**Muitas procedūras „ievešana pārstrādāšanai” atļaujas nosacījumu pārkāpšana kā pamats muitas nodokļa parādam; Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana precēm, kas ievestas muitas procedūrā „ievešana pārstrādei”, pārsniedzot atļaujā noteikto daudzumu**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 28.maija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420313415, SKA-54/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0528.A420313415.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0528.A420313415.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Anita Kovaļevska, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „NPK Expert” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 11.septembra lēmuma Nr. 22.7/L-36604 atcelšanu, sakarā ar SIA „NPK Expert” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Muitas pārvalde 2014.gada 4.februārī izsniedza pieteicējai SIA „NPK Expert” atļauju Nr. LV-IP-98-4-004 izmantot muitas procedūru ar ekonomisku nozīmi/īpašu izlietošanu (turpmāk – atļauja), ar kuru pieteicējai no 2014.gada 4.februāra līdz 2016.gada 1.februārim Kopienas muitas teritorijā atļauts ievest konkrētu daudzumu dažāda veida mēslošanas līdzekļu pārstrādei, tostarp 5000 t amonija dihidrogēnortofosfātu un tā maisījumus ar diamonija hidrogēnortofosfātu (turpmāk – produkts).

Dienests, pārbaudot pieteicējai izsniegtās atļaujas nosacījumu izpildi, konstatēja, ka pieteicēja ir pārsniegusi atļaujā norādīto produkta daudzumu par 831,05 t un nav ziņojusi par to muitas iestādei. Tā kā pieteicēja nav izpildījusi pienākumu, ko uzliek muitas procedūras izmantošana, dienests, pamatojoties uz Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Regula Nr. 2913/92) 204.pantu, pieteicējai papildu samaksai budžetā noteica muitas nodokli 16 461,59 *euro* un nokavējuma naudu 3540,24 *euro*, kā arī pievienotās vērtības nodokli 57 657,69 *euro* un nokavējuma naudu 12 399,94 *euro*. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2015.gada 11.septembra lēmumu Nr. 22.7/L-36604.

Pieteicēja pārsūdzēja minēto lēmumu tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 12.maija spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Ievērojot Regulas Nr. 2913/92 85.pantā un 87.panta 1. un 2.punktā noteikto, pieteicējai bija jākonstatē, ka ir pārsniegts atļaujā norādītais ievedamā produkta daudzums un nekavējoties jāziņo par to muitas iestādei. Pieteicējai ar īpašu rūpību ir jāseko savai darbībai, lai nepieļautu attiecīgās muitas procedūras izmantošanas nosacījumu pārkāpšanu. Tas vien, ka atļaujā norādītais produkta daudzums pēc tam ir palielināts, nav pietiekami, lai atzītu, ka pārkāpums nav izdarīts, jo pārkāpuma brīdī atļauja nebija grozīta. Turklāt jāņem vērā, ka atļaujā „ievešanai pārstrādei” norādītais produkta daudzums ir ievērojami pārsniegts un pieteicēja to nebija konstatējusi pat gadu pēc produkta izvešanas.

[2.2] Konkrētajā gadījumā konstatējams Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta pārkāpums, jo pieteicēja nav ievērojusi atļaujas nosacījumu par ievedamo produkta daudzumu, kā arī nav par šo faktu ziņojusi muitas iestādei.

Vērtējot normā iekļauto atrunu „ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi”, jāņem vērā Komisijas 1993.gada 2.jūlija Regulas Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Regula Nr. 2454/93) 859.panta regulējums. Konkrētajā gadījumā nevar atzīt, ka ir izpildīts Regulas Nr. 2454/93 859.panta otrais ievilkums, proti, ka tā nav pieteicējas acīmredzama nolaidība.

