**Ārējās tranzīta procedūras pabeigšana, ja daļa no precēm nav nekad nonākušas Eiropas Savienības muitas teritorijā**

Tranzīta procedūru nevar pabeigt precēm, kuras nemaz nav bijušas pakļautas šai procedūrai. Proti, ja tiek pierādīts, ka preces nemaz netika ievestas Eiropas Savienības muitas teritorijā, tām netika piemērota tranzīta procedūra un tās nenonāca muitas uzraudzībā, nav pamata atzīt, ka tranzīta procedūra nav pareizi pabeigta tā iemesla dēļ, ka preces nav uzrādītas galamērķa muitas iestādē. Attiecīgi nav pamats, piemērojot Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 92.pantu un Komisijas 1993.gada 2.jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 366.pantu, pieprasīt no principāla šādu preču uzrādīšanu galamērķa muitas iestādei kā priekšnoteikumu muitas procedūras pareizai noslēgšanai, kā arī aprēķināt muitas parādu par precēm, kuras nekad nav nonākušas Eiropas Savienības muitas teritorijā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 6.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420300416, SKA-165/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1106.A420300416.7.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1106.A420300416.7.S)

Tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore Rudīte Vīduša, senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns,

piedaloties pieteicējas ražošanas komercfirmas „Atlas” SIA pārstāvei [pers. A], atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem [pers. B], [pers. C], [pers. D] un [pers. E],

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz ražošanas komercfirmas „Atlas” SIA pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 5.septembra lēmuma Nr. 30.1-22.9/5855 atcelšanu, sakarā ar ražošanas komercfirmas „Atlas” SIA kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 4.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] 2016.gada 7.martā pieteicēja – ražošanas komercfirma „Atlas” SIA – kā principāls muitas kontroles punktā „Rīgas brīvostas MKP” uzsāka ārējā tranzīta procedūru uz muitas punktu „Šķirotavas MKP”, noformējot muitas deklarāciju, kurā saskaņā ar pavaddokumentiem deklarēja 2247 kravas iepakojumu vietas. 2016.gada 8.martā, pieņemot kravu pieteicējas muitas noliktavā, pieteicēja konstatēja iztrūkumu – vienu kravas iepakojumu (100 LED lampas). Šķirotavas muitas kontroles punkta amatpersonas noslēdza tranzīta procedūru ar neapmierinošiem kontroles rezultātiem.

2016.gada 3.maijā pieteicēja iesniedza kravas nosūtītāja – Honkongas uzņēmuma „BK Development Ltd.” – vēstuli, kurā norādīts, ka kravā netika iekrauts viens iepakojums, kā arī tam atbilstošu rēķinu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 5.septembra lēmumu Nr. 30.1-22.9/5855 pieteicējai papildu samaksai budžetā noteikts muitas nodoklis, nokavējuma nauda un nokavējuma procenti muitas nodoklim, kā arī pievienotās vērtības nodoklis un nokavējuma nauda. Dienests konstatēja, ka nav iesniegti muitas iestāžu apstiprināti dokumenti, kas pierādītu, ka Eiropas Savienībā ievests mazāks preču daudzums.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 4.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] No 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 – Īstenošanas regula), 366.panta izriet, ka procedūra nav beigusies pareizi, ja principāls nevar uzrādīt, ka tranzīta procedūrā nodotās preces uzrādītas galamērķa muitas iestādē (vai atzītam saņēmējam), tā rezultātā rodas muitas parāds. Procedūru noslēdz nosūtītāja muitas iestāde. Tas, ka nav bojātas kravas plombas, šo tiesību normu piemērošanā nav būtiski.

[2.2] Pieteicēja nav iesniegusi nosūtītāja valsts muitas iestādes apstiprināto dokumentu, ka tranzīta kravas iztrūkums nav radies Eiropas Savienības teritorijā. Privātpersonas apliecinājums par kļūdainu vienas kastes nepievienošanu nosūtītajai kravai, nepaskaidrojot iemeslu, kā šāda situācija varēja rasties, nav pielīdzināms muitas iestādes dokumentārajam apstiprinājumam par procedūras pabeigšanu atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam.

