**Eksportētājvalsts muitas dienestu kļūda un nodokļa parādnieka labticība kā nodokļu vēlākas iegrāmatošanas aizlieguma pamats**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 3.jūlija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420824610, SKA-10/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0703.A420824610.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Vēsma Kakste

tiesnese Dzintra Amerika

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Aqua Pro” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 3.novembra lēmuma Nr. 22.4.6/57282 atcelšanu, sakarā ar SIA „Aqua Pro” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 7.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Aqua Pro” muitas nodokļa un citu nodokļu auditu. Administratīvais process šajā lietā noslēdzas ar Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 3.novembra lēmumu, ar kuru pieteicējai tika noteikts pienākums samaksāt ievedmuitas nodokli, galīgā antidempinga maksājumu, pievienotās vērības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu.

Attiecībā uz ievedmuitas nodokli iestāde atzina, ka pieteicēja nepamatoti piemērojusi 0 procentu likmi un piemēroja 14 procentu likmi. Proti, laikā no 2007.gada 1.septembra līdz 2009.gada 31.decembrim pieteicēja ieveda brīvam apgrozījumam Eiropas Savienības teritorijā Kambodžas uzņēmumā „Bestway Industrial Co. Ltd.” ražotus velosipēdus, deklarējot tos ar vienoto administratīvo dokumentu (VAD) IMA Nr. 0210/8-609308 un iesniedzot vispārējo priekšrocību režīma (VPR) A formas sertifikātu Nr. KHLV 80400396. Uz distribūcijas līguma pamata pieteicēja velosipēdus iegādājās no Vācijas uzņēmuma „Felt GmbH”. Ievērojot preču izcelsmes apliecinājumu – A formas sertifikātu – un aprēķinot muitas maksājumus, pieteicēja piemēroja ievedmuitas nodokļa likmi 0 procentu apmērā no importēto preču muitas vērtības. 2010.gada 15.februārī Valsts ieņēmumu dienesta Muitas auditu pārvalde saņēma Eiropas Biroja krāpšanas apkarošanai (turpmāk – OLAF) informāciju par Eiropas Komisijas misiju Kambodžā saistībā ar izcelsmi apliecinošo dokumentu izsniegšanas pamatotību velosipēdiem, kuri no Kambodžas uzņēmumiem „Bestway Industrial Co. Ltd.” un „Atlantic Cycle Co. Ltd.” eksportēti uz Eiropas Savienību. Audita rezultātā dienests secināja, ka saskaņā ar 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) 72.pantu Kambodža ir viena no reģionālās kumulācijas valstīm, kas izmanto vispārējo priekšrocību sistēmu, un produktu, kura izcelsme ir kādā no šīs reģionālās grupas valstīm un ko turpmāk izmanto ražošanā citā grupas valstī, izcelsme ir turpmākās apstrādes valstī (reģionālā kumulācija). Saskaņā ar šīs regulas 72.a panta ceturto daļu tādu preču, kas no vienas reģionālās grupas valsts izvestas uz tās pašas grupas valsti izmantošanai tālākā apstrādē vai pārstrādē, vai atpakaļizvešanai, neveicot apstrādi vai pārstrādi, izcelsmes statusu pierāda ar A formas sertifikātu, kas izsniegts pirmajā valstī. Eiropas Komisijas misijas laikā Kambodžas varas iestādes ir apliecinājušas, ka pieteikumiem A formas sertifikātu saņemšanai no Kambodžas uzņēmuma „Bestway Industrial Co. Ltd.” bija pievienoti B un D formas izcelsmes sertifikāti, ar kuriem bija apliecināta no citām reģiona valstīm ievesto velosipēdu sastāvdaļu izcelsme. Savukārt B un D formas sertifikāti nav pieņemami A formas sertifikāta izsniegšanai. Minētais Kambodžas uzņēmums nav varējis uzrādīt dokumentus, kas apliecinātu velosipēdu sastāvdaļu izcelsmi, bet izmaksu aprēķini, kur norādīts, ka velosipēdu izcelsme atbilst Kambodžas preferenciālajai izcelsmei, bija nekorekti. Tā kā dienests saskatīja pieteicējas atbildību par nepareizu preču deklarēšanu, tas noteica pieteicējas pienākumu samaksāt ievedmuitas likmi 14 procentu apmērā.

Tāpat dienests atzina, ka atbilstoši kompānijas „Hi-TEC Sports International Limited” izrakstītajiem rēķiniem pieteicēja nepamatoti nav iekļāvusi preču muitas vērtībā licences maksājumus.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteicēja uzskata, ka, deklarējot preci ar 0 procentu ievedmuitas likmi, ir rīkojusies labticīgi, proti, ir izpildījusi visus tai noteiktos pienākumus, bet par apstākli, ka A formas sertifikāts izsniegts nepamatoti, nav vainojama, jo to nevarēja zināt. Attiecībā uz licences maksājumiem pieteicēja uzskata, ka noslēgtais līgums neparedz tādus noteikumus, kas radītu pienākumu licences maksājumus iekļaut muitas vērtībā.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2013.gada 28.novembra spriedumu atcēla dienesta lēmumu par nokavējuma naudu un soda naudu, bet pārējā daļā pietiekumu noraidīja. Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 7.maija spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu pilnībā. Apgabaltiesa pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, izņemot daļā par nokavējuma naudas un soda naudas samaksas pienākumu.

Attiecībā uz ievedmuitas nodokli apgabaltiesa norādīja, lai importētājs varētu pamatoties uz tiesiskās paļāvības aizsardzību saskaņā ar Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktu un lai uz viņu attiektos šajā pantā paredzētais izņēmums no pēcmuitošanas piedziņas, ir jābūt izpildītiem trīs kumulatīviem nosacījumiem. Pirmkārt, tam, ka tikuši izdoti nepareizi sertifikāti, ir jābūt pašu kompetento iestāžu kļūdai, otrkārt, šo iestāžu pieļautajai kļūdai ir jābūt tādai, ko labticīga persona saprātīgi nevarēja atklāt, treškārt, šī persona ir izpildījusi visus spēkā esošo tiesību aktu noteikumus. Saskaņā ar tradicionālajiem pierādīšanas pienākuma sadales noteikumiem muitas dienestiem, kas grib pamatot vēlāku piedziņu, ir pienākums, pamatojot savu prasību, iesniegt pierādījumus, ka sertifikāti ir izdoti nepareizai tāpēc, ka eksportētājs ir sniedzis nepareizus faktus. Eiropas Savienības muitas dienestiem ir jāvēršas pie trešo valstu kompetentajām iestādēm ar palīdzības pieprasījumu, nolūkā pārbaudīt, vai kļūdainais sertifikāts ir izsniegts tāpēc, ka eksportētājs ir sniedzis nepatiesas ziņas, turklāt, ja vien nav pierādījumu, ka eksportētājs sniedzis nepatiesas ziņas, lai iegūtu preferenciālu izcelsmes sertifikātu, un ja persona, kurai bija jāveic maksājums, rīkojusies labticīgi un ievērojusi visas spēkā esošās tiesību aktu normas attiecībā uz muitas deklarāciju, importētājas dalībvalsts muitas iestādes nevar atgūt attiecīgo nodokli. Atšķirīga pierādīšanas pienākuma sadale var būt tikai tajos gadījumos, kad muitas dienestiem nav iespējams izpildīt pierādīšanas pienākumu no tiem neatkarīgu apstākļu dēļ, piemēram, ja eksportētājs nav saglabājis pierādošos dokumentus. Šādā situācijā pierādīšanas pienākums gulstas uz parādnieku. Ievērojot minēto, tā kā Kambodžas Tirdzniecības ministrija norādījusi, ka tai nav iespējams pārbaudīt eksportētāja dokumentus, jo tas tos nav iesniedzis, pierādīšanas pienākums ir pieteicējai, nevis muitas iestādēm. Savukārt pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apstiprina, ka preferenciālais tarifs strīdus precēm ir piemērots pamatoti. Proti, pierādījumus, kas atspēkotu OLAF konstatēto par preču izejvielu izcelsmes apliecinājumu ar B un D formas izcelsmes sertifikātiem.

