2012. gada 11. septembrī Daugavpils preču stacijas muitas kontroles punktā (kods LV000816) bija uzsācis tranzīta procedūru precei - svina skābes akumulatori, tranzīta pavaddokumentā kā saņēmēja muitas iestādi uzrādot Igaunijas muitas kontroles punktu „Paldiski teeninduskoht" (kods EE1160EE). Pēc kravas nogādāšanas saņēmēja muitas iestādē konstatēta kravas svara neatbilstība.

   Ar VID Muitas pārvaldes direktora vietnieka 2013. gada 26. marta lēmumu Nr. 27.16.2/L-8415 pieteicējam nomaksai budžetā tika noteikts muitas nodoklis Ls 448,3 un nokavējuma nauda Ls 45,04, pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 2850,46 un nokavējuma nauda Ls 265,09.

   Pieteicējs lēmumu apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

   Ar VID ģenerāldirektora 2013. gada 31. maija lēmumu Nr. 22.9/L-14001 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts VID Muitas pārvaldes direktora vietnieka 2013. gada 26. marta lēmums Nr. 27.16.2/L-8415.

2. Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu, kurš pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.
   1. VID konstatēja kravas svara neatbilstību kravas pavaddokumentos (dzelzceļa pavadzīme u.c.) norādītajam 7357 kg apmērā pirms tranzīta procedūras uzsākšanas, par ko pieteicēju neinformēja. Pieteicējs uzsāka tranzīta procedūru, ievērojot kravas pavaddokumentos minēto informāciju.
   2. Vagona svars, arī ienākot Eiropas Savienības teritorijā, bija par 7357 kg mazāks nekā norādīts dzelzceļa pavadzīmē. Krava netika laista brīvā apgrozījumā. Lietā nav neviena pierādījuma, ka preces tika ļaunprātīgi nozagtas vai pretlikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības.
   3. Krava atbilstoši tika nogādāta galamērķa muitas iestādē. To pieņēma muitas atzītais saņēmējs, kuru muita ir pilnvarojusi noņemt muitas nodrošinājumus. Nodrošinājumi bija neskarti un bija tie paši, kurus VID akceptēja, uzsākot tranzīta procedūru. Ar 2012. gada 20. septembra pārbaudes aktu Nr. 515 Igaunijā ir konstatēts, ka

kravas faktiskais skaits neatbilst dokumentos norādītajam, vagons bija atbilstošā tehniskajā stāvoklī un ar neskartiem muitas nodrošinājumiem. Ir izpildīti Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 96. pantā noteiktie identifikācijas pasākumi, un krava nogādāta neizmainītā veidā galamērķa muitas iestādē.

