ECLI:LV:AT:2018:0126.A420246014.1.S

Lieta Nr. A420246014
SKA-81/2018
Administratīvo lietu departaments

**Latvijas Republikas Augstākā tiesa**
**SPRIEDUMS**
Rīgā 2018.gada 26.janvārī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Ieva Višķere,
tiesnese Līvija Slica,
tiesnese Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Parex Brokeru Sistēma" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 20.februāra lēmuma Nr. 22.7/L-5729 atcelšanu, sakarā ar SIA „Parex Brokeru Sistēma" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 17.marta spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja SIA „Parex Brokeru Sistēma" 2012.gada 27.novembrī Rīgas Brīvostas muitas kontroles punktā kā principāls noformēja tranzīta muitas deklarāciju preču – degvīna – tranzītam no Lielbritānijas uz Krievijas Federāciju. Tranzīta deklarācijā kā galamērķa (saņēmēja) iestāde tika norādīts Terehovas muitas kontroles punkts.

Terehovas muitas kontroles punktā 2012.gada 29.novembrī tranzīta muitas procedūra tika pabeigta ar apmierinošiem kontroles rezultātiem, neveicot kravas fizisko kontroli.

Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) 2012.gada 17.decembrī nosūtīja Krievijas Federācijas kompetentajai muitas iestādei lūgumu apstiprināt tranzīta kravas ievešanas faktu Krievijas Federācijā. Atbildot uz dienesta pieprasījumu, Krievijas Federācijas muitas iestāde 2013.gada 30.aprīlī sniedza informāciju, ka tranzīta krava Krievijas Federācijā nav ievesta, proti, ir reģistrēts minētā transportlīdzekļa iebraukšanas fakts, bet bez kravas.

Dienests 2013.gada 10.maijā nosūtīja pieteicējai vēstuli, kurā norādīja, ka ir uzsākta izmeklēšana par tranzīta procedūras pabeigšanas pareizību, lai izvērtētu, vai ir notikusi preču nelikumīga izņemšana no muitas uzraudzības. Atbildot uz dienesta pieprasījumu, pieteicēja sniedza paskaidrojumus, kuros citstarp norādīja, ka preču izvešanas no Kopienas teritorijas faktu apliecina saņēmēja Krievijas Federācijā reģistrētās sabiedrības „Roust Incorporated" sniegtā informācija par preču saņemšanu. Tāpat pieteicēja uzsvēra, ka tranzīta procedūras pabeigšanu apliecina saņēmējas muitas iestādes, proti, Terehovas muitas kontroles punkta, atzīme, ka tranzīta muitas procedūra pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, kā arī starptautiskā preču transporta pavadzīme, uz kuras ir saņēmēja atzīme par preces saņemšanu.

Pamatojoties uz pieteicējas sniegto informāciju, dienests 2013.gada 19.jūnijā atkārtoti lūdza Krievijas Federācijas kompetentajām muitas iestādēm sniegt informāciju par tranzīta kravas ievešanas faktu Krievijas Federācijā. Atbildot uz dienesta pieprasījumu, Krievijas Federācijas muitas iestādes 2013.gada 24.jūnijā sniedza dienestam informāciju, ka krava, kam tika noformēta tranzīta muitas deklarācija, netika piegādāta saņēmējam „Roust Incorporated", kā arī tranzīta muitas procedūra netika uzsākta. Tāpat dienestam atkārtoti tika norādīts, ka transportlīdzeklis, ar kuru tika pārvadātas tranzīta procedūrai pakļautās preces, iebrauca Krievijas Federācijā bez kravas.

Minētās pārbaudes rezultātā ar dienesta 2014.gada 14.februāra lēmumu Nr. 22.7/L-5729 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) kā administratīvo procesu noslēdzošo administratīvo aktu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts akcīzes nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, kā arī saistībā ar šiem nodokļu maksājumiem aprēķināta nokavējuma nauda.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 17.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums, citstarp pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] No Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 92.panta 1. un 2.punkta un 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. un 2.punkta izriet, ka muitas procedūra – Kopienas ārējais tranzīts – ir pabeigta, uzrādot galamērķa muitas iestādē T1 dokumentu un preces, tādējādi ļaujot muitas iestādei veikt nepieciešamās pārbaudes, lai pārliecinātos par tranzīta procedūras pabeigšanas pareizību. Saskaņā ar Muitas kodeksa 203.pantu muitas parāds rodas, ja nelikumīgi tiek izņemtas no muitas uzraudzības ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces, t.i., tās nav uzrādītas galamērķa muitas iestādē.

Pieteicēja uzskata, ka izskatāmajā gadījumā nav notikusi nelikumīga preču izņemšana no muitas uzraudzības, jo muitas iestādēm tika uzrādīts attiecīgais transportlīdzeklis, kurā esot bijusi konkrētā krava, un sākotnēji tranzīta procedūra tika izbeigta ar apmierinošiem rezultātiem, kas, pieteicējas ieskatā, tādējādi nozīmē, ka pārkāpumi tranzīta procedūras izpildē netika konstatēti. Taču tam nevar piekrist, jo Krievijas Federācijas kompetentās muitas iestādes ir apliecinājušas, ka krava atbilstoši tranzīta muitas deklarācijai nav nogādāta Krievijas Federācijā. Tātad pierādījumi liecina, ka konkrētā tranzīta procedūra tomēr nav pabeigta pareizi.

[3.2] Pieteicēja uzskata, ka Krievijas Federācijas muitas dienestu sniegtā informācija nav atzīstama par pierādījumu tam, ka strīdus kravai tranzīta procedūra netika pabeigta pareizi, jo, pirmkārt, transportlīdzekļa muitas deklarācijas veidlapā ir atzīme par kravas esību transportlīdzeklī, otrkārt, Krievijas Federācijas muitas dienestu sniegtā informācija ir pretrunīga. Tomēr minētie pieteicējas iebildumi nav pamatoti.