 Attiecībā uz muitas vērtību tiesa, izvērtējot licences līguma nosacījumus, atzina, ka ar šo līgumu kompānija „Hi-TEC Sports International Limited” ir noteikusi preču zīmes „Hi-TEC” izmantošanas nosacījumus, tostarp nosakot gan konkrētas preces, kuras pieteicēja ir tiesīga iegādāties un izplatīt, gan arī nosakot, ka preces pieteicēja ir tiesīga iegādāties tikai no kompānijas „Hi-TEC Sports International Limited” meitasuzņēmumiem, tas ir, saistītiem uzņēmumiem. Līdz ar to nevar runāt par pieteicējas kā pircēja brīvu izvēli iegādāties preces no uzņēmumiem, kas nav saistīti ar autorizēto preču licences turētāju un tas ir apstāklis, kas noteic licences maksas iekļaušanu muitas vērtībā.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos apsvērumus.

[4.1] Tiesa ir pārkāpusi vispārējo, kā arī Administratīvā procesa likuma 154.pantā un 251.panta piektajā daļā ietverto principu par pierādījumu pārbaudīšanu, novērtēšanu, konstatēto faktu un izmantoto pierādījumu norādīšanu spriedumā. Tiesa nav norādījusi tos pierādījumus, ar kuriem pamatoti secinājumi. Spriedums ir pamatots ar pieņēmumiem un neļauj saprast, kādi pierādījumi ir izmantoti, lai izdarītu secinājumus.

[4.2] Lēmumā par atkārtotu auditu nav ietverts atkārtota audita veikšanas pamatojums. Tiesa nav ņēmusi vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmo daļu. Augstākā tiesa 2007.gada 13.februāra spriedumā lietā Nr. SKA-82/2007 atzinusi, ka likumdevējs ir noteicis, ka pēc nodokļu revīzijas (audita) veikšanas un attiecīga lēmuma pieņemšanas no nodokļu administrācijas puses persona var paļauties uz nodibinātā stāvokļa nemainību. Atkāpes jeb iespēja veikt atkārtotu auditu ir paredzēta tikai likumā noteiktajos gadījumos, turklāt attiecīgajiem faktiem jābūt atklātiem attiecībā uz personu, kuras atkārtota kontrole ir veicama.

Tiesa nav konstatējusi, ka pastāv kādas ziņas vai pierādījumi, ka pret pieteicēju būtu uzsākts kāds kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem.

Tiesa nav izvērtējusi arī audita lietderību.

[4.3] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 5.1punktā noteikto datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

[4.4] Iestādes norāde, ka no pieteicējas nav saņemts pieteikums par atlaišanas/atmaksāšanas procedūru, kā to paredz Muitas kodeksa īstenošanas regulas 878.pants, nav ietverta iestādes lēmuma pamatojumā. Tādējādi tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 150.panta otro daļu un 250.panta otro daļu.

Iestāde pretēji Administratīvā procesa likuma 150.panta otrajai daļai ir atkāpusies no lēmuma pamatojuma un atsaucas uz apstākļiem, uz kuriem lēmumā nav norādīts, bet tiesa pretēji 250.panta otrajai daļai nepamatoti ņēmusi vērā tādu pamatojumu, kuru iestāde lēmumā nav norādījusi. Minētās normas liedz tiesai, skatot pieteikumu par nelabvēlīga administratīvā akta atcelšanu, pieteicējam nelabvēlīgu spriedumu pamatot ar jauniem apstākļiem, uz kuriem nav norādīts administratīvajā aktā.

[4.5] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka atbilstoši Muitas kodeksa īstenošanas regulas 97.t panta 7.punktam, lai veiktu vēlāku izcelsmi apliecinošo A formas sertifikātu pārbaudi, eksportētāji glabā visus attiecīgos dokumentus, kas pierāda konkrēto izstrādājumu noteiktas izcelsmes statusu, un eksportētājas valsts valdības kompetentās iestādes glabā sertifikātu kopijas vismaz trīs gadus no tā gada beigām, kurā izdots preču izcelsmi apliecinošais A formas sertifikāts.

[4.6] Tiesa nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu.

[4.7] Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas paskaidrojumus, ka tā velosipēdus iegādājās no Vācijas uzņēmuma, nevis tieši no Kambodžas uzņēmuma. Kā arī to, ka Hamburgas ostas Galvenā muitas pārvalde 2013.gada 3.oktobrī pieņēma lēmumu, ar kuru pieteicējas darījuma partnerim atlaida muitas nodokļus. Tā atzina, ka minētais uzņēmums nav vainojams A formas sertifikāta nepareizā izdošanā, un piemēroja Muitas kodeksa 220. un 236.pantu. Tiesa nav vērtējusi, ka šāds apstāklis var apliecināt to, ja pieteicējas darījuma partneris nav vainojams nepareizā A formas sertifikāta izsniegšanā, tad arī pieteicēja tajā nav vainojama un šie apstākļi atklāj Kambodžas iestāžu kļūdu, ko pieteicēja nevarēja atklāt, un tādējādi ir rīkojusies labā ticībā atbilstoši Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktam.

Tiesa norādīja, ka Hamburgas ostas Galvenās muitas pārvaldes lēmumā nav norādīts, kurā pārbaudes lietā muitas nodokļi ir atlaisti. Šis arguments nav pamatots, jo lēmums ir publicēts un publiski pieejams Eiropas Oficiālajā Vēstnesī: S0610B-Rbl.324/10-B2302 un lēmumā ir norādīts, kurā pārbaudes lietā muitas nodokļi ir atlaisti.

[4.8] Tiesa norāda, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apstiprina, ka preferenciālais tarifs ir pierādīts pamatoti un ka par šādu pierādījumu tiesa neuzskata Kambodžas Ekonomikas ministrijas sniegto atbildi uz Ungārijas muitas iestādes pieprasījumu, jo atbilde ir sniegta attiecībā uz konkrētu A formas sertifikātu. Turklāt atbildē sniegtā informācija, ka eksportētājs iesniedza pareizu faktu kopumu, ir pretrunā ar OLAF konstatēto, ka A formas sertifikāti ir izsniegti uz maldinošas un nepareizas informācijas pamata. Turklāt Kambodžas Ekonomikas ministrija, atbildot uz dienesta informāciju par sertifikātiem, uz kuru pamata pieteicēja ieveda strīdus preces, ir norādījusi, ka tai nav iespējams nodrošināt nepieciešamo dokumentāciju, lai pārbaudītu konkrēto sertifikātu piešķiršanas pamatotību.

Tiesa nav ņēmusi vērā to faktu kopumu, ka sniegtajā atbildē Ungārijas dienestam saistībā ar OLAF veikto pārbaudi par A formas sertifikātu izsniegšanas pareizību laikā no 2006. līdz 2009.gadam, runa ir par visiem A formas sertifikātiem, tostarp arī Ungārijas komersantiem, kurus vispār izsniedza Kambodžas Ekonomikas ministrija minētajā laikā. Tātad OLAF veica pārbaudi par visiem A formas sertifikātiem, nevis kādu konkrētu, kurus Kambodžas valsts iestāde izsniedza Ungārijas komersantiem. OLAF konstatēja, ka velosipēdi tika eksportēti uz 21 valsti. Tādējādi tiesa nav ņēmusi vērā, ka importa darbības OLAF ziņojumā norādītajām valstīm tika veiktas apstākļos, kas faktiski un tiesiski ir salīdzināmi ar tiem, kas ir šīs lietas pamatā.

