Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2012 m. kovo 8 d.[1]

Byla C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
prieš
Hauptzollamt Oldenburg

(Bundesfinanzhof (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendrijos muitinės kodeksas — Laikinojo įvežimo perdirbti procedūra — Sąlyginio neapmokestinimo sistema — Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 — 204 straipsnis — Importo skolos muitinei atsiradimas dėl prievolės neįvykdymo — Formalumų užbaigimo dokumento nepateikimas per nustatytą terminą“

I – Įžanga

1. Pagal Bendrijos muitinės kodeksę[2] nustatytą laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą Bendrijos gamintojai gali Europos bendrijos teritorijoje perdirbti ne Bendrijos prekes, skirtas reeksportuoti iš Bendrijos muitų teritorijos, suteikus kompensacinių produktų pavidalą, t. y. neapmokestinant šių prekių importo muitais.

2. Kad būtų galima naudotis ekonominio poveikio turinčia sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra, reikalingas leidimas, kurio išdavimo sąlygos nustatytos Muitinės kodekse[3]. Konkrečiai kalbant, muitinė nustato terminą (toliau – formalumų užbaigimo terminas), per kurį perdirbti produktai (toliau – kompensaciniai produktai) turi būti reeksportuoti arba jiems turi būti įforminti kiti muitinės sankcionuoti veiksmai. Naujų muitinės sankcionuotų veiksmų įforminimas reiškia laikinojo įvežimo perdirbti procedūros pabaigą[4].

3. Per 30 dienų nuo formalumų užbaigimo termino pabaigos muitinei turi būti pateikta tam tikra informacija apie laikinojo įvežimo perdirbti procedūros eigą (toliau – formalumų užbaigimo dokumentas).

4. Pagrindinėje byloje *Döhler Neuenkirchen GmbH* (toliau – *Döhler Neuenkirchen*) pasinaudojo laikinojo įvežimo perdirbti procedūra importuodama ne Bendrijos prekes.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeistas 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, p. 13, toliau – Muitinės kodeksas). Muitinės kodeksas buvo panaikintas 2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 450/2008, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą (Modernizuotas muitinės kodeksas) (OL L 145, p. 1, toliau – Modernizuotas muitinės kodeksas), kurio tam tikros nuostatos įsigaliojo nuo 2008 m. birželio 24 d. Atsižvelgiant į ginčo pagrindinėje byloje aplinkybių datą, šiam ginčui taikomos Muitinės kodekse išdėstytos taisyklės. Vėliau grįšiu prie klausimo, ar šioje išvadoje siūlomas sprendimas taip pat galiotų ir pagal Modernizuotą muitinės kodeksą.

3 — Žr. Muitinės kodekso 84 straipsnio 1 dalį bei 85 ir 87 straipsnius.

4 — Žr. Muitinės kodekso 89 straipsnio 1 dalį.

5. Pasibaigus formalumų užbaigimo terminui, kompensaciniai produktai buvo arba reeksportuoti, arba jiems buvo įforminti nauji leidžiami muitinės sankcionuoti veiksmai, t. y. laikantis tų reikalavimų jie buvo išleisti į laisvą apyvartą. Tačiau *Döhler Neuenkirchen* nesilaikė prievolės per 30 dienų nuo formalumų užbaigimo termino pabaigos pateikti formalumų užbaigimo dokumento.

6. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) klausia, ar toks prievolės neįvykdymas lemia skolos muitinei atsiradimą pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, ypač kai didžioji dalis prekių buvo reeksportuota.

7. Kaip ir šiuo metu Teisingumo Teisme nagrinėjama byla *Eurogate Distribution* (C-28/11), kurioje išvadą taip pat pateiksiu tą pačią dieną ir kuri susijusi su prievolės neįvykdymu taikant muitinio sandėliavimo procedūrą, ši byla suteiks Teisingumo Teismui galimybę patikslinti skolos muitinei atsiradimo sąlygas pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį. Nors abiejose bylose faktinės aplinkybės ir prievolės neįvykdymas, dėl kurio gali atsirasti skola muitinei pagal tą straipsnį, yra skirtingi, reikia konstatuoti, kad šios bylos susijusios su tos pačios teisės nuostatos aiškinimu ir kad abiem atvejais jos susijusios su sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūromis, t. y. su laikinojo įvežimo perdirbti procedūra byloje C-262/10 ir muitinio sandėliavimo procedūra byloje C-28/11.

II – Teisinis pagrindas

A – *Muitinės kodeksas*

8. Muitinės kodekso 4 straipsnyje nustatyta, kad šiame kodekse vartojama sąvoka „importo skola muitinei“ reiškia asmens prievolę sumokėti importo muitus, taikomus prekėms, apibrėžtoms remiantis galiojančiomis Bendrijos nuostatomis. Muitinės sankcionuoti veiksmai su prekėmis reiškia, be kita ko, muitinės procedūros įforminimą prekėms arba prekių reeksportą iš Bendrijos muitų teritorijos. Muitinės procedūra savo ruožtu reiškia, be kita ko, išleidimą į laisvą apyvartą arba laikinąjį įvežimą perdirbti.

9. Dėl laikinojo įvežimo perdirbti Muitinės kodekso 114 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 115 straipsnio, įforminus laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą Bendrijos muitų teritorijoje atliekant vieną arba daugiau perdirbimo operacijų galima naudoti šias prekes:

a) ne Bendrijos prekes, skirtas reeksportuoti iš Bendrijos muitų teritorijos, suteikus joms kompensacinių produktų pavidalą, neapmokestinant šių prekių importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemonių;

<…>

2. Toliau pateiktos formuluotės apibrėžiamos taip:

a) sąlyginio neapmokestinimo sistema: neapmokestinamo laikinojo įvežimo perdirbti procedūros, nustatytos 1 dalies a punkte;

<…>

c) perdirbimo operacijos:

— prekių apdorojimas, įskaitant jų surinkimą, montažą arba priderinimą prie kitų prekių,

— prekių perdirbimas,

<…>“

10. Muitinės kodekso 118 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Muitinė nustato laikotarpį, per kurį kompensaciniai produktai privalo būti eksportuoti arba reeksportuoti arba per kurį jiems turi būti įforminti kiti muitinės sankcionuoti veiksmai. <…>

2. Nurodytas laikotarpis skaičiuojamas nuo laikinojo įvežimo perdirbti procedūros įforminimo ne Bendrijos prekėms dienos. Muitinė, gavusi tinkamai pagrįstą leidimo turėtojo prašymą, gali šį laikotarpį pratęsti.

Kad būtų paprasčiau, gali būti nuspręsta, kad atitinkamą kalendorinį mėnesį arba ketvirtį prasidėjęs laikotarpis baigiasi paskutinę kito kalendorinio mėnesio arba ketvirčio dieną.“

11. Muitinės kodekso VII antraštinės dalies „Skola muitinei“ 2 skyriuje išdėstytos nuostatos, susijusios su skolos muitinei atsiradimu.

12. Muitinės kodekso 201 straipsnyje pagrindinis principas išdėstytas taip:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

a) išleidžiant į laisvą apyvartą importo muitais apmokestinamas prekes arba

<…>

2. Skola muitinei atsiranda tuo metu, kai priimama atitinkama muitinės deklaracija.

<…>“

13. Muitinės kodekso 204 straipsnyje taip nustatyta likutinė kategorija:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

a) neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba

<…>

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekėms įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muito normą dėl prekių galutinio vartojimo.

<…>“

B – *Įgyvendinimo reglamentas*

14. Muitinės kodeksą papildo Įgyvendinimo reglamentas (EEB) Nr. 2454/93[5].

5 — 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas, išdėstantis Reglamento Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeistas 2001 m. gegužės 4 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 993/2001 (OL L 141, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 11 t., p. 286; toliau – Įgyvendinimo reglamentas).

15. Įgyvendinimo reglamento 496 straipsnio m punkte nustatyta, kad „formalumų užbaigimo laikas“ – „tai laikas, iki kurio prekėms arba produktams turi būti paskirtas naujas leistas muitinės patvirtintas režimas ar naudojimas [įforminti nauji muitinės sankcionuoti veiksmai] <…>“.

16. Įgyvendinimo reglamento 521 straipsnyje kalbama būtent apie muitinės formalumų užbaigimo dokumentą ir jame nustatyta:

„1. Ne vėliau, kaip pasibaigus formalumų užbaigimo laikui, nepriklausomai nuo to, ar pagal Kodekso 118 straipsnio 2 dalies antrąją pastraipą naudojamas apibendrinimas:

— laikinojo įvežimo perdirbti (sąlyginio neapmokestinimo sistema) <…> atveju formalumų užbaigimo dokumentas prižiūrinčiai įstaigai pateikiamas per 30 dienų,

<…>

Susidarius ypatingoms aplinkybėms, muitinės gali pratęsti laikotarpį, net jam pasibaigus.

2. Jeigu prižiūrinti įstaiga nenurodo kitaip, dokumente arba reikalavime nurodomi šie duomenys:

<…>

3. Prižiūrinti muitinė gali sudaryti formalumų užbaigimo dokumentą.“

17. Įgyvendinimo reglamento 546 straipsnyje nustatyta:

„Leidime nurodoma, ar kompensaciniai produktai arba nepakeisto pavidalo prekės gali būti išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, nepažeidžiant draudimo ar ribojimo priemonių. Šiuo atveju jie laikomi išleistais į laisvą apyvartą, jeigu, pasibaigus formalumų užbaigimo laikotarpiui, jiems nebuvo įformintas muitinės sankcionuotas veiksmas arba naudojimas.

Atsižvelgiant į [Muitinės] kodekso 218 straipsnio 1 dalies pirmąją pastraipą, deklaracija išleidimui į laisvą apyvartą laikoma pateikta, priimta ir išleidimas suteiktas muitinės formalumų užbaigimo dokumento pateikimo metu.

<…>“.

18. Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje išvardyti atvejai, kuriais dėl Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalyje nustatytos prievolės neįvykdymo neatsiranda skolos muitinei, nes neįvykdymas neturėjo realios įtakos aptariamos procedūros veikimui.

III – Ginčas pagrindinėje byloje, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

19. 2006 m. pirmąjį ketvirtį *Döhler Neuenkirchen* importavo vaisių sulčių koncentratus, kuriuos perdirbo pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą, kaip nurodyta jai išduotame leidime. Remiantis tuo leidimu, laikinojo įvežimo perdirbti procedūros užbaigimo terminas suėjo kitų metų ketvirtąjį ketvirtį, t. y. 2007 m. kovo 31 d.

20. Pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą formalumų užbaigimo dokumentas turi būti pateiktas per 30 dienų nuo formalumų užbaigimo termino pabaigos. Šiuo atveju formalumų užbaigimo dokumentas turėjo būti pateiktas ne vėliau kaip 2007 m. balandžio 30 d., tačiau *Döhler Neuenkirchen* to nepadarė, nepaisydama *Hauptzollamt Oldenburg* (toliau – *Hauptzollamt*), kuri šį dokumentą reikalavo pateikti iki 2007 m. birželio 20 d., įspėjimo.

21. Kadangi formalumų užbaigimo dokumentas nebuvo pateiktas, *Hauptzollamt* apskaičiavo importo muitus už visas importuotas prekes, su kuriomis susijęs formalumų užbaigimo terminas baigėsi 2007 m. kovo 31 d., ir už visą jų sumą, t. y. 1 403 188,49 euro.

22. 2007 m. liepos 10 d. *Döhler Neuenkirchen* galiausiai pateikė formalumų užbaigimo dokumentą, kuriuo pagrindė mažesnę muitų sumą, t. y. 217 338,39 euro, apskaičiuotą nuo daug mažesnio per nustatytą teminą, t. y. iki 2007 m. kovo 31 d., nereeksportuotų prekių kiekio.

23. *Döhler Neuenkirchen* užginčijo *Hauptzollamt* apskaičiuoto muito ir jos pateiktame formalumų užbaigimo dokumente nustatyto muito skirtumą, o vėliau pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg*.

24. *Finanzgericht Hamburg* atmetė šį ieškinį ir nusprendė, kad, praleidusi nustatytą terminą formalumų užbaigimo dokumentui pateikti, *Döhler Neuenkirchen* neįvykdė prievolės, todėl atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą. Šis teismas taip pat nusprendė, kad pavėluotas formalumų užbaigimo dokumento pateikimas negali būti laikomas realių pasekmių tinkamam muitinės procedūros pagal Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio 9 punktą[6] veikimui nesukeliančiu neįvykdymu.

25. Dėl šio aspekto *Finanzgericht Hamburg* pažymėjo, kad, pirma, formalumų užbaigimo dokumento pateikimo termino nebūtų buvę galima pratęsti, jei toks prašymas būtų pateiktas laiku, nes nebuvo ypatingų aplinkybių tokiam pratęsimui pagrįsti pagal Įgyvendinimo reglamento 521 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, ir, antra, *Döhler Neuenkirchen* yra atsakinga už akivaizdų nerūpestingumą, nes, kaip patirties laikinojo įvežimo perdirbti srityje turintis ūkio subjektas, ji žinojo apie prievolę tam tikromis datomis pateikti formalumų užbaigimo dokumentus, be to, *Hauptzollamt* jai priminė šį reikalavimą.

26. *Döhler Neuenkirchen* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*, kuriame teigia, kad muitinės procedūra buvo baigta 2007 m. kovo 31 d. ir kad bet koks po tos datos buvęs prievolės neįvykdymas, kaip antai formalumų užbaigimo dokumento pateikimas praleidus terminą, negali turėti įtakos procedūrai, o tuo labiau dėl to vėlesniame etape negali atsirasti skola muitinei.

27. *Bundesfinanzhof*, išnagrinėjęs *Döhler Neuenkirchen* teiginį, kad skola muitinei negalėjo atsirasti dėl prievolės neįvykdymo užbaigus aptariamą muitinės procedūrą, pažymėjo, kad jei tokiam požiūriui būtų pritarta, reikėtų pripažinti, kad Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio 9 punktu Europos Komisija sukūrė neveiksmingą pagrindą, dėl kurio neatsiranda skolos muitinei. Kalbant apie *Hauptzollamt* teiginį, kad remiantis Įgyvendinimo reglamento 521 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka darytina išvada, jog laikinojo įvežimo perdirbti procedūra laikoma „užbaigta“, kaip nustatyta Muitinės kodekso 89 straipsnio 1 dalyje, ne tada, kai importuotoms prekėms įforminami nauji muitinės sankcionuoti veiksmai, o tik tada, kai pateikiamas formalumų užbaigimo dokumentas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Komisija šia nuostata viršijo jai suteiktus įgaliojimus priimti Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, ir jis pabrėžia, jog kyla pavojus dėl dvigubos skolos muitinei atsiradimo, kai prekių nėra.

28. Manydamas, kad jo nagrinėjamo ginčo sprendimas priklauso nuo Bendrijos teisės išaiškinimo, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Muitinės kodekso] 204 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti kaip apimantį tokių prievolių, kurios turi būti įvykdytos tik užbaigus atitinkamą muitinės procedūrą, neįvykdymą, kai pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą po sąlyginio dalies laiku reeksportuotų importuotų prekių neapmokestinimo procedūros nesilaikoma prievolės, suėjus formalumų užbaigimo terminui, per 30 dienų prižiūrinčiai įstaigai pateikti formalumų užbaigimo dokumentą, atsiranda skola muitinei, skaičiuojama nuo visų importuotų prekių, kurių atžvilgu formalumai užbaigti, nes nesilaikoma [Įgyvendinimo reglamento] 859 straipsnio 9 punkte nustatytų sąlygų?“

6 — Minėtame 9 punkte kalbama, kiek tai susiję su laikinojo įvežimo perdirbti procedūra ir su muitinės prižiūrimu perdirbimu, apie muitinės nustatyto termino formalumų užbaigimo dokumentui pateikti praleidimą, nors terminas galėjo būti pratęstas, jei būtų laiku pateiktas toks prašymas.

29. Pastabas raštu pateikė *Döhler Neuenkirchen*, *Hauptzollamt*, Čekijos vyriausybė ir Komisija.

30. Teisingumo Teismas bylą paskyrė septintajai kolegijai ir jos posėdis įvyko 2011 m. balandžio 13 d. Tačiau 2011 m. rugsėjo 22 d. septintoji kolegija, remdamasi Teisingumo Teismo procedūros reglamento 44 straipsnio 4 dalimi, nusprendė perduoti bylą Teisingumo Teismui, kad jis ją iš naujo paskirtų didesnės sudėties teismui. Teisingumo Teismas nusprendė bylą C-262/10 iš naujo paskirti trečiajai kolegijai ir ją nagrinėti išklausius generalinio advokato išvadą.

31. Todėl 2011 m. spalio 25 d. nutartimi Teisingumo Teismo trečioji kolegija nutarė iš naujo pradėti žodinę proceso dalį ir pakvietė šalis į naują teismo posėdį. 2011 m. gruodžio 1 d. įvykusiame antrame teismo posėdyje, kuris yra bendras su byla C-28/11, dalyvavo *Döhler Neuenkirchen*, Italijos vyriausybė ir Komisija.

IV – Analizė

A – *Įžanginės pastabos*

32. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą, dėl kokių veiksnių gali atsirasti skola muitinei ir, pirmiausia, kokiu mastu pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą nustatytų sąlygų nesilaikymas lemia skolos muitinei atsiradimą.

33. Pagrindinėje byloje nekalbama apie visišką nuostatų nesilaikymą ar tuo labiau apie atsisakymą bendrauti su muitine. Iš esmės laikinojo įvežimo perdirbti procedūra vyko teisingai, išskyrus formalumų užbaigimo dokumento išsiuntimo datą.

34. Šią situaciją siūlau nagrinėti tokia tvarka. Pirma, priminsiu Muitinės kodekso 204 straipsnio norminį kontekstą, kiek tai susiję su skolos muitinei atsiradimu ir su klausimu dėl skolų muitinei sudėjimo. Vėliau išnagrinėsiu Muitinės kodekso 204 straipsnyje išdėstytas „prievoles“, taikomas pagal laikinojo neapmokestinimo sistemą, kaip antai laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą. Galiausiai išnagrinėsiu klausimą, ar skola muitinei gali būti laikoma sankcija, ar net neproporcinga sankcija, kaip teigia *Döhler Neuenkirchen*, ir klausimą dėl Modernizuoto muitinės kodekso poveikio.

B – *Skolos muitinei atsiradimas*

35. „Įprastomis“ sąlygomis, kaip antai nurodytosios Muitinės kodekso 201 straipsnyje, importo skola muitinei atsiranda, kai priimama atitinkama muitinės deklaracija ir kai aptariama prekė išleidžiama į laisvą apyvartą. Skolos atsiradimo momentas yra teisėtas išleidimas į laisvą apyvartą, taigi buvusio tos prekės statuso pasikeitimas [7].

36. Dėl paskesnių Muitinės kodekso straipsnių generalinė advokatė J. Kokott teisingai yra pasakiusi, kad „kai padaromi atitinkami muitų teisės aktų pažeidimai, importo skolos muitinei atsiradimą reglamentuoja Muitinės kodekso 202–205 straipsniai. Atsižvelgiant į aplinkybes, šių straipsnių 2 ir 3 dalyse nustatyti skirtingi skolos muitinei atsiradimo momentai bei skirtingi skolininkai.“ [8]

37. Taigi skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 202 straipsnį tais atvejais, kai į Bendrijos muitų teritoriją neteisėtai įvežamos importo muitais apmokestinamos prekės. Be to, skola muitinei atsiranda pagal to paties kodekso 203 straipsnį, kai pažeidžiama muitinės priežiūra. Galiausiai skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį – būtent „neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu“.

7 — Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 1 d. Sprendimą *D. Wandel* (C-66/99, Rink. p. I-873, 41 ir 42 punktus).

8 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje, kurioje priimtas 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Papismedov ir kt.* (C-195/03, Rink. p. I-1667), 23 punktą.

38. Taigi kiekvienas straipsnis turi savo taikymo sritį ir jie nesidubliuoja. Sprendime *Hamann International* [9] Teisingumo Teismas aiškiai pabrėžė, kad Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsniai turi skirtingas taikymo sritis, ir pažymėjo, kad, „iš tiesų, pirmoji nuostata yra susijusi su veiksmais, dėl kurių prekės yra paimamos iš muitinės priežiūros, o antroji nuostata – su prievolių pažeidimais, neturinčiais reikšmės muitinės priežiūros taikymui“.

39. Vis dėlto, nors akivaizdu, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikytinos Muitinės kodekse nustatytos taisyklės, tačiau Įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu, skaitomu kartu su to reglamento 860 straipsniu, nustatoma sistema, įtvirtinanti išsamų, kaip nustatyta teismų praktikoje, sąrašą dešimties pažeidimų, kaip jie suprantami pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, kurie „neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui“ [10].

40. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, aišku, kad pagrindinės bylos aplinkybės nesusijusios su vienu iš dešimties pažeidimų, nurodytų Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje [11].

41. Prekių importas taikant ekonominio poveikio turinčią muitinės procedūrą, pagal kurią jos sąlygiškai neapmokestinamos muito mokesčiais, yra išimtis, todėl tokiam importui taikomi tam tikri reikalavimai. Kaip minėjau, skola muitinei iš esmės atsiranda, kaip nustatyta Muitinės kodekso 201 straipsnyje, tuo momentu, kai prekės atvyksta į Bendriją ir kai pateikiama ir priimama muitinės deklaracija. Todėl tokiais atvejais vėlesnis reeksportas neturi įtakos ankstesnės skolos muitinei atsiradimui, kiek tai susiję su importuotomis prekėmis. Kai taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra, skolos muitinei vis dėlto neatsiranda, jei prekė lieka muitinės priežiūroje ir laikomasi taikomos procedūros reikalavimų iki tos procedūros užbaigimo.

42. Tačiau jei dalis prekių išleidžiama į laisvą apyvartą laikantis leidimo taikyti laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą ir Muitinės kodekse nustatytos tvarkos, skola muitinei dėl šios dalies atsiranda taikant to kodekso 201 straipsnyje nustatytą principą.

C – *Skola muitinei: skolų daugetas, laiko aspektas ir dvigubas apmokestinimas*

43. Pagrindinėje byloje negalima atmesti prielaidos, kad skirtingu metu atsirado kelios skolos muitinei, todėl gali iškilti dvigubo apmokestinimo klausimas.

44. Pirmiausia reikia priminti, kad pati muitų sąjungos koncepcija prieštarauja dvigubam prekių, įvežamų į Bendrijos muitų teritoriją, apmokestinimui [12]. Taigi pagal Sąjungos teisę iš principo draudžiama, kad už tą pačią prekę atsirastų dviguba skola muitinei [13].

45. Todėl reikia atskirti tris sąvokas, t. y. „prekė“, „atvejis“ ir „atsiradimo momentas“. Ta pati „prekė“ negali būti apmokestinama kelis kartus. „Atvejis“, o jis suprantamas kaip atskiras faktas [14], negali būti susietas su daugiau nei viena nuostata, kurioje numatytas skolos muitinei atsiradimas. Bendra skola muitinei, susijusi su visomis prekėmis, gali atsirasti dėl skirtingų „atsiradimo momentų“, kurie gali sutapti [15].

9 — 2004 m. vasario 12 d. sprendimas (C-337/01, Rink. p. I-1791, 28 punktas).

10 — Žr. 1999 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Söhl & Söhlke* (C-48/98, Rink. p. I-7877, 43 punktas).

11 — Beje, gali būti, kad visiškai išimtinai Muitinės kodekso 204 straipsnis visiškai netaikomas, kaip buvo byloje, kurioje priimtas 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *DSV Road* (C-234/09, Rink. p. I-7333, 32 ir 37 punktai). Tačiau šioje byloje taip nėra.

12 — Šiuo klausimu žr. 1988 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Kiwall* (252/87, Rink. p. 4753, 11 punktas).

13 — Šiuo klausimu žr. Muitinės kodekso 208 straipsnio pirmą dalį.

14 — Kaip ir generalinė advokatė J. Kokott, manau, kad toks „atvejis“ neturi būti suprantamas kaip bendra nuoroda, taikoma visoms importo operacijoms. Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Papismedov ir kt.*, 91 punktą.

15 — Muitinės kodekso 201–205 straipsniuose nurodyti „faktai“, dėl kurių atsiranda importo skola muitinei. Žr. 2003 m. spalio 16 d. Sprendimą *Hannl-Hofstetter* (C-91/02, Rink. p. I-12077, 3 punktas).

46. Kai yra keli atsiradimo momentai, reikia nustatyti, dėl kurio iš jų atsiranda skola muitinei. Tai gali būti pirmasis atsiradimo momentas arba tas, kuris yra svarbiausias. Chronologiniu aspektu lemiamas kriterijus, mano nuomone, šiuo atveju yra tas, kuris nurodytas, pavyzdžiui, Muitinės kodekso 215 straipsnyje, kuriame nustatyta, kad skola muitinei atsiranda pirmuoju atsiradimo momentu [16]. Šiuo klausimu pritariu Čekijos vyriausybės analizei ir nesutinku su „paties svarbiausio atsiradimo momento“ kriterijumi, kurį siūlo Komisija, remdamasi generalinės advokatės J. Kokott išvada [17].

47. Remiantis šios bylos medžiaga darytina išvada, kad šiuo atveju didžiąją dalį kompensacinių produktų *Döhler Neuenkirchen* reeksportavo, o dalis prekių buvo išleista į laisvą apyvartą. Įprastu atveju reikėtų pripažinti, kaip teisingai pasiūlė *Döhler Neuenkirchen*, kad prekių daliai, kuri buvo išleista iš laisvą apyvartą, taikomas Muitinės kodekso 201 straipsnis, o prekėms, kurios buvo reeksportuotos, netaikomas joks muito mokestis. Tačiau šiuo atveju, nors laikinojo įvežimo perdirbti procedūra buvo užbaigta tinkamai, muitinės formalumų užbaigimo dokumentas nebuvo pateiktas per nustatytą terminą. Todėl *Hauptzollamt* importo muitą apskaičiavo už visas prekes pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

D – *Sąlygos, dėl kurių nesilaikymo taikomas Muitinės kodekso 204 straipsnis*

48. Reikia išnagrinėti klausimą, dėl kokių sąlygų nesilaikymo taikomas Muitinės kodekso 204 straipsnis. Mano nuomone, dėl bet kokios minėtame straipsnyje nurodytos ir aptariamoje procedūroje numatytos sąlygos nesilaikymo, išskyrus Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje numatytus atvejus. Naudodamasis proga pažymiu, kad, mano nuomone, Sąjungos muitų teisėje šiuo klausimu nedaromas skirtumas, kaip siūlo tam tikri Vokietijos teisės doktrinos autoriai, tarp materialinių prievolių ir procedūrinių prievolių.

49. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, Įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu teisėtai nustatyta procedūra, kuria išsamiai reglamentuojami pažeidimai, kaip jie suprantami pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, kurie „laikomi neturinčiais esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui“ [18]. Kiekvienas atvejis, kuriam netaikoma ši išimtis, patenka į minėto kodekso 204 straipsnio taikymo sritį.

50. Mano nuomone, nekyla jokios abejonės, kad jei per nustatytą terminą nepateikiamas formalumų užbaigimo dokumentas, taikomas Muitinės kodekso 204 straipsnis. Galutinis importuotų prekių likimas nustatomas, nukrypstant nuo bendrosios procedūros, būtent užbaigus laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą pagal su ja susijusių muitinės formalumų dokumentą. Formalumų užbaigimo dokumentu importuotojas muitinei deklaruoja su tam tikromis sąlygomis importuotų prekių paskirtį. Taigi formalumų užbaigimo dokumentas yra pagrindinis dokumentas, kaip tai įrodo išsamūs įrašai, kurie turi būti jame padaryti remiantis Įgyvendinimo reglamento 521 straipsnio 2 dalimi [19].

51. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad „laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, lemianti sąlyginį neapmokestinimą muitais, yra išskirtinė priemonė, skirta palengvinti tam tikros ekonominės veiklos vykdymą. Kadangi taikant šią procedūrą egzistuoja akivaizdi rizika, susijusi su teisingu muitų teisės aktų taikymu ir muitų surinkimu, šia procedūra besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis iš jos išplaukiančių pareigų. Reikia taip pat griežtai aiškinti pasekmes, kurios gali jiems kilti, jeigu jie nevykdo savo pareigų.“ [20]

16 — Dėl „prioriteto laiko atžvilgiu“ principo Sąjungos muitų teisėje žr., pavyzdžiui, 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Militzer & Münch* (C-230/06, Rink. p. I-1895, 28 punktas), kuriame pasakyta, kad „jei įvairių valstybių narių teritorijose buvo padaryti keli pažeidimai ar nusižengimai, kompetenciją išieškoti muitus turi ta valstybė narė, kurios teritorijoje buvo padarytas pirmas pažeidimas arba nusižengimas“.

17 — Savo pasiūlymui pagrįsti Komisija remiasi generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Papismedov ir kt.*, 95 punktu ir 44 išnaša.

18 — Minėtas Sprendimas *Söhl & Söhlke* (43 punktas).

19 — Dėl šio aspekto reikėtų pridurti