Pirmkārt, no lietā esošās transportlīdzekļa muitas deklarācijas veidlapas 9.punkta atzīmes tikai izriet, ka muitas dienestiem vienlaikus ar muitas deklarācijas veidlapu tika sniegtas ziņas par kravas esību, nevis tas, ka muitas dienesti būtu konstatējuši konkrēto kravu pieteicējas deklarētajā transportlīdzeklī. Turklāt arī tas, ka kravas fiziskā kontrole netika veikta, liecina par to, ka norādītā atzīme neapstiprina pieteicēja viedokli, ka muitas amatpersonas bija pārliecinājušās par preču esību.

Otrkārt, lai arī pieteicēja pamatoti norāda, ka Krievijas Federācijas kompetento muitas iestāžu vēstulēs, raksturojot pieteicējas iebraukšanas faktu, ir norādīti atšķirīgi datumi, minētais nav uzskatāms par pretrunām dienestam sniegtajā informācijā. Tas pamatojams ar to, ka attiecībā uz 2012.gada 29.novembri Krievijas Federācijas muitas dienesti norādījuši, ka šajā datumā Sebežas muitas darbības zonā ir reģistrēts transportlīdzekļa GD5263/P2091 iebraukšanas fakts Muitas savienības teritorijā (bez kravas). Savukārt attiecībā uz 2012.gada 30.novembri ārvalstu muitas dienesti norādījuši, ka šajā datumā Sebežas muitā tika uzsākta pagaidu ievešanas Muitas savienības muitas teritorijā procedūra ar transportlīdzekli GD5263, kā arī šajā dienā minētais transportlīdzeklis izbrauca no Muitas savienības teritorijas. Turklāt jebkurā gadījumā gan vienā, gan otrā atbildes vēstulē Krievijas Federācijas muitas iestādes Latvijas muitas dienestu ir informējušas, ka pieteicējas tranzīta procedūrā deklarētais transportlīdzeklis bija tukšs jeb bez kravas.

No lietas materiāliem ir konstatējams, ka dienests Krievijas Federācijas muitas dienestiem lūgumu par konkrētās tranzīta kravas atkārtotu pārbaudi bija nosūtījis arī 2014.gada 13.maijā. Uz šo pieprasījumu Krievijas Federācijas muitas iestāde atbildi sniedza 2014.gada 8.jūlijā, atkārtoti norādot, ka transportlīdzeklis ar reģistrācijas numuru GD5263/P2091 2012.gada 29.novembrī Sebežas muitas teritorijas muitas kontroles punktā „Burački" iebrauca bez kravas. Tādējādi, ņemot vērā iepriekš norādīto, secināms, ka Krievijas Federācijas kompetentās muitas iestādes konsekventi vairākkārt dienestu ir informējušas, ka pieteicēja deklarētais transportlīdzeklis Krievijas Federācijas teritorijā iebrauca bez kravas.

[3.3] Tas, ka muitas iestāde ir apstiprinājusi tranzīta deklarāciju, norādot, ka tranzīta procedūra ir pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, pretēji pieteicējas viedoklim, automātiski nenozīmē, ka muitas iestāde konstatēja arī strīdus kravu. Lietā esošie iepriekš norādītie pierādījumi liecina par to, ka tad, kad pieteicēja Terehovas muitas kontroles punktā pabeidza tranzīta muitas procedūru, kravas transportlīdzeklī faktiski nebija.

[3.4] Pieteicēja nav izpildījusi savu pierādīšanas pienākumu un visus principāla pienākumus. Saskaņā ar Muitas kodeksa 96.panta 1.punktu 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. Tiesību normas tieši noteic principālu kā galveno atbildīgo par tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu un preču nogādāšanu neskartā veidā līdz galapunkta muitas iestādei. Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka galvenais atbildīgais jeb principāls 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. Turklāt fakts, ka galvenais atbildīgais ir darbojies labā ticībā un Kopienas ārējā tranzīta procedūras pārkāpums ir radies krāpšanas, kurā tas nav piedalījies, rezultātā, tāpat nevar pārkāpt samērīguma principu. Ja tas tā būtu, galvenais atbildīgais vairs nebūtu tik ļoti ieinteresēts nodrošināt atbilstošu tranzītpārvadājumu norisi. Tādējādi pat gadījumos, kad galvenais atbildīgais nav vainojams tranzīta procedūras laikā pieļautā krāpšanā, kas faktiski ir ārpus principāla ietekmes sfēras, principāls ir atzīstams par parādnieku (*Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr. C-230/06 48.punkts*). Līdz ar to pieteicējas argumenti par to, ka pieteicēja nezināja un faktiski tai nevajadzēja zināt par iespējamām ļaunprātībām, izskatāmajā gadījumā nemaina lietas būtību un nedod pamatu muitas parāda atcelšanai.

[3.5] Pieteicējas kā principāla atbildība par tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu aptver jebkuru nelikumīgu preču izņemšanu. Secīgi pieteicēja ir parādnieks atbilstoši Muitas kodeksa 203.panta 3.punktam, kas citstarp paredz, ka parādnieks attiecīgajā gadījumā ir persona, kam jāizpilda pienākumi, ko uzliek tās muitas procedūras piemērošana, kurā preces nodotas. Turklāt lietā nav noskaidroti tādi fakti (arī pieteicēja uz tādiem nav norādījusi), kas ļautu apsvērt jautājumu par cita parādnieka (proti, Muitas kodeksa 203.panta 3.punkta pirmajos trīs ievilkumos minēto personu) noteikšanu.