4. Pieteicēja pienākums bija nodrošināt, ka tranzīta pārvadājuma laikā krava netiek nozagta. Lēmumā nav pamatots, kādēļ atbildība netiek prasīta no pārvadātāja un kādēļ tiek ignorēts Dzelzceļa pārvadājuma likuma 60. pants, kas izslēgtu muitas parāda piedziņu.
5. VID preču iztrūkumu un muitas parādu kļūdaini ir kvalificējis, pamatojoties uz Muitas kodeksa 203. pantu, jo šajā gadījumā VID bija jākonstatē, vai vispār ir radies muitas parāds. Pienākumu konstatēt, vai vispār ir radies muitas parāds, VID uzliek 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 – Regula 2454/93) 365. pants, kas paredz, ka muitai ir jāpārbauda, vai vispār ir radies muitas parāds, ja tā nevar saņemt informāciju, ka procedūra tika noslēgta pareizi. Šajā lietā nav strīda par to, ka procedūra netika noslēgta pareizi, jo tranzīta deklarācijā bija norādīts lielāks svars, nekā bija patiesībā. Minētā dēļ VID kļūdaini Lēmumā norāda, ka pieteicējs neiesniedza pierādījumus, ievērojot Regulas 2454/93 366. pantu, un tādēļ ir radies muitas parāds. Šāds secinājums ir neatbilstošs minētās regulas 365. pantam.
6. VID lēmumā arī nav ņēmis vērā un motivējis pieteicēja argumentus attiecībā par VID pienākumu šajā strīdā piemērot Regulas 2454/93 406. panta otro daļu. Pieteicējs izpildīja sev uzlikto pienākumu un atbilstoši piegādāja kravu atzītajam saņēmējam jeb licencētajam sūtītājam ar neskartiem nodrošinājumiem, tādējādi izpildot savas saistības.
7. VID ir kļūdaini piemērojis Muitas kodeksa 203. pantu, jo nepareiza svara norādīšana tranzīta deklarācijā nerada muitas parādu un kļūdainu dokumentu iesniegšana šajā gadījumā neietekmēja procedūras pareizu norisi. Neskartie muitas nodrošinājumi apliecina, ka krava bija nogādāta neskarta, un ļāva ticami muitai pārliecināties, ka nav radies muitas parāds, jo krava nav laista brīvā apgrozījumā.
8. Pieteicējs nepiekrīt aprēķinātajai nokavējuma naudai, jo atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta piektajai daļai pieteicējam par Lēmumā noteikto maksājumu iestāšanos tika paziņots tikai ar sākotnējo lēmumu un pienākums maksāt ar Lēmumu noteiktos nodokļus rodas tikai pēc to iegrāmatošanas un paziņošanas principālam, ievērojot Muitas kodeksa 221. panta noteikumus. Tādēļ VID ir kļūdaini konstatējis, ka pieteicējam pienākums maksāt nodokļus iestājās neatbilstības (pārkāpuma) konstatēšanas brīdī. Šāds secinājums ir pretējs Muitas kodeksa sistēmai.

3. Administratīvajā rajona tiesā saņemtajā VID paskaidrojumā par pieteikumu norādīts, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā noteikto, kā arī papildus VID norāda turpmāk minētos argumentus.
   1. Atbilstoši tiesību normām kravas saturam jāatbilst pavaddokumentos norādītajam, un ārējā tranzīta procedūrā principāls ir atbildīgs par kravas nogādāšu nemainītā veidā līdz galapunkta muitas iestādei, ievērojot noteikto laika termiņu un visus muitas iestāžu noteiktos pasākumus identifikācijas nodrošināšanai, kā arī Kopienas tranzīta procedūras noteikumus. Pieteicējs nav veicis kravas pārbaudi, līdz ar to tas nav uzskatāms par nevainīgo personu Muitas kodeksa 42. panta izpratnē. Pieteicēja iesniegtie dzelzceļa dinamisko svaru mērījumu rezultāti nevar tikt izmantoti muitas dokumentu noformēšanā.
   2. Uz VID pieprasījumu iesniegt pierādījumus tranzīta procedūras noslēgšanai pieteicējs nav iesniedzis dokumentus. Tā kā uzsāktā tranzīta procedūra nav pabeigta pareizi un ir konstatēts kravas iztrūkums, tad pieteicējam Latvijas teritorijā ir radies muitas parāds, par kuru tas ir atbildīgs.
   3. Atbilstoši tiesību normām tranzīta procedūrā radies muitas parāds nozīmē personas pienākumu samaksāt muitas nodokļus un citus nodokļus par precēm, kurām nav pareizi pabeigta tranzīta procedūra. Tā kā nodokļu, kas maksājami, ievedot preci, iekasēšana bija atlikta, kamēr precēm bija piemērota tranzīta muitas procedūra, tad procedūras nepabeigšanas gadījumā ir uzskatāms, ka prece izlaista brīvam apgrozījumam, nenomaksājot nodokļus par preču importu, tādēļ ir jāiekasē nenomaksātie nodokļi. Tā kā muitas parāds ir radies 2012. gada 21. septembrī, tad nodokļi bija jānomaksā minētajā datumā. Pieteicējam aprēķinātā nokavējuma nauda atbilst tiesību normām.

4. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014. gada 15. maija spriedumu pieteikums daļēji apmierināts; atcelts ar tā pieņemšanas dienu Lēmums daļā par PVN Ls 2850,46 un nokavējuma naudas Ls 265,09 uzrēķinu; pārējā daļā pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīti šādi motīvi.
   1. Lietā nav strīda par faktiskajiem apstākļiem, ka SIA „Latvijas dzelzceļš" kā principāls 2012. gada 11. septembrī Daugavpils preču stacijas muitas kontroles punktā uzsāka tranzīta procedūru precei akumulatoriem un akumulatoru elektriskajām baterijām, kā saņēmēja muitas iestādi uzrādot Igaunijas muitas kontroles punktu Paldiski *(lietas 58., 59. lapa)*. Pēc kravas nogādāšanas saņēmēja muitas iestādē konstatēts, ka vagons nav bojāts, bez ielaušanās pēdām, ar nebojātām nosūtītāja plastikāta plombām. Preces daudzums saskaņā ar kravas dokumentiem ir 32 paletes ar akumulatora baterijām, pēc plombas noņemšanas un vagona atvēršanas konstatētas 26 paletes. Vagona apskates un pie izkraušanas preces saskaitīšanas rezultātā noteikts, ka faktiskais preces daudzums neatbilst nosūtītāja dokumentos uzrādītajam – iztrūkst 6 paletes ar akumulatoru baterijām *(lietas 68.,*

69. lapa).

Pieteicējs uzskata, ka jau pirms tranzīta procedūras uzsākšanas VID rīcībā bija informācija par kravas svara neatbilstību kravas pavaddokumentos norādītajam – 7357 kg apmērā. Tātad iztrūkstošā krava Eiropas Savienības teritorijā nemaz nav ienākusi, un muitas parāds nav radies. Līdz ar to pieteicējs kā principāls nav atbildīgs par muitas parāda samaksu.

2. Muitas kodeksa 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 Regulas Nr. 2454/93 356. 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.

Lietā nav strīda, ka, noslēdzot tranzīta procedūru, ir konstatēta tranzīta kravas neatbilstība tranzīta pavaddokumentos norādītajai informācijai – iztrūkst 6 iepakojumi, 580 gab. preces. Tātad attiecībā uz daļu kravas tranzīta procedūra nav pabeigta un dokumentu turētāja pienākumi nav izpildīti.

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.

Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka galvenais atbildīgais kā Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir muitas parāda, kas radies šīs procedūras noteikumu neievērošanas dēļ, parādnieks. Šādas galvenā atbildīgā atbildības mērķis ir nodrošināt rūpīgu un vienveidīgu noteikumu muitas parāda piedziņas jomā piemērošanu ar mērķi aizsargāt Kopienas un tās dalībvalstu finanšu intereses (*sk. 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Militzer & Münch C-230/06 48. punktu*).

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, pieteicējam kā principālam ir jāizpilda pienākumi, ko uzliek tranzīta muitas procedūras piemērošana.

4. Tiesas ieskatā nav korekta pieteicēja atsaukšanās uz Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-542/2011. Minētajā lietā tika aplūkota situācija, kad no konteinera, kura preces bija deklarētas Kopienas ārējam tranzītam, pazuda divi preču iepakojumi, pirms muita noplombēja minēto konteineru (sk. sprieduma 31. punktu). Turklāt tranzīta procedūras piemērošanas brīdī attiecīgajām precēm bija „preces pagaidu glabāšanā" statuss Muitas kodeksa 50. panta izpratnē.

Izskatāmajā lietā nav informācijas, kad preces ir pazudušas – vagons un plombas ir neskartas, bet preču daudzums neatbilst pavaddokumentos norādītajam. Lietā nav pierādījumu arī tam, ka preču nosūtītājs būtu kļūdījies attiecībā uz norādīto kravas daudzumu.

5. Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka VID pamatoti pieteicēju kā principālu atzina par muitas parādnieku, jo nav izpildīti pienākumi, ko uzliek muitas procedūras tranzīts piemērošana, un noteica pienākumu samaksāt muitas nodokli Ls 448,30 apmērā.

6. Pieteicējs iebilst, ka pienākums maksāt nokavējuma naudu ir noteikts ar neatbilstības (pārkāpuma) konstatēšanas brīdi.