Saskaņā ar Padomes 1997.gada 13.marta Regulas (EK) Nr. 515/97 par dalībvalstu pārvaldes iestāžu savstarpēju palīdzību un šo iestāžu un Komisijas sadarbību, lai nodrošinātu muitas un lauksaimniecības tiesību aktu pareizu piemērošanu, 12.pantu atklājumi, sertifikāti, informācija, dokumenti, notariāli apstiprinātas kopijas un jebkādas ziņas, ko ieguvuši iestādes darbinieki un nosūtījuši iesniedzējai iestādei palīdzības gaitā, iesniedzējas iestādes dalībvalsts kompetentās iestādes var izmantot kā pierādījumu. Augstākā tiesa 2008.gada 12.novembra lēmumā lietā Nr. SKA-620/2008 norādījusi, ka uz lietu attiecināmi ir ne tikai pierādījumi, kas tieši pierāda faktus, no kuriem atkarīgs lietas gala iznākums, bet arī pierādījumi, kas ir saistīti ar šiem faktiem un ļauj izdarīt secinājumus par tiem.

[4.9] Tiesa norāda, ka pieteicēja nepamatoti atsaucas uz Eiropas Komisijas 2012.gada 30.novembra lēmumu Nr. C(2012) 8694 lietā Nr. REC 01/2011, jo pieteicēja noteiktā kārtībā un termiņā nav lūgusi dienesta Muitas pārvaldei uzsākt muitas nodokļu atlaišanas procedūru. Tas ir, nav iesniegusi atlaišanas pieteikumu un to pamatojošos dokumentus.

Tiesa nav vērtējusi faktu, ka Eiropas Komisijas Muitas kodeksa komitejas Muitas parāda un galvojuma nodaļas sanāksmē, kura notika 2012.gada 10.septembrī Briselē, piedalījās arī dienesta Muitas pārvaldes pārstāvis, līdz ar to minētā Eiropas Komisijas lēmuma saturs un tajā vērtējamās situācijas būtība dienestam ir zināma. Dienests norādījis, ka ir atšķirība starp Latvijas un Somijas gadījumu, jo pieteicēja nav sazinājusies ar Kambodžas uzņēmumu, lai pārliecinātos, vai tā ražotie velosipēdi atbilst preferenciālajiem izcelsmes noteikumiem, un Muitas pārvaldei nav šāda veida informācijas, kas liek uzskatīt, ka uzņēmums nav ar pietiekamu rūpību mēģinājis noskaidrot visus faktus.

Tiesa nav vērtējusi, ka pieteicēja, veicot muitas procedūras, iesniedza visus nepieciešamos dokumentus Muitas pārvaldē un sazinājās ar to, bet Kambodžas Ekonomikas ministrijas izsniegto A formas sertifikātu muitas dienesti pieņēma un uzskatīja par derīgu, jo tas bija oficiāli izdots valsts iestādes dokuments, kas, ievedot preces brīvam apgrozījumam Eiropas Savienībā, bija spēkā.

Tiesa nav vērtējusi, ka Kambodžas valdība ir pieļāvusi kļūdas dokumentu noformēšanā, ko arī oficiāli atzinusi, ka muitas dienestiem tas kļuva zināms tikai pēc OLAF veiktās pārbaudes.

Tādēļ pieteicēju aizsargā ne tikai labas ticības princips, kuru tā ir ievērojusi, aizpildot deklarācijas, bet arī tiesiskās paļāvības princips, kas izriet no Administratīvā procesa likuma 10.panta un Muitas kodeksa 220.panta otrās daļas „b” apakšpunkta. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja, ievērojot privātpersonas līdzdarbības principu, savu iespēju robežās noskaidroja minētos būtiskos apstākļus. Tāpat tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu.

[4.10] Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 15.panta 2.punktu, tas ir, juridiskās obstrukcijas aizliegumu.

Tiesa nav pareizi piemērojusi Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktu, jo spriedumā nav Muitas kodeksa 236.panta 1.punkta, 293. un 250.panta vērtējuma.

Dienests savā mājaslapā sadaļā „Nodokļu atmaksa” ir norādījis, ka muitas iestāde, ja pati trīs gadu laikā atklājusi, ka pastāv kādi no minētajiem apstākļiem, atmaksā vai atlaiž nodokļus pēc savas iniciatīvas. Atmaksu vai atlaišanu neveic, ja par pamatu summas samaksai vai iegrāmatošanai, kura nebija likumīgi jāmaksā, bijusi attiecīgās personas apzināta rīcība.

Iestāde bija informēta par Komisijas pieņemto lēmumu attiecībā uz OLAF konstatēto par preču izejvielu izcelsmes apliecinājumu A veidlapu un pieņemto lēmumu šajā jautājumā attiecībā uz Somijas komersantu. Iestādei bija jāņem vērā Muitas kodeksa 905.–908.pantā noteiktais un tas, ka Komisija jau pieņēmusi lēmumu lietā, kura skar līdzīgus faktiskos un tiesiskos apstākļus, un jāatlaiž nodokļi pēc savas iniciatīvas. Nav ņemts vērā Muitas kodeksa 236.panta 2.punkts, 243.pants, 250.pants.

Tiesa ir nonākusi pie nepareiziem secinājumiem, jo nav piemērojusi Muitas kodeksa īstenošanas regulas 905., 906., 907., 908. un 915.pantu, kur noteikti detalizēti šīs procedūras izpildes nosacījumi katram konkrētam gadījumam.

[4.11] Tiesa norāda, ka pieteicēja noteiktajā kārtībā un termiņā nav lūgusi Muitas pārvaldei uzsākt muitas nodokļu atlaišanas procedūru, tas ir, nav iesniegusi atlaišanas pieteikumu un to pamatojošus dokumentus, bet pieteicējas atsaukšanās uz Eiropas Komisijas lēmumu Somijas komersantu lietā, kurā lemts par muitas nodokļu iegrāmatošanu neveikšanu, pastāvot Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktā minētajiem apstākļiem, nav pamatota.

Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 76.pantā ietverto principu, ka pieteicējai bija tiesības pārsūdzēt dienesta lēmumu tiesā.

Tiesa nav izvērtējusi pierādījumu, ka minētos apstākļus jau ir vērtējusi Eiropas Komisija 2012.gada 30.novembra lēmumā lietā Nr. C920128694 sakarā ar Somijas uzņēmuma eksportētiem velosipēdiem no Kambodžas uzņēmuma „Atlantic Cycle Co. Ltd.”, tas ir, gan faktisko, gan tiesisko apstākļu ziņā salīdzināmā lietā.

[4.12] Tiesa nav izvērtējusi apstākli, vai pieteicēja Eiropas Komisijai būtu varējusi iesniegt pierādījumus, kas nav identiski tiem pierādījumiem, kas iesniegti tiesai. Proti, vai pieteicēja muitas iestādei ir iesniegusi visu informāciju, ko paredz Eiropas Savienības un nacionālās tiesību normas, kurus pieteicēja varēja saprātīgi iegūt un iesniegt; vai pieteicēja rīkojās labā ticībā, sniedzot informāciju, vai sniegtā informācija ir nepatiesa un nepilnīga, vai ir vienīgā informācija, ko tā saprātīgi varēja iegūt un zināt.

[4.13] Tiesa nav izvērtējusi apstākli, ka dienests vispār nav meklējis pierādījumus un pamatojis, ka pieteicēja faktiskajā situācijā ir atbildīga par to, ka visi preferenču režīma nosacījumi netika izpildīti, nav pārbaudījusi faktus, pierādījumus un apgalvojumus, uz kuriem atsaucas lēmumā. Jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 10.pants, Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunkts, 236.panta 1.punkts.