[3.6] Pieteicēja uzskata, ka tas, ka muitas dienesta darbinieki nav veikuši strīdus kravas fizisko kontroli, ir būtisks muitas dienestu pārkāpums, kas pieteicējai ir radījis nelabvēlīgas sekas. Tomēr arī šāds pieteicējas viedoklis ir kļūdains, jo, pirmkārt, pieteicējai nelabvēlīgas sekas nav radušās muitas amatpersonu darbību dēļ, bet gan tālab, ka pieteicēja kā principāls nav izpildījusi pienākumu nodrošināt preču uzrādīšanas iespēju saņēmēja muitas iestādē. Otrkārt, tas, ka muitas dienesti preču fizisko kontroli konkrētajā gadījumā nav veikuši, pretēji pieteicējas viedoklim, nenozīmē, ka muitas dienesti būtu pieļāvuši kādu pārkāpumu, jo atbilstoši Muitas kodeksa 13.panta 1.punktam muitas dienesti saskaņā ar spēkā esošajos noteikumos paredzētajiem nosacījumiem var veikt jebkādu kontroli, ko uzskata par vajadzīgu, lai nodrošinātu to, ka pareizi piemēro muitas noteikumus un citus tiesību aktus par to preču ievešanu, izvešanu, tranzītu, pārvietošanu un galapatēriņu, kuras pārvietotas starp Kopienas muitas teritoriju un trešajām valstīm, un par precēm, kam nav Kopienas preču statusa. Tātad šī norma paredz muitas dienestu tiesības, nevis pienākumu veikt fizisku preču kontroli. Līdz ar to nevar pārmest, ka muitas dienests šajā konkrētajā gadījumā nav veicis padziļinātu kravas kontroli. Muitas dienestu obligāts pienākums veikt preču fizisko kontroli ikvienā gadījumā neizriet arī no dienesta iekšējā normatīvā akta. Arī tas apstāklis, ka pieteicēja tranzīta procedūrā bija deklarējusi stipro alkoholisko dzērienu, nenorāda uz muitas dienestu pienākumu veikt preču fizisko kontroli, jo muitas jomu reglamentējošajos aktos nav noteikts, ka alkoholisko dzērienu pārvietošanas gadījumā pāri muitas robežai preču fiziska kontrole ir obligāts pārbaudes veids. Neapšaubāmi, akcīzes preces ir īpaši uzraugāma joma, tomēr normatīvajos aktos nav noteikts, ka tranzīta procedūras gadījumā akcīzes preces ir obligāti ikvienā gadījumā pakļaujamas padziļinātajam kontroles veidam.

[3.7] Turklāt tam, kādā veidā muitas iestāde veica kontroli, nav izšķirošas nozīmes, jo no muitas normatīvajiem aktiem izriet, ka jebkurā gadījumā muitas dienestam ir tiesības vēlāk pārbaudīt tranzīta procedūras pabeigšanas pareizību. Tas, ka netiek veikta preču fiziskā kontrole, iespējams, neļauj fiksēt kravas neesību noteiktā brīdī, taču, pretēji pieteicējas viedoklim, tas nav šķērslis pārbaudes veikšanai, ja vēlāk atklājas fakti, kas norāda uz iespējamiem pārkāpumiem.

[3.8] Dienests pārsūdzētajā lēmumā ir atsaucies uz Muitas kodeksa 4.panta 9.punktu, 91.panta 1.punkta „a" apakšpunktu un Muitas kodeksa īstenošanas regulas 341.pantu.

Šajās normās noteikts nodokļu maksātāju pienākums samaksāt muitas nodokļus un citus nodokļus par precēm, kurām nav pabeigta tranzīta procedūra. Pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli pieteicējai pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta $2.^2$daļu un astoto daļu, kā arī 12.panta otro daļu. Dienests pamatoti norādījis, ka no minētajām normām 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, uzskatāms, ka ir noticis preču imports un par preci maksājams pievienotās vērtības nodoklis. Ņemot vērā minēto, pieteicēja kā principāls, kas ir atbildīgs par tranzīta procedūras pareizu norisi, ir atbildīga par pievienotās vērtības nodokļa samaksu tajā gadījumā, ja tranzīta procedūra nav pabeigta pareizi, proti, preces faktiski ir laistas brīvā apgrozībā.

[3.9] Atbildība par akcīzes nodokļa parāda samaksu izriet no likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta astoņpadsmitās daļas. Minētā norma noteic, ka persona, kas akcīzes precēm piemēro muitas režīmu vai muitas procedūru (izņemot laišanu brīvā apgrozībā) saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā, samaksā nodokli, tiklīdz rodas muitas vai nodokļa parāds. Pieteicēja kā persona, kas akcīzes precēm ir piemērojusi muitas procedūru – tranzīts, ir atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu muitas parāda rašanās gadījumā, kā tas ir konkrētajā gadījumā. Līdz ar to dienests pamatoti pieteicējai nomaksai budžetā papildus noteica akcīzes nodokli.

[4] Pieteicēja par minēto apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nepamatoti ir atzinusi, ka ir notikusi preču izņemšana no muitas uzraudzības, pamatojoties uz Muitas kodeksa 203.panta 1.punktu. Tā kā muitas iestādes bija pabeigušas pieteicējas ierosināto muitas procedūru ar apmierinošiem rezultātiem, Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts vairs nebija piemērojams.

Tāpat tiesa ir kļūdaini atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem, kuros ir sniegts Muitas kodeksa 203.panta 1.punktā ietvertās ģenerālklauzulas „preču izņemšana no muitas uzraudzības" skaidrojums, jo Eiropas Savienības Tiesa nav izteikusies par Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošanu tādos apstākļos, kad tiek veikta jau izbeigtas tranzīta deklarācijas kontrole.