Pieļaujot kļūdu produkta uzskaitē un šo kļūdu nepamanot vairāk kā gadu, pieteicēja ir pieļāvusi acīmredzamu nolaidību. Līdz ar to nav pamata saskaņā ar Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punktu konstatēt, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās muitas procedūras pareizu norisi.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Eiropas Savienības Tiesas apvienoto lietu C-224/14 un C-226/14 secinājumi ir attiecināmi uz konkrēto lietu, jo ievedmuitas nodoklis un pievienotās vērtības nodokļa aprēķins abos gadījumos ir pamatots ar Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunkta pārkāpumu. Minētā tiesību norma attiecas uz visām muitas procedūrām, līdz ar to sekām ir jābūt līdzvērtīgām. Arī Eiropas Savienības Tiesas spriedumā lietā C-517/15 ir analizēts ievedmuitas un pievienotās vērtības nodokļa parāda rašanās pamats. No minēto spriedumu atziņām secināms, ka pieteicējai nav pienākuma maksāt pievienotās vērtības nodokli, jo attiecībā uz produktu neizpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta otrajā daļā definētais preču importa nosacījums. Produkts tā reeksporta brīdī atradās muitas procedūrā „ievešana pārstrādei” un tika izvests no Kopienas muitas teritorijas. Apgabaltiesai bija jāvērtē importa darījuma esība konkrētajā lietā.

[3.2] Apgabaltiesa nav vērtējusi pieteicējas argumentus par to, ka produkts nav nokļuvis brīvā apgrozībā Kopienas muitas teritorijā, jo pēc tā pārstrādes ir eksportēts ārpus Kopienas muitas teritorijas. Līdz ar to ir pārkāpta Administratīvā procesa likuma 154.panta trešā daļa.

[3.3] Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta pirmo daļu, jo nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu.

[3.4] Apgabaltiesa nepamatoti piemērojusi Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunktu. Pieņemot lēmumu par atļaujas grozījumiem, dienests veica grozījumus atļaujā, nevis izsniedza pilnīgi jaunu atļauju papildu daudzuma produkta pārstrādei. Tā kā pēc grozījumiem atļaujas darbības termiņš ir tāds pats, dienests ir apliecinājis, ka atļaujas grozījumi attiecas uz visu atļaujas spēkā esības periodu. Administratīvā akta spēkā esība iestājas tad, kad iestājas tiesiskās sekas, kas paredzētas administratīvajā aktā. Konkrētajā gadījumā, materiālā spēka esība atļaujai un tās grozījumiem ir atļaujas darbības termiņš, kurā pieteicēja ir tiesīga veikt pārstrādes procedūru.

[3.5] Regulas Nr. 2454/93 508.panta pirmā daļa paredz iespēju muitas administrācijai izsniegt atļauju par speciālā muitas režīma piemērošanu ar atpakaļejošu spēku. Pieteicēja ir izpildījusi 508.panta trešajā daļā noteiktos kritērijus, kas piemērojami, lemjot par atļaujas piemērot īpašo muitas režīmu izsniegšanu. Dienesta konkludentās darbības, veicot grozījumus atļaujā un palielinot produkta daudzumu atļaujā, liecina, ka dienests piekrīt, ka pieteicēja ir izpildījusi minētos kritērijus. Lai gan Regulas Nr. 2454/93 509.pants tieši neparedz to attiecināt uz situāciju, kad tiek grozīta atļauja piemērot īpašu muitas režīmu – pārstrādi, pieteicējas ieskatā, šajā normā ietverto regulējumu var piemērot arī konkrētajā lietā.

[3.6] Pieteicēja ir izteikusi ierosinājumu vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar jautājumu prejudiciālā nolēmuma taisīšanai: „Vai attiecībā uz precēm, kuras ir apliekamas ar muitas nodokļiem saskaņā ar ES PVN direktīvas (*domāta Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK)*)71.panta 1.punkta otro daļu pievienotās vērtības nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams arī brīdī, kad iestājas šo muitas nodokļu iekasējamības gadījums saskaņā ar Muitas kodeksa 204.panta 1.punkta „a” apakšpunktu un šie muitas nodokļi kļūst iekasējami, bet preces ir tiesiski atstājušas Eiropas Savienības muitas teritoriju un nav nonākušas ekonomiskajā apritē Eiropas Savienībā?”

[4] Dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norādījis, ka tā nav pamatota.