Eiropas Savienības Tiesa 2006.gada 9.marta sprieduma lietā C-293/04 39.punktā ir norādījusi, ka saskaņā ar tradicionālajiem pierādīšanas pienākuma sadales noteikumiem muitas dienestiem, kas grib pamatot vēlāku piedziņu, ir pienākums iesniegt pierādījumus, ka sertifikāti ir izdoti nepareizi, tāpēc, ka eksportētājs ir sniedzis nepareizus faktus.

[4.14] Tiesa nav vērtējusi, ka dienesta lēmumā nav norādīti lietderības apsvērumi. Iestāde, izdodot administratīvo aktu, nav apsvērusi tā izdošanas vai satura lietderību.

[4.15] Tiesa nav ņēmusi vērā judikatūru, uz kuru savos paskaidrojumos norādīja pieteicēja. Proti, Eiropas Savienības Tiesas nolēmumus lietās C-314/87 un C-370/96, C-348/89, C-173/06, C-153/94 un C-204/94, Administratīvās apgabaltiesas spriedumus lietās Nr. A420728710 un Nr. A420820010, Administratīvās rajona tiesas spriedumu lietā Nr. 420824610.

[4.16] Iestāde paskaidrojumā norādījusi, ka Muitas pārvalde nav veikusi pasākumus, lai noskaidrotu, vai pieteicēja varēja vai nevarēja konstatēt šo kļūdu, jo nav saņemts pieteicējas pieteikums, kā to paredz Muitas kodeksa īstenošanas regulas 878. un 879.pants.

Dienesta lēmumā ir skaidri norādīts, ka pieteicēja ir rīkojusies ļaunprātīgi un sniegusi nepatiesu informāciju, veicot preču deklarāciju. Var secināt, ka iestāde, pieņemot lēmumu, vispār nav pārbaudījusi faktus un pierādījumus. Jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 9., 10. pants, 59.panta 2. un 4.punkts, 150.pants.

[4.17] Saskaņā ar iepriekš minētajiem faktiem ir pilnīgi pierādīts, ka kompetentās iestādes ir pieļāvušas kļūdu, izsniedzot A formas sertifikātu, bet iestāde nav pierādījusi pretējo, ka pieteicēja ir rīkojusies ļaunprātīgi un sniegusi nepatiesu informāciju, lai izvairītos no nodokļa samaksas. Tieši pretēji, balstoties uz Eiropas Komisijas lēmumā sniegto informāciju, var secināt, ka iestādei skaidri bija zināms, ka jau 2012.gadā nepastāvēja strīds, ka Kambodžas atbildīgās iestādes ir pieļāvušas kļūdu, izdodot A formas sertifikātu.

[4.18] Tiesa nav norādījusi pamatojumu tam, kā nonākusi pie slēdziena, ka dienestam, sakontēji pieņemtā lēmuma pamatojumā atsaucoties uz licences maksu, kas noteikta līguma pielikuma 7.punktā, bet, minot šā līguma 7.punktu, ir uzskatāma par pārrakstīšanās kļūda.

[4.19] Iestāde paskaidrojumos apgalvo, ka autorizētais preču licences turētājs uzņēmums „Hi-TEC Sports International Limited” ar 2006.gada 23.novembra sadarbības līgumu par licencēto zīmola preču iegādes un tirdzniecības nosacījumiem ir paredzējis preču zīmes „Hi-TEC” izmantošanas nosacījumus, nosakot gan konkrētas preces, kuras pieteicēja ir tiesīga iegādāties un izplatīt, gan arī nosakot, ka preces pieteicēja ir tiesīga iegādāties tikai no „Hi-TEC Sports International Limited” meitasuzņēmumiem, tas ir, no saistītiem uzņēmumiem.

Tiesa nav izvērtējusi pieteicējas paskaidrojumus un pierādījumus, vai pastāv šāda vienošanās. Tāpat nav ņēmusi vērā Muitas kodeksa īstenošanas regulas 159.pantu un nepamatoti ir atzinusi, ka preču muitas vērtībai pieskaitāmi pieteicējas veiktie licences maksājumi. Tiesa nav vērtējusi uzņēmuma „Hi-TEC Sports International Limited” 2013.gada 5.novembra vēstuli, kurā apliecināts, ka 2006.gada 23.novembrī noslēgtais līgums neietver aizliegumu pieteicējai iegādāties preces ar „HI-TEC” zīmolu no citiem piegādātājiem un ka pieteicējai nav jāveic licences maksājumi par zīmola lietošanu.

[5] Dienests iesniedza paskaidrojumu par kasācijas sūdzību, norādot, ka tā nav pamatota.

[6] Augstākā tiesa ar 2016.gada 15.jūlija lēmumu vērsās Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciāliem jautājumiem.

Eiropas Savienības Tiesa 2017.gada 26.oktobrī taisīja spriedumu lietā C-407/16, sniedzot atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem.

[7] Pieteicēja iesniedza paskaidrojumu sakarā ar Eiropas Savienības Tiesas nolēmumu, norādot, ka apgabaltiesas spriedums ir atceļams.

Dienests iesniedza paskaidrojumu sakarā ar Eiropas Savienības Tiesas nolēmumu, norādot, ka iestādes lēmums bijis pareizs.

**Motīvu daļa**

[8] Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta„b” apakšpunkts noteic, ka, izņemot gadījumus, kas minēti 217.panta 1.punkta otrajā un trešajā ievilkumā, vēlāku iegrāmatošanu nedrīkst izdarīt, ja pēclikuma apliekamā muitas nodokļa summa kļūdaini iegrāmatota muitas dienestu kļūdas dēļ, kuru attaisnojošu iemeslu dēļ nav varējusi atklāt persona, kas atbild par samaksu, ja pēdējā rīkojusies labticīgi un ievērojusi visus spēkā esošos noteikumus par muitas deklarāciju.

[9] Eiropas Savienības Tiesa 2017.gada 16.marta spriedumā lietā C-47/16 norādījusi, ka Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta„b” apakšpunkta mērķis ir aizsargāt personas, kas atbildīga par nodokļa samaksu, tiesisko paļāvību saistībā ar to, ka visi apstākļi un kritēriji, uz kuriem ir balstīts lēmums atgūt vai neatgūt muitas nodokļus, ir pamatoti (*sprieduma 23.punkts*). Pamatoti atsaukties uz tiesisko paļāvību saskaņā ar šo tiesību normu, lai uz viņu attiektos tajā paredzētais izņēmums no pēcmuitošanas piedziņas, importētājs var tikai tad, ja ir izpildīti trīs kumulatīvi nosacījumi. Vispirms ir vajadzīgs, 1) lai nodokļa neiekasēšana būtu notikusi pašu kompetento iestāžu kļūdas dēļ, tad – 2) lai kompetento iestāžu pieļautā kļūda būtu tādas dabas, ko labticīga persona, kas ir atbildīga par samaksu, nevar saprātīgi atklāt, un visbeidzot – 3) lai persona, kas ir atbildīga par samaksu, būtu izpildījusi visus spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā paredzētos noteikumus par muitas deklarāciju (*sprieduma 24.punkts*).

Turklāt ir jāievēro, ko minētās tiesību normas izpratnē nozīmē pašas iestādes „kļūda”. Par iestādes kļūdu nav uzskatāms nepareizs izcelsmes sertifikāts, kas izsniegts eksportētāja rīcības dēļ. Šādā gadījumā atbilstoši pierādīšanas pienākuma sadales noteikumiem attiecīgajā jomā importēšanas valsts muitas iestādēm ir jāsniedz pierādījumi, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas nepareizu sertifikātu eksportētāja sniegtā nepatiesā faktu izklāsta dēļ. Savukārt, ja eksportētāja nolaidības dēļ importēšanas valsts muitas iestādēm nav iespējams sniegt minēto pierādījumu, importētājam ir jāpierāda, ka sertifikāts tika sagatavots, pamatojoties uz eksportētāja veiktu patiesu faktu izklāstu (*sprieduma 46., 47.punkts*).