[4.2] Nepareizs ir pieņēmums, ka principāls ir galvenais un vienīgais atbildīgais par muitas parādu, kas radies sakarā ar preču izņemšanu no muitas uzraudzības (sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr. C-542/11 33.apsvēruma pēdējā teikuma pēdējo daļu – nosacījums „ja šī 3.punkta pirmajos trīs ievilkumos norādītās tiesību normas nav piemērojamas"). Muitas kodeksa 203.panta 3.punktā principāls kā atbildīgais ir minēts tikai un vienīgi ceturtajā ievilkumā, kas nozīmē to, ka principāls atbildēs par radušos parādu, bet kopā ar personām, kuras ir minētas pirmajos trīs ievilkumos. Un tikai tad, ja minētās personas nav zināmas, muitas dienestam ir pienākums piedzīt muitas parādu no principāla.

[4.3] Tiesa spriedumu pamatojusi ar Krievijas Federācijas kompetentās muitas iestādes vēstulēs ietverto informāciju, ka krava nav ievesta Krievijas Federācijā. Taču tiesa nav ievērojusi pretrunas šajās vēstulēs, kā arī nav vērtējusi, vai Krievijas Federācijas muitas iestādes ir veikušas kravas fizisko kontroli. Līdz ar to nav gūti neapstrīdami pierādījumi apstāklim, ka faktiski krava Krievijas Federācijā nav tikusi ievesta. Tiesa un iestāde nav noskaidrojusi, kāda veida krava ir bijusi un vai Krievijas Federācijas muitas iestādes vispār kādu pārbaudi ir veikušas.

Lietā nav pierādījumu, ka kompetentajām muitas iestādēm tika liegtas tiesības veikt muitas kontroli, kas paredzēta Muitas kodeksa 92.panta 2.punktā un kurai ir izšķiroša nozīme tranzīta procedūras funkcionēšanā. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām tikai tādos gadījumos, kad kompetentajiem dienestiem tiek liegta iespēja izpildīt Muitas kodeksa 92.panta pienākumu, kas parasti notiek tad, ja principāls neizpilda savu pienākumu, t.i., neuzrāda preces un dokumentus saņēmējmuitas iestādē, ir jākonstatē, ka ir notikusi izņemšana no muitas uzraudzības Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta izpratnē.

[4.4] Tiesa ir kļūdaini noteikusi pieteicējas kā principāla pienākumu pierādīt, ka krava ir izvesta ārpus Eiropas Savienības, jo tas neatbilst Muitas kodeksa 92.panta 1. un 2.punktam, kā arī Muitas kodeksa 96.panta pirmā punkta „a" apakšpunktam.

Principālam pienākums iesniegt pierādījumus par to, ka muitas procedūra ir pabeigta, tajā skaitā pienākums iesniegt alternatīvus pierādījumus, ir tikai tajā gadījumā, ja tā rīcībā nav primārie pierādījumi, kuri pierāda, ka muitas procedūra ir pabeigta. Šajā gadījumā pieteicēja tranzīta procedūru bija pabeigusi un līdz ar procedūras pabeigšanu beidzās arī pieteicējas atbildība saistībā ar kravas operācijām.

[4.5] Tiesai bija jāpiemēro Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b" apakšpunkts, jo muitas iestādes nebija pievērsušas vajadzīgo vērību paaugstināta riska preču kontrolei, kuru pastiprinātu pārbaudi, pabeidzot muitas procedūru, citstarp paredz arī dienesta iekšējie akti. Līdz ar to tiesa nav vērtējusi to, vai ievedmuitas parāda rašanās pamats var būt Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts tajos gadījumos, kad lietā ir konstatējamas kļūdas muitas kontroles darbinieku rīcībā pārbaudes veikšanas ietvaros.

[4.6] Tiesa nepamatoti ir piemērojusi likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta astoņpadsmito daļu, jo arī Muitas kodeksa 203.panta 3.punktā ir uzskaitīti vairāki parādnieki, kas ir atbildīgi par muitas parādu.

Eiropas Padomes 2008.gada 16.decembra direktīva 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, neizdala principālu kā vienīgo atbildīgo par uzliekamā akcīzes nodokļa samaksu. Ievērojot minētās direktīvas 8.panta 1.punkta „a" apakšpunktu, kā arī Muitas kodeksa 96.panta 2.punktu un 203.panta 3.punktu, ir secināms, ka principāls nevar tikt atzīts par parādnieku jeb vienīgo atbildīgo par uzliekamā akcīzes nodokļa samaksu, ja šāds pienākums rodas saistībā ar iespējamu atliktā nodokļa maksāšanas režīma pārkāpšanu, turklāt – kas ir nevis konstatēts ar pārbaudes aktiem lietā Latvijas muitas dienestos, bet tikai balstoties uz pieņēmumu.

Līdz ar to, ja vispār ir radies pienākums veikt akcīzes nodokļa maksājumu, tad šāds pienākums ir attiecināms uz personu, kas piedalījās nelikumīgā preču novirzīšanā un kura zināja vai kurai pamatoti būtu jāzina par to, ka novirzīšana bija nelikumīga, proti, uz pārvadātāju.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumus par kasācijas sūdzību, norādot, ka kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Motīvu daļa**

[6] Izskatāmajā lietā konstatēts, ka pieteicēja, rīkojoties kā principāls, uzsāka ar ievedmuitas nodokli apliekamās akcīzes preces (degvīna) tranzīta procedūru. Uzsāktā procedūra galamērķa muitas iestādē (Terehovas muitas kontroles punktā) tika pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, neveicot kravas fizisko pārbaudi.