Motīvu daļa

[5] Saskaņā ar Regulas Nr. 2913/92 114.panta 1.punkta „a” apakšpunktu procedūra „ievešana pārstrādei” ļauj Kopienas muitas teritorijā vienai vai vairākām pārstrādes darbībām izmantot ārpuskopienas preces, kas paredzētas atkalizvešanai no Kopienas muitas teritorijas kompensācijas produktu veidā, neattiecinot uz tām ievedmuitas nodokļus vai tirdzniecības politikas pasākumus.

„Ievešana pārstrādei” atbilstoši Regulas Nr. 2913/92 84.panta 1.punkta „b” apakšpunkta otrajam ievilkumam ir muitas procedūra ar saimniecisku nozīmi. Atbilstoši Regulas Nr. 2913/92 85.pantam, lai izmantotu kādu muitas procedūru ar saimniecisku nozīmi, ir vajadzīga muitas dienestu izdota atļauja. Saskaņā ar 87.panta 1.punktu attiecīgās procedūras izmantošanas nosacījumus norāda atļaujā. Savukārt minētā panta 2.punkts paredz, ka atļaujas turētājs ziņo muitas dienestiem par visiem apstākļiem, kas radušies pēc atļaujas saņemšanas un var ietekmēt tās turpmāko derīgumu un saturu.

Lietā nav strīda par faktiskajiem apstākļiem, ka pieteicēja, piemērojot muitas procedūru „ievešana pārstrādei”, ieveda produktu par 831,05 t vairāk nekā norādīts atļaujā un neziņoja par minēto apstākli muitas dienestam. Strīds lietā ir par to, vai šajā gadījumā pieteicējai radās ievedmuitas parāds un vai ir pamats maksāt pievienotās vērtības nodokli.

[6] Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunkts paredz, ka ievedmuitas parāds rodas, neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

Tātad atbilstoši Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunktam ievedmuitas parāds rodas, neizpildot kādu no pienākumiem, kas attiecībā uz ievedmuitas nodoklim pakļaujamām precēm izraisa muitas procedūras, kurā tās nodotas, izmantošanu, ja vien nav pierādīts, ka šī neizpilde nav būtiski iespaidojusi šīs procedūras pareizu norisi. Ikviens gadījums, attiecībā uz kuru nav piemērojams šis izņēmums, ietilpst Muitas kodeksa 204.panta piemērošanas jomā (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 15.maija sprieduma lietā „X BV.” C‑480/12* *(*[*ECLI:EU:C:2014:329*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62012CA0480)*)* *39.punkts*).

Ievešana pārstrādei neuzlikšanas režīmā ir izņēmuma pasākums, kura mērķis ir veicināt zināmu ekonomisku darbību veikšanu. Atbilstoši šai procedūrai Savienības muitas teritorijā atrodas ārpuskopienas preces, kas rada risku, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks dalībvalstu ekonomikas apritē. Minētā riska novēršanai tiek izmantots Regulas Nr. 2913/92 204.pants (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā „Dohler Neuenkirchen GmbH” C‑262/10 (*[*ECLI:EU:C:2012:559*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62010CA0262)*) 40.punkts; 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā „Eurogate Distribution GmbH” C-28/11 (*[*ECLI:EU:C:2012:533*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62011CA0028)*) 28.punkts; 2010.gada 15.jūlija sprieduma lietā „DSV Road” C‑234/09 (*[*ECLI:EU:C:2010:435*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62009CA0234)*) 31.punkts*). Tā kā šī procedūra ietver acīmredzamu risku saistībā ar pareizu Savienības muitas tiesību aktu piemērošanu un nodokļu iekasēšanu, tās izmantotājiem ir strikti jāievēro no tās izrietošie pienākumi. Tāpat no šo pienākumu neizpildes izrietošās sekas ir jāinterpretē šauri (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā „Dohler Neuenkirchen GmbH” C‑262/10 (*[*ECLI:EU:C:2012:559*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62010CA0262)*) 41.punkts; 2010.gada 14.janvāra sprieduma apvienotajās lietās „Terex Equipment” u.c. C‑430/08 un C‑431/08 (*[*ECLI:EU:C:2010:15*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62008CA0430)*) 42.punkts*).