[10] Ievērojot minēto, vispirms ir noskaidrojams, vai nepareizi A formas sertifikāti tikuši izsniegti vienīgi eksportētāja rīcības jeb eksportētāja sniegto faktu dēļ vai arī tā bijusi arī pašas eksportētājas valsts muitas iestāžu kļūda. Tādējādi, ja ir pamats domāt, ka neatbilstošs sertifikāts izsniegts eksportētāja sniegto ziņu dēļ, par ko eksportētājas muitas iestāde nezināja un tai nebija jāzina, pierādīšanas pienākums attiecīgi muitas iestādei vai importētājam iestājas atbilstoši tam, vai no eksportētāja ir iegūstamas ziņas.

[11] Savukārt atgriežoties pie jautājuma par pašas iestādes kļūdu, tālāk norādāms minētais. Kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa minētajā spriedumā, attiecībā uz pirmo nosacījumu par pašu kompetento iestāžu kļūdu ir svarīgi, ka uz personas tiesisko paļāvību normā paredzētā aizsardzība attiecas tikai tad, ja kompetentās iestādes pašas ir radījušas šādai paļāvībai attiecīgu pamatu. Tādējādi vienīgi tādas kļūdas, kas var tikt piedēvētas aktīvai kompetento iestāžu rīcībai, dod tiesības uz muitas nodokļu vēlāku nepiedzīšanu. Norma nav interpretējama tādējādi, ka tas, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas nepareizu A formas sertifikātu, ir šo iestāžu pašu pieļauta kļūda, ja šie sertifikāti ir tikuši izstrādāti, pamatojoties uz eksportētāja sniegtajām nepatiesajām ziņām par faktiem, izņemot citastarp, ja ir acīmredzams, ka minētās iestādes zināja vai tām bija jāzina, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāievēro, lai tām varētu tikt noteikts preferenciāls režīms (*sprieduma 29.punkts*). Ja A formas sertifikāta prettiesiskums izriet no eksportētāja kļūdainās rīcības un eksportēšanas valsts kompetentās iestādes nevarēja atklāt, ne arī tām bija jāatklāj, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāizpilda, lai tām varētu tikt noteikts preferenciālais režīms, importētājam ir jāuzņemas atbildība par sekām, kas ir saistītas ar tirdzniecības dokumentu, kas izrādījušies kļūdaini, uzrādīšanu vēlākas pārbaudes laikā un tādēļ šādā gadījumā šis importētājs nevar iebilst pret muitas nodokļu pēcmuitošanas piedziņu (*sprieduma 32.punkts*). Tādējādi, ja, izsniedzot A formas sertifikātu, eksportēšanas valsts muitas iestādes ir pieļāvušas kļūdu un šī kļūda ir radusies nepatiesas informācijas dēļ, ko eksportētājs ir sniedzis šīm iestādēm, tostarp par izmaksu patieso izcelsmi vai attiecīgo preču sastāvdaļu vērtību, importētājs nevar atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstošu šai tiesību normai, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, norādot uz savu labticību, ja vien nav acīmredzams, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes zināja vai tām bija jāzina, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāievēro, lai tām varētu tikt noteikts preferenciālais režīms (*sprieduma 33.punkts*).

Tādējādi, izvērtējot, vai ir atzīstama pašas iestādes kļūda, izsniedzot sertifikātu, tiesai ir jānovērtē, vai eksportētājas valsts muitas iestādes konkrētajos apstākļos zināja vai tām bija jāzina, ka sertifikāti ir nepareizi.

[12] Tālāk, pat ja kļūda būtu piedēvējama eksportēšanas valsts muitas iestāžu aktīvai darbībai, lai importētājs iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāk iekasēšanu, kļūdai jābūt tādai, ko labticīga persona, kas atbild par samaksu, nav varējusi saprātīgi atklāt, neraugoties uz savu profesionālo pieredzi un rūpību, kas tai jāpierāda. Šajā ziņā Eiropas Savienības Tiesa minētajā spriedumā norādījusi, ka, pirmkārt, pašiem saimnieciskās darbības subjektiem ir jānoskaidro un jāmeklē visi iespējamie paskaidrojumi par preču izcelsmi, ja tiem pašiem rodas šaubas par tādas tiesību normas pareizu piemērošanu, kuras neizpildes rezultātā var rasties muitas parāds (*sprieduma 37.punkts*). Otrkārt, tiem līgumsaistību ietvaros ir jāveic nepieciešamie pasākumi, lai nodrošinātos pret pēcmuitošanas piedziņas risku, un šādu preventīvo darbību var veidot tas, ka līguma noslēgšanas laikā vai pēc tam persona, kas atbild par samaksu, saņem no otras līgumslēdzējas puses visus pierādījumus, kas apstiprina preces izcelsmi. Tomēr tas nenozīmē importētāja pienākumu sistemātiski pārbaudīt apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes izsniedz A formas sertifikātus, kā arī eksportētāja darbību preču ražošanā. Šāds pienākums importētājam ir tikai tad, ja tam ir acīmredzami iemesli šaubīties par izcelsmes sertifikāta patiesumu. Ja šādā gadījumā importētājs nav pārliecinājies par sertifikāta izsniegšanas apstākļiem, tas nevar atsaukties uz savu labticību (*sprieduma 37.–39.punkts*).

[13] Tādējādi, ja apstākļu novērtējuma rezultātā ir izdarāms secinājums, ka nepareizi sertifikāti ir izsniegti pašas muitas iestādes kļūdas dēļ, turklāt ir novērtējams, vai importētājs saprātīgi varēja atklāt (tam bija jāatklāj), ka sertifikāti nav atbilstoši un tādējādi, vai ir atzīstama tā labticība.

[14] Visbeidzot, ja ir konstatējama pirmo divu nosacījumu izpildīšanās, attiecībā uz trešo nosacījumu ir būtiski, vai importētājs ir iesniedzis kompetentajām muitas iestādēm visu vajadzīgo informāciju, kas paredzēta Savienības un valsts tiesību noteikumos (*sprieduma 41.punkts*).

[15] Minētā kārtība kalpo tam, lai budžets nezaudētu noteiktu muitas maksājumu, vienlaikus aizsargājot importētāju gadījumā, ja tas ir pilnībā izpildījis savus pienākumus un rīkojies labticīgi, tas ir, objektīvi nevarēja zināt (tam nebija jāzina) par izsniegto sertifikātu neatbilstību. Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka šie nosacījumi būtībā nozīmē to risku sadali, kas izriet no kļūdām vai nelikumībām muitas deklarācijā, atkarībā no katra iesaistītā subjekta, proti, eksportēšanas valsts kompetento iestāžu, eksportētāja un importētāja uzvedības un rūpības (*2017.gada 26.oktobra sprieduma lietā C-407/16 79.punkts*).