Pēc muitas procedūras pabeigšanas dienests veica pēcmuitas pārbaudi. Krievijas Federācijas kompetentās muitas iestādes, atbildot uz dienesta pieprasījumiem, sniedza tam informāciju, ka transportlīdzeklis, ar kuru deklarētās preces tika pārvadātas, Krievijas Federācijā ir iebraucis bez kravas, attiecīgi tranzīta muitas procedūra Krievijas Federācijā nav tikusi uzsākta, kā arī nav konstatējams, ka preces būtu piegādātas to saņēmējam Krievijas Federācijā.

Pamatojoties uz minēto informāciju, dienests atzina, ka tranzīta preces faktiski nav izvestas no Kopienas muitas teritorijas (tās faktiski nav tikušas nogādātas galamērķa muitas iestādē) un attiecīgi pieteicējas uzsāktā tranzīta procedūra nav pabeigta pareizi. Līdz ar to dienests secināja, ka pieteicēja atbilstoši Muitas kodeksa 203.panta 1.punktam ir atbildīga par preču nelikumīgu izņemšanu no muitas uzraudzības. Attiecīgi ar pārsūdzēto dienesta lēmumu pieteicējai papildu nomaksai budžetā tika aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, akcīzes nodoklis, kā arī saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta nokavējuma nauda.

Ņemot vērā pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītos argumentus, izskatāmās lietas ietvaros izšķirams jautājums, vai apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka apstākļos, kad muitas procedūra ir pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, neveicot kravas fizisko pārbaudi, dienests ir pareizi piemērojis Muitas kodeksa 203.pantu un pamatoti atzinis, ka pēcmuitas pārbaudes ietvaros ir pierādīts, ka pieteicējai ir radies ievedmuitas parāds, jo pieteicējas muitas procedūrai pakļautās preces ir tikušas nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības.

[7] Pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītie centrālie iebildumi pamatoti ar uzskatu, ka tad, ja muitas procedūra galamērķa muitas iestādē ir

pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošana pēcmuitas pārbaudes ietvaros nav pieļaujama. Proti, pieteicējas ieskatā, vērtējot pierādījumus, kas iegūti laikā, kad tranzīta procedūra jau ir pabeigta, nevar izdarīt secinājumus par tiem apstākļiem, kas pastāvējuši laikā, kamēr preces vēl atradās (tām bija jāatrodas) muitas uzraudzībā.

Augstākā tiesa šādu pieteicējas uzskatu turpmāk norādīto apsvērumu dēļ atzīst par kļūdainu.

[8] Atbilstoši Muitas kodeksa 92.panta 1.punktam ārējā tranzīta procedūra beidzas, un tranzīta 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.

Vienlaikus minētais nenozīmē, ka līdz ar brīdi, kad tranzīta procedūra ir pabeigta un notikusi preču atlaišana, muitas iestādēm zūd tiesības veikt jebkādas pārbaudes saistībā ar pabeigto muitas procedūru.

Atbilstoši Muitas kodeksa 78.panta 2.punktam pēc preču atlaišanas, lai pārliecinātos par deklarācijas datu pareizību, muitas dienesti var pārbaudīt tirdzniecības dokumentus un datus par attiecīgo preču ievešanu un izvešanu vai sekojošajām tirdznieciskām darbībām ar šīm precēm. Šādas pārbaudes var izdarīt deklarētāja vai jebkuras citas personas telpās, kas minētajās darbībās tieši vai netieši iesaistīta sakarā ar savu komercdarbību, vai pie jebkuras citas personas, kuras valdījumā komercdarbības vajadzībām atrodas minētie dokumenti un ziņas. Šie dienesti var arī pārbaudīt preces, ja tās joprojām ir iespējams tiem uzrādīt. Minētā panta 3.punkts noteic, ja deklarācijas pārskatīšanas rezultātā vai pēcmuitas pārbaudē atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvošajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai stāvokli izlabotu, ņemot vērā tiem pieejamo jauno informāciju.

No minētajām normām izriet, ka pēc muitas procedūras (ārējā tranzīta procedūras) pabeigšanas muitas iestāžu kompetencē ir pārbaudīt muitas procedūras pabeigšanas pareizību. Tādējādi arī tad, kad muitas procedūra ir pabeigta un preces vairs neatrodas Kopienas muitas uzraudzībā, muitas iestādēm ir tiesības izvērtēt tos apstākļus, kas saistīti ar atlaisto preču turpmāko apriti, un izdarīt secinājumus par tiem apstākļiem, kas saistīti ar preču iepriekšēju atrašanos muitas uzraudzībā.

[9] Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts noteic, ka ievedmuitas parāds rodas nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces. Atbilstoši minētā panta 2.punktam muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības.

Konkrētajā normā nav norādīts, ka nelikumīga preču izņemšana no muitas uzraudzības varētu tikt konstatēta tikai gadījumos, kad muitas procedūra nav pabeigta.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka jēdziens „izņemšana no muitas uzraudzības" ietver jebkādu darbību un bezdarbību, kuras rezultātā kaut uz īsu brīdi kompetentām muitas iestādēm ir liegta piekļuve muitas uzraudzībai pakļautajām precēm un traucēta Muitas kodeksa 37.panta 1.punktā paredzētās kontroles veikšana (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 12.jūnija sprieduma EK Zollagentur GmbH/Hauptzollamt Gießen, C-75/13, 28.punkts*). Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka, lai konstatētu, ka ir notikusi preču izņemšana no muitas uzraudzības, pietiek ar faktu, ka preces ir tikušas objektīvi izņemtas no minētajām pārbaudēm, neatkarīgi no tā, vai kompetentās muitas iestādes faktiski šādu kontroli (pārbaudes) ir veikušas (*Eiropas Savienības Tiesas 2004.gada 29.aprīļa sprieduma lietā British American Tobacco, C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250 55.punkts*). Muitas kodeksa 203.panta piemērošana ir pamatota, ja preču zudums radījis importēto preču iekļūšanas Savienības ekonomiskajā apritē risku (*Eiropas Savienības tiesas 2014.gada 15.maija sprieduma lietā Minister van Financi?n v X BV, C-480/12, 34., 35.punktu*).