Eiropas Savienības Tiesa lietā C-546/09 *Aurubis* atzina, ka atbilstoši Muitas kodeksa 232. panta 1. punkta „b" apakšpunktam nokavējuma procenti par piedzenamo muitas nodokļu summu saskaņā ar šo noteikumu ir iekasējami tikai par laikposmu pēc minētās summas maksājuma termiņa beigām. Tiesa arī norādīja, ka nedz Muitas kodeksā, nedz tā īstenošanas regulā nav paredzēts maksāt nokavējuma procentus par laikposmu no muitas parāda rašanās līdz tā iegrāmatošanai vai no datuma, kad sākotnēji iegrāmatotais parāds ir jāmaksā, līdz šī parāda vēlākai iegrāmatošanai (*sk. 2011. gada 31. marta sprieduma lietā C/546/09 33.-34. punktu*).

Savukārt lietā C-91/02 *Hannl-Hofstetter* secināts, ka gadījumos, kad Eiropas Savienības tiesības neparedz sodu par pieļautajiem pārkāpumiem, dalībvalstīm ir jāveic visi nepieciešamie pasākumi, lai nodrošinātu Eiropas Savienības tiesību piemērojamību un efektivitāti. Tā kā nedz Muitas kodeksā, nedz tā īstenošanas regulā nav paredzēts maksāt nokavējuma procentus par laikposmu no muitas parāda rašanās līdz tā iegrāmatošanai vai no datuma, kad sākotnēji iegrāmatotais parāds ir jāmaksā, līdz šī parāda vēlākai iegrāmatošanai, nepieciešamie pasākumi ir jāveic dalībvalstīm. Iztrūkstot šādiem pasākumiem, personas tiktu pamudinātas aizkavēt muitas parāda iegrāmatošanu un tādējādi iegūt nepamatotas priekšrocības (*sk. 2003. gada 16. oktobra sprieduma lietā C-91/02 17.-21. punktu*).

Tātad pienākums maksāt nokavējuma naudu par laikposmu no muitas parāda rašanās brīža līdz iestādes lēmuma pieņemšanai pastāv tikai tad, ja tas paredzēts dalībvalsts tiesībās.

Likumā „Par nodokļiem un nodevām" ir ietvertas šādas tiesību normas:

1) nodokļu maksātājam ir pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas, kā arī noteiktajā termiņā nomaksāt nodokļus un nodevas (15. panta pirmās daļas 1. un 2. punkts);

2) 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 (29. panta otrā daļa);

3) ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu audita rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu (32. panta pirmā daļa, spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra);

4) samazinātā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda attiecīgajā apmērā nodokļu maksātājam jāsamaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par aprēķināto nodokļa summu. Ja audita lēmumā norādītie maksājumi netiek veikti pēc 30 dienu termiņa izbeigšanās, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad uzsākts nodokļu audits (32. panta astotā daļa).

No iepriekš minētajām normām secināms, ka 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 (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2014. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. SKA-0041-14 6.-9. punktu)*.

Līdz ar to VID pamatoti pieteicējam noteica muitas nodokļa nokavējuma naudas samaksu Ls 45,04 apmērā 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. Tiesa konstatēja, ka pienākumu maksāt PVN VID ir pamatojis ar Muitas kodeksa 4. panta 10. punktu, ka ievedmuitas nodokļi nozīmē muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot.

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 PVN. Tādējādi nodokļu administrācija nevar pamatot PVN samaksas pienākumu ar pamatojumu, kas saistīts ar ievedmuitu (*sal. sk. Augstākās tiesas 2011. gada 18. augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-486/2011 10., 11. punktu, Augstākās tiesas 2012. gada 7. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-363/2012 8. punktu*).

Pienākumu maksāt PVN VID ir pamatojis arī ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta 2. punktu, 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.

Tiesa šādu VID pamatojumu atzina par nepietiekamu.