Muitas parāda rašanās nav sankcijas rakstura, bet ir uzskatāma par sekām, kuras iestājas, neizpildot ievešanas pārstrādei neuzlikšanas režīmā priekšrocības iegūšanai nepieciešamos nosacījumus. Šai procedūrai ir raksturīga nosacītas priekšrocības piešķiršana, kas nevar notikt, ja netiek izpildīti ar to saistītie nosacījumi, kuru dēļ neuzlikšanas režīmu nevar piemērot un līdz ar to ir pamats piemērot muitas nodokli (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā „Dohler Neuenkirchen GmbH” C‑262/10 (*[*ECLI:EU:C:2012:559*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62010CA0262)*) 43.punkts*).

[7] Regulas Nr. 2454/93 859.pantā ir noteikts, ka uzskata, ka šāda saistību nepildīšana būtiski neietekmē pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta izpratnē, ar noteikumu, ka: saistību nepildīšanas mērķis nav bijis nelikumīgi izvairīties no muitas uzraudzības pār precēm; saistību nepildīšanas cēlonis nav attiecīgās personas acīmredzama nolaidība; vēlāk tiek nokārtotas visas formalitātes, kas vajadzīgas preču stāvokļa labošanai. Atbilstoši Regulas Nr. 2454/93 860.pantam muitas dienesti uzskata, ka ir radies Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punktā minētais muitas parāds, ja vien persona, kura būtu parādnieks, nepierāda, ka ir izpildīti 859.pantā uzskaitītie nosacījumi.

Attiecībā uz Regulas Nr. 2454/93 859.panta otro ievilkumu, kurā ir paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru aplūkojamā pienākumu neizpilde nevar būt saistīta ar attiecīgās personas acīmredzamu nolaidību, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai jēdziens „rupja neuzmanība” ir jāizvērtē, it īpaši ņemot vērā to normu sarežģītību, kuru neizpildes gadījumā rodas muitas parāds, kā arī attiecīgā komersanta pieredzi un rūpību (*Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā „DSV Road” C‑187/14 (*[*ECLI:EU:C:2015:421*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62014CA0187)*) 46.punkts*).

Apgabaltiesa, ņemot vērā pievienošanas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, atbilstoši minētajiem kritērijiem ir izvērtējusi, vai pieteicēja ir vai nav pieļāvusi rupju neuzmanību. Apgabaltiesa norādīja, ka, veicot konkrētu saimniecisko darbību un zinot, ka „ievešana pārstrādei” ir muitas procedūra, kurai ir nepieciešama atļauja, pieteicējai ar īpašu rūpību ir jāseko savai darbībai, lai nepieļautu attiecīgās muitas procedūras izmantošanas nosacījumu pārkāpšanu. Apgabaltiesa atzina, ka pieteicējas gadījumā nav vērtējams tas, vai kāda norma ir bijusi nesaprotama vai bijuši citi no pieteicējas neatkarīgi apstākļi, kāpēc pieteicēja ir pārkāpusi atļaujā noteikto produkta daudzumu, jo, kā atzinusi pati pieteicēja, tā vienkārši pieļāvusi kļūdu. Apgabaltiesa secināja, ka, pieļaujot kļūdu produkta uzskaitē un šo kļūdu nepamanot vairāk kā gadu, pieteicēja ir pieļāvusi acīmredzamu nolaidību. Līdz ar to apgabaltiesa ir pamatoti atzinusi, ka konkrētajā gadījumā nav pamata konstatēt, ka pienākumu neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās muitas procedūras pareizu norisi.

[8] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa ir nepamatoti piemērojusi Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunktu, jo, pieteicējas ieskatā, dienests, pieņemot lēmumu par atļaujas grozījumiem, esot apstiprinājis, ka atļaujas grozījumi attiecas uz visu atļaujas spēkā esības periodu, proti, tiem ir atpakaļejošs spēks.

Administratīvā procesa likuma 70.panta pirmā daļa noteic, ja ārējā normatīvajā aktā vai pašā administratīvajā aktā nav noteikts citādi, administratīvais akts stājas spēkā ar brīdi, kad tas paziņots adresātam. Tātad normatīvajā aktā vai pašā administratīvajā aktā var būt noteikts arī cits administratīvā akta spēkā stāšanās termiņš.