Tātad no Eiropas Savienības Tiesas prakses izriet, ka ar jēdzienu „preču izņemšana no muitas uzraudzības" citstarp ir saprotama preču fiziska neatrašanās noteiktajā uzglabāšanas vietā brīdī, kad muitas iestāde vēlas veikt vai varētu veikt šīs preces pārbaudi. Turklāt tas, ka Eiropas Savienības Tiesa iepriekš norādītajā spriedumā *British American Tobacco* lietā ir atzinusi, ka preču izņemšana no muitas uzraudzības var tikt konstatēta arī tad, ja muitas pārbaudes laikā muitas iestādes faktiski nav veikušas preču kontroli, skaidri norāda, ka tātad šo pārkāpumu var konstatēt arī pēc muitas procedūras pabeigšanas.

[10] Pretēji pieteicējas iebildumiem, tas, ka iepriekš minētie Eiropas Savienības Tiesas spriedumi pieņemti saistībā ar lietām, kurās faktiskie apstākļi atšķiras no konkrētās lietas faktiskajiem apstākļiem (proti, šajās lietās secinājumi par to, ka preces ir nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības, ir izdarīti pirms muitas procedūra pabeigta), nav šķērslis minētās atziņas ņemt vērā konkrētajā lietā. Prejudiciālie jautājumi, uz kuriem, sniedzot atbildes, paustas Eiropas Savienības Tiesas minētās atziņas par jēdziena „izņemšana no muitas uzraudzība" saturu, nebija formulēti tādā veidā, kas liktu noprast, ka Eiropas Savienības Tiesas sniegtā atbilde būtu attiecināma tikai un vienīgi uz konkrētajiem gadījumiem. Arī Eiropas Savienības Tiesas sniegtās atbildes uz šiem jautājumiem formulētas tādējādi, ka tiek vispārīgi skaidrots jēdziens „preču izņemšana no muitas uzraudzības". Izskatāmajā lietā Eiropas Savienības Tiesas atziņas ir piemērotas tiktāl, ciktāl tajās vispārīgi skaidrots jēdziena „preču izņemšana no muitas uzraudzības" saturs.

[11] Pretēji pieteicējas apgalvotajam, ne pārsūdzētajā lēmumā, ne arī apgabaltiesas spriedumā pieteicējai pats par sevi netiek pārmests tas, ka pieteicējas ārējā tranzīta procedūrā deklarētās preces nav tikušas ievestas Krievijas Federācijas teritorijā. Proti, pieteicējai netiek pārmests, ka pēc tranzīta procedūras pabeigšanas preces nav ievestas Krievijas Federācijas teritorijā, un tāpat arī pieteicējai nav prasīts pierādīt šo faktu. Pieteicējai arī netiek noteikta atbildība par pārkāpumiem, kas notikuši pēc tam, kad muitas iestādes bija pabeigušas pieteicējas tranzīta procedūru.

Izskatāmajā lietā gan dienests, gan tiesa, pārbaudot pierādījumus, ir secinājuši, ka tajā brīdī, kad galamērķa iestādē – Terehovas muitas kontroles punktā – tranzīta procedūra tika pabeigta ar apmierinošiem rezultātiem, preces kravā faktiski neatradās, kas nozīmē, ka gadījumā, ja muitas iestādes būtu izvēlējušās veikt kravas padziļinātu faktisko kontroli, preču, ko pārbaudīt, nebūtu. Tāpēc dienests un tiesa atzina, ka ir notikusi preču izņemšana no muitas uzraudzības. Citiem vārdiem sakot, izvērtējot dienesta iegūtos pierādījumus no Krievijas Federācijas kompetentajām muitas iestādēm, konkrētajā lietā ir izdarīts secinājums par tiem apstākļiem, kas pastāvēja pirms tranzīta procedūras pabeigšanas. Arī pieteicējai dienests ir prasījis (devis iespēju) iesniegt pierādījumus, kas apliecinātu, ka tranzīta procedūra ir pabeigta pareizi, proti, pierādījumus par apstākļiem muitas procedūras pabeigšanas laikā.

Kā jau minēts, pretēji pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītajam, Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošanas ietvaros izšķiroša nozīme nevar būt tam, vai apstākļi, kas apliecina, ka preces ir tikušas nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības, ir konstatēti pirms vai pēc muitas procedūras pabeigšanas. Ja uzskatītu, ka šādus apstākļus var konstatēt tikai pirms muitas procedūra ir pabeigta, zustu jēga Muitas kodeksā ietvertajam regulējumam par pēcmuitas pārbaužu veikšanu, jo pēcmuitas pārbaudes būtība ir ļaut muitas iestādei pārliecināties par to, vai jau pabeigtā muitas procedūra ir tikusi pabeigta pareizi. Jebkurā gadījumā Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošanā izšķiroši ir tas, vai muitas iestādes iegūtie pierādījumi objektīvi ļauj izdarīt secinājumus par to, ka preces (visā kopumā vai kādā daļā) ir tikušas izņemtas no muitas uzraudzības. Tāpēc tas, kurā brīdī kompetentās muitas iestādes Muitas kodeksā paredzētajās pārbaudes un nostiprinātajā kārtībā iegūst pierādījumus, kas apliecina to, ka preces ir tikušas nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības, nevar ietekmēt secinājumus par jēdziena „izņemšana no muitas uzraudzības" saturu.

