ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 8. martā [1]

Lieta C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
pret
Hauptzollamt Oldenburg

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopienas Muitas kodekss — Procedūra "ievešana pārstrādei" — Neuzlikšanas sistēma — Regula (EEK) Nr. 2913/92 — 204. pants — Ievedmuitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ — Norēķina neiesniegšana noteiktajā termiņā

I – Ievads

1. Muitas kodeksā paredzētā procedūra "ievešana pārstrādei" [2] ļauj Kopienas ražotājiem Eiropas Kopienas teritorijā pārstrādāt preces, kas paredzētas atkalizvešanai [reeksportam] ārpus Kopienas muitas teritorijas kompensācijas produktu veidā, nepiemērojot šīm precēm ievedmuitas nodokli.

2. Lai izmantotu šo muitas neuzlikšanas sistēmu ar saimniecisku [ekonomisku] nozīmi, ir vajadzīga atļauja, kura tiek izsniegta saskaņā ar Muitas kodeksā paredzētajiem nosacījumiem [3]. It īpaši muitas iestādes nosaka termiņu (turpmāk tekstā – "slēgšanas [pabeigšanas] termiņš"), kurā pārstrādātie produkti (turpmāk tekstā – "kompensācijas produkti") ir atkal jāreeksportē vai tiem jāpiemēro cits preču muitošanas vai izmantošanas režīms. Šis jaunais atļautais preču muitošanas vai izmantošanas režīms nozīmē procedūras "ievešana pārstrādei" pabeigšanu [4].

3. 30 dienu laikā pēc procedūras pabeigšanas termiņa muitas dienestiem ir jāpaziņo noteikta informācija, kas saistīta ar procedūru "ievešana pārstrādei" (turpmāk tekstā – "norēķins").

4. Pamatlietā sabiedrība *Döhler Neuenkirchen GmbH* (turpmāk tekstā – "*Döhler Neuenkirchen*") izmantoja procedūru "ievešana pārstrādei", lai ievestu ārpuskopienas preces.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1992. gada 12. oktobra Regula (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas veikti saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"). Muitas kodekss tika atcelts saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 450/2008, ar ko izveido Kopienas Muitas kodeksu (Modernizētais muitas kodekss) (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Modernizētais muitas kodekss"), kura daži noteikumi ir stājušies spēkā 2008. gada 24. jūnijā. Ievērojot pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laiku, tai joprojām jāpiemēro Muitas kodeksa noteikumi. Vēlāk es atgriezīšos pie jautājuma, vai šajos secinājumos ieteiktais risinājums būtu spēkā arī saskaņā ar Modernizēto muitas kodeksu.

3 — Skat Muitas kodeksa 84. panta 1. punktu, 85. un 87. pantu.

4 — Skat. Muitas kodeksa 89. panta 1. punktu.

5. Beidzoties pabeigšanas termiņam, kompensācijas produkti vai nu tika reeksportēti, vai tiem piemēroja jaunu atļautu preču muitošanas vai izmantošanas režīmu, proti, tos laida brīvā apgrozībā saskaņā ar minētajiem nosacījumiem. Tomēr *Döhler Neuenkirchen* nepildīja savu pienākumu iesniegt norēķinu 30 dienu laikā kopš pabeigšanas termiņa beigām.

6. *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] (Vācija) vēlas noskaidrot, vai šāds pārkāpums nerada muitas parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, it īpaši tāpēc, ka lielākā daļa preču tika reeksportētas.

7. Tāpat kā Tiesā izskatāmā lieta C-28/11 *Eurogate Distribution*, kurā es savus secinājumus arī sniegšu šodien, kas savukārt attiecas uz pienākumu neizpildi procedūras "glabāšana muitas noliktavā" ietvaros, šī lieta ļaus Tiesai precizēt muitas parāda rašanās apstākļus atbilstoši Muitas kodeksa 204. pantam. Lai gan fakti un pārkāpumi, kuru dēļ atbilstoši minētajam pantam varētu rasties muitas parāds, ir atšķirīgi, ir jāsecina, ka minētās lietas attiecas uz vienas un tās pašas tiesību normas interpretēšanu un ka abi gadījumi attiecas uz muitas neuzlikšanas sistēmu, proti, procedūru "ievešana pārstrādei" lietā C-262/10 un procedūru "glabāšana muitas noliktavā" lietā C-28/11.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Muitas kodekss*

8. No Muitas kodeksa 4. panta izriet, ka minētajā kodeksā jēdziens "ievedmuitas parāds" apzīmē personas pienākumu samaksāt ievedmuitas nodokli, kas piemērojams atsevišķām precēm saskaņā ar spēkā esošajiem Kopienas noteikumiem. Muitas noteikumos atzīta preču izmantošana nozīmē muitas procedūras piemērošanu precēm vai to reeksportu ārpus Kopienas muitas teritorijas. Pati "muitas procedūra" nozīmē laišanu brīvā apgrozībā vai ievešanu pārstrādei.

9. Attiecībā uz procedūru "ievešana pārstrādei" Muitas kodeksa 114. pantā ir paredzēts:

"1. Neskarot 115. pantu, procedūra "ievešana pārstrādei" ļauj Kopienas muitas teritorijā vienai vai vairākām pārstrādes darbībām izmantot šādas preces:

a) ārpuskopienas preces, kas paredzētas reeksportam no Kopienas muitas teritorijas kompensācijas produktu veidā, neattiecinot uz tām ievedmuitas nodokļus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..].

2. Sekojošiem jēdzieniem ir šāda nozīme:

a) nodokļu atlikšanas režīms [neuzlikšanas sistēma]: atvieglojumu režīms ievešanai pārstrādei atbilstoši 1. punkta a) apakšpunktam;

[..]

c) pārstrādes darbības:

— darbības ar precēm, ieskaitot to uzstādīšanu, montāžu vai pierīkošanu citām precēm,

— preču pārstrād[e],

[..]."

10. Muitas kodeksa 118. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

"1. Muitas dienesti nosaka, kādā termiņā kompensācijas produkti izvedami vai reeksportējami, vai nododami citā muitošanas vai izmantošanas režīmā. [..]

2. Šis termiņš sākas tajā dienā, kad ārpuskopienas preces tiek nodotas procedūrā "ievešana pārstrādei". Muitas dienesti var piešķirt pagarinājumu, ja atļaujas turētājs iesniedz pienācīgi pamatotu lūgumu.

Vienkāršības labad var nolemt, ka termiņš, kas sākas kāda kalendārā mēneša vai ceturkšņa laikā, beidzas nākamā kalendārā mēneša vai attiecīgi ceturkšņa pēdējā dienā."

11. Muitas kodeksa VII sadaļas, ar virsrakstu "Muitas parāds", 2. nodaļā ir ietverti noteikumi par muitas parāda rašanos.

12. Muitas kodeksa 201. pantā vispārīgā kārtība ir noteikta šādi:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) laižot brīvā apgrozībā ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces,

vai

[..]

2. Muitas parāds rodas attiecīgās muitas deklarācijas pieņemšanas brīdī.

[..]"

13. Minētā kodeksa 204. pantā ir paredzēta atsevišķa kategorija un tā redakcija ir šāda:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas,

vai

[..]

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

2. Muitas parāds rodas vai nu brīdī, kad pienākums, kura neizpildīšana rada muitas parādu, netiek vairs pildīts, vai brīdī, kad preces tiek nodotas attiecīgajā muitas procedūrā, ja pēcāk tiek konstatēts, ka faktiski nav bijis izpildīts kāds nosacījums, kas regulē preču nodošanu attiecīgajā procedūrā ar pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanu sakarā ar preču galapatēriņu.

[..]"

B – *Īstenošanas regula*

14. Muitas kodeksu papildina Īstenošanas regula (EEK) Nr. 2454/93 [5].

15. Minētās īstenošanas regulas 496. panta m) apakšpunktā ir norādīts, kas ir saprotams ar jēdzienu "procedūras pabeigšanas termiņš": "diena, līdz kurai precēm vai produktiem jābūt nodotiem jaunā atļautā, muitas apstiprinātā apstrādē vai izmantošanā [..]".

16. Tās pašas īstenošanas regulas 521. pantā ir paredzēts norēķins un tā redakcija ir šāda:

"1. Ne vēlāk kā līdz pabeigšanas termiņa beigām neatkarīgi no tā, vai tiek izmantota apkopošana saskaņā ar Kodeksa 118. panta 2. punkta otro daļu:

— ievešanas pārstrādei (neuzlikšanas sistēmas) [..] gadījumā 30 dienu laikā iesniedzams norēķins uzraudzības iestādei,

[..]

Ja īpaši apstākļi to atļauj, muitas dienests var termiņu pēc tā paiešanas pagarināt.

2. Norēķins vai pieprasījums satur šādus datus, ja uzraudzības iestāde nav noteikusi citādi: [..]

3. Uzraudzības iestāde var pati sastādīt norēķinu."

17. Īstenošanas regulas 546. pantā ir noteikts:

"Atļaujā nosaka, vai kompensācijas produkti vai preces nemainītā veidā ir laižamas brīvā apgrozībā bez muitas deklarācijas, nepārkāpjot aizliegumus un ierobežojumus. Šādā gadījumā uzskatāms, ka tās laistas brīvā apgrozībā, ja tās nav nodotas muitas apstiprinātai apstrādei vai izmantošanai, beidzoties pabeigšanas termiņam.

[Muitas] Kodeksa 218. panta 1. punkta pirmās daļas vajadzībām tiek uzskatīts, ka deklarācija par laišanu brīvā apgrozībā izsniegta un atlaišana notikusi norēķinu zīmes uzrādīšanas brīdī.

[..]"

18. Īstenošanas regulas 859. pantā ir noteikti gadījumi, kuros Muitas kodeksa 204. panta 1. punktā paredzētā pienākuma neizpilde nerada muitas parādu tādēļ, ka neizpilde faktiski nav ietekmējusi attiecīgās muitas procedūras norisi.

III – Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

19. 2006. gada pirmā ceturkšņa laikā sabiedrība *Döhler Neuenkirchen* ieveda augļu sulu koncentrātus, kurus tā pārstrādāja tai atļautās procedūras "ievešana pārstrādei" ietvaros. Atbilstoši piešķirtajai atļaujai procedūras "ievešana pārstrādei" pabeigšanas termiņš bija nākamā kalendārā gada ceturkšņa pēdējā diena, proti, 2007. gada 31. marts.

20. Procedūras "ievešana pārstrādei" ietvaros 30 dienu laikā pēc procedūras pabeigšanas termiņa beigām bija jāiesniedz norēķins. Šajā gadījumā norēķins bija jāiesniedz ne vēlāk kā līdz 2007. gada 30. aprīlim, ko *Döhler Neuenkirchen* neizdarīja, neraugoties uz *Hauptzollamt Oldenburg* (Oldenburgas Galvenā muitas pārvalde, turpmāk tekstā – "*Hauptzollamt*") pieprasījumu norēķinu iesniegt līdz 2007. gada 20. jūnijam.

5 — Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regula, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV L 253, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas veikti saskaņā ar Komisijas 2001. gada 4. maija Regulu (EK) Nr. 993/2001 (OV L 141, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "īstenošanas regula").

21. Tā kā norēķins netika iesniegts, *Hauptzollamt* visām ievestajām precēm, attiecībā uz kurām procedūras pabeigšanas termiņš noslēdzās 2007. gada 31. martā, piemēroja ievedmuitas nodokli atbilstoši to kopējai summai, proti, EUR 1 403 188,49 apmērā.

22. 2007. gada 10. jūlijā *Döhler Neuenkirchen* beidzot iesniedza norēķinu, kurā norādītā ievedmuitas nodokļa summa bija mazāka, proti, EUR 217 338,39, tādēļ ka paredzētajā termiņā līdz 2007. gada 31. martam ievesto neeksportēto preču daudzums bija daudz mazāks.

23. *Döhler Neuenkirchen* atšķirību starp *Hauptzollamt* noteikto ievedmuitas nodokļa summu un to summu, kas izrietēja no tās norēķina, apstrīdēja *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesā].

24. *Finanzgericht Hamburg* noraidīja šo prasību, norādot, ka, neievērojot termiņu, kas noteikts norēķina iesniegšanai, *Döhler Neuenkirchen* neizpildīja savus pienākumus, kas saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu radīja muitas parādu. Šī tiesa arī uzskatīja, ka norēķina novēlotu iesniegšanu nevar uzskatīt par pārkāpumu, kas faktiski nav ietekmējis muitas procedūras pareizu norisi īstenošanas regulas 859. panta 9. punkta izpratnē [6].

25. Attiecībā uz to *Finanzgericht Hamburg* norādīja, pirmkārt, ka norēķina iesniegšanas termiņu nebūtu iespējams pagarināt, ja pieprasījums tiktu iesniegts laikus, jo nebija īpašu apstākļu, kas attaisnotu šādu pagarinājumu īstenošanas regulas 521. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, un, otrkārt, *Döhler Neuenkirchen* bija vainojama acīmredzamā nolaidībā, jo kā pieredzējis uzņēmums procedūras "ievešana pārstrādei" izmantošanā tā zināja, ka tai ir pienākums noteiktā termiņā iesniegt norēķinu, un turklāt tai par šo pienākumu atgādināja *Hauptzollamt*.

26. Savā *Bundesfinanzhof* iesniegtajā "Revision" [kasācijas] sūdzībā *Döhler Neuenkirchen* norādīja, ka muitas procedūra noslēdzās 2007. gada 31. martā un ka nekāda pienākumu neizpilde, kas notika pēc šā datuma, piemēram, norēķina iesniegšana pēc noteiktā datuma, vairs nevarētu ietekmēt procedūru un, vēl jo vairāk, radīt muitas parādu vēlākā posmā.

27. *Bundesfinanzhof*, izanalizējusi *Döhler Neuenkirchen* apgalvojumu, saskaņā ar kuru pārkāpums, kas izdarīts pēc attiecīgās muitas procedūras pabeigšanas, nevar radīt muitas parādu, uzsver, ka, ja tiktu pieļauta šāda pieeja, būtu jāatzīst, ka Eiropas Komisija ar īstenošanas regulas 859. panta 9. punktu ir radījusi muitas parāda rašanās izņēmuma gadījumu, kam nav lietderīgas iedarbības. Attiecībā uz *Hauptzollamt* aizstāvēto apgalvojumu, saskaņā ar kuru no īstenošanas regulas 521. panta 1. punkta pirmās daļas pirmā ievilkuma izrietot, ka procedūra "ievešana pārstrādei" ir "pabeigta" nevis, kā ir noteikts Muitas kodeksa 89. panta 1. punktā, tad, kad ievestās preces ir nodotas jaunā apstiprinātā preču muitošanas vai izmantošanas režīmā, bet gan tikai tad, kad ir iesniegts norēķins, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai Komisija ar šo noteikumu nav pārsniegusi savas pilnvaras pieņemt Muitas kodeksa īstenošanas nosacījumus, un uzsver, ka pastāv divkārša muitas parāda rašanās risks gadījumā, ja pastāv preču deficīts.

28. Ņemot vērā, ka, lai atrisinātu lietu, ir jāinterpretē Kopienu tiesības, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [Muitas kodeksa] 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tas attiecas arī uz tādu pienākumu neizpildi, kuri ir jāpilda tikai pēc attiecīgās piemērojamās muitas procedūras pabeigšanas, kā gadījumā, kad procedūras "ievešana pārstrādei" neuzlikšanas sistēmas ietvaros ievestas preces, kas ir tikušas daļēji reeksportētas, iekļaujoties termiņā, pienākuma 30 dienu laikā pēc procedūras pabeigšanas iesniegt norēķinu uzraudzības muitas iestādē neizpildes dēļ rodas muitas parāds par visām ievestajām precēm, par kurām bija jāiesniedz norēķins, ja vien nav iestājušies apstākļi, kas paredzēti [īstenošanas regulas] 859. panta 9. punktā?"

6 — Minētajā 9. punktā ir noteikts, ka procedūru "ievešana pārstrādei" un "pārstrāde muitas kontrolē" ietvaros termiņu, kas atvēlēts norēķina iesniegšanai, var pārsniegt ar noteikumu, ka šis termiņš būtu pagarināts, ja pagarinājums būtu pieprasīts laikus.

29. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Döhler Neuenkirchen*, *Hauptzollamt*, Čehijas valdība un Komisija.

30. Tiesa lietu nodeva septītajai palātai, kuras tiesas sēde notika 2011. gada 13. aprīlī. Tomēr 2011. gada 22. septembrī septītā palāta, piemērojot Tiesas Reglamenta 44. panta 4. punktu, nolēma lietu atdot atpakaļ Tiesai, lai to varētu nodot iztiesāšanas sastāvam, kurā ir vairāk tiesnešu. Tiesa nolēma lietu C-262/10 nodot trešajai palātai un lemt par to pēc ģenerāladvokāta secinājumu uzklausīšanas.

31. Tādēļ Tiesas trešā palāta ar 2011. gada 25. oktobra rīkojumu izdeva rīkojumu par mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu un lietas dalībniekus atkal sasauca uz tiesas sēdi. 2011. gada 1. decembrī notikušajā otrajā tiesas sēdē, kas bija kopīga ar lietu C-28/11, piedalījās *Döhler Neuenkirchen*, Itālijas valdība un Komisija.

IV – Analīze

A – *Ievaddaļa*

32. Šajā gadījumā Tiesa tika aicināta sniegt savu vērtējumu jautājumā, kādi faktori var radīt muitas parādu un, precīzāk, kādā mērā procedūras "ievešana pārstrādei" ietvaros paredzēto nosacījumu neievērošana var radīt muitas parādu.

33. Pamatlietā nav runa par pilnīgu noteikumu neievērošanu un, vēl jo mazāk, par atteikšanos sadarboties ar muitas dienestiem. Faktiski procedūra "ievešana pārstrādei", uz kuru attiecas pamatlieta, norisinājās pareizi, izņemot to, ka netika ievērots datums, kad jānosūta norēķins.

34. Lai analizētu situāciju, es ierosinu rīkoties šādi. Vispirms es atgādināšu normatīvo kontekstu, kurā ietilpst Muitas kodeksa 204. pants saistībā ar muitas parāda rašanos, kā arī jautājums par muitas parādu pārklāšanos. Pēc tam es analizēšu Muitas kodeksa 204. pantā noteiktos "pienākumus" neuzlikšanas režīmā, piemēram, procedūras "ievešana pārstrādei" ietvaros. Visbeidzot, es noskaidrošu jautājumu, vai muitas parādu var uzskatīt par sankciju, proti, par nesamērīgu sankciju, kā to apgalvo *Döhler Neuenkirchen*, kā arī saikni ar Modernizēto muitas kodeksu.

B – *Muitas parāda rašanās*

35. "Parastā" situācijā, kāda ir paredzēta Muitas kodeksa 201. pantā, ievedmuitas parāds rodas attiecīgās muitas deklarācijas pieņemšanas brīdī un attiecīgās preces laižot brīvā apgrozībā. Parādu rada tas, ka attiecīgā prece likumīgi tiek laista brīvā apgrozībā, tātad likumīgi tiek mainīts tās statuss[7].

36. Savukārt attiecībā uz Muitas kodeksa turpmākajiem pantiem ģenerāladvokāte *J. Kokott* pamatoti ir norādījusi, ka "ievedmuitas parāda rašanās saskaņā ar Muitas kodeksa 202.–205. pantu ir atkarīga no noteiktiem Muitas kodeksa pārkāpumiem. Faktiski šo pantu 2. un 3. punktā ir paredzēti dažādi apstākļi, kādos rodas muitas parāds, un dažādi parādnieki"[8].

37. Tātad saskaņā ar Muitas kodeksa 202. pantu muitas parāds rodas gadījumā, ja Kopienas muitas teritorijā nelikumīgi tiek ievesta prece, kurai ir piemērojams ievedmuitas nodoklis. Turklāt saskaņā ar minētā kodeksa 203. pantu muitas parāds rodas, kad preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības. Visbeidzot, saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu muitas parāds rodas, "neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana, vai tās muitas procedūras izmantošanu, kurā tās nodotas".

7 — Šajā ziņā skat. 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā C-66/99 *D. Wandel* (*Recueil*, I-873. lpp., 41. un 42. punkts).

8 — Skat. ģenerāladvokātes *J. Kokott* secinājumus lietā C-195/03 *Papismedov* u.c., kurā spriedums pieņemts 2005. gada 3. martā (Krājums, I-1667. lpp., 23. punkts).

38. Tātad katram pantam ir sava piemērošanas joma, un tās nepārklājas. Spriedumā lietā *Hamann International* [9] Tiesa skaidri uzsvēra, ka Muitas kodeksa 203. un 204. pantam ir atšķirīgas piemērošanas jomas, norādot, ka "faktiski, ja pirmais attiecas uz rīcību, kuras dēļ preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības, otrais attiecas uz pienākumu neizpildi un nosacījumu, kas saistīti ar dažādām muitas procedūrām, neievērošanu, kas nekādi nav ietekmējis muitas uzraudzību".

39. Lai arī nav apstrīdams, ka tādā situācijā, kā pamatlietā aplūkojamā, ir piemērojami Muitas kodeksa noteikumi, tomēr īstenošanas regulas 859. pants, skatīts kopsakarā ar tās 860. pantu, izveido režīmu, kas, balstoties uz judikatūru, pilnībā regulē 10 pārkāpumus Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē gadījumos, kad "nav bijis faktiskas iedarbības uz pagaidu uzglabāšanas vai attiecīgās muitas procedūras pareizu funkcionēšanu" [10].

40. Iesniedzējtiesa uzskata, ka, nepārprotami, apstākļi pamatlietā neatklāj nevienu no tiem 10 pārkāpumiem, kas nosaukti īstenošanas regulas 859. pantā [11].

41. Preču ievešanai, piemērojot ekonomiski izdevīgo muitas procedūru, kas pieļauj muitas nodokļu neuzlikšanu, ir izņēmuma raksturs, tādēļ tā ir pakļauta nosacījumiem. Kā es to norādīju, principā saskaņā ar Muitas kodeksa 201. pantu muitas parāds rodas brīdī, kad prece tiek ievesta Kopienā un kad ir iesniegta un pieņemta muitas deklarācija. Tas nozīmē, ka saskaņā ar šādu pieņēmumu turpmāks reeksports neietekmē iepriekšēja muitas parāda rašanos attiecībā uz ievestajām precēm. Tomēr neuzlikšanas sistēmas gadījumā muitas parāds nerodas, ja prece paliek muitas uzraudzībā, ievērojot visus piemērojamās procedūras nosacījumus līdz tās pabeigšanai.

42. Tomēr, ja daļa preču tiek laistas brīvā apgrozībā atbilstoši procedūras "ievešana pārstrādei" atļaujai un saskaņā ar Muitas kodeksā paredzētajiem nosacījumiem, rodas muitas parāds par šo daļu, piemērojot minētā kodeksa 201. pantā noteikto principu.

C – *Muitas parāds: vairāki parādi, laika aspekts un nodokļu dubulta uzlikšana*

43. Pamatlietā nevar izslēgt to, ka dažādos laikos ir radušies vairāki muitas parādi, tādēļ var rasties jautājums par nodokļu dubultu uzlikšanu.

44. Uzreiz ir jāatgādina, ka muitas savienības koncepcija ir pret nodokļu dubultu uzlikšanu precēm, ja tās tiek ievestas Kopienas muitas teritorijā [12]. Eiropas Savienības tiesības tātad principā aizliedz, ka uz vienu un to pašu preci varētu attiekties dubults muitas parāds [13].

45. Tādēļ ir jāizšķir trīs jēdzieni, proti, "prece", "gadījums" un "iekasējamības gadījums". Vienai un tai pašai "precei" nevar piemērot vairākkārtēju aplikšanu ar nodokļiem. "Gadījumu", ar ko saprotams katrs atsevišķs fakts [14], nevar piesaistīt vairāk kā vienam noteikumam, kas paredz muitas parāda rašanos. Kopējais muitas parāds, kas tādējādi attiektos uz visām precēm, var izrietēt no dažādiem "iekasējamības gadījumiem", kuri var konkurēt [15].

9 — 2004. gada 12. februāra spriedums lietā C-337/01 (*Recueil*, I-1791. lpp., 28. punkts).

10 — Skat 1999. gada 11. novembra spriedumu lietā C-48/98 *Söhl & Söhlke* (*Recueil*, I-7877. lpp., 43. punkts).

11 — Ārkārtēja izņēmuma gadījumā varētu būt, ka Muitas kodeksa 204. pants vispār nav piemērojams, kā tas bija lietā C-234/09 *DSV Road*, kurā spriedums pasludināts 2010. gada 15. jūlijā (Krājums, I-7333. lpp., 32. un 37. punkts). Tomēr šajā gadījumā tas tā nav.

12 — Šajā ziņā skat. 1988. gada 20. septembra spriedumu lietā 252/87 *Kiwall* (*Recueil*, 4753. lpp., 11. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. Muitas kodeksa 208. panta 1. punktu.

14 — Tāpat kā ģenerāladvokāte *J. Kokott*, es uzskatu, ka šāds "gadījums" nav uzskatāms par vispārēju atsauci, kas attiektos uz visām ievešanas darbībām. Skat. ģenerāladvokātes *J. Kokott* iepriekš minētos secinājumus lietā *Papismedov* u.c., 91. punkts.

15 — Muitas kodeksa 201.–205. pantā ir paredzēti "iekasējamības gadījumi", kas rada ievedmuitas parādu. Skat. 2003. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-91/02 *Hannl-Hofstetter* (*Recueil*, I-12077. lpp., 3. punkts).

46. Gadījumā, ja ir vairāki iekasējamības gadījumi, ir jānosaka tas iekasējamības gadījums, kurš aizsāka muitas parāda rašanos. Tas var būt pirmais iekasējamības gadījums vai vissmagākais iekasējamības gadījums. Raugoties hronoloģiskā secībā, manuprāt, noteicošais kritērijs ir tas, kurš ir pamatā, piemēram, Muitas kodeksa 215. pantam: tas ir pirmais iekasējamības gadījums, kas rada muitas parādu [16]. Šajā jautājumā es piekrītu Čehijas valdības analīzei un atkāpjos no "smagākā iekasējamības gadījuma" kritērija, kuru ierosināja Komisija, kas atsaucas uz ģenerāladvokātes *J. Kokott* secinājumiem [17].

47. No šās lietas materiāliem izriet, ka šajā gadījumā *Döhler Neuenkirchen* reeksportēja lielāko daļu kompensācijas produktu, savukārt daļa preču tika laista brīvā apgrozībā. Parastā gadījumā būtu jāatzīst, kā to pamatoti norāda *Döhler Neuenkirchen*, ka uz preču daļu, kas laista brīvā apgrozībā, attiecas Muitas kodeksa 201. pants, savukārt uz tām precēm, kuras tika reeksportētas, neattiecas nekāda veida aplikšana ar muitas nodokļiem. Taču šajā gadījumā, lai gan procedūra "ievešana pārstrādei" tika pabeigta pareizi, norēķins netika iesniegts noteiktajā termiņā. Tādēļ *Hauptzollamt* saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu ievedmuitas nodokli uzlika visām precēm.

D – *Nosacījumi, kuru neievērošanas dēļ ir jāpiemēro Muitas kodeksa 204. pants*

48. Ir jānoskaidro, kādi ir nosacījumi, kuru neievērošanas dēļ ir jāpiemēro Muitas kodeksa 204. pants. Es uzskatu, ka runa ir par visu to nosacījumu neievērošanu, kuri noteikti minētajā pantā un kurus paredz attiecīgā procedūra, izņemot gadījumus, kas paredzēti īstenošanas regulas 859. pantā. Starp citu, piebildīšu, ka, manuprāt, Eiropas Savienības muitas tiesībās šajā ziņā nav nošķirti, kā to ierosina daži Vācijas doktrīnas autori, pamata pienākumi un procesuāla rakstura pienākumi.

49. Kā Tiesa to norādīja, īstenošanas regulas 859. pantā ir noteikts režīms, kurā izsmeļoši paredzēti tādi pārkāpumi Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, kuriem "nav bijis faktiskas iedarbības uz pagaidu uzglabāšanas vai attiecīgās muitas procedūras pareizu funkcionēšanu" [18]. Visi gadījumi, kas neizriet no šā izņēmuma, attiecīgi ietilpst minēta kodeksa 204. panta īstenošanas jomā.

50. Es uzskatu, ka nav nekādu šaubu par to, ka norēķina neiesniegšana noteiktajā termiņā prasa piemērot Muitas kodeksa 204. pantu. Faktiski tieši procedūras "ievešana pārstrādei" pabeigšana, pamatojoties uz attiecīgo norēķinu, ir tā, kas nosaka ievesto preču galīgo mērķi, atkāpjoties no vispārējās procedūras. Iesniedzot norēķinu, importētājs deklarē muitas dienestiem to preču mērķi, kas ievestas ar nosacījumiem. Tātad norēķins ir galvenais dokuments, par ko liecina arī sīkie apraksti, kuriem tajā ir jābūt iekļautiem saskaņā ar īstenošanas regulas 521. panta 2. punktu [19].

51. Tiesai jau ir bijusi iespēja norādīt, ka "ievešanas pārstrādei režīms [procedūra "ievešana pārstrādei"], kas ietver muitas nodokļa atlikšanu, ir izņēmuma pasākums, kas ir paredzēts, lai veicinātu noteikta veida ekonomisku darbību veikšanu. Tā kā šī procedūra ietver acīmredzamu risku saistībā ar pareizu muitas tiesību aktu piemērošanu un nodokļu iekasēšanu, tās izmantotājiem ir strikti jāievēro no tās izrietošie pienākumi. Tāpat no šo pienākumu neizpildes izrietošās sekas ir jāinterpretē stingri" [20].

16 — Par "laika prioritātes" principu Eiropas Savienības muitas tiesībās skat., piemēram, 2008. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-230/06 *Militzer & Münch* (Krājums, I-1895. lpp., 28. punkts): "Gadījumā, kad dažādu dalībvalstu teritorijās ir izdarīti vairāki nodarījumi vai pārkāpumi, dalībvalsts, kuras kompetencē ir muitas nodokļu piedziņa, ir tā, kuras teritorijā tika izdarīts pirmais nodarījums vai pārkāpums [..]".

17 — Pamatojot savu priekšlikumu, Komisija atsaucas uz iepriekš minētajiem ģenerāladvokātes *J. Kokott* secinājumiem lietā *Papismedov* u.c., 95. punkts, zemsvītras piezīme 44. lappusē.

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Söhl & Söhlke* (43. punkts).

19 — Attiecībā uz to es piebildīšu, ka nav īpaši svarīgi zināt, kādu informāciju ir pieprasījuši muitas dienesti. Praktiskie nosacījumi, protams, var atšķirties, tomēr tas neietekmē pienākumu iesniegt norēķinu.

20 — Skat. 2010. gada 14. janvāra spriedumu lietā C-430/08 *Terex Equipment* u.c. (Krājums, I-321. lpp., 42. punkts).

52. Visbeidzot man ir jāatgādina, ka, tā kā dubultā aplikšana ar nodokļiem nav iespējama, muitas parāds, kas radies, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, neiekļauj preces, par kurām muitas parāds būtu varējis rasties, pamatojoties uz minētā kodeksa 201. pantu, tad, kad tās tika laistas brīvā apgrozībā. Par pārējām precēm – pat tad, ja tās pēc pārstrādes tiktu reeksportētas, muitas parāds rodas, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

E – *Muitas parāda rašanās nav sankcija*

53. *Döhler Neuenkirchen* apgalvo, ka muitas nodokļa uzlikšanai šajā gadījumā esot sankcijas raksturs.

54. Es šim apgalvojumam nepiekrītu turpmāk minēto iemeslu dēļ.

55. Tiesa ir noteikusi principu, saskaņā ar kuru dalībvalstu kompetencē ir īstenot atbilstošus pasākumus, lai nodrošinātu Kopienas muitas tiesību aktu ievērošanu. Šajā gadījumā īstenojamajos pasākumos ir jāievēro samērīguma princips [21].

56. Sankciju būtība var būt administratīva (ieskaitot nodokļus) vai sodoša. Princips *non bis in idem*, kas ietverts 1950. gada 4. novembrī Romā parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 7. protokola 4. panta 1. punktā, ierobežo kumulatīvu šo divu sankciju veidu piemērošanu vienam un tam pašam pārkāpumam [22].

57. Tomēr man šķiet, ka judikatūra apstiprina, ka tam, ka rodas muitas parāds, nav sankcijas rakstura [23]. Faktiski, saskaņā ar tiesas pausto viedokli, tad, kad muitas parāds ir radies, tā esamību neietekmē vēlākas noteikumu, kas attiecas uz iekasējamības gadījumiem, izmaiņas arī tad, ja ieinteresētā persona ir iesniegusi prasību par minētā parāda uzlikšanu. Loģiski spriežot, ja runa būtu par sankciju, šādu interpretāciju nevarētu saglabāt [24]. Tas nozīmē, ka te nav runa par sankciju un šajā gadījumā princips *non bis in idem* nav piemērojams.

58. Procedūra "ievešana pārstrādei" ar nodokļa atlikšanu nozīmē nosacītu priekšrocību piešķiršanu. Likumā noteiktā muitas nodokļa uzlikšana ir atlikta uz pārstrādes procesa norises laiku, ar noteikumu, ka process tiks likumīgi pabeigts. Ja, un vienīgi tad, ja process tiek pareizi un pienācīgi pabeigts, nekāds muitas nodoklis nav jāmaksā.

59. Savukārt, ja nosacījumi nav ievēroti, šo nosacīto priekšrocību nevar piešķirt. Tātad šādā gadījumā pienākums samaksāt muitas nodokļus nav sankcija, bet vienkārši sekas konstatācijai, ka nosacījumi, kas vajadzīgi, lai iegūtu no procedūras "ievešana pārstrādei" izrietošo priekšrocību, nav ievēroti, tādēļ nodokļu atlaide nav piemērojama un attiecīgi ir pamatota muitas nodokļa uzlikšana [25].

21 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Hannl-Hofstetter* (19. un 20. punkts).

22 — Skat. it īpaši ECT 2009. gada 10. februāra spriedumu lietā Nr. 14939/03 *Zolotoukhine* pret Krieviju un 2009. gada 16. jūnija spriedumu lietā Nr. 13079/03 *Ruotsalainen* pret Somiju. Skat. arī Tiesas 2002. gada 15. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, no C-250/99 P līdz C-252/99 P un C-254/99 P *Limburgse Vinyl Maatschappij* u.c./Komisija (*Recueil*, I-8375. lpp., 59. punkts) un 2004. gada 7. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P un C-219/00 P *Aalborg Portland* u.c./Komisija (*Recueil*, I-123. lpp., 338. punkts), kā arī lietu C-617/10 *Åkerberg Fransson*, kas šobrīd tiek izskatīta Tiesā.

23 — Skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Hamann International* 33. punktu: "Jāpiebilst, pirmkārt, ka tas apstāklis, ka īstenošanas regulas 512. pantā ar grozījumiem, kas veikti saskaņā ar Regulu Nr. 993/2001, vairs nav paredzēts pienākums tādām precēm, kādas ir aplūkotas pamatlietā, piemērot ārējā tranzīta procedūru, pārvedot tās uz izvešanas muitas iestādi, nav tāds, kas apstrīd šo pamatu, jo šis noteikums, kurš nav piemērojams ar atpakaļejošu datumu, stājās spēkā pēc tam, kad risinājās pamata tiesvedībā aplūkotie notikumi". Faktiski, ja šis noteikums būtu sankcija, labvēlīgākie noteikumi būtu jāpiemēro uzreiz pēc to stāšanās spēkā (saskaņā ar principu *lex mitius*).

24 — Skat., *mutatis mutandis*, Tiesas 2005. gada 3. maija spriedumu apvienotajās lietās C-387/02, C-391/02 un C-403/02 *Berlusconi* u.c. (Krājums, I-3565. lpp., 67.–69. punkts) un 2008. gada 11. marta spriedumu lietā C-420/06 *Jager* (Krājums, I-1315. lpp., 59. punkts). No šiem spriedumiem izriet, ka atpakaļejošas vieglākā soda piemērošanas princips ir daļa no dalībvalstīm kopīgām konstitucionālām tradīcijām.

25 — Šajā ziņā skat. 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569. lpp., 56. punkts) un 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-158/08 *Pometon* (Krājums, I-4695. lpp., 28. punkts).

F – *Muitas parāda rašanās objektīvais raksturs*

60. Saskaņā ar Muitas kodeksu un ar to saistīto judikatūru muitas parāda rašanās notiek saistībā ar objektīviem apstākļiem, kas veido noteiktu iekasējamības gadījumu, un tas notiek neatkarīgi no tā, vai šās sistēmas pamatā esošais nodokļu mērķis ir vai nav sasniegts. Man šķiet, ka Muitas kodeksa nolūkā muitas parāds neatbilst muitas parāda ar "ekonomisku ietekmi" jēdzienam, saskaņā ar kuru muitas parāds rodas vienīgi attiecībā uz precēm, kuras ir laistas brīvā apgrozībā. No tā izriet, ka muitas nodokļus var iekasēt arī par precēm, kuras faktiski ir atstājušas Eiropas Savienības teritoriju [26].

61. Tiesas sēdes laikā Komisija atgādināja, ka šī situācija ir attīstījusies saskaņā ar Modernizēto muitas kodeksu. Saskaņā ar minēto kodeksu muitas parāds tiks dzēsts, kad preces būs faktiski eksportētas no Savienības muitas teritorijas, atbilstoši muitas darījumu ekonomiskās ietekmes analīzei [27].

62. Tomēr šajā gadījumā nav pamata priekšlaikus piemērot Modernizētā muitas kodeksa noteikumus.

V – Secinājumi

63. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, ar grozījumiem, kas veikti saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005, 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka tajā ir paredzēta visa veida pienākumu, kas saistīti ar piemērojamo muitas procedūru, neizpilde, ieskaitot tos pienākumus, kas jāizpilda pēc minētās procedūras pabeigšanas.

Tātad gadījumā, ja ievestās preces tiek daļēji reeksportētas termiņā, kas noteikts saskaņā ar procedūru "ievešana pārstrādei" neuzlikšanas sistēmas ietvaros, pienākuma neievērošana 30 dienu laikā pēc pabeigšanas termiņa beigām uzraudzības iestādē iesniegt norēķinu rada muitas parādu saskaņā ar minēto pantu par visu ievesto preču daudzumu, attiecībā uz kurām bija jābeidz procedūra, ieskaitot arī reeksportētās preces, ciktāl nav izpildīti nosacījumi, kas paredzēti 859. panta 9. punktā Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulā (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, ar grozījumiem, kas veikti saskaņā ar Komisijas 2001. gada 4. maija Regulu (EK) Nr. 993/2001.

Savukārt minētās Regulas Nr. 2913/92 204. panta piemērošana šajā gadījumā neizraisa otra muitas parāda rašanos par precēm, par kurām muitas parāds jau ir radies sakarā ar iepriekš notikušu iekasējamības gadījumu, piemēram, to laišanu brīvā apgrozībā.

26 — Lai gan muitas nodokļu mērķis cita starpā ir aizsargāt vietējo ražošanu no ārējās konkurences (vācu valodā "Wirtschaftszollgedanke"), normu piemērošana šajā ziņā joprojām ir mehāniska un formāla, kas var radīt apstākļus, kad muitas nodokļi tiek uzlikti, lai gan nekāda aizsardzība nav vajadzīga, ja attiecīgās preces netiek laistas brīvā tirdzniecībā. Skat. Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kopenhāgena, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, 148. lpp., kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-222/01 *British American Tobacco* (*Recueil*, I-4683. lpp., 55. punkts).

27 — Par muitas parāda dzēšanu saskaņā ar Modernizēto muitas kodeksu skat. tā 86. panta 1. punkta k) apakšpunktu.