Atbilstoši 2006. gada 28. novembra Padomes Direktīvas Nr. 2006/112/EEK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 PVN. 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 PVN. Turklāt PVN jāmaksā tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tā ir izņemta no muitas uzraudzības.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka VID Lēmumā nav pamatojis PVN maksāšanas pienākumu un to, kāpēc PVN ir jāmaksā Latvijā, ja muitas procedūras tranzīts noslēgšana ar neatbilstību tika konstatēta Igaunijā. Līdz ar to Lēmums daļā par PVN uzrēķinu Ls 2850,46 apmērā un attiecīgi PVN nokavējuma naudas uzrēķinu Ls 265,09 apmērā ir atceļams.

5. Par Administratīvās rajona tiesas 2014. gada 15. maija spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums daļā, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

1. Ņemot vērā lietā konstatēto – krava nav neskarta nogādāta atzītajam saņēmējam, jo iztrūkst tranzīta kravas daļa, nav nepieciešamā saņēmēja muitas iestādes konstatējuma, ka procedūra ir pabeigta atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam, principāls pieteicējs VID Muitas pārvaldei un VID ģenerāldirektoram nav iesniedzis

dokumentus, kas saskaņā ar Regulas Nr. 2454/93 366. panta pirmo un otro daļu pierādītu iztrūkstošās kravas uzrādīšanu saņēmēja muitas iestādē un tranzīta procedūras pareizu pabeigšanu, - pieteicējs nav izpildījis savus principāla pienākumus un ir atbildīgs par muitas parādu.

2. Tranzīta rokasgrāmatas 2.1.1.1. apakšpunktā skaidrots, 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. Tā kā nodokļu, kas maksājami, ievedot preci, iekasēšana bija atlikta, kamēr precēm bija piemērota tranzīta muitas procedūra, tad procedūras nepabeigšanas gadījumā, ir uzskatāms, ka prece izlaista brīvam apgrozījumam, nenomaksājot nodokļus par preču importu, līdz ar to nenomaksātie nodokļi ir jāiekasē.

3. Ņemot vērā minēto, VID uzskata, ka tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 250. panta pirmās daļas 2. un 3. punktu, saskaņā ar kuriem tiesai, taisot spriedumu, ir jāpārbauda, vai administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām un vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu. Turklāt VID uzskata, ka tiesa pārkāpa minētā likuma 103. panta otro daļu, kā arī 154. panta pirmo daļu. Minētie pārkāpumi noveda pie nepareizas lietas izspriešanas.

6. Par Administratīvās rajona tiesas 2014. gada 15. maija spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteicēja pieteikums, pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

1. Pirmās instances tiesa spriedumā ir pareizi konstatējusi, ka lietā nav informācijas, kad preces ir pazudušas – vagons un plombas ir neskartas, bet preču daudzums neatbilst pavaddokumentos norādītajam. Tiesa nav izvērtējusi, vai preces pazuda Eiropas Savienībā vai ārpus tās. Ja preces nekad nav tikušas ievestas Eiropas Savienībā, tad ievedmuitas parāds pieteicējam nevar tikt aprēķināts. Muitas kodeksa 4. panta 10. punkts paredz maksāt ievedmuitas nodokļus tikai par ievestām precēm.

2. Pirmās instances tiesa ir nepamatoti piemērojusi Muitas kodeksa 203. panta 2. punktu. Preču izņemšana no muitas uzraudzības nav pierādīta ar pierādījumiem lietā, līdz ar to nav ievēroti Administratīvā procesa likuma 247. panta otrās daļas noteikumi. Ievērojot Muitas kodeksa 72. un 96. panta noteikumus, dzelzceļa vagona identifikācijas līdzekļi ir neskarti, kas pierāda, ka krava ir nogādāta neskartā veidā.

3. Pirmās instances tiesa nepamatoti nav vērtējusi pieteicēja atsauces uz pastāvošo judikatūru Eiropas Savienības Tiesas lietā Nr. C-542/2011. Minētajā lietā tika aplūkota situācija, kad no konteinera, kura preces bija deklarētas Kopienas ārējam tranzītam, pazuda divi preču iepakojumi, pirms muita noplombēja minēto konteineru *(sk. sprieduma 31. punktu)*. Pieteicēja ieskatā minētās lietas faktiskie apstākļi ir tieši attiecināmi uz šo lietu.