[12] Apkopojot minēto, pieteicēja nepamatoti uzskata, ka secinājumus par to, ka ir iestājušies Muitas kodeksa 203.panta 1.punktā paredzētie apstākļi un ir notikusi preču nelikumīga izņemšana no muitas uzraudzības, muitas iestādes var izdarīt tikai līdz brīdim, kamēr muitas procedūra nav pabeigta. Šāda pieeja nonāktu pretrunā ar Muitas kodeksā ietvertā regulējuma par pēcmuitas pārbaudi jēgu un būtību.

[13] Apgabaltiesa, novērtējot lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus, ir atzinusi, ka dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicējas uzsāktās tranzīta procedūras ietvaros deklarētās preces nav nonākušas galamērķa muitas iestādē un attiecīgi uzskatāmas par nelikumīgi izņemtām no muitas uzraudzības.

Augstākās tiesas ieskatā, nav saskatāmas kļūdas apgabaltiesas veiktajā lietas faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumā.

Pieteicējas kasācijas sūdzībā ietvertie iebildumi par to, ka apgabaltiesa pierādījumu novērtējumā nepamatoti nav vērtējusi apstākli, ka galamērķa muitas iestāde slēgusi tranzīta procedūru, nav pamatoti, jo tranzīta procedūra tika slēgta bez kravas fiziskas pārbaudes. Tādējādi pats par sevi apstāklis, ka tranzīta procedūra galamērķa muitas iestādē ir tikusi pabeigta, nevar kalpot kā tāds pierādījums, kas apliecinātu pieteicējas deklarēto preču faktisku esamību galamērķa muitas iestādē. Līdz ar to pieteicējas minētie apstākļi nevar ietekmēt konstatējumu par kravas fizisku neesamību. Tāpat, pretēji pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītajam, nav pamata uzskatīt, ka apgabaltiesa nebūtu vērtējusi pieteicējas tiesvedības ietvaros paustos apsvērumus par pretrunām Krievijas Federācijas kompetento muitas iestāžu sniegtajā informācijā. Apgabaltiesas spriedums, ievērojot pievienošanos rajona tiesas sprieduma motīvu daļai, satur izvērtējumu par pieteicējas paustajiem iebildumiem, kā arī pieteicējai ir izskaidrots, kāpēc, tiesas ieskatā, pieteicējas iebildumi par pretrunu esību minētajos dokumentos ir kļūdaini. Tāpat, pretēji pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītajiem iebildumiem, nav pamata uzskatīt, ka apgabaltiesa kļūdaini nav pārbaudījusi, vai Krievijas Federācijas muitas iestādes secinājumus par to, ka transportlīdzeklis, ar kuru tika pārvadātas tranzīta preces, Krievijas Federācijā iebraucis bez kravas, izdarījušas, veicot kravas pārbaudi. Krievijas Federācijas kompetento muitas iestāžu sniegtajā informācijā, kuru vērtējis gan dienests, gan apgabaltiesa, ir vairākkārt norādīts, ka transportlīdzeklis Krievijas Federācijā iebrauca bez kravas (tukšs). Augstākās tiesas ieskatā, ir pašsaprotami, ka secinājumu par to, ka transportlīdzeklis ir tukšs, iespējams izdarīt vienīgi tad, ja tiek veikta šī transportlīdzekļa pārbaude.

Pieteicējas atšķirīgs viedoklis par pierādījumu novērtējumu nevar būt pamatā secinājumam, ka apgabaltiesa pierādījumu novērtējumā ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu.

Papildus uzsverams, ka kasācijas instances tiesa neveic pierādījumu pārbaudi un nepārskata zemākas instances tiesas secinājumus par lietas faktiskajiem apstākļiem. Lietas izskatīšana pēc būtības, pārbaudot pierādījumus, notiek tikai pirmās un apelācijas instances tiesā. Savukārt kasācijas instances tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam pārbauda, vai tiesa, tostarp pierādījumu pārbaudē, nav pārkāpusi konkrētas tiesību normas vai pārsniegusi savas kompetences robežas. Tas nozīmē, ka kasācijas instances tiesas kompetencē nav, pārvērtējot pierādījumus, pārliecināties, ka izslēgta jebkura iespējamība, ka pierādījumu pārbaudes rezultātā varētu izdarīt kasatoram labvēlīgāku secinājumu (sal. *Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (* *ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S)* *7., 8.punkts*).

[14] Ievērojot minēto, atzīstams, ka apgabaltiesa izskatāmajā lietā ir pamatoti konstatējusi, ka pieteicējas uzsāktā ārējā tranzīta procedūra netika pabeigta pareizi, jo pieteicējas muitas procedūrā deklarētās preces bija izņemtas no muitas uzraudzības, turklāt preču izņemšanai nebija apliecināts tiesisks pamats. Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti ir atzinusi, ka konstatētajiem apstākļiem ir piemērojams Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts.