[16] Izskatāmajā lietā tiesa norādījusi, ka muitas parāds ir radies muitas dienestu kļūdas dēļ. Šādu kļūdu par maksājumu atbildīgā persona nevar praktiski konstatēt, tā kā izcelsmes sertifikātus ir izdevušas trešo valstu kompetentās iestādes. Secīgi, lai atspēkotu kļūdas prezumpciju, tiesas ieskatā, ir jākonstatē, ka preču izcelsmes sertifikāts pamatojas uz eksportētāja nepareizi sniegtiem datiem. Muitas dienestiem, kas grib pamatot vēlāku piedziņu, ir pienākums iesniegt pierādījumus, ka sertifikāti ir izdoti nepareizi tāpēc, ka eksportētājs ir sniedzis nepareizus faktus. Atšķirīga pierādīšanas pienākuma sadale var būt tikai tajos gadījumos, kad muitas dienestiem nav iespējams izpildīt pierādīšanas pienākumu no tiem neatkarīgu apstākļu dēļ, piemēram, ja eksportētājs nav saglabājis pierādošos dokumentus (pirmās instances tiesas sprieduma, kuram pievienojusies apgabaltiesa, 15.punkts). Tālāk tiesa ņēma vērā, ka eksportētāja valsts nevar nodrošināt no ražotājiem dokumentāciju, kas nepieciešami, lai pārliecinoši pierādītu, vai apskatāmajiem velosipēdiem pareizi vai nepareizi tika piešķirts A formas sertifikāts.

[17] Atzīstams, ka tiesa nav pilnībā pareizi piemērojusi Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta„b” apakšpunktu. No tiesas argumentiem ir saprotams, ka, tās ieskatā, pirmais secinājums par iestādes kļūdu ir izdarāms no tā vien, ka principā ir izsniegts nepareizs izcelsmes sertifikāts. Bet šī kļūdas prezumpcija ir atspēkojama tādēļ, ka kļūdu radījuši eksportētāja iesniegti dokumenti. Tādēļ ir secināms, ka tiesa būtībā nav atzinusi pašas iestādes kļūdu minētās normas izpratnē, jo nepareiza sertifikāta izsniegšanai pamatā bijušas eksportētāja sniegtas nepatiesas ziņas, bet eksportētāja muitas iestāde nevar pārbaudīt ražotāja dokumentāciju. Tādējādi tiesa nav veikusi pilnīgu izvērtējumu attiecībā uz pašas iestādes kļūdas jautājumu. Kā jau norādīts iepriekš šajā spriedumā, iestādes pašas kļūda ir aktīva tās rīcība, proti, kļūda ir, ja iestāde ir zinājusi vai tai bija jāzina, ka attiecīgais sertifikāts nav izsniedzams. Savukārt attiecībā uz importētāju šādā gadījumā ir būtiski, pirmkārt, vai tas šādu kļūdu varēja atklāt, t.i., vai bija jābūt acīmredzamām šaubām par sertifikātu patiesumu, un, otrkārt, vai importētājs pats ir iesniedzis visus dokumentus, ko tam iesniegt paredz nacionālās un Savienības tiesību normas. Savukārt runāt par to, vai no eksportētāja ir iegūstami sertifikāta izsniegšanu pamatojošie dokumenti, un tādējādi, vai pierādīšanas pienākums ir pārliekams uz importētāju, būtu pamats tad, ja iestādes kļūdas, tas ir, aktīvas rīcības, nebūtu.

[18] Vispārīgi un pirmšķietami lietā ir redzamas ziņas, kas norāda uz iespējamu pašas iestādes kļūdu A formas sertifikātu izsniegšanā. Piemēram, OLAF misijas ziņojumā norādīts, ka pārbaudes komanda informējusi Kambodžas iestādes, ka B un D formas sertifikāti rezerves daļu izcelsmei nav pieņemams izcelsmes pierādījums atbilstoši reģionālās kumulācijas noteikumiem un tādēļ tos nav iespējams lietot par pamatu A formas sertifikātu izsniegšanai, tā kā Kambodžas iestādes norādīja, ka reti saņem A formas sertifikātus attiecībā uz rezerves daļu izcelsmi. Turklāt Kambodžas iestādes bija izsniegušas A formas sertifikātus, piemērojot reģionālās kumulācijas noteikumus, nepārliecinoties par to, vai attiecībā uz rezerves daļām bija pieejams nepieciešamais izcelsmes apliecinājums – A formas sertifikāts. Kambodžas Ekonomikas ministrija Ungārijai ir apliecinājusi, ka A formas sertifikāta izdošanas laikā pieļautas kļūdas, proti, D formas sertifikāta pieņemšana kā pierādījums rezerves daļu izcelsmei, neatbilstošu cenu izmantošana u.c., kas novērstas pēc attiecīgās OLAF pārbaudes. Eiropas Komisija 2012.gada 30.novembra lēmumā Nr. C(2012) 8694 atzina, ka lietas apstākļi atklāj pašu Kambodžas iestāžu aktīvu kļūdu, ko nevarēja atklāt persona, kas rīkojusies labā ticībā Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunkta nozīmē. Savukārt izskatāmajā lietā tiesa pati savā spriedumā atsaukusies uz iestādes konstatēto, ka preces izejvielu izcelsme tikusi apliecināta ar B un D formas izcelsmes apliecībām, kuru izmantošana regulā nav paredzēta, un tādēļ gatavās produkcijas izcelsmi nevar apliecināt A formas sertifikāti. Tālāk tiesa norādījusi, ka tas veidojis iestādes lēmuma pamatojumu, bet nekādā veidā to nav novērtējusi. Lai arī kasācijas instancē nav iespējams secināt, vai iepriekš minētie apstākļi nepārprotami ir attiecināmi arī uz pieteicējas lietu, tie pietiekami nopietni uzrāda tādu iespējamību un ir novērtējami. Tiesa spriedumā ir atsaukusies uz Kambodžas Tirdzniecības ministrijas 2013.gada 6.februāra atbildi Latvijas Muitas pārvaldei. Tajā norādīts gan tas, ka A formas sertifikāts ir īsts un tā izsniegšanas pamatā ir informācija un papilddokumenti, ko tobrīd nodrošināja ražotājs, gan tas, ka 2009.gadā pārbaudē ar OLAF tika identificētas dažas procedūras, kas izmantotas, lai noteiktu velosipēdu izcelsmi un pēc tam Tirdzniecības ministrija pārdomājusi A formas sertifikātu izdošanas un pārbaudes procedūru piemērošanu, cieši sadarbojoties ar ražotājiem un Kambodžas muitas pārvaldi. Tomēr attiecībā uz OLAF misijas laiku nevar nodrošināt no ražotājiem dokumentāciju, kas nepieciešama, lai pārliecinoši pierādītu, vai apskatāmajiem velosipēdiem, kas eksportēti uz Latviju, pareizi vai nepareizi tika piešķirts A formas sertifikāts. Tiesa no šīs atbildes ir izdarījusi formālu secinājumu, pievēršoties tai tiktāl, cik tā kādā daļā rada pamatu pierādīšanas pienākuma pārcelšanai uz importētāju. Spriedumā nav detalizētāka izvērtējuma šajā atbildē sniegtajām ziņām ne pašām par sevi to kopumā, ne konkrēto apstākļu plašākā kontekstā.

[19] Lietās, kas attiecīgā OLAF ziņojuma sakarā izlemtas citās valstīs, izdarītie secinājumi nav automātiski pārnesami uz izskatāmo lietu. Katrā lietā ir vērtējami konkrētā gadījuma apstākļi un pierādījumi. Jāņem arī vērā, ka, neskatoties uz citu apstākļu vērtējumu, izšķiroša nozīme var būt arī paša importētāja pienākumu izpildei. Tajā pašā laikā, tā kā nacionālo lietu pamatā ir plaša OLAF veiktā pārbaude un ziņojums par to, ziņas no citām lietām var uzrādīt būtiskus apstākļus, kontekstu u.tml., kas var tikt izmantots konkrētas lietas apstākļu novērtējumā. Tas, ko paredz Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta„b” apakšpunkta piemērošana, ir vispirms noskaidrot, vai nepastāv pašas eksportētājas valsts iestāžu kļūda, un šādā ziņā informācija no citām lietām var būt noderīga. Savukārt, ja šāda kļūda ir un importētājs to nevarēja atklāt, bet pats rīkojās labā ticībā un izpildīja visus tam tiesiskajā regulējumā ietvertos noteikumus par muitas deklarāciju, ļauj baudīt tiesisko paļāvību. Šajā ziņā jānorāda, ka no sprieduma arī nav redzams, uz ko atsaucas arī pieteicēja, ka tiesa būtu pārbaudījusi, vai pieteicēja muitas iestādei iesniedza visu informāciju, ko paredz Eiropas Savienības un nacionālās tiesību normas, proti, izpildīja savu pienākumu, deklarējot preci.