[2.3] Gadījumā, ja prece nav neskarta nogādāta muitas iestādēm un iztrūkst tranzīta kravas daļa, kā arī nav nepieciešamā nosūtītājas muitas iestādes konstatējuma, ka procedūra ir pabeigta atbilstoši normatīvajos aktos paredzētajam, iestājas principāla atbildība, pamatojoties uz Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 4.panta devīto daļu, 96. un 203.pantu.

[2.4] Pieteicējai nav pamata atsaukties uz Īstenošanas regulas 862.pantā paredzēto izņēmumu, kad nepārvaramas varas apstākļu dēļ, kurus persona nevar kontrolēt, nerodas muitas parāds. Pieteicēja faktiski nevarēja ietekmēt to, kādu preču daudzumu konteinerā ievieto nosūtītājs, taču pieteicējai ir civiltiesiski instrumenti, kā apdrošināt savu risku pret nepietiekami rūpīgu darījumu partnera rīcību.

[2.5] Pieteicējai nav pamata atsaukties uz Ministru kabineta 2017.gada 25.jūlija noteikumiem Nr. 426 „Muitas procedūras – tranzīts – piemērošanas noteikumi” (turpmāk – noteikumi Nr. 426), jo tie pieņemti pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas, turklāt tad, kad spēkā bija jauns Savienības Muitas kodekss (Eiropas Parlamenta un Padomes 2013.gada 9.oktobra Regula (ES) Nr. 952/2013, ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu).

[2.6] Ņemot vērā samaksai budžetā noteikto nodokļu maksājumu nelielo apmēru, pieteicējai izskatāmajā gadījumā nav radies būtisks aizskārums, līdz ar to samērīguma apsvērumiem izskatāmajā lietā nav nozīmes.

 [3] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Tiesa nepareizi interpretējusi Muitas kodeksa 203.panta pirmajā daļā, 4.panta devītajā daļā un 96.panta pirmajā daļā ietvertos jēdzienus „preču izņemšana no muitas uzraudzības”, „neskarta nogādāšana” un „muitas parāds”. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas praksei preču izņemšana no muitas uzraudzības var notikt tikai tad, kad ir uzsākta preču pārvietošana, muitas procedūras laikā pastāvēja brīdis, kad muitas iestādei bija liegta iespēja pārbaudīt preču stāvokli, vai arī preces netika uzrādītas muitas iestādei. Ja pastāv risks Eiropas Savienības finanšu interesēm, jāatzīst, ka preces tika izņemtas no muitas uzraudzības, kā arī to izņemšana ir bijusi nelikumīga.

[3.2] Interpretējot jēdzienu „preču izņemšana no muitas uzraudzības”, jāņem vērā Eiropas Savienības Tiesas nolēmumi, kuros šis jēdziens skaidrots (2005.gada 20.janvāra spriedums lietā C-300/03, 2005.gada 15.septembra spriedums lietā C-140/04, arī ģenerāladvokāta secinājumi lietā C-480/12). Atbilstoši šai judikatūrai izņemšana notiek, ja ārpussavienības preces atrodas Eiropas Savienības teritorijā un ir risks, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks dalībvalsts ekonomiskajā apritē. Arī no Eiropas Komisijas Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāta darba dokumentiem var secināt, ka būtiska ir nelikumīga preces izņemšana. Pieteicējas gadījumā tāda nav notikusi – nav pamata uzskatīt, ka preču iztrūkums sakarā ar preču neiekraušanu ir nelikumīga to izņemšana, par ko atbildīgs principāls. Jāņem vērā, ka principāls nepiedalās preču iekraušanā un nav iespējams konstatēt principāla nolaidību, ka precēm netika uzsākta pārvietošana un ka principāls pierādījis, ka preces netika ievestas Eiropas Savienībā un nepastāv risks Savienības finanšu interesēm.