[15] Pieteicēja kasācijas sūdzībā argumentē, ka Latvijas muitas iestāde ir vainojama tajā, ka tā, pabeidzot pieteicējas uzsākto muitas procedūru, ir izvēlējusies kravu fiziski nepārbaudīt. Pamatojot minēto, pieteicēja norāda, ka pienākums veikt kravas fizisko pārbaudi konkrētajos apstākļos izriet gan no apstākļa, ka pieteicējas muitas procedūrā deklarētās preces bija paaugstināta riska, gan no apstākļa, ka šādu preču pārbaudes pienākumu noteic dienesta iekšējie akti. Tāpēc, pieteicējas ieskatā, konkrētajos apstākļos ir piemērojams Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b" apakšpunkts, atbilstoši kuram muitas nodokļa summas vēlāku iegrāmatošanu nedrīkst izdarīt, ja likumā noteiktā, bet nesamaksātā nodokļa summa nav bijusi iegrāmatota muitas dienestu kļūdas dēļ, kuru par maksājumu atbildīgā persona praktiski nav varējusi konstatēt, šī persona ir rīkojusies labā ticībā un izpildījusi visus spēkā esošo tiesību aktu noteikumus attiecībā uz muitas deklarāciju.

Atbildot uz minētajiem iebildumiem, Augstākā tiesa, pirmkārt, uzsver, ka muitas amatpersonu iespējamas kļūdas konkrētajā gadījumā nevar būt nekādā cēloniskā sakarībā ar konstatēto faktu par preču neesību muitas procedūras pabeigšanas laikā, jo iestāžu rīcība muitas pārbaudes veikšanā ir vērsta uz jau notikuša pārkāpuma konstatēšanu. Tādējādi muitas amatpersonu rīcība nekādā veidā nav ietekmējusi pašu pārkāpuma rašanos. Līdz ar to muitas iestādes darbinieku iespējamās kļūdas, piemēram, pārkāpjot iekšējos noteikumus, kas paredz kārtību, kādā pārbaudes paaugstināta riska kravām ir veicamas, nevarētu būt cēloniskā sakarā ar konkrētajā lietā konstatēto, ka preces bija izņemtas no muitas uzraudzības un no Kopienas muitas teritorijas netika izvestas (sal. *Augstākās tiesas 2015.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-267/2015 (A420632211) 21.punkts*).

Otrkārt, tiesību normas nenoteic, ka, pabeidzot tranzīta procedūru (arī paaugstināta riska kravai kā degvīnam), muitas iestādēm vienmēr būtu jāveic obligāta fiziskā kontrole.

Līdz ar to Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b" apakšpunkta piemērošanai izskatāmajā lietā nav pamata.

[16] Muitas kodeksa 203.panta 3.punkts noteic, kas ir ievedmuitas maksājuma parādnieks. To vidū ir arī persona, kurai jāizpilda pienākumi, ko uzliek tās muitas procedūras piemērošana, kurā preces nodotas.

Izskatāmajā gadījumā preces tika nodotas tranzīta procedūrā, un pieteicēja kā principāls bija šīs tranzīta procedūras izmantotāja.

Eiropas Savienības Tiesas praksē ir atzīts, ka galvenais atbildīgais par tādu muitas parādu, kas radies tranzīta procedūras noteikumu neievērošanas dēļ, ir ārējā tranzīta procedūras izmantotājs (tātad – principāls). Tas izriet arī no Muitas kodeksa 96.panta 1.punkta un 204.panta 3.punkta. 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. Tas, ka galvenajam atbildīgajam tādējādi ir uzlikts pienākums samaksāt muitas parādu, neraugoties uz to, kāds ir šī parāda apmērs attiecībā pret ienākumiem, ko tas saņem, darbojoties kā muitas brokeris, nav pretrunā samērīguma principam. Pat fakts, ka galvenais atbildīgais ir darbojies labā ticībā un ka Kopienas ārējā tranzīta procedūras pārkāpums ir radies krāpšanas, kurā tas nav piedalījies, rezultātā, tāpat nevar pārkāpt samērīguma principu. Ja tas tā būtu, galvenais atbildīgais vairs nebūtu tik ļoti ieinteresēts nodrošināt atbilstošu tranzītpārvadājumu norisi (*Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Militzer & Münch GmbH pret Ministero delle Finanze, Nr. C-230/06,* *ECLI:EU:C:2008:186* *48. un 49.punkts*).

Ievērojot minēto, Augstākā tiesa atzīst, ka pieteicēja pareizi ir noteikta par atbildīgo par preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē un procedūras noteikumu ievērošanu, un līdz ar to pieteicēja pamatoti atzīta par ievedmuitas maksājuma parādnieku.

Pieteicēja argumentē, ka muitas iestādei vajadzēja vērsties pret citām personām, kuras piedalījās tranzīta procedūrā, nevis tikai pret principālu. Tomēr šis arguments ir jānoraida, jo atbilstoši Muitas kodeksa 213.pantam atbildība par muitas parāda samaksu ir kā solidāra, tā arī atsevišķa. Tātad muitas iestāde varēja vērsties pret principālu kā atsevišķu parādnieku. Turklāt Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi gan to, ka primārā atbildība ir tieši

principālam, gan to, ka vēršanās arī pret citām personām (piemēram, pārvadātāju) ir muitas iestādes tiesība, nevis pienākums (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 18.maija sprieduma lietā VAS „Latvijas dzelzceļš" pret Valsts ieņēmumu dienestu, C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392 83.–90.punkts*).

[17] Likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta astoņpadsmitā daļa noteic akcīzes nodokļa parādnieku, ja akcīzes precei tiek piemērota muitas procedūra – tranzīts. Atbilstoši tai akcīzes nodokļa parādnieks ir persona, kas piemēro precei šo muitas procedūru. Tādējādi iestāde un tiesa pareizi secinājušas, ka pieteicēja ir arī akcīzes nodokļa parādniece.

[18] Apkopojot minēto, pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, savukārt pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 17.marta spriedumu, bet SIA „Parex Brokeru Sistēma" kasācijas sūdzību noraidīt. Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese I. Višķere

Tiesnese L. Slica

Tiesnese R. Vīduša