[20] Vispārīgi atbildot uz pieteicējas argumentu, ka tā velosipēdus iegādājās no Vācijas uzņēmuma, nevis tieši no Kambodžas uzņēmuma, norādāms turpmāk minētais. Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka tie paši nepieciešamie pasākumi, kas veicami un norādīti kā attiecināmi uz saimnieciskās darbības subjektiem, lai līgumsaistību ietvaros tie nodrošinātos pret pēcmuitošanas piedziņas risku, vai ja tiem pašiem rodas šaubas par normu pareizu piemērošanu vai preču izcelsmes noteikšanu, ir piemērojami arī situācijā, ja importētājam tādēļ, ka tas ieved preces, pamatojoties uz distribūcijas līgumu ar trešo uzņēmēju, nav tiešu līgumsaistību ar preču eksportētāju (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.oktobra sprieduma lietā C-407/16 76.-87.punkts*). Tādējādi pieteicējas norādītais apstāklis pats par sevi nevar atbrīvot pieteicēju no atbildības.

[21] Nav pareizs tiesas norādītais, ka, tā kā OLAF aprēķināja kopējo importa vērtību un aicināja dalībvalstis ierosināt nodokļu atgūšanas procesu, neapstiprinās pieteicējas viedoklis, ka dalībvalstīm pašām bez nodokļu maksātāja iesniegta argumentēta atmaksāšanas vai atlaišanas pieteikuma un pierādījumiem būtu bijis jāierosina šādus procesus.

OLAF ziņojums uzrāda faktus, un atbilstoši tiem valstu iestādēm ir jāizlemj, kā rīkoties, kādi apstākļi vēl ir pārbaudāmi un kādi lēmumi pieņemami. Kā norādījusi Vispārējā Tiesa 2017.gada 21.jūnija rīkojumā lietā T-737/16, OLAF ziņojumi, kas ir sagatavoti ārējas izmeklēšanas beigās un nosūtīti dalībvalstu kompetentajām iestādēm, būtiski nemaina to personu tiesisko stāvokli, kas tajos ir minēts, un ir tikai ieteikumi vai atzinumi, kuriem nav saistošu tiesisko seku. Galīgajā ziņojumā ietvertie secinājumi paši par sevi neizraisa tiesas vai disciplinārā procesa uzsākšanu, jo valsts iestādēm ir tiesības izlemt, kādas turpmākās darbības pēc galīgā ziņojuma ir jāveic, un tādējādi tās ir vienīgās iestādes, kurām ir tiesības izdot lēmumus, kas var ietekmēt personu, attiecībā uz kurām ziņojumā ir ieteikts šādu procesu uzsākt, tiesisko stāvokli. Minēto neatspēko tas, ka Eiropas Parlamenta un Padomes 2013.gada 11.septembra Regulas (ES, EURATOM) Nr. 883/2013 par izmeklēšanu, ko veic Eiropas Birojs krāpšanas apkarošanai (OLAF), un ar ko atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1073/1999 un Padomes Regulu (EURATOM) Nr. 1074/1999, 11.panta 1.punkta otrajā daļā ir iekļauts precizējums, saskaņā ar kuru OLAF ieteikumos norāda pasākumus, kas būtu jāveic attiecīgās dalībvalsts kompetentajām iestādēm. Ne no šīs regulas vispārējās struktūras, ne no mērķa neizriet, ka tās 11.panta 1.punkts varētu tikt interpretēts tādējādi, ka valsts iestādēm, kas ir OLAF ziņojuma vai ieteikumu adresāts, tas rada pienākumus saistībā ar to, kādas turpmākās darbības minētajām iestādēm ir jāveic saistībā ar minētajiem faktiem. OLAF ziņojumi valsts iestādēm nav saistoši.

Tādējādi vispārīgi nodokļa iegrāmatošanu vai neiegrāmatošanu, iekasēšanu vai neiekasēšanu, atmaksāšanu vai atlaišanu nosaka iestādes pieņemts lēmums, kura pamatā ir konkrēto apstākļu izvērtējums, nevis OLAF ziņojums pats par sevi. Tāpat nodokļa atmaksāšu vai atlaišanu pēc iestādes ierosmes nosaka konstatētie apstākļi, nevis personas pieteikuma esība. Eiropas Savienības Tiesa šajā lietā norādīja, – principā muitas iestādēm – kā ir paredzēts arī Muitas kodeksa īstenošanas regulas 869.panta „b” punktā – pašām ir jāizlemj neveikt pēcmuitošanas iegrāmatošanu neiekasētiem nodokļiem un ar to saistīto piedziņu, ja tās uzskata, ka attiecīgais importētājs ir izpildījis tiesiskās paļāvības aizsardzības nosacījumus (*2017.gada 26.oktobra sprieduma lietā C-407/16 39.punkts*). Savukārt, ja iestāde izlemj iegrāmatot neiekasētos muitas nodokļus un likt importētājam tos samaksāt, tām saskaņā ar Muitas kodeksa 236.panta 1.punktu ir jāatmaksā vai jāatlaiž šie nodokļi, ja un ciktāl vēlāk izrādās, ka summa iegrāmatota, pārkāpjot šā kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktu. Arī šādā gadījumā atmaksāšana vai atlaišana var notikt vai pēc pašas iestādes ierosmes, vai pamatojoties uz attiecīgu nodokļa maksātāja pieteikumu. Otrā gadījumā jautājuma izlemšanai pēc būtības vispārīgi nav izšķirošas nozīmes, vai persona ir iesniegusi pieteikumu par nodokļa atlaišanu vai atmaksāšanu vai tā ir pārsūdzējusi nodokļu administrācijas lēmumu par nodokļa iegrāmatošanu. Jebkurā gadījumā tai ir tiesības pārsūdzēt tiesā visus tai adresētos lēmumus par muitas maksājumiem, ko pieņēmušas iestādes, un atsaukties uz Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktu (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.oktobra sprieduma lietā C-407/16 43., 44.punkts*). Lai arī iestādes lēmuma pārsūdzēšanas (Muitas kodeksa 243.pants) un nodokļa atlaišanas vai atmaksāšanas (Muitas kodeksa 236., 239.pants) procedūras ir atšķirīgas, lēmuma pārsūdzēšanas gadījumā ne augstāka iestāde, ne tiesa nav atbrīvota no pienākuma izskatīt šādu pieteikumu pēc būtības un novērtēt, vai nodokļa samaksas pienākums noteikts pareizi, tostarp ievērojot Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktu. Kā norādījusi Eiropas Komisija, atsaucoties uz Vispārējās Tiesas judikatūru un sniedzot paskaidrojumu Eiropas Savienības Tiesai lietā C-407/16, lēmuma veikt iegrāmatošanu *a aposteriori* atcelšana, ko veic valsts tiesa, sekas ir tādas, ka no parādnieka vairs nevar prasīt attiecīgo ievedmuitas nodokļu samaksu un ka tādējādi iesniegums par atmaksāšanu vai atlaišanu, kas iesniegts Muitas kodeksa 236.pantā noteiktajā termiņā, zaudētu priekšmetu, un Eiropas Komisijai būtu jāatturas no lēmuma pieņemšanas. Šādos apstākļos, ja Komisija jau būtu pieņēmusi lēmumu par pieteikumu par nodokļu atmaksāšanu vai atlaišanu, šis lēmums zaudētu priekšmetu un nevarētu radīt sekas attiecībā uz parādnieka tiesisko stāvokli (*Vispārējās Tiesas 2012.gada 28.februāra rīkojuma lietā T-153/10 32., 34.punkts*) .