[3.3] Muitas kodeksa 96.panta pirmajā daļā ietvertā jēdziena „preču neskarta nogādāšana” interpretācijā jāņem vērā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā C-319/14 skaidrotais. Preču neskarta nogādāšana iespējama tikai tad, ja uzsākta pārvietošana. Principāls ir pierādījis, ka preces netika iekrautas, tādēļ Valsts ieņēmumu dienestam un tiesai nav tiesību atzīt, ka principāls nav izpildījis preču neskartas nogādāšanas pienākumu. Pēc preču iekraušanas transportlīdzekli vai konteineru noplombē, un preču pieņemšanas brīdī tika konstatēts, ka plombas nav bojātas, kas attiecīgi pierāda, ka preču stāvoklis, sākot ar to iekraušanu, nemainījās.

[3.4] Arī interpretējot jēdzienu „muitas parāds”, jāņem vērā, ka parāds var rasties tikai gadījumā, ja ir pierādīts, ka notikusi izņemšana no muitas uzraudzības.

[3.5] Apgabaltiesa nepareizi atsaukusies uz Senāta 2011.gada 28.novembra spriedumu lietā Nr. SKA-58/2011 (A42446207). Minētajā lietā nebija strīda par faktu, ka preces tika ievestas Eiropas Savienībā un ka preču iztrūkums bija radies preču transportēšanas laikā Savienības teritorijā.

Nav normatīvā akta, kas regulētu muitas parāda iestāšanos par preču iztrūkumu to neiekraušanas un attiecīgi neievešanas gadījumā. Nepastāv arī Eiropas Savienības Tiesas vai Latvijas Republikas tiesas spriedums, kuru var attiecināt uz izskatāmo lietu. Tiesa neatsaucas un nenorāda normatīvo aktu, kas nosaka principālam atbildību par muitas parāda samaksu par preci, kas netika ievesta Eiropas Savienības teritorijā.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, norādot, ka apgabaltiesas secinājumi ir pamatoti.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību saskaņā ar tajā minētajiem argumentiem. Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzību neatzina.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir jāizšķir, vai un kāda nozīme, pareizi piemērojot tiesību normas, varētu būt apstāklim, ka preču tranzīta deklarācijā jau sākotnēji deklarēts nepareizs (lielāks) preču daudzums un ka tieši tādēļ tranzīta galamērķa muitas iestādē nebija iespējams noslēgt tranzīta procedūru, uzrādot tranzīta muitas deklarācijai atbilstošu preču daudzumu.

[7] Atbilstoši Muitas kodeksa 92.panta 1.punktam ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces, uz kurām procedūra attiecas, un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē saskaņā ar attiecīgās procedūras noteikumiem. Kā paredz Muitas kodeksa 92.panta 2.punkts, muitas dienesti izbeidz procedūru, ja tie, pamatojoties uz nosūtītāja muitas iestādē un galamērķa muitas iestādē pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi.

Īstenošanas regula sīkāk detalizē tranzīta procedūras pareizu pabeigšanu. 366.panta 1.punkts noteic, ka par pierādījumu tam, ka procedūra ir pabeigta deklarācijā paredzētajā termiņā, muitas dienestiem principāls var sniegt dokumentu, ko apliecinājuši galamērķa dalībvalsts muitas dienesti un kurā identificētas preces un konstatēts, ka tās ir uzrādītas galamērķa muitas iestādē. Atbilstoši 366.panta 2.punktam Kopienas tranzīta procedūru uzskata par pabeigtu arī tad, ja principāls iesniedz muitas dienestiem vienu no šādiem dokumentiem: muitas dokumentu, kas izdots trešā valstī, kurā ieved preces muitas apstiprinātai apstrādei vai izmantošanai; dokumentu, kas izdots trešā valstī un ko minētās valsts muitas dienesti ir apzīmogojuši, un kas apliecina, ka preces uzskata par esošām brīvā apgrozībā attiecīgajā trešā valstī.