Apgabaltiesa spriedumā ir vērtējusi pieteicējas argumentu par dienesta lēmuma par atļaujas grozījumiem atpakaļejošo spēku. Apgabaltiesa konstatēja, ka dienesta 2015.gada 29.jūnija lēmumā Nr. 27.21.1/L-26486 nav norādīts uz tā atpakaļejošu spēku. Arī 2015.gada 11.jūnijā dienestā saņemtajā iesniegumā pieteicēja nav lūgusi atļaujā minēto produkta palielināto limitu attiecināt uz jau 2014.gada maijā ievesto produkta daudzumu.

Tādējādi nav pamatots minētais pieteicējas arguments, jo nav konstatēts, ka atļaujas grozījumiem būtu noteikts atpakaļejošs spēks.

[9] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda uz Regulas Nr. 2454/93 508.panta 1.punktu. Pieteicēja uzskata, ka dienests ar konkludentām darbībām, veicot grozījumus atļaujā, esot piekritis, ka pieteicēja esot izpildījusi Regulas Nr. 2454/93 508.pantā minētos kritērijus un piešķīris atļaujai atpakaļejošu spēku.

Regulas Nr. 2454/93 508.panta 1.punkts noteic, ka muitas dienesti drīkst izdot atļauju ar atpakaļejošu spēku, izņemot muitas noliktavas procedūrai. Neierobežojot 2. un 3.punktu, atļauja ar atpakaļejošu spēku stājas spēkā *ne agrāk kā pieteikuma iesniegšanas dienā*. Šā panta 3.punkts paredz, ka izņēmuma gadījumos atļaujas atpakaļejošu spēku var pagarināt vēl vairāk, bet *ne vairāk kā par vienu gadu pirms pieteikuma iesniegšanas*, ja pastāv pierādīta saimnieciskā vajadzība un izpildās tālāk normā minētie nosacījumi.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likumu 67.panta otrās daļas 6.punktu rakstveidā izdotā administratīvajā aktā norāda administratīvā akta pamatojumu, it sevišķi lietderības apsvērumus.

Tātad rakstveidā izdota administratīvā akta saturs ir noskaidrojams no tā teksta, nevis iestādes konkludentām darbībām, kā to norāda pieteicēja. Kā jau tika noskaidrots iepriekšējā šā sprieduma punktā, apgabaltiesa no dienesta lēmuma par atļaujas grozījumiem nekonstatēja, ka tajā izdarīti apsvērumi par pieteicējas norādītajiem apstākļiem un lemts par atļaujas grozījumu atpakaļejošu spēku. Turklāt no Regulas Nr. 2454/93 508.panta izriet, ka atpakaļejošu spēku atļaujai var noteikt *ne agrāk kā pieteikuma iesniegšanas dienā* vai izņēmuma gadījumā *ne vairāk kā par vienu gadu pirms pieteikuma iesniegšanas*. Tā kā pieteicēja iesniegumu (2015.gada 21.maija iesniegums, kas saņemts dienestā 2015.gada 11.jūnijā) par grozījumiem atļaujā iesniegusi vairāk kā gadu pēc pieļautajiem pārkāpumiem (2014.gada 4. un 6.maijā), tad, pat pieļaujot iespēju lemt par atļaujas grozījumu atpakaļejošu spēku, tas nevarētu aptvert laiku, kad pieteicēja pieļāva pārkāpumu.

[10] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti secināja, ka pieteicējai ir radies muitas parāds, līdz ar to apgabaltiesas spriedums daļā par muitas nodokli un ar to saistīto nokavējuma naudu ir pamatots un atstājams negrozīts.

[11] Pieteicējai, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta otro daļu, 85.panta pirmo daļu un 123.panta piekto daļu, papildus noteikts arī pievienotās vērtības nodoklis. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta otrā daļa noteic, ka ar nodokli apliek jebkuru preču importu, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Šā likuma 85.panta pirmā daļa noteic, ka nodokli valsts budžetā par preču importu maksā jebkura persona, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Savukārt saskaņā ar 123.panta piekto daļu, ja preces atrodas pagaidu uzglabāšanā vai tām piemēro muitas procedūru (izņemot muitas procedūru „laišana brīvā apgrozībā”) saskaņā ar normatīvajiem aktiem muitas jomā, nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā tad, kad kļūst iekasējams ievedmuitas nodokļa parāds.