7. Administratīvajā apgabaltiesā saņemtajā VID paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību norādīts, ka pretēji pieteicēja apelācijas sūdzībā norādītajam pirmās instances tiesa vērtēja Eiropas Savienības Tiesas lietas Nr. C-542/2011 apstākļus un no pirmās instances tiesas apsvērumiem izriet, ka pieteicēja atsauce uz šo lietu ir nekorekta. VID uzskata, ka pirmās instances tiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi tiesību normas, kā arī vispusīgi, pilnīgi un objektīvi novērtējusi visus lietā esošos materiālus un iesniegtos pierādījumus, līdz ar ko spriedums ir tiesisks un pamatots, savukārt pieteicēja apelācijas sūdzība un pieteikums ir noraidāms.

8. Administratīvajā apgabaltiesā saņemtajā pieteicēja paskaidrojumā par VID apelācijas sūdzību norādīts, ka VID apelācijas sūdzībā norādītie argumenti ir pārrakstīti no Lēmuma un sprieduma. VID norādītie argumenti nekādā veidā nepierāda pieteicēja pienākumu maksāt PVN. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150. panta otro daļu VID var atsaukties tikai uz tiem argumentiem, kas minēti administratīvajā aktā, neviens no apelācijas sūdzības motīviem nav minēts Lēmumā, lai pamatotu VID tiesības prasīt no pieteicēja samaksāt PVN. Līdz ar to apelācijas sūdzībā iekļautā administratīvā akta pamatojuma maiņa nav pieļaujama, tādēļ VID apelācijas sūdzība ir noraidāma pilnībā.

9. Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis uzturēja savu apelācijas sūdzību un neatzina VID apelācijas sūdzību. VID pārstāve uzturēja savu apelācijas sūdzību, neatzina pieteicēja apelācijas sūdzību.

Motīvu daļa

1. Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka abu procesa dalībnieku apelācijas sūdzības ir nepamatotas un pieteikums ir apmierināms daļēji.

2. Pirmās instances tiesa pieteikumu apmierināja daļēji; atcēla ar tā pieņemšanas dienu Lēmumu daļā par PVN Ls

2850,46 un nokavējuma naudas Ls 265,09 uzrēķinu; pārējā daļā pieteikumu noraidīja.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai un Administratīvā procesa likuma 251. panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Par abu procesa dalībnieku apelācijas sūdzību argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

3. Pretēji VID norādītajam pirmās instances tiesa spriedumā ir pārbaudījusi Lēmuma atbilstību materiālo un procesuālo tiesību normām un to, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu.

1. Apgabaltiesa pilnībā piekrīt VID apelācijas sūdzībā norādītajam, ka, ņemot vērā, ka krava nav neskarta nogādāta atzītajam saņēmējam, jo iztrūkst tranzīta kravas daļa, nav nepieciešamā saņēmēja muitas iestādes konstatējuma, ka procedūra ir pabeigta atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam, principāls (pieteicējs) VID Muitas pārvaldei un VID ģenerāldirektoram nav iesniedzis dokumentus, kas saskaņā ar Regulas Nr. 2454/93 366. panta pirmo un otro daļu pierādītu iztrūkstošās kravas uzrādīšanu saņēmēja muitas iestādē un tranzīta procedūras pareizu pabeigšanu, - līdz ar to pieteicējs nav izpildījis savus principāla pienākumus un ir atbildīgs par muitas parādu. To arī konstatēja pirmās instances tiesa. Secinot, ka izskatāmajā gadījumā nav informācijas, kad preces ir pazudušas, – vagons un plombas ir neskartas, bet preču daudzums neatbilst pavaddokumentos norādītajam, tāpat lietā nav pierādījumu arī tam, ka preču nosūtītājs būtu kļūdījies attiecībā uz norādīto kravas daudzumu, tiesa pamatoti atzina, ka pieteicējs nav izpildījis savus principāla pienākumus un ir atbildīgs par muitas parādu.