Tātad vispārīgā kārtība, kā to arī skaidrojusi apgabaltiesa, ir tāda, ka muitas procedūru nevar uzskatīt par pareizi pabeigtu, ja nesaskan preces daudzums, kas norādīts tranzīta muitas deklarācijā un kas uzrādīts galamērķa muitas iestādē. Īstenošanas regula tiešā tekstā paredz, ka to var aizvietot tikai ar trešajā valstī izdotiem dokumentiem, kas apliecina citu leģitīmu preču statusu, kas pamato muitas parāda neaprēķināšanu Savienības teritorijā.

[8] Muitas kodeksa 96.panta 1.punkts paredz, ka Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir galvenais atbildīgais. Viņš ir atbildīgs par preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus, kā arī atbildīgs par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu.

Tātad principālam kā ārējā tranzīta procedūras izmantotājam ir atbildība nogādāt preces galamērķa muitas iestādē, ievērojot visus tranzīta procedūras noteikumus.

[9] Tā kā šajā gadījumā galamērķa muitas iestādē netika uzrādīts viss deklarācijā norādītais preces daudzums, Valsts ieņēmumu dienests, pirmkārt, norādīja uz Muitas kodeksa 92.pantā uzrādīto priekšnoteikumu neizpildīšanos. Otrkārt, dienests piemēroja Muitas kodeksa 203.panta 1.punktu, kas paredz muitas parāda rašanos gadījumā, ja preces nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības. Kā norādīts Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas sniegto Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta interpretāciju kopsakarā ar Muitas kodeksa 92.panta un Īstenošanas regulas 366.panta nosacījumiem, jebkādas darbības vai bezdarbība, kā rezultātā galamērķa muitas iestādē nav uzrādītas preces (pilnīgi vai daļēji) un atbilstošie pavaddokumenti, ir atzīstama par preču izņemšanu no muitas uzraudzības.

[10] Administratīvā apgabaltiesa tāpat kā Valsts ieņēmumu dienests ir uzskatījusi par pareizu lietā piemērot Muitas kodeksa 203.panta 1.punktu tā iemesla dēļ, ka prece nebija neskarta nogādāta muitas iestādē (iztrūka tranzīta kravas daļa). Tiesa noraidījusi pieteicējas atsaukšanos uz Īstenošanas regulas 862.pantā paredzēto izņēmumu (tādi preces zudumi, kas radušies preču dabas, nevis personas neuzmanības vai ļaunprātības dēļ), jo nekonstatēja, ka kravas zudums būtu radies tādu apstākļu dēļ, kurus pieteicēja nevar kontrolēt.

No tā var secināt, ka apgabaltiesa būtībā ir atzinusi, ka Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts ir piemērojams ikvienā gadījumā, kad galamērķa muitas iestādē iztrūkst krava (tās daļa), kam būtu jābūt saņemtai galamērķa muitas iestādē atbilstoši nosūtītāja muitas iestādes sniegtajām ziņām. Apgabaltiesa, atsaucoties uz Senāta nolēmumiem, atzinusi, ka tas pats izriet no Īstenošanas regulas 366.panta. No tā, ka tiesa vispārīgi vērtējusi Īstenošanas regulas 862.pantā minētos izņēmumu pastāvēšanu, var secināt, ka tiesa pieļauj, ka tomēr minētajā normā minētie izņēmumi varētu pamatot muitas parāda neaprēķināšanu, taču Senāts piekrīt, ka, ņemot vērā pašas pieteicējas skaidrojumu par preču daudzuma neatbilstību, lietā nav pamata atsaukties uz normām par preču zudumiem to dabas (īpašību) dēļ.

Apgabaltiesas spriedumā netika apsvērts, ka Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts par preces nelikumīgu izņemšanu no muitas uzraudzības var nebūt piemērojams tā iemesla dēļ, ka attiecīga kravas daļa nekad nav nonākusi Eiropas Savienības teritorijā un tai nemaz netika uzsākta tranzīta procedūra.

