**Valsts ieņēmumu dienesta pienākums savā lēmumā pamatot izvēlēto metodi preču muitas vērtības noteikšanā**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 16.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420681111, SKA-4/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0116.A420681111.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Vīduša,

tiesnese Anita Kovaļevska,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „LS Customs Services” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 8.novembra lēmuma Nr. 22.4.6/77557 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 10.jūnija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja SIA „LS Customs Services” (iepriekšējais nosaukums – SIA „Loģistikas serviss”) principāla statusā muitas kontroles punktā „Rīgas brīvostas MKP” 2011.gada 2.jūnijā noformēja muitas tranzīta deklarāciju preču – bērnu divriteņi un to daļas – tranzītam no Ķīnas Tautas Republikas uz Krievijas Federāciju. Tranzīta deklarācijā kā saņēmēja iestāde tika norādīts muitas kontroles punkts „Terehovas MKP”.

[2] Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvalde 2011.gada 5.jūlijā informēja pieteicēju, ka tās rīcībā nav pierādījumu, ka tranzīta procedūra tikusi pabeigta. Tā kā attiecīgi pierādījumi netika iesniegti, Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka aprēķināms muitas parāds. Muitas parāda aprēķina vajadzībām nosakot preču muitas vērtību, dienests secināja, ka darījums neatbilst Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 29.panta nosacījumiem, kas paredz preces novērtēt pēc darījuma vērtības, kā arī to, ka dienesta rīcībā nav informācijas, lai izmantotu Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a”, „b”, „c” un „d” apakšpunktos norādītās vērtēšanas metodes, tādēļ piemēroja 31.pantu un Kopienā pieejamo informāciju par preču vērtību.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 8.novembra lēmumu Nr. 22.4.6/77557 kā administratīvo aktu tā galīgajā noformējumā pieteicējai tika noteikts pienākums maksāt muitas nodokli, antidempinga maksājumu un pievienotās vērtības nodokli.

[3] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 23.augusta spriedumu lēmums atcelts.

[5] Izskatījusi lietu pēc Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzības, Administratīvā apgabaltiesa ar 2014.gada 10.jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Valsts ieņēmumu dienesta sākotnējā lēmumā pamatojums attiecībā uz preču muitas vērtību aprobežojas ar vienu teikumu, ka, pamatojoties uz aprēķina veikšanas brīdī Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvaldes rīcībā esošo informāciju, muitas vērtība tika noteikta saskaņā ar Muitas kodeksa 31.panta nosacījumiem. Savukārt administratīvo procesu iestādē noslēdzošajā lēmumā norādīts, ka, tā kā lietas izskatīšanas laikā Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvaldes rīcībā nebija informācijas, lai izmantotu Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a”–„d” apakšpunktos norādītās vērtēšanas metodes, prece tika vērtēta saskaņā ar minētās regulas 31.pantu. Abos administratīvajos aktos nav norādīts, kas tā par informāciju, uz kuras pamata ir veikti aprēķini, un kāpēc nav bijis iespējams iegūt informāciju citu metožu piemērošanai. Tikai paskaidrojumos par pieteikumu ir norādīts, ka tika izmantota Centrālās muitas informācijas sistēmas datu bāzē pieejamā informācija par līdzīgu preču darījumu vērtību. Tā kā minētais fakts sākotnējā lēmumā un galīgajā lēmumā nav norādīts, tiesai faktiski nav iespējams pārbaudīt, vai tik tiešām šāda informācija administratīvajā aktā ir ņemta vērā.

Ja arī pieņemtu, ka tika izmantota Centrālās muitas informācijas sistēmas datu bāzē pieejamā informācija, jebkurā gadījumā nav iespējams pārliecināties, kāda tieši informācija tika izmantota. Faktiski Valsts ieņēmumu dienests lietas izskatīšanas laikā tiesā var piemeklēt jebkādu informāciju, kas atbilstu tā noteiktajai muitas vērtībai, un iesniegt tiesai.

[5.2] No Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumiem pievienotās informācijas izriet, ka datu bāzēs informāciju par līdzīgu preču cenu Valsts ieņēmumu dienests ir ieguvis tikai 2012.gada 18.janvārī, proti, pēc tam, kad lieta par lēmuma atcelšanu jau bija ierosināta tiesā un tiesa Valsts ieņēmumu dienestam pieprasīja paskaidrojumu par pieteikumu. Par to tiesa pārliecinājās, iepazīstoties arī ar Valsts ieņēmumu dienesta veiktās pārbaudes lietas oriģinālu. Tādējādi dienests, nenorādot pilnīgu pamatojumu, faktiski ir liedzis pieteicējai pilnvērtīgi piedalīties apstrīdēšanas procesā un pieteikuma iesniegšanas procesā tiesā, jo pieteicējai nav iespējams izteikt iebildumus par noteiktās muitas vērtības pareizību. Pieteicēja vienīgi varēja paust iebildumus par to, ka tai nav zināmi Valsts ieņēmumu dienesta apsvērumi.

[5.3] Attiecībā uz Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „b” apakšpunktā norādīto metodi Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis, kur var iegūt un kas traucēja iegūt datus, lai varētu veikt vērtības korekcijas atbilstoši 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), 151.panta 1. un 2.punktam. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis, ka šādus datus ir centies iegūt. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests nav pietiekami pamatojis šīs metodes nepiemērošanu. Attiecībā uz Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „d” apakšpunktā minēto metodi Valsts ieņēmumu dienests nav pierādījis, ka ir mēģinājis iegūt nepieciešamo informāciju no preču ražotāja regulas Nr. 2454/93 153.panta 1.punktā noteiktajā kārtībā, kas paredz, ka, piemērojot Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „d” apakšpunktu (izskaitļotā vērtība), muitas dienesti ar nolūku noteikt minēto vērtību nedrīkst prasīt vai likt nevienai personai, kas nav Kopienas rezidents, uzrādīt pārbaudei vai ļaut piekļūt uzskaitei vai citiem dokumentiem. Taču informāciju, ko preču ražotājs sniedz ar nolūku noteikt muitas vērtību saskaņā ar šo pantu, dalībvalstu muitas dienesti drīkst pārbaudīt trešajās valstīs, ja tam piekrīt ražotājs un ar noteikumu, ka minētās iestādes par to laikus ziņo attiecīgās valsts iestādēm un ka pēdējām minētajām iestādēm pret tādu izmeklēšanu nav iebildumu. Tas, ka informācija par izmaksām ir ražotāja komercnoslēpums un ka, iespējams, ražotājs varētu nevēlēties izpaust šo informāciju, ir pieņēmums, kas nav pārbaudīts. Ievērojot minēto, nav pārliecības, ka vismaz minētās metodes nevarēja izmantot. Taču, ja arī šāda pārliecība rastos, Valsts ieņēmumu dienestam būtu pietiekami jāpamato muitas vērtība, kas noteikta saskaņā ar Muitas kodeksa 31.panta 1.punktā noteikto metodi.

[6] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Tiesa nepievērsa vērību, ka Valsts ieņēmumu dienests tiesā bija iesniedzis 2012.gada 18.janvārī veiktas vienoto administratīvo dokumentu izdrukas, kas atspoguļoja citus darījumus starp Ķīnas Tautas Republikas uzņēmumiem un Latvijas Republikas uzņēmumiem par divriteņu (KN kods 87120030) eksportu uz Kopienu un tiem noteikto cenu. Tāpat tiesa nepievērsa uzmanību lietā iesniegtajam Muitas pārvaldes skaidrojumam.

[6.2] Tiesa nepareizi secināja, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāpamato, kādēļ nebūtu jāizmanto Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „c” un „d” apakšpunktos minētās metodes, jo dienests noteica līdzīgu preču cenu, vadoties no regulas Nr. 2454/93 151.panta 3.punkta noteikumiem.

[6.3] Tiesa nepareizi secināja, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāpamato, kādēļ nebūtu jāizmanto Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a” apakšpunkta metode, jo Valsts ieņēmumu dienestam nebija informācijas par identiskām precēm.

[6.4] Tiesa nepareizi piemērojusi Muitas kodeksa 30.panta 2.punktu, jo pieprasījusi Valsts ieņēmumu dienestam pierādīt negatīvu faktu, ka tā rīcībā nebija informācijas par identiskiem Vjetnamas un Ķīnas izcelsmes bērnu velosipēdiem un to daļām. Tiesai bija jāsecina, ka ir pietiekami, ka Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka tā rīcībā nav šādas informācijas.

[6.5] Tiesa nepareizi piemēroja regulas Nr. 2454/93 151.panta 1. un 2.punktu, uzskatot, ka muitas iestādei bija jāveic korekcijas, jo Valsts ieņēmumu dienests jau piemēroja viszemāko cenu līdzīgām precēm. Tiesas apsvērumi, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāiegūst informācija no Ķīnas un Vjetnamas ražotāja, ir kļūdaini, jo šādu informāciju Valsts ieņēmumu dienests drīkstētu iegūt, ja secīguma ziņā tiktu piemēroti Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „d” apakšpunktā noteiktie izskaitļotās vērtības metodes kritēriji, kas ir aiznākamie aiz faktiski piemērotajiem līdzīgu preču metodes kritērijiem, kas noteikti Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „b” apakšpunktā. Tātad Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata pieprasīt informāciju no ražotāja, jo tas tiesiski nebija nepieciešams, ņemot vērā muitas metodes novērtējuma paņēmienu līdzīgām precēm.

[7] Pieteicēja par kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros sūdzību neatzīst un norāda turpmāk minētos argumentus.

Pretēji Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojumam tas ne sākotnējā, ne augstākas iestādes lēmumā nenorādīja informācijas avotus, kas uzskatāms par Kopienā pieejamo informāciju. Tāda informācija tika sniegta tikai tiesai, un tikai tad arī tika pievienotas atsevišķas muitas deklarācijas, kas to pamato. Nav skaidrs, vai tiešām šīs deklarācijas ir atbilstošākās konkrētajai lietai un situācijai, par kādu laika posmu tikusi analizēta informācija. Tiesa spriedumu nevar pamatot ar jauniem apstākļiem, uz kuriem nebija norādīts administratīvajā aktā.

[8] Augstākā tiesa, lai noskaidrotu lietā piemērojamo tiesību normu interpretāciju, uzdeva Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

1) vai Muitas kodeksa 29.panta 1.punkts interpretējams tā, ka pantā noteiktā metode piemērojama arī tad, ja preču ievešana un laišana brīvā apgrozījumā Kopienas muitas teritorijā notikusi, tranzīta procedūras laikā nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības tādas ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces, kuras nav tikušas pārdotas izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, bet gan ārpuskopienas teritoriju?

2) vai Muitas kodeksa 30.panta 1.punktā minētais jēdziens „secīgi” interpretējams kopsakarā ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 41.pantā ietvertajām tiesībām uz labu pārvaldību un tostarp administratīvā akta pamatojuma principu tā, ka muitas dienestam ir pienākums administratīvajā aktā argumentēt, kāpēc konkrētajos apstākļos nav izmantojama 29.pantā vai 30.pantā minētās preču muitas vērtības noteikšanas metodes, lai izdarītu secinājumu, ka piemērojama 31.pantā minētā metode?

3) vai, atsakoties piemērot Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a” apakšpunkta metodi, par pietiekamu ir uzskatāma norāde, ka muitas iestāžu rīcībā nav attiecīgās informācijas; vai muitas iestādēm ir pienākums iegūt informāciju no ražotāja?

4) vai muitas iestādei ir jāpamato, kādēļ nav jāizmanto Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „c” un „d” apakšpunktos minētās metodes, ja muitas iestāde noteic līdzīgu preču cenu, vadoties no regulas Nr. 2454/93 151.panta 3.punkta noteikumiem?

5) vai muitas iestādei lēmumā jau ir jāietver izsmeļošs pamatojums tam, kas veido Kopienā pieejamo informāciju Muitas kodeksa 31.panta izpratnē, vai to var pierādīt vēlāk tiesvedības laikā, iesniedzot plašākus pierādījumus?

[9] Eiropas Savienības Tiesa 2017.gada 9.novembra spriedumā lietā *LS Customs Services* C-46/16, ECLI:EU:C:2017:839, sniedza šādas atbildes:

1) Muitas kodeksa 29.panta 1.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētā muitas vērtības noteikšanas metode nav piemērojama attiecībā uz precēm, kuras nav tikušas pārdotas izvešanai uz Eiropas Savienību;

2) Muitas kodeksa 31.pants, lasot to kopsakarā ar tā 6.panta 3.punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas iestādēm savā lēmumā, ar kuru tiek noteikts maksājamā ievedmuitas nodokļa apmērs, ir pienākums norādīt iemeslus, kuru dēļ tās ir noraidījušas Muitas kodeksa 29. un 30.pantā paredzētās muitas vērtības noteikšanas metodes, pirms tās ir varējušas izdarīt secinājumu par tās 31.pantā paredzētās metodes piemērošanu, kā arī informāciju, uz kuras pamata ir tikusi aprēķināta attiecīgo preču muitas vērtība, lai ieinteresētā persona varētu novērtēt šī lēmuma pamatotību un, pilnībā apzinoties lietas apstākļus, nolemt, vai ir lietderīgi to pārsūdzēt. Dalībvalstīm, īstenojot savu procesuālo autonomiju, ir jānoregulē muitas iestādēm uzliktā pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpuma sekas un ir jānosaka, vai un ciktāl šādu pārkāpumu ir iespējams novērst tiesvedības gaitā, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus;

3) Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a” apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka kompetentai iestādei, pirms tā var noraidīt šajā tiesību normā paredzētās muitas vērtības noteikšanas metodes piemērošanu, nav jālūdz ražotājam sniegt tai šīs metodes piemērošanai nepieciešamo informāciju. Tomēr šai iestādei ir jāizmanto visi tās rīcībā esošie informācijas avoti un datubāzes. Tai tāpat ir jāļauj attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem sniegt tai visu informāciju, kura var būt nozīmīga preču muitas vērtības noteikšanai, piemērojot šo tiesību normu;

4) Muitas kodeksa 30.panta 2.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas iestādēm nav jāpamato šīs tiesību normas „c” un „d” apakšpunktā paredzēto metožu nepiemērošana gadījumā, ja tās nosaka preču muitas vērtību, pamatojoties uz līdzīgu preču darījuma vērtību atbilstoši regulas Nr. 2454/93 151. panta 3.punktam.

[10] Valsts ieņēmumu dienests papildu paskaidrojumos argumentē, ka tā lēmumā bija ietverta norāde par neiespējamību piemērot Muitas kodeksa 29.pantā paredzēto darījumu metodi, jo preces bija pārdotas eksportam uz Krievijas Federāciju. Tāpat lēmumā norādīts, ka Muitas pārvaldes rīcībā nebija informācijas, lai piemērotu Muitas kodeksa 30.panta 2.punktā paredzētās metodes, kā arī norādīta informācija, kas ņemta par pamatu Muitas kodeksa 31.pantā paredzētās metodes piemērošanai – Kopienā pieejamā informācija (vērtība katram preču veidam).

[11] Pieteicēja papildu paskaidrojumos atkārtoti uzsver, ka Valsts ieņēmumu dienests savu lēmumu netika pietiekami pamatojis. Pamatojuma trūkuma dēļ pieteicēja nevarēja saprast, kādēļ noteiktā preču muitas vērtība ir tieši tāda un kāds ir pamatojums muitas parāda aprēķinam. Arī tiesa nevarēja pārliecināties, vai tiesas procesā iesniegtie pierādījumi ir attiecināmi uz konkrēto lietu un kādēļ izmantota konkrētā muitas vērtības noteikšanas metode.

**Motīvu daļa**

[12] Eiropas Savienības Tiesa ir sniegusi atbildi, kas atrisina strīdu par to, vai lietā vispār ir iespējams apspriest Muitas kodeksa 29.pantā paredzēto metodi. Muitas kodeksa 29.pants paredz, ka darījuma vērtība ir cena, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz [Savienības] muitas teritoriju. Tā kā tranzītā pārvietotās preces nebija pārdotas izvešanai uz Eiropas Savienības muitas teritoriju, bet izvešanai uz trešo valsti (Krievijas Federāciju), normā paredzētā darījumu vērtības metode nav piemērojama. Kā skaidrots Eiropas Savienības Tiesas spriedumā, cena, kas atbilst trešajai valstij paredzētu preču pārdošanai, ja tās tikušas izņemtas no muitas uzraudzības to tranzītā Savienības muitas teritorijā laikā, neatspoguļotu preces patieso ekonomisko vērtību (*sprieduma 33.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienests bija pareizi to norādījis savā lēmumā. Līdz ar to lietā paustā pieteicējas nostāja par darījumu vērtības metodes piemērošanu nav pamatota.

Turklāt, kā norādīts Eiropas Savienības Tiesas spriedumā, principāls nevar paļauties, ka muitas parāds, atsakoties piemērot darījumu vērtības metodi, tiks aprobežots ar principāla sniegtā galvojuma summu. Galvojuma apmēra pieņemšana no muitas iestāžu puses, ciktāl tas nekādā ziņā iepriekš nenosaka muitas parāda, kas rodas vēlāk, apmēru, nevar pielīdzināt precīziem, beznosacījuma un saskaņotiem apliecinājumiem, kas varētu radīt tiesisko paļāvību (*sprieduma 34.–36.punkts*).

[13] Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru Muitas kodeksa 29.–31.pantā paredzētās muitas vērtības noteikšanas metodes savstarpēji atrodas pakārtotības attiecībās. Tikai tad, ja muitas vērtību nevar noteikt, piemērojot konkrēto metodi, ir jāņem vērā tā metode, kas šo tiesību normu ieviestajā kārtībā tūlīt seko iepriekš minētajai (*Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā C-46/16 43.punkts*).

Procesa dalībniekiem būtībā nav strīda par šo jautājumu, bet ir strīds, vai Valsts ieņēmumu dienests ir pietiekami pamatojis to, kādēļ nebija iespējams piemērot citas Muitas kodeksā paredzētās muitas vērtības noteikšanas metodes, iekams piemērot Muitas kodeksa 31.pantā paredzēto.

Eiropas Savienības Tiesa vērsusi uzmanību, ka pamatojuma princips ietverts labas pārvaldības principā, kas jāievēro, īstenojot Savienības tiesības. Pienākumam norādīt valsts iestāžu pieņemtu lēmumu pamatojumu ir īpaša nozīme, jo ar šo pienākumu lēmumu adresātiem tiek dotas iespējas vislabākajos apstākļos aizstāvēt savas tiesības un, zinot visus apstākļus, nolemt, vai ir lietderīgi tos pārsūdzēt. Šis pienākums arī ir nepieciešams, lai tiesas varētu veikt minēto lēmumu tiesiskuma pārbaudi. Attiecībā uz muitas iestāžu pieņemtiem lēmumiem Muitas kodeksa 6.panta 3.punktā ir īpaši atgādināts pienākums norādīt pamatojumu, ja muitas iestādes pieņem rakstveida lēmumus, kuri attiecībā uz to adresātiem rada nelabvēlīgas sekas (*minētā sprieduma 39.–41.punkts*).

Līdz ar to Eiropas Savienības Tiesa secinājusi, ka muitas iestādēm savā lēmumā, ar kuru tiek noteikts maksājamā ievedmuitas nodokļa apmērs, ir pienākums norādīt iemeslus, kuru dēļ tās ir noraidījušas Muitas kodeksa 29. un 30.pantā paredzētās muitas vērtības noteikšanas metodes, pirms tās ir varējušas izdarīt secinājumu par tās 31.pantā paredzētās metodes piemērošanu.

[14] Apgabaltiesa konstatējusi, ka Valsts ieņēmumu dienesta sākotnējā lēmumā pamatojums aprobežojas ar vienu teikumu, ka, pamatojoties uz aprēķina veikšanas brīdī Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvaldes rīcībā esošo informāciju, muitas vērtība tika noteikta saskaņā ar Muitas kodeksa 31.panta nosacījumiem. Savukārt administratīvo procesu iestādē noslēdzošajā lēmumā norādīts, ka, tā kā lietas izskatīšanas laikā Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvaldes rīcībā nebija informācijas, lai izmantotu Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a”–„d” apakšpunktos norādītās vērtēšanas metodes, prece tika vērtēta saskaņā ar minētās regulas 31.pantu.

Jāpiekrīt apgabaltiesai, ka šāds vērtējums ir nepietiekams. Sākotnējā lēmumā vispār nav jebkāda pamatojuma par 31.pantā paredzētās metodes piemērošanu. Augstākas iestādes lēmumā ir norāde par informācijas trūkumu, taču nav saprotams, vai vispār notikusi informācijas pārbaude, meklēšana, vai arī bez jebkādām procesuālajām darbībām nolemts piemērot 31.pantā paredzēto metodi.

[15] Eiropas Savienības Tiesas spriedumā ir īpaši izskaidrots, kā jārīkojas attiecībā uz apgabaltiesas apskatītās Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „a” apakšpunktā paredzētās metodes (tādu pašu preču darījuma vērtība) piemērošanu. Proti, muitas iestādei, pirms tā var noraidīt šīs metodes piemērošanu, nav jālūdz ražotājam sniegt tai šīs metodes piemērošanai nepieciešamo informāciju. Tomēr šai iestādei ir jāizmanto visi tās rīcībā esošie informācijas avoti un datubāzes. Tai tāpat ir jāļauj attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem sniegt tai visu informāciju, kura var būt nozīmīga preču muitas vērtības noteikšanai, piemērojot šo tiesību normu.

Kā jau norādīts, Valsts ieņēmumu dienesta lēmums nedod iespēju pieteicējai un tiesai pārliecināties, ka Valsts ieņēmumu dienests tā rīkojies.

[16] Augstākā tiesa bija uzdevusi prejudiciālo jautājumu, vai muitas iestādēm ir jāpamato Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „c” un „d” apakšpunktā paredzēto metožu nepiemērošana gadījumā, ja tās nosaka preču muitas vērtību, pamatojoties uz līdzīgu preču darījuma vērtību atbilstoši regulas Nr. 2454/93 151.panta 3.punktam. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas atbildi uz šo jautājumu, šāds pamatojums nav jāsniedz, jo 151.panta 3.punkts ir norma Muitas kodeksa 30.panta 2.punkta „b” apakšpunkta īstenošanai, tātad Muitas kodeksa 30.panta 2.punkts „c” un „d” apakšpunkta metodes, ievērojot metožu pakārtotības attiecības, nevar tikt piemērotas.

Taču šajā lietā tam nav nozīmes. Valsts ieņēmumu dienests lēmumā nepārprotami ir norādījis, ka ir piemērojis Muitas kodeksa 31.pantā paredzēto muitas vērtības noteikšanas metodi. To nemaina arī tas, ka atbilstoši regulas Nr. 2454/93 23.pielikumam novērtējuma paņēmieniem, kas izmantojami saskaņā ar 31.panta 1.punktu, vajadzētu būt 29.pantā un 30.panta 2.punktā noteiktajiem paņēmieniem, ievērojot samērīgu elastību.

[17] No lietas materiāliem arī nav konstatējams, ka pieteicējai būtu dota iespēja izteikties un sniegt informāciju, kas ļautu piemērot citas muitas vērtības noteikšanas metodes, iekams piemērot 31.pantā minēto.

2011.gada 5.jūlijā Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvalde nosūtījusi pieteicējai paziņojumu par tranzīta procedūras nepabeigšanu un lūgusi sniegt informāciju un dokumentus, kas pierāda, ka tranzīta muitas procedūra ir pabeigta, kā arī informēt par saņēmējas muitas iestādes maiņu. Tālāk Muitas pārvalde norādījusi: ja pieteicējas rīcībā nav pierādījumu par to, ka tranzīta muitas procedūra ir pabeigta, pieteicējai tiek lūgts saskaņā ar Muitas kodeksa 215.pantu sniegt visu tās rīcībā esošo informāciju par vietu (valsti), kurā noticis pārkāpums, kas radījis muitas un citu maksājumu parādu, kā arī iesniegt kravas pavaddokumentu kopijas (*lietas 1.sēj. 40.lapa*).

2011.gada 27.jūlija vēstulē pieteicēja informējusi par iekšējās pārbaudes veikšanu un vēršanos pie pasūtītāja, kā arī par to, ka nav informācijas un pierādījumu par tranzīta procedūras pabeigšanas faktiem. Pieteicēja arī norādījusi, ka turpina veikt papildu pārbaudi.

2011.gada 2.augustā Muitas pārvalde lūgusi Muitas pārvaldes Muitas tarifu un maksājumu piemērošanas daļai aprēķināt muitas parādu precēm, ja tās tiktu izlaistas brīvam apgrozījumam.

2011.gada 17.augustā Muitas pārvaldes Tranzīta un eksporta kontroles daļa sniegusi atbildi, norādot par preču veidiem, nomenklatūras kodiem un muitas vērtību, kura aprēķināta „[p]amatojoties uz aprēķina veikšanas brīdī rīcībā esošo informāciju”.

2011.gada 12.septembrī, kā iepriekš norādīts, tika izdots administratīvais akts par muitas parādu.

Secināms, ka pieteicējai lūgtā informācija bija tieši un tikai par muitas procedūras noslēgšanas apstākļiem, lai konstatētu tranzīta procedūras pārkāpumu un pārkāpuma vietu.

Šādos apstākļos pieteicējai nebija iespējams saprast, vai un kā tai ir iespējams piedalīties informācijas noskaidrošanā, kas ļautu noteikt preču muitas vērtību atbilstoši Muitas kodeksa 30.pantā paredzētajām metodēm. Tostarp pieteicējai nebija iespējams saprast, vai un kad tieši preču muitas vērtības noteikšanā varētu tikt iesniegta informācija, ko pieteicēja, iespējams, varētu iegūt no nosūtītāja vai preču ražotāja.

[18] Eiropas Savienības Tiesa norāda, ka muitas iestādei pamatojumā ir jānorāda arī informācija, uz kuras pamata ir tikusi aprēķināta attiecīgo preču muitas vērtība. Nedz sākotnējā, nedz augstākas iestādes lēmumā šādas informācijas nav (ir tikai norādīta jau noteiktā vienas preces vienības muitas vērtība, nesniedzot sīkākas ziņas par salīdzinātajām precēm un to ievešanas apstākļiem) .

[19] Ievērojot dalībvalstu procesuālo autonomiju, Eiropas Savienības Tiesa norāda, ka dalībvalstīm ir jānoregulē muitas iestādēm uzliktā pamatojuma pienākuma pārkāpuma sekas un ir jānosaka, vai un ciktāl šādu pārkāpumu ir iespējams novērst tiesvedības gaitā, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principu.

Gan nodokļu, gan citās administratīvajās lietās Latvijas tiesa katrā konkrētā gadījumā vērtē pamatojuma trūkumu būtiskumu, ievērojot gan administratīvā akta adresāta, gan tiesas iespēju saprast administratīvā akta būtību.

[20] Konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests centies tiesas procesa laikā novērst administratīvā akta pamatojuma trūkumus.

Savā paskaidrojumā pirmās instances tiesai Valsts ieņēmumu dienests norādījis, ka tika izmantota Centrālā muitas informācijas sistēmas datubāzē pieejamā informācija par līdzīgu preču darījuma vērtību, ka tika analizētas muitas deklarācijas uz vienotā administratīvā dokumenta, ar kuriem Savienībā bija ievestas līdzīgas preces tajā pašā vai aptuveni tajā pašā laikā, kad vērtējamās preces, kuru darījumu vērtību muitas iestādes bija akceptējušas.

Vēl sīkāks skaidrojums sniegts apelācijas sūdzībā, no kā jau var spriest par Valsts ieņēmumu dienesta veikto darbību secību informācijas pārbaudes laikā. Taču pieteicēja pamatoti iebilst, ka, neesot tādām ziņām pirms tiesas procesa, nodokļu maksātājam var rasties šaubas, vai tiešām šāda informācijas pārbaude veikta.

[21] Apkopojot minēto, Augstākā tiesa atzīst par pamatotiem apgabaltiesas spriedumā izdarītos secinājumus par būtiskiem trūkumiem Valsts ieņēmumu dienesta izdotajā administratīvajā aktā. Pieteicējai nebija dota pienācīga iespēja nedz pašai pārbaudīt un iesniegt informāciju, kas dotu iespēju piemērot citas preču muitas vērtības noteikšanas metodes, nedz pārbaudīt un izteikt iebildumus pret muitas iestādes izvēlēto metodi un aprēķinu. Tostarp pieteicējai nebija iespējams salīdzināt, kādu tieši preču (cik salīdzināmu preču) muitas vērtība tika izmantota aprēķinā. No dokumentiem, kas uzrāda administratīvā procesa norisi iestādē, nav iespējams gūt pārliecību, ka muitas iestāde vispār ir nopietni apsvērusi nepieciešamību pārbaudīt citu metožu piemērošanu.

Pamatojuma neesība un informācijas novēlota sniegšana tikai tiesas procesā (daļēji tikai apelācijas tiesvedībā) šajā gadījumā pieteicējai liedza iespēju pilnvērtīgi īstenot savas procesuālās tiesības arī tiesas procesā. Turklāt pieteicējai vēlāk tiesas procesa laikā var būt zudusi iespēja iegūt aktuālo informāciju, kas ļautu salīdzināt un atspēkot iestādes izmantoto informāciju.

Turklāt šāda veida prakse, vispār nesniedzot saprotamu pamatojumu par muitas vērtības noteikšanas metodi un aprēķinu, var būt iemesls nodokļu maksātāja resursu (un ne mazāk – arī valsts budžeta) resursu nelietderīgai tērēšanai. Proti, var būt situācijas, kad tiesas process kalpo tikai tam, lai nodokļu maksātājs beidzot iegūtu informāciju un pārliecinātos par preču muitas vērtības noteikšanas pareizību pat tajos gadījumos, kad muitas vērtība noteikta pareizi.

Noraidāms ir Valsts ieņēmumu dienesta iebildums, ka tam nav iespējams pierādīt negatīvu faktu. No vienas puses var piekrist, ka apstākļos, kad informācijas citu muitas vērtības noteikšanas metožu piemērošanai nav, dienestam nav iespēju administratīvajā aktā ietvert par šādu neesošu informāciju jebkādas ziņas. Tomēr, kā arī redzams no tiesas procesa laikā sniegtās informācijas, Valsts ieņēmumu dienests var saprātīgi norādīt darbības, kuras tas veicis, meklējot informāciju par salīdzināmām precēm, šo darbību rezultātus. Tāpat ir iespējams sniegt informāciju, uz kuras pamata tika veikts aprēķins, arī piemērojot Muitas kodeksa 31.pantā paredzēto metodi (datus par precēm, kuru vērtība ņemta vērā aprēķinā). Jebkurā gadījumā nav redzams, ka Valsts ieņēmumu dienests būtu devis iespēju pieteicējai šādu informāciju iegūt pašai vai papildināt Valsts ieņēmumu dienesta iegūto.

[22] Ievērojot minēto, apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata un tas atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 10.jūnija spriedumu un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.