2. Par pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīto, ka pirmās instances tiesa spriedumā nav izvērtējusi, vai preces pazuda Eiropas Savienībā vai ārpus tās, apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa konstatēja, ka lietā nav pierādījumu tam 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.

   Pieteicējs kā principāls nav veicis kravas pārbaudi, līdz ar to atbilstoši Regulas Nr. 2913/92 42. panta nosacījumiem pieteicēju nevar uzskatīt par nevainīgo personu. Augstākās tiesas 2007. gada 10. maija spriedumā lietā Nr. SKA-162/2007 atzīts, 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 *(sk. minētā sprieduma 11. punktu)*.

3. Apgabaltiesa par pamatotu atzīst VID apelācijas sūdzībā norādīto, ka 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.

4. Pretēji pieteicēja apelācijas sūdzībā norādītajam, pirmās instances tiesa vērtēja Eiropas Savienības Tiesas lietas Nr. C-542/2011 apstākļus, un no pirmās instances tiesas apsvērumiem izriet, ka pieteicēja atsauce uz šo lietu ir nekorekta. Minētajā lietā tika aplūkota situācija, kad no konteinera, kura preces bija deklarētas Kopienas ārējam tranzītam, pazuda divi preču iepakojumi, pirms muita noplombēja minēto konteineru. Izskatāmajā lietā nav informācijas, kad preces ir pazudušas.

4. Tomēr no VID Lēmuma un apelācijas sūdzības neizriet pamatojums PVN maksāšanas pienākumam un tam, kāpēc PVN ir jāmaksā Latvijā, ja muitas procedūras tranzīts noslēgšana ar neatbilstību tika konstatēta Igaunijā.

Pirmās instances tiesa konstatēja, ka VID pienākumu maksāt PVN ir pamatojis ar Muitas kodeksa 4. panta 10. punktu, ka ievedmuitas nodokļi nozīmē muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot, un, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas praksi, secināja, ka Muitas kodeksa 4. panta 10. punkts ir interpretējams tādējādi, ka ievedmuitas nodokļos neietilpst par preču ievešanu maksājamais PVN. Tādējādi nodokļu administrācija nevar pamatot PVN samaksas pienākumu ar pamatojumu, kas saistīts ar ievedmuitu.

Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas secinājumiem attiecībā par pieteicējam noteikto PVN, ka atbilstoši 2006. gada 28. novembra Padomes Direktīvas Nr. 2006/112/EEK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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.

Kamēr uz preci attiecas muitas procedūra tranzīts, tikmēr par to nav jāmaksā PVN. 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 PVN. Turklāt PVN jāmaksā tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tā ir izņemta no muitas uzraudzības.

Turklāt VID pats, atsaucoties uz Tranzīta rokasgrāmatas 2.1.1.1. apakšpunktu, norādījis, 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. Šajā gadījumā saņēmēja muitas iestāde ir Igaunijā.

5. Ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmajai daļai piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Pieteicējs samaksājis valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu 28,46 *euro* (20 latus) *(lietas 6. lapa)* un valsts nodevu par apelācijas sūdzības iesniegšanu 56,91 *euro (lietas 106. lapa)*.

Ņemot vērā minēto, no atbildētāja Latvijas Republikas pieteicējam piespriežama viņa samaksātā valsts nodeva 85,37 *euro* apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, 126. panta pirmo daļu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

daļēji apmierināt valsts akciju sabiedrības „Latvijas dzelzceļš" pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2013. gada 31. maija lēmumu Nr. 22.9/L-14001 daļā par pievienotās vērtības nodokļa Ls 2850,46 un nokavējuma naudas Ls 265,09 uzrēķinu.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu valsts akciju sabiedrībai „Latvijas dzelzceļš" (reģistrācijas numurs 40003032065, juridiskā adrese: Gogoļa iela 3, Rīga) valsts nodevu 85,37 *euro* apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere

Tiesnesis M. Birzgalis

Tiesnese A. Zariņa