Pieteicēja uzskata, ka pievienotās vērtības nodoklis tai noteikts nepamatoti, jo produkts reeksporta brīdī atradās muitas procedūrā „ievešana pārstrādei” un tika izvests no Kopienas muitas teritorijas, proti, nenotika preču imports. Pieteicēja atsaucas uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem (2016.gada 2.jūnija spriedums apvienotajās lietās C‑226/14 un C‑228/14, 2017.gada 1.jūnija spriedums lietā C‑571/15), norādot, ka tajos izteiktās atziņas ir piemērojas arī izskatāmajā gadījumā.

Dienests paskaidrojumos norāda, ka minētajam nepiekrīt un uzskata, ka Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija spriedumā apvienotajās lietās C‑226/14 un C‑228/14 izvērtētā situācija ir būtiski atšķirīga. Minētajās lietās tika ievestas preces, attiecībā uz kurām tika piemērotas tādas muitas procedūras, kuras paredz atbrīvojumu no ievedmuitas un pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma (glabāšana muitas noliktavā), bet izskatāmajā lietā uz ievesto preču apjomu, par kuru pārsniegts atļaujā norādītais apjoms, muitas procedūra, kura paredz atbrīvojumu no ievedmuitas un pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma (ievešana pārstrādei), netika piemērota. Tā kā attiecīgas atļaujas saņemšana ir obligāts priekšnoteikums muitas procedūras „ievešana pārstrādei” piemērošanai, gadījumā, ja atļauja nav saņemta, neatkarīgi no pieteicējas iesniegtajā muitas deklarācijā norādītā procedūras koda, nevar uzskatīt, ka šīs preces ir pakļautas attiecīgajai procedūrai.

Savukārt apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi, ka izskatāmā lieta atšķiras no minētās Eiropas Savienības Tiesas lietas, jo pieteicēja nevis ieveda 750,23 t produkta muitas noliktavā, bet ieveda to pārstrādei, t.i., izmantoja saimnieciskajā darbībā, nesaņemot muitas iestādes atļauju šāda produkta ievešanai.

Senāts nepiekrīt minētajiem dienesta un apgabaltiesas secinājumiem turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[12] Izskatāmajā gadījumā nav piemērojama Padomes 1977.gada 17.maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva), bet Direktīva 2006/112/EK. Tomēr Eiropas Savienības Tiesa 2016.gada 2.jūnija spriedumā apvienotajās lietās C‑226/14 un C‑228/14 norādījusi, ka šajā lietā piemērojamās Direktīvas 2006/112/EK normas atbilst Sestās direktīvas pantiem (*74.punkts*), tāpēc ir piemērojamas tiesas izteiktās atziņas, kas izriet no Sestās direktīvas normu izvērtējuma.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka pievienotās vērtības nodokļa parāds varētu rasties līdztekus muitas parādam tad, ja, ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ radies šis parāds, var prezumēt, ka attiecīgās preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi iespējami nonākušas patēriņā, kas tādējādi rada apliekamību ar pievienotās vērtības nodokli (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija sprieduma apvienotajās lietās „Eurogate Distribution GmbH” C‑226/14 un „DHL Hub Leipzig GmbH” C‑228/14 (*[*ECLI:EU:C:2016:405*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0226)*) 65.punkts*). Ja preces to reeksportēšanas dienā nebija izņemtas no attiecīgās procedūras, lai arī tās fiziski atradās Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par „importētām” Sestās direktīvas 2.panta 2.punkta un Direktīvas 2006/112/EK 2.panta 1.punkta „d” apakšpunkta izpratnē un tām nebija piemērojams pievienotās vērtības nodoklis (*minētā sprieduma 66., 67., 78. un 79.punkts*).