[11] Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru ar Muitas kodeksa 203.panta 1.punktā ietverto jēdzienu „preču nelikumīga izņemšana no muitas uzraudzības” ir saprotamas visas darbības un bezdarbība, kuru rezultātā kaut vai tikai īslaicīgi tiek traucēta kompetentās muitas iestādes piekļuve muitas uzraudzībā esošajām precēm un šā kodeksa 37.panta 1.punktā paredzētās pārbaudes veikšana. Tādējādi preču izņemšana no muitas uzraudzības Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta izpratnē ir jebkāda muitas uzraudzībai pakļautu preču izņemšana – kuru nav atļāvusi kompetenta muitas iestāde – no noteiktās uzglabāšanas vietas, neatkarīgi no tā, vai tā notikusi ar nodomu vai bez tā, piemēram, zādzības gadījumā. Preču, kurām ir piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra, daļas pazušana principā var veidot to nelikumīgu izņemšanu no muitas uzraudzības minētā kodeksa 203.panta 1.punkta izpratnē, jo šādā gadījumā muitas iestādes faktiski tiek kavētas piekļūt šai preču daļai un veikt šā paša kodeksa 37.panta 1.punktā paredzētās kontroles (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 18.maija sprieduma lietā „Latvijas dzelzceļš”, C-154/16 (ECLI:EU:C:2017:392), 41.–42., 47.punkts un tajos minētā judikatūra*).

Ja attiecīgo preču izņemšanas no muitas uzraudzības brīdī tām jau bija piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra, tad šīs procedūras izmantotājam, kas ir galvenais atbildīgais [principāls] par šīm kravām atbilstoši Muitas kodeksa 96.panta 1.punktam, ir jāizpilda pienākumi, kurus ietver šīs procedūras izmantošana, un kam ir jānomaksā muitas parāds šā kodeksa 203.panta 3.punkta ceturtā ievilkuma nozīmē, ja šī 3.punkta pirmajos trīs ievilkumos norādītās tiesību normas nav piemērojamas (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā „Codirex Expeditie”, C-542/11 (ECLI:EU:C:2013:429), 33.punkts*).

[12] Tomēr Muitas kodeksa 203.panta 1.punkta piemērošana ir pamatota, ja preču pazušana rada risku, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks Savienības ekonomiskajā apritē.

Lietā *Latvijas dzelzceļš* Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka šāds risks nerodas, ja preces pazūd to bojāejas vai neglābjama zuduma rezultātā, proti, preces vairs nepastāv vai ir kļuvušas nevienam nederīgas turpmākai izmantošanai. Muitas kodeksa 203.panta 1.punkts nav piemērojams gadījumā, ja pienācīgi pierādītas preču daļas bojāejas un neglābjama zuduma dēļ galamērķa muitas iestādē netika uzrādīts viss tādas preces daudzums, kurai piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra (*sprieduma lietā „Latvijas dzelzceļš” 48.–50.punkts*).

Tātad 203.panta 1.punkts ir piemērojams situācijās, kad preces tikušas pakļautas muitas uzraudzībai, nelikumīgi no tās izņemtas, turklāt radīts risks, ka šīs preces, nebūdamas atmuitotas, nonāks Savienības ekonomiskajā apritē.

[13] Pieteicēja šajā lietā centusies pierādīt, ka preces nekad nav tikušas iekrautas noplombētajā kravā, līdz ar to tās nekad nav nonākušas Eiropas Savienības muitas teritorijā un nodotas tranzīta procedūrā.

Jāņem vērā, ka saskaņā ar Muitas kodeksa 37.panta 1.punktu muitas uzraudzība aizsākas ar brīdi, kad preces tiek ievestas Kopienas muitas teritorijā. Tātad varētu pastāvēt situācija, ka preces patiesi netika nodotas muitas uzraudzībā, tā kā netika atvestas līdz Savienības muitas teritorijai. Ja šāds apstāklis apstiprinās, tas savukārt nozīmē, ka šīs preces nevarēja tikt nelikumīgi izņemtas no muitas uzraudzības, radot risku neatmuitotām precēm nonākt Eiropas Savienības ekonomiskajā apritē.

[14] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas skaidrojumam Muitas kodeksa 96.panta 1.punktā minētais pienākums nevar tikt izpildīts tad, kad preces fiziski nav ievestas Savienības teritorijā un neatrodas muitas uzraudzībā. Kā to ir norādījusi Eiropas Savienības Tiesa lietā, kurā par vienām un tām pašām precēm bija sāktas divas ārējā tranzīta procedūras, tādējādi vienas deklarācijas gadījumā bija deklarētas neesošas preces, pirmkārt, saistībā ar mērķi novērst risku, ka ārpuskopienas preces tiks iekļautas Savienības ekonomikas apritē, ir jākonstatē, ka gadījumā ar ārējā tranzīta muitas procedūras sākšanu saistībā ar neesošām precēm nepastāv nekāds risks, ka ārpuskopienas preces varētu tikt iekļautas Savienības ekonomikas apritē, nebūdamas atmuitotas, un līdz ar to izraisīt negodprātīgu konkurenci un finanšu zaudējumu risku. Otrkārt, mērķis nodrošināt, lai pienācīgi tiktu piemēroti attiecīgās muitas procedūras noteikumi, nevar tikt sasniegts ārējā tranzīta muitas procedūrā, kas neatbilst pastāvošām precēm. Būtībā nav iespējams pareizi īstenot šo procedūru, ja tā tiek piemērota saistībā ar neesošām precēm. Tā tas vēl jo vairāk ir tad, ja pienākuma uzrādīt galamērķa muitas iestādē preces gadījumā, kad attiecīgās procedūras, kas sākta kļūdas pēc, preces nepastāv, dēļ galvenajam atbildīgajam – pretēji principam *ultra posse nemo obligatur* – būtu jāizpilda pienākums, kuru tas nevar izpildīt (*Eiropas Savienības Tiesas 2010.gada 15.jūlija sprieduma lietā „DSV Road”, C-234/09 (ECLI:EU:C:2010:435), 33.–34.punkts*).

Senāts uzskata, ka gadījumā, ja lietā tiek pierādīts, ka preces nemaz netika ievestas Savienības muitas teritorijā, tām netika piemērota tranzīta procedūra un tās nenonāca muitas uzraudzībā, nebūtu pamata atzīt, ka tranzīta procedūra nav pareizi pabeigta tā iemesla dēļ, ka preces nav uzrādītas galamērķa muitas iestādē. Proti, tranzīta procedūru nevar pabeigt precēm, kuras nemaz nav bijušas pakļautas šai procedūrai. Līdz ar to atkristu pamats, piemērojot Muitas kodeksa 92.pantu un Īstenošanas regulas 366.pantu, pieprasīt no principāla šo preču uzrādīšanu galamērķa muitas iestādei kā priekšnoteikumu muitas procedūras pareizai noslēgšanai, kā arī aprēķināt muitas parādu par precēm, kuras nekad nav nonākušas Eiropas Savienības muitas teritorijā.

[15] Senāts uzskata, ka apstākļos, ja tiek pierādīts, ka trūkstošā prece nekad nebija iekrauta un nebija nonākusi Savienības muitas teritorijās un muitas uzraudzībā tranzīta procedūrā, nav pamata atsaukties uz Senāta agrākiem nolēmumiem lietā Nr. A42446207.

Ja salīdzina šīs lietas apstākļus ar lietu Nr. A42446207, kurā pieņemti Senāta nolēmumi Nr. SKA-58/2011 un SKA-912/2011, jāsecina, ka Senāts 2011.gada nolēmumos nevērtēja tādu situāciju, ka preces vispār nav nodotas tranzīta procedūrā. Abos nolēmumos tiek runāts par tranzīta procedūrā nodotām precēm, kas nav uzrādītas galamērķa muitas iestādē (*Senāta 2011.gada 24.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-58/2011 (A42446207) 5.punkts, 2011.gada 28.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-912/2011 (A42446207) 11.punkts*). Pat ja situācija hipotētiski varētu būt bijusi ar līdzīgu izskaidrojumu, lietā acīmredzot netika sniegts konkrēts izskaidrojums un pierādījumi par to, ka noteikts preču daudzums nemaz nebija nodots tranzīta procedūrā, bet bija nepamatoti ietverts preču pavaddokumentos.

Tāpat var minēt, ka Senāts citā lietā nav izslēdzis šādu iespējamu izskaidrojumu preču daudzuma neatbilstībai pavaddokumentiem tranzīta procedūras pabeigšanas brīdī. Lai arī konkrētajā lietā šis arguments tika noraidīts tā iemesla dēļ, ka šāds izskaidrojums nesaskanēja ar pierādījumiem lietā, tas norāda, ka šāds arguments tika pēc būtības vērtēts (*Senāta 2017.gada 4.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-176/2017 (ECLI:LV:AAAA:2017:0904.A420408713.1.S) 13.punkts*).

[16] Tāpat jāvērš uzmanība uz Eiropas Savienības Tiesas iztulkojumu tiesiskajam regulējumam attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli.

Spriedumā lietā *Latvijas dzelzceļš* Tiesa skaidroja, ka, tā kā preces, kas laikā, kad tām bija piemērota Kopienas ārējā tranzīta procedūra, ir gājušas bojā vai neglābjami zudušas, nevar nonākt Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi situācijā, kad uz tām šī procedūra vairs neattiecas, tās nevar tikt uzskatītas par „ievestām” Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2.panta 1.punkta „d” apakšpunkta izpratnē un tām atbilstoši šai tiesību normai nevar uzlikt pievienotās vērtības nodokli (*sprieduma lietā „Latvijas dzelzceļš” 71.punkts*). Tādējādi arī šajā ziņā, ja lietā tiek pierādīts, ka preces nemaz netika ievestas Savienības muitas teritorijā, netika pakļautas muitas tranzīta procedūrai un tādējādi nenonāca muitas uzraudzībā, būtu atzīstams, ka preces nevarēja nonākt Eiropas Savienības ekonomiskajā apritē un tādēļ pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanai nav pamata.

[17] Līdz ar to, ja lietā tiktu pienācīgi pierādīts, ka preces nekad nav nonākušas Eiropas Savienības muitas teritorijā, muitas parāda aprēķināšana varētu izrādīties nepamatota.

[18] Tomēr šajā lietā jāņem vērā tas, ka pieteicēja kā principāls pati ir pieteikusi tranzīta procedūru un uzņēmusies atbildību par konkrēta apjoma kravai pieteiktās tranzīta procedūras pareizu pabeigšanu. Tātad vispirms pati pieteicēja ir radījusi pamatu uzskatīt, ka krava ir ievesta tieši deklarācijā un pavaddokumentos norādītajā apjomā. Šādos apstākļos tieši pieteicējai pašai būtu jāpierāda, ka preces tomēr nav ievestas – pretēji deklarācijā norādītajām ziņām. Atbilstoši deklarācijai ir pamats prezumēt šo preču ievešanu, kamēr vien netiek pierādīts pretējais.

[19] Senāts uzskata, ka apstākļos, kad pieteicēja pati ir uzņēmusies atbildību atbilstoši konkrētam deklarētajam preču daudzumam, pienācīgas pierādīšanas nolūkā lietā pēc analoģijas būtu iespējams piemērot normu, ko likumdevējs ir pieņēmis vēlāk, lai saprātīgi atrisinātu šāda veida situācijas, proti, noteikumu Nr. 426 58.punktu. Lai arī minētie noteikumi tikuši izdoti saskaņā ar jaunu Savienības Muitas kodeksu, nav pamata uzskatīt, ka jaunais kodekss būtu principiāli atšķirīgs aspektos, kas svarīgi šajā lietā.

[20] Pieteicēja lietas izskatīšanas laikā ir norādījusi uz pierādījumiem, kas liecinot par to, ka preces nav ievestas Eiropas Savienības muitas teritorijā un nodotas tranzīta procedūrā. Tā kā apgabaltiesa būtībā nav uzskatījusi, ka šāda veida apsvērumiem un pierādījumiem lietā varētu būt nozīme, tā šos pierādījumus nav pārbaudījusi. Tomēr tas nav pareizi, ievērojot iepriekš minētos apsvērumus.

Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**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 2018.gada 4.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt pieteicējai ražošanas komercfirmai „Atlas” SIA drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.