**Apstiprināta noliktavas turētāja atbildība par akcīzes nodokļa samaksu, ja piemērota atliktā nodokļa maksāšana par precēm, kas vēlāk nav faktiski izvestas uz citu dalībvalsti**

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2023.gada 19.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. A420281418, SKA‑141/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:1219.A420281418.25.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/521064.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatores Ilze Freimane un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „OPTIMODALS BALTIJA” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 7.septembra lēmuma Nr. 30.2-22.8/4011 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „OPTIMODALS BALTIJA” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 15.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

*Lietas apstākļi*

[1] Pieteicējai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „OPTIMODALS BALTIJA” bija izsniegta speciālā atļauja (licence) apstiprināta noliktavas turētāja darbībai.

Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai veica datu atbilstības pārbaudi, kurā konstatēja, ka pieteicēja, iesniedzot kafijas un bezalkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa deklarācijas par SIA „JM TRADE” akcīzes preču noliktavā ievesto, uzglabāto un izvesto kafiju laikā no 2015.gada janvāra līdz 2016.gada augustam, kafijas piegādes darījumiem ar *UAB Agerta*, *Tom Trade Sp. z o.o*. un SIA „JM TRADE” kā Lietuvā reģistrētu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju nepamatoti piemēroja atlikto nodokļa maksāšanu, jo akcīzes preces netika izvestas uz Lietuvu un Poliju, bet tika izlaistas patēriņam Latvijā. Tāpēc Valsts ieņēmumu dienests ar 2018.gada 7.septembra lēmumu Nr. 30.2-22.8/4011 noteica pieteicējai pienākumu samaksāt valsts budžetā akcīzes nodokli un nokavējuma naudu.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

*Apelācijas instances tiesas spriedums*

[2] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2021.gada 15.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesa spriedumu pamatoja ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] No likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta vienpadsmitās daļas 1.punkta „b” apakšpunkta un 25.panta divpadsmitās daļas 2.punkta izriet, ka apstiprināts noliktavas turētājs saglabā atbildību par akcīzes nodokļa samaksu, kamēr neizpildās nosacījumi, kas noteic, ka preces turpmāk nav apliekamas ar akcīzes nodokli, proti, preces faktiski ir izvestas no Latvijas.

[2.2] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti secināja, ka kafijas piegāde Lietuvas sabiedrībai *UAB Agerta* faktiski nav notikusi, līdz ar to pamatoti atzina, ka akcīzes preces nav pārvietotas uz Lietuvu.

Tas secināms no pieteicējas iesniegtajām starptautiskajām kravu pavadzīmēm (turpmāk – CMR), transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas (turpmāk – TLKAIS) datiem un pārvadātāja ceļazīmēm, jo tajos iekļautā informācija, izņemot atsevišķus gadījumus, nesakrīt. Turklāt ir pierādījumi, ka *UAB Agerta* izveidota nevis komercdarbības nolūkam, bet gan saistīta ar nodokļu izkrāpšanu.

[2.3] Analoģiski secinājumi izdarāmi par kafijas piegādi Polijas sabiedrībai *Tom Trade Sp. z o.o*., jo arī par šiem darījumiem dokumentos ietvertā informācija nesakrīt, kā arī ir virkne citu pierādījumu, kas liecina, ka preču transportēšana uz Poliju faktiski nav veikta, tostarp arī tad, kad transportlīdzekļa kustība ir notikusi. Savukārt darījumu ķēdē tālākie darījumu partneri jau vairs nav atrodami. Konstatējams, ka ir izveidota darījumu ķēde: pieteicēja – *Tom Trade Sp. z o.o.* – „pazudušais tirgotājs”. Piegāžu shēmā nevar konstatēt preču piegādi (pat īslaicīgu) pastāvīgi funkcionējošās noliktavās. Vērojams vairumtirdzniecībai netipisks biznesa modelis, var saskatīt ekonomiski nepamatotu preču transportēšanu.

[2.4] Valsts ieņēmumu dienests arī pamatoti secināja, ka kafijas piegāde SIA „JM TRADE” kā Lietuvā reģistrētai pievienotās vērtības nodokļa maksātājai faktiski nav notikusi, līdz ar to pamatoti atzina, ka akcīzes preces nav pārvietotas uz Lietuvu.

Nav racionāla izskaidrojuma, kādēļ SIA „JM TRADE” bija nepieciešams transportēt preces maršrutā Rīga–Kauņa–Rīga, jo šāda transportēšana ir pretēja ekonomikas pamatprincipiem, kas vērsti uz lietderīgu resursu izmantošanu, lai gūtu peļņu.

[2.5] Ņemot vērā apstiprināta noliktavas turētāja statusu, tieši noliktavas turētājam ir noteikta atbildība par akcīzes nodokļa samaksu. Pieteicējai arī šajā gadījumā saglabājas atbildība par akcīzes nodokļa samaksu, ja preces faktiski netiek izvestas no valsts. Tāpēc pieteicējai ir pienākums rūpīgi sekot un kontrolēt preču kustības procesu līdz pat galamērķim arī tad, ja transportēšanu uzņemas veikt cita persona.

Šīs paaugstinātās atbildības objektīvo raksturu ir atzinusi arī Eiropas Savienības Tiesa.

Vienlaikus atbildība nevar būt neierobežota. Līdz ar to katrā atsevišķā gadījumā ir jāizvērtē arī akcīzes preču noliktavas turētāja rīcība, kas saistāma ar preču aprites procesa pienācīgu kontroli.

[2.6] Pieteicēja nepamatoti norāda, ka tās pienākums ir iesniegt vienīgi dokumentus, kas šķietami apstiprina preču izvešanu, bet par to satura patiesumu pieteicēja neatbild. Šāda pieeja neatbilst tām īpašajām tiesībām, kādas pieteicējai tiek piešķirtas kā akcīzes preču noliktavas turētājai.

Atsevišķu pārbaužu rezultātā pieteicēja iegūtu pārliecinošus pierādījumus tam, ka transportlīdzeklis pēc preču iekraušanas neveic to transportēšanu uz Lietuvu vai Poliju, un pieteicējai bija jāapzinās piegāžu shēmas mākslīgais raksturs. Pieteicēja no darījuma partnera varēja iegūtu nepieciešamo informāciju. Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ir vērsis uzmanību uz daudzajām nepilnībām CMR dokumentu aizpildīšanā. Līdz ar to pieteicēja apzinājās, ka tiek iesaistīta akcīzes nodokļa nemaksāšanas shēmā, vai arī tai vismaz vajadzēja to apzināties.

[2.7] Pieteicējas argumentam par Padomes 2008.gada 16.decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (turpmāk – direktīva 2008/118) piemērošanu lietā nav izšķirošas nozīmes. Kafija neietilpst to akcizēto preču lokā, kuru aplikšanu ar akcīzes nodokli harmonizētā veidā regulē direktīva 2008/118. Līdz ar to minētās direktīvas piemērošana ir ierobežota, jo virkne tiesisko risinājumu šajā direktīvā netiek attiecināti uz šāda veida precēm.

*Pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti*

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, izvirzot turpmāk minētos pamatus sprieduma atcelšanai.

[3.1] Apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta divpadsmitās daļas 2.punktu, uzskatot, ka pieteicējai bija jāiesniedz vēl kādi papildu pierādījumi, lai pierādītu preču izvešanas faktu. Tiesai konkrētās lietas ietvaros bija jāvērtē, vai pieteicējas iesniegtie dokumenti – CMR un rēķini – apliecina preču izvešanas faktu no Latvijas un vai pieteicējai bija pamats paļauties uz CMR un rēķinos ietvertajām ziņām, lai izdarītu secinājumu, ka preces ir izvestas uz citu dalībvalsti.

[3.2] Apgabaltiesa pieļāvusi kļūdas apstākļu noskaidrošanā un pierādījumu vērtēšanā attiecībā uz to, vai pieteicēja varēja izvērtēt darījumu ekonomisko pamatotību, zināt par preču kustību, iespēju iegūt informāciju no darījumu partnera. Tiesa izvirzījusi nepamatoti stingras prasības CMR aizpildīšanā.

[3.3] Apgabaltiesa nav vērtējusi procesuālā taisnīguma principa, privātpersonas tiesību ievērošanas principa un tiesiskuma principa pārkāpšanu Valsts ieņēmumu dienesta darbībā, proti, ka Valsts ieņēmumu dienests liedza pieteicējai tiesības iepazīties ar SIA ,,JM TRADE” audita lietas materiāliem un tā rīcībā esošajiem TLKAIS datiem, ar kuriem ir pamatots administratīvais akts. Šāda rīcība nav sekmējusi pieteicējas tiesību un interešu aizsardzību, kā arī ir liegusi pieteicējai pienācīgu iespēju savlaicīgi izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus.

*Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi par kasācijas sūdzību*

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību to neatzīst un norāda, ka apgabaltiesas spriedumā izdarītie secinājumi ir pamatoti.

*SIA „Optimodals International” pieaicināšana lietā un pievienošanās kasācijas sūdzībai*

[5] Pēc kasācijas tiesvedības ierosināšanas SIA „Optimodals International”, kas nebija lietas dalībniece, iesniedza lūgumu pieteicēju aizstāt ar SIA „Optimodals International”. Lūgums pamatots ar to, ka Valsts ieņēmumu dienests ar 2022.gada 8.jūlija lēmumu Nr. 30.4/17.23/63626 vērsis strīdus nodokļu parāda piedziņu pret SIA „Optimodals International” kā pieteicējas uzņēmuma pārņēmēju.

Ar 2023.gada 2.oktobra rīcības sēdes lēmumu SIA „Optimodals International” tika pieaicināta lietā kā trešā persona pieteicējas pusē, jo senatoru kolēģija secināja, ka uzņēmuma pāreja neizslēdz pieteicējas atbildību par saistībām pirms uzņēmuma pārejas. Komerclikuma 20.panta pirmās daļas otrais teikums ir pamats Valsts ieņēmumu dienestam vērsties pret pieteicēju un SIA „Optimodals International” kā pret solidāri atbildīgām personām.

[6] SIA „Optimodals International” pievienojās pieteicējas kasācijas sūdzībai, norādot, ka uzskata tajā ietverto motivāciju par pamatotu. Papildus trešā persona izklāsta apsvērumus, kādēļ nepiekrīt, ka būtu notikusi uzņēmuma pāreja (katrā ziņā to varot konstatēt tikai civilprocesuālā kārtībā). Trešā persona turklāt uzskata, ka apgabaltiesas spriedums atceļams, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 327.panta trešās daļas 4.punktu, jo apgabaltiesas spriedums nosaka tādas personas tiesības un pienākumus, kura nebija pieaicināta lietā kā administratīvā procesa dalībniece. Trešās personas tiesību nodrošināšanai lieta pēc apgabaltiesas sprieduma atcelšanas būtu nosūtāma jaunai izskatīšanai pirmās instances tiesā.

**Motīvu daļa**

[7] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējai kā apstiprinātai noliktavas turētājai var noteikt pienākumu maksāt akcīzes nodokli par SIA „JM TRADE” piederošās kafijas piegādes darījumiem uz citu dalībvalsti, kuriem tika piemērota atliktā nodokļa maksāšana.

[8] Konkrētajā gadījumā notika kafijas piegāde no Latvijas uz Lietuvu un Poliju, kur kafija nav akcīzes prece ([*https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties*](https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties)).

Akcīzes nodokļa piemērošanas jautājumus attiecībā uz noteiktu kategoriju precēm, kuras tiek apliktas ar akcīzes nodokli visās Eiropas Savienības dalībvalstīs, regulē direktīva 2008/118, kuras tiesību normas ir iekļautas likumā „Par akcīzes nodokli”.

Atbilstoši direktīvas 2008/118 1.panta 1.punktam šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek konkrētu preču patēriņam, un kafija nav starp šīm precēm. Direktīvas normas neregulē akcīzes nodokļa piemērošanu darījumiem ar kafiju. Tātad konkrētā strīda atrisināšanai ir piemērojams likums „Par akcīzes nodokli” un uz tā pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi, bet direktīvas normas ir izmantojamas, tikai ciktāl tās palīdz izprast akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējos principus un apstiprināta noliktavas turētāja atbildību par akcīzes preču pārvietošanu atliktās nodokļa maksāšanas režīmā.

[9] Likuma „Par akcīzes nodokli” 1.panta otrās daļas 7.punkts (*redakcijā, kas bija spēkā strīdus darījumu laikā*) noteic, ka akcīzes preču noliktava ir vieta, kur apstiprināts noliktavas turētājs ražo, pārstrādā, uzglabā, ieved, saņem, nosūta vai veic citas darbības ar akcīzes precēm, piemērojot atlikto nodokļa maksāšanu. Atliktā nodokļa maksāšana atbilstoši 1.panta otrās daļas 3.punktam ir akcīzes nodokļa samaksas atlikšana attiecībā uz akcīzes preču ražošanu, pārstrādi, uzglabāšanu, pārvietošanu un citām darbībām saskaņā ar likumu.

Atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli” 8.panta otrajai daļai apstiprināts noliktavas turētājs uzskaita, reģistrē un atbild par jebkurām darbībām ar akcīzes precēm akcīzes preču noliktavā. Savukārt panta trešā daļa noteic, ka akcīzes precēm, kuras atrodas akcīzes preču noliktavā, piemēro atlikto nodokļa maksāšanu. Līdz brīdim, kad par akcīzes precēm ir samaksāts nodoklis vai tās ir atbrīvotas no nodokļa maksāšanas saskaņā ar šo likumu, iesniedzams nodrošinājums. Nodrošinājumu neiesniedz par kafiju.

[10] Atbilstoši likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta vienpadsmitās daļas 1.punkta „b” apakšpunktam apstiprinātam noliktavas turētājam atļauts piemērot atlikto nodokļa maksāšanu, tostarp kafijai, ja to pārvieto uz ārvalsti (arī dalībvalsti). Savukārt panta divpadsmitās daļas 2.punkts noteic, ka nodokli var nemaksāt, ja Valsts ieņēmumu dienestam tiek iesniegti dokumenti, kas apliecina, ka preces, tostarp kafija, ir izvestas no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti. Panta trīspadsmitā daļa nosaka: ja par precēm, tostarp kafiju, ko taksācijas periodā pārvieto saskaņā ar šā panta vienpadsmito daļu, 15 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām Valsts ieņēmumu dienestam nav iesniegti šā panta divpadsmitajā daļā minētie dokumenti, apstiprināts noliktavas turētājs samaksā nodokli atbilstoši šajā likumā noteiktajai nodokļa likmei.

Šo normu mērķis ir nodrošināt, ka par kafiju kā Latvijā ar akcīzes nodokli apliekamu preci tiek samaksāts nodoklis, ja tā tiek nodota patēriņam Latvijā, bet nodoklis netiek iekasēts, ja kafija tiek izvesta no Latvijas un patēriņam šeit netiek nodota, un par to ir jāpārliecinās pēc apstiprināta noliktavas turētāja iesniegtajiem pierādījumiem. Atliktās nodokļa maksāšanas būtība ir, ka, rēķinoties ar kafijas vēlāku izvešanu (likuma 25.panta vienpadsmitā daļa), nodokli Latvijā, preces izlaižot no noliktavas, uzreiz neiekasē. Kā atlikto nodokļa maksāšanu raksturoja Eiropas Savienības Tiesas ģenerāladvokāts Īvs Bots, „[atliktās nodokļa maksāšanas] režīmam ir raksturīgi, ka akcīzes nodoklis par precēm, uz kurām attiecas šis režīms, vēl nav radies, kaut gan darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, jau ir notikusi” (*Eiropas Savienības Tiesas ģenerāladvokāta Īva Bota 2016.gada 28.janvāra secinājumu lietā ,,Kapnoviomichania Karelia”, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:66, 30.punkts*). Ievērojot vispārīgo pienākumu akcīzes nodokli maksāt par kafijas nodošanu patēriņam Latvijas teritorijā, no šā nodokļa iekasēšanas apstiprināts noliktavas turētājs, kurš faktiski pārvieto kafiju no noliktavas Latvijas teritorijā, var atbrīvoties tikai tad, ja iestājas normā norādīte apstākļi, kuri izslēdz pienākumu maksāt nodokli (atbilstoši 25.panta divpadsmitajai daļai tiek iesniegti pierādījumi par preču izvešanu).

[11] Šīs lietas strīda būtība ir – vai apstiprināta noliktavas turētāja atbildība par akcīzes nodokļa samaksu tiek izslēgta ar to vien, ka tiek iesniegti kafijas izvešanu apstiprinoši pierādījumi neatkarīgi no tā, ka vēlāk tiek konstatēts fakts, ka preces tomēr nav izvestas no Latvijas.

Līdz ar to ir strīds, ko nozīmē likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta divpadsmitās daļas 2.punkta teksts, ka apstiprināts noliktavas turētājs nemaksā nodokli, ja Valsts ieņēmumu dienestam *tiek iesniegti dokumenti* vai nodokļa deklarācijai pievienots apstiprināts to uzskaitījums, kas apliecina, ka preces izvestas no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti.

[12] No likuma 25.panta divpadsmitās daļas 2.punkta gramatiskās izpratnes var secināt, ka būtiska ir preču izvešanu pierādošu dokumentu iesniegšana pati par sevi, jo normā netiek paredzēta dokumentu patiesuma un preču faktiskas pārvietošanas pārbaude kā priekšnoteikums nodokļa nemaksāšanai.

Tomēr šāds iztulkojums rada šaubas jau tādēļ vien, ka tas acīmredzami apdraudētu akcīzes nodokļa iekasēšanu – tas izslēgtu iekasēšanas iespēju visos gadījumos, kuros dokumenti izrādās nepatiesi. Dokumentu iesniegšanas mērķis neapšaubāmi ir pārliecināties par to, ka preces ir izvestas, proti, tas ir līdzeklis fakta konstatēšanai, nevis pašmērķis.

[13] Šāda gramatiska iztulkojuma nepareizību apstiprina likuma „Par akcīzes nodokli” 34.pants, kas paredz, ka nodoklis ir maksājams arī tad, ja tiek konstatēts pārkāpums preču pārvietošanā uz citu dalībvalsti. Tostarp panta ceturtā daļa paredz: „Gadījumā, kad, pārvietojot akcīzes preces no Latvijas Republikas uz citu dalībvalsti, tās nenonāk paredzētajā vietā un nav iespējams konstatēt, kur pārkāpums izdarīts, akcīzes preču nosūtītājs samaksā nodokli saskaņā ar šo likumu, ja šajā likumā nav paredzēts citādi un ja četru mēnešu laikā pēc akcīzes preču nosūtīšanas Valsts ieņēmumu dienestam nav sniegti pierādījumi par darījuma likumību vai vietu, kur pārkāpums izdarīts, kā arī pierādījumi, ka nodoklis par minētajām akcīzes precēm samaksāts citā dalībvalstī.” Tātad pārkāpums var būt arī preču faktiska novirzīšana no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, kas nozīmē preču faktisku nodošanu patēriņam (sal.: direktīvas 2008/118 7.panta 2.punkta „a” apakšpunktā definētais, ka „nodošana patēriņam” ir arī akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma; šobrīd analoģiski formulēta arī likuma „Par akcīzes nodokli 2.panta 1.3daļa).

Tādējādi likums paredz preču faktiskas pārvietošanas izšķirošo nozīmi iepretim formālai dokumentu iesniegšanai.

[14] Turklāt atbilstoši 25.panta divpadsmitās daļas 2.punktam (kas nosauc apstiprinātu noliktavas turētāju kā nodokļa maksātāju) un 34.panta ceturtajai daļai (kas norāda preču nosūtītāju kā personu, kas atbildīga par nodokļa samaksu pārkāpuma gadījumā) tieši apstiprināts noliktavas turētājs ir par nodokļa samaksu atbildīgā persona. Turklāt jāņem vērā: tā kā šajā gadījumā runa ir par kafiju, par kuru nodoklis ir jāmaksā tikai Latvijā, 34.panta ceturtā daļa ir jāpiemēro tādā veidā, ka nosacījums nosūtītāja atbrīvošanai no nodokļa samaksas ir konstatēta preču faktiska izvešana no Latvijas, proti, ja apstiprinās, ka preču patēriņš Latvijā nav iespējams.

[15] Kasatores iebilst, ka pieteicēja kā noliktavas turētāja varētu būt atbildīga par nodokļa samaksu, norādot uz citu personu iespējamo atbildību.

Tomēr likums šajā ziņā ir pietiekami skaidrs, 34.panta ceturtajā daļā nav paredzēta citu par pārkāpumu atbildīgo personu noskaidrošana, bet tiek noteikta nosūtītāja atbildība. Tas būtībā iemieso pieteicējas kā apstiprinātā noliktavas turētāja atbildību par šīs īpašās procedūras piemērošanu. Atliktais nodokļa maksāšanas režīms piešķir priekšrocību nodokli pagaidām nemaksāt, izvedot preces no noliktavas (kas tieši ir darbība, par kuru būtu jāmaksā nodoklis), bet tas saistās ar paaugstinātu risku valstij nodokļa iekasēšanā. Tādēļ šāda atbildības uzlikšana atliktās nodokļa maksāšanas režīma izmantotājam ir atbilstoša un samērīga.

[16] Apstiprināta noliktavas turētāja atbildība par akcīzes nodokļa samaksu ir bijusi apskatīta arī Eiropas Savienības Tiesas lietā.

Saistībā ar apstiprināta noliktavas turētāja atbildību lietā *Kapnoviomichania Karelia* ģenerāladvokāts Īvs Bots norādījis: ar Padomes 1992.gada 25.februāra Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību ir izveidota apstiprināta noliktavas saimnieka atbildības par risku sistēma, no kuras viņš var tikt atbrīvots tikai tad, ja viņš sniedz pierādījumu par nepārvaramas varas gadījumu. Saskaņā ar šo režīmu apstiprināts noliktavas saimnieks ir iecelts par atbildīgu par visiem riskiem, kas rodas saistībā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmā esošām akcīzes precēm, tādējādi viņam ir jāmaksā akcīzes nodoklis, ja pārvešanas laikā ir notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas izraisa tā iekasējamību. Nosūtītāja – apstiprināta noliktavas saimnieka – atbildība ir ļoti plaša un attiecas uz visiem riskiem, kas varētu rasties posmā, pārvedot preces saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu. Šī atbildība nebeidzas pie akcīzes preču noliktavas durvīm, kad noliktavas saimnieks nosūta preces, šī atbildība tātad pastāv līdz brīdim, kad tiek sniegts pierādījums tam, ka preces ir tikušas piegādātas to saņēmējam. Apstāklis, ka apstiprināta noliktavas saimnieka, kas preces nosūta, atbildība ir skaidri balstīta uz riska jēdzienu un ka zaudējumu gadījumā tā beidzas tikai tad, kad tiek sniegts pierādījums par nepārvaramu varu, pierāda, ka runa ir par objektīvu atbildību, kuras pamatā ir nevis pierādīta vai prezumēta noliktavas saimnieka atbildība, bet viņa dalība saimnieciskajā darbībā. Ieguvis tiesības ražot, pārstrādāt, uzglabāt, saņemt vai nosūtīt preces, kas atrodas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, apstiprināts noliktavas saimnieks uzņemas šo atbildību tikai šī sava statusa dēļ, un nav nozīmes tam, vai viņš arī ir akcīzes preču īpašnieks vai konstatētā pārkāpuma gadījumā viņam ir līgumiskas attiecības ar minētā pārkāpuma izdarītāju. Attiecībā uz šo pēdējo minēto konstatējumu ir jānorāda, ka kontrabandas pārkāpuma izdarīšana var tikt uzskatīta par riska, kas ir saistīts ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmā esošo preču pārvadāšanu un ko noliktavas saimnieks bija uzņēmies, nolemjot nosūtīt šīs preces, īstenošanos (*Eiropas Savienības Tiesas ģenerāladvokāta Īva Bota 2016.gada 28.janvāra secinājumu lietā ,,Kapnoviomichania Karelia”, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:66, 34.–36.punkts*). Kā pamatoti norādījusi arī apgabaltiesa, Eiropas Savienības Tiesa šos ģenerāladvokāta secinājumus akceptējusi (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 2.jūnija sprieduma lietā ,,Kapnoviomichania Karelia”, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:398, 31.–32.punkts*).

Lai arī izskatāmajā lietā nav piemērojamas minētās direktīvas normas, jo tās nebija spēkā konkrēto darījumu norises laikā, tomēr arī direktīvā 2008/118 tāpat ir iekļauts apstiprināta noliktavas turētāja institūts, tādēļ direktīvas normu analīze un secinājumi ļauj izprast apstiprināta noliktavas turētāja atbildību, piemērojot atlikto nodokļa maksāšanu, kāda tā ir noteikta direktīvas normās, kas pēc būtības iekļautas arī likumā „Par akcīzes nodokli”. Turklāt apskatītās likuma „Par akcīzes nodokli” normas šajā ziņā neparedz nekādas atšķirības atkarībā no tā, vai prece ir direktīvas piemērošanas jomā vai tikai Latvijā apliekama prece.

[17] Tādējādi Senāts nevar piekrist kasācijas sūdzības argumentam, ka no likuma „Par akcīzes nodokli” 25.panta divpadsmitās daļas 2.punkta izriet, ka ir pietiekami tikai iesniegt dokumentus, kas apliecina preces izvešanu uz citu dalībvalsti. Šāda gramatiskā tiesību normas interpretācija nesaskan ar tiesību normas mērķi – atlikt akcīzes nodokļa samaksu tāpēc, ka tiek veikta preču pārvietošana, proti, preces netiek nodotas patēriņam. Turklāt atliktās nodokļa maksāšanas režīmā pastāv apstiprināta noliktas turētāja atbildība, kas kalpo kā nodrošinājums tam, ka nodoklis par preču nodošanu patēriņam Latvijā vienmēr tiek samaksāts.

Tāpēc apgabaltiesa pamatoti norādīja, ka izskatāmajā lietā ir jānoskaidro fakts, vai preces faktiski ir izvestas uz citu dalībvalsti.

[18] Vienlaikus atzīstams, ka apstiprināta noliktavas turētāja pienākumu samaksāt akcīzes nodokli nenosaka tā labticība vai arī darījumu ekonomiskais pamatojums. Šis pienākums izriet tieši no tiesību normas, ja vien netiek pierādīta izņēmuma iestāšanās.

Apgabaltiesa spriedumā ir konstatējusi, ka preces faktiski netika izvestas uz tām valstīm, kas bija norādītas kā galamērķa valstis.

Tātad jau ar to vien pietiek, lai atzītu, ka akcīzes nodokļa aprēķināšana bija pamatota.

[19] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa nepamatoti ir pievērsusies apstākļu pārbaudei par pieteicējas labticību, proti, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par to, ka preces nav nonākušas pie Lietuvas un Polijas sabiedrībām. Šādiem apstākļiem nav nozīmes gadījumā, ja akcīzes preces ir novirzītas no atliktās nodokļa maksāšanas režīma un nav pierādīta to izvešana no Latvijas.

Tomēr tas, ka apgabaltiesas spriedumā ir ietverti apsvērumi par to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par to, ka preces nav nonākušas pie Lietuvas un Polijas sabiedrībām, nevarēja novest pie cita lietas iznākuma. Tādējādi šie papildus apsvērumi nav pamats sprieduma atcelšanai.

[20] Kasācijas sūdzībā argumentēts, ka apgabaltiesa atstājusi bez ievērības procesuālo pārkāpumu – liegumu pieteicējai iepazīties ar lietā būtiskiem pierādījumiem. Senāts konstatē, ka Administratīvā rajona tiesa ir pievienojusi lietai atsevišķus materiālus no SIA „JM Trade” audita lietas (*lietas 6.sēj. 59.–81.lapa*), savukārt Administratīvā apgabaltiesa ir atcēlusi ierobežojumu iepazīties ar TLKAIS datiem. Tātad tiesa ir rīkojusies, lai dotu iespēju pieteicējai tiesas procesā pienācīgi īstenot savu tiesību aizsardzību. Šādos apstākļos Senāts nesaskata, ka pieteicējai būtu būtiski ierobežota procesuālo tiesību īstenošana, pilnā apjomā pārbaudot administratīvā akta tiesiskumu tiesā. Pieteicēja nav norādījusi, ka neiespējamība jau iestādē iepazīties ar kādiem dokumentiem būtu neatgriezeniski liegusi tai aizsargāt savas tiesības.

[21] Gan pieteicēja, gan trešā persona norādījušas, ka Valsts ieņēmumu dienests vērš šajā lietā izskatāmā nodokļu parāda piedziņu pret trešo personu kā pret pieteicējas uzņēmuma pārņēmēju.

Šā iemesla dēļ trešā persona uzskata, ka apgabaltiesas spriedums nosaka tādas personas tiesības un pienākumus, kura nebija pieaicināta lietā kā administratīvā procesa dalībniece. Trešā persona uzsver, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 327.panta trešās daļas 4.punktam tas ir pamats sprieduma atcelšanai.

Šādam viedoklim nevar piekrist. Laikā, kad apgabaltiesa izskatīja lietu un taisīja spriedumu, Valsts ieņēmumu dienests nebija konstatējis uzņēmuma pāreju, arī pati pieteicēja uz to nebija norādījusi un trešā persona nebija lūgusi to pieaicināt lietā. Tātad apgabaltiesai nebija tiesiska pamata jebkuru citu personu uzskatīt par tādu, kuras tiesības un pienākumus tiesas spriedums varētu noteikt. Pārņemot uzņēmumu, uzņēmuma ieguvējs atbilstoši Komerclikuma 20.panta pirmajai daļai atbild par visām uzņēmuma vai tā patstāvīgās daļas saistībām, noteiktos gadījumos – solidāri ar uzņēmuma nodevēju. Tātad saistības tiek pārņemtas līdz ar uzņēmuma pārņemšanu, un, pārņemot uzņēmumu, uzņēmuma ieguvējs saistības pārņem tādas, kādas tās attiecīgajā brīdī ir. Pārņēmējam nav pamata prasīt pārskatīt saistības vai arī pārskatīt pirms tam tiesas procesā par tām pieņemtus nolēmumus tikai tā iemesla dēļ, ka tas pirms uzņēmuma pārejas konstatēšanas nebija piedalījies saistību dibināšanā vai attiecīgā tiesiskajā strīdā.

Līdz ar to trešās personas arguments nav pamatots.

Savukārt trešās personas argumentiem par to, ka Valsts ieņēmumu dienests vispār nevarēja konstatēt uzņēmuma pāreju, izskatāmajā lietā nav nozīmes, jo šajā lietā strīds ir par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu aprēķināt pieteicējai budžetā maksājamo akcīzes nodokli un nokavējuma naudu, nevis par uzņēmumu pārejas konstatēšanu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 15.janvāra spriedumu, bet sabiedrības ar ierobežotu atbildību „OPTIMODALS BALTIJA” un SIA „Optimodals International” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.