Senāts uzskata, ka ir pamats minētās atziņas piemērot arī attiecībā uz precēm, kas atrodas muitas procedūrā „ievešana pārstrādei”, jo arī šīs procedūras ietvaros (tāpat kā glabāšanā muitas noliktavā un tranzītā) preces fiziski atrodas Savienības teritorijā, bet pēc pārstrādes darbībām tās ir paredzētas atkalizvešanai, proti, šīs procedūras ietvaros nav paredzēta preču nonākšana Savienības ekonomiskajā apritē. Ņemot vērā minētā sprieduma atziņas, secināms, ka gadījumā, ja preces tiek izņemtas no procedūras „ievešana pārstrādei” vienīgi tāpēc, ka tās tiek reeksportētas, nenotiek preču importēšana.

[13] Senāts nevar piekrist tam, ka muitas procedūrā „ievešana pārstrādei” deklarētais produkta daudzums, kas pārsniedza atļaujā norādīto ievedamā produkta daudzumu, neatkarīgi no deklarācijā norādītās muitas procedūras nav uzskatāms par attiecīgajā procedūrā esošu. Kā jau tika atzīts, neizpildot pienākumu, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļauto preču muitas procedūras izmantošana, kurā tās atrodas, rodas ievedmuitas parāds. Proti, tā kā pieteicēja pārsniedza atļaujā norādīto produkta daudzumu par 831,05 t un neziņoja par to muitas dienestam, minētais ir pamats muitas nodokļa noteikšanai saskaņā ar Muitas kodeksa 204.pantu. Taču no tiesību normām neizriet, ka šādā gadījumā ir pamats atzīt, ka preces nav bijušas nodotas attiecīgajā muitas procedūrā.

Lietā ir konstatēts, ka 80,82 t no minētā daudzuma pieteicēja ir izlaidusi brīvā apgrozībā un samaksājusi nodokļus, līdz ar to jautājums ir par 750,23 t produkta aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli.

Senāta ieskatā, konkrētajā gadījumā ir būtiski noskaidrot, vai preces faktiski atbilstoši deklarētajai procedūrai tikai ievestas pārstrādei un pēc tam reeksportētas un vai līdz reeksportēšanas brīdim tās ir palikušas „ievešana pārstrādei” procedūrā, nenonākot Savienības ekonomiskajā apritē.

Apgabaltiesa nav noskaidrojusi un izvērtējusi minētos apstākļus, kas var ietekmēt lietas iznākumu jautājumā par pieteicējas pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi pamatots ir pieteicējas kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta trešo daļu.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums daļā par pievienotās vērtības nodokli un ar to saistīto nokavējuma naudu ir atceļams.

[15] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka dienests sākotnējā lēmumā esot atsaucies uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 123.panta piekto daļu, tāpēc pieteicēja uzskata, ka dienests esot atzinis, ka uz strīdus produkta daudzumu esot attiecināma īpaša muitas procedūra, kas nav „laišana brīvā apgrozībā”. Savukārt apgabaltiesa esot pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta pirmo daļu, jo neesot ievērojusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu, ka jāņem vērā tikai tas pamatojums, kas ietverts dienesta lēmumā.

Tā kā pieteicēja nav norādījusi, kā tieši izpaudies apgabaltiesas pieļautais minēto tiesību normu pārkāpums, Senāts nevar atbildēt uz šo argumentu.

[16] Pieteicēja izteikusi lūgumu uzdot prejudiciālus jautājumus Eiropas Savienības Tiesai par Direktīva 2006/112/EK 71.panta 1.punkta kopsakarā ar Regulas Nr. 2913/92 204.panta 1.punkta „a” apakšpunktu interpretāciju.

Pamatojoties uz sprieduma iepriekšējos punktos sniegto tiesību normu analīzi, Senāts konkrētajā gadījumā nesaskata nepieciešamību uzdot jautājumu Eiropas Savienības Tiesai. Senāts uzskata, ka konkrēto normu saturs ir skaidrs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.maija spriedumu daļā par pievienotās vērtības nodokļi un ar to saistīto nokavējuma naudu un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 12.maija spriedumu daļā par muitas nodokli un ar to saistīto nokavējuma naudu, bet SIA „NPK Expert” kasācijas sūdzību šajā daļā noraidīt;

atmaksāt SIA „NPK Expert” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.