Tādējādi iestādes lēmuma pārsūdzēšanas procesā ir pilnībā pārbaudāmi visi apstākļi Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunkta kontekstā. Ja rezultāts ir labvēlīgs personai, kas atbildīga par nodokļa samaksu, proti, iestādes lēmumu atceļošs, nodokļa parāda atlaišanas vai atmaksas procedūra nav nepieciešama (arī iespējama).

Savukārt no Muitas kodeksa īstenošanas regulas 869.panta „b” punkta, kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa 2017.gada 26.oktobra spriedumā lietā C-407/16, izriet, ja muitas iestādes uzskata, ka ir izpildīti visi Muitas kodeksa 220.panta 2.punkta „b” apakšpunktā minētie nosacījumi, tās pašas nolemj neveikt pēcmuitošanas iegrāmatošanu neiekasētiem nodokļiem, izņemot, ja ir pienākums iesniegt Komisijā lietu saskaņā ar šīs regulas 871.pantu. Šā panta 2.punktā ir noteikts, ka tajā nav jāvēršas, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, ja Eiropas Komisija saskaņā ar noteikto procedūru jau pieņēmusi lēmumu lietā, kura skar līdzvērtīgus faktiskos un tiesiskos jautājumus, un, otrkārt, ja Komisija jau izskata lietu, kura skar līdzvērtīgus faktiskos un tiesiskos jautājumus (*sprieduma 49., 50.punkts*). Šajā sakarā ir skaidrs, ka saistībā ar konkrēto OLAF ziņojumu Eiropas Komisijā vērsās Somija un Komisija pieņēma lietā jau pieminēto lēmumu. Šajā lēmumā norādīts, ka lietas, kas faktiski un juridiski ir salīdzināmas ar šo, ir pieprasījumi, kas iesniegti likumīgā termiņa laikā attiecībā uz precēm, uz kurām attiecas A formas sertifikāti, ko izdevušas Kambodžas kompetentās iestādes periodā, uz kuru attiecas konkrētā OLAF izmeklēšana (2006.–2009.gads) par abiem eksportētājuzņēmumiem, kas minēti ziņojumā, kuros preces bija velosipēdi, kuru deklarētā izcelsmes valsts bija Kambodža, un kuros šīs importa darbības tika veiktas apstākļos, kas faktiski un juridiski ir salīdzināmas ar tiem, kas ir šīs lietas pamatā. Attiecīgo personu rīcībai ir jābūt bijušai labticīgai un tām jābūt ievērojušām visus noteikumus, ko nosaka spēkā esošie tiesību akti par muitas deklarāciju (*Komisijas lēmuma 33.punkts*). Eiropas Savienības Tiesa arī norādījusi, ka dalībvalstij ir saistošs Komisijas vērtējums lēmumā, kurš pieņemts attiecībā uz citu dalībvalsti, gadījumos, kuri skar līdzvērtīgus faktiskos un tiesiskos apstākļus, kas ir jāizvērtē šīs dalībvalsts iestādēm un tiesām, tostarp ņemot vērā no OLAF ziņojuma, uz kuru šis lēmums ir balstīts, izrietošo informāciju par eksportētāja vai eksportētājvalsts muitas iestāžu rīcību (*sprieduma 71.punkts*). Tādējādi vispārīgi var atzīt, ka Muitas kodeksa īstenošanas regulas 871.panta 2.punkta izpratnē Eiropas Komisija ir izskatījusi lietu, kas skar līdzvērtīgus faktiskos un tiesiskos jautājumus. Vienlaikus tiesai ir jānovērtē tieši pieteicējas gadījuma apstākļi, tas ir, trīs nosacījumu, par kuriem runāts šā sprieduma motīvu daļas sākumā, izpildīšanās konkrētajos importa darījumos.

[22] Attiecībā uz licences maksas iekļaušanu muitas vērtībā lietā ir strīds, vai, ievērojot pieteicējas un uzņēmuma „Hi-TEC Sports Internacional Limited” 2006.gada 23.novembra līgumu, pieteicējai bija brīva izvēle attiecīgas preces iegādāties no citiem piegādātājiem. Muitas kodeksa īstenošanas regulas 159.pants citastarp noteic, ka licences maksu, kas saistīta ar tiesībām izmantot preču zīmi, faktiski maksātajai vai maksājamajai cenai pieskaita tad, ja pircējam nav brīvas izvēles attiecīgās preces iegādāties no citiem piegādātājiem, kas nav saistīti ar pārdevēju.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nav vērtējusi tās paskaidrojumus un pierādījumus šajā sakarā. Pieteicējas apelācijas sūdzībā ir plaši skaidrots iepriekš minētā līguma saturs, tostarp konkrēti tā noteikumi. Pieteicēja atsaucas arī uz darījuma partnera 2013.gada 5.novembra vēstuli, kurā arī tiek apliecināts, ka minētais līgums attiecīgo aizliegumu neietvēra.

Apelācijas instances tiesa ir pievienojusies pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, kas visu pieteicējas norādīto apstākļu izvērtējumu neietver, un turklāt norādījusi, ka pieteicēja nav iesniegusi iestādei aprēķinus un citus dokumentus, kas saistīti ar licences maksājumiem, kā arī aprēķinus, kas liecinātu par iestādes kļūdu muitas vērtības noteikšanā. Tomēr pieteicējas iebildums ir bijis par līguma noteikumu interpretāciju, proti, vai pieteicējai bija liegts iegādāties attiecīgas preces no citiem piegādātājiem, kas var būt izšķiroši Muitas kodeksa īstenošanas regulas 159.panta piemērošanā. Apelācijas instances tiesa pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītos argumentus nav aplūkojusi. No sprieduma arī nav skaidrs, kā jautājums par aprēķiniem var ietekmēt secinājumu par pieteicējas tiesībām saskaņā ar licences līgumu un Muitas kodeksa īstenošanas regulas 159.pantu.

[23] Attiecībā uz iebildumiem par atkārtota audita veikšanu norādāms, ka pieteicēja nav izvirzījusi šādu argumentu pieteikumā (arī apelācijas sūdzībā), tādēļ tiesām šāds apstāklis nebija jāvērtē, un tās to nav vērtējušas. Tāpat nav skaidrs, kādēļ, pieteicējas ieskatā, lietā būtu piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 5.1pants (kasācijas sūdzībā – punkts), kas regulē datu atbilstības pārbaudes veikšanu, ja lietā ir veikts audits.

Vienlaikus norādāms, ka gan Augstākajā tiesā, gan Eiropas Savienības Tiesā jau ir lemts jautājums par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmās daļas attiecībā uz atkārtota audita veikšanas ierobežojumu atbilstību Muitas kodeksa 78.panta 3.punktam. Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ierobežota muitas dienestu iespēja atkārtoti veikt pārskatīšanu vai pēcmuitošanas pārbaudi un tās rezultātā noteikt jaunu muitas parādu, ciktāl šī ierobežošana attiecas uz trīs gadu laikposmu no sākotnējā muitas parāda rašanās brīža, ir pretrunā minētajai Muitas kodeksa normai (*Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 10.decembra spriedums lietā C-427/14,* *Augstākās tiesas* *2017.gada 21.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-2/2017 10.punkts*).

[24] Ievērojot šajā spriedumā izteiktos apsvērumus, apgabaltiesas spriedums ir atceļams.

**Rezolutīvā daļa**

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

**Nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 7.maija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt SIA „Aqua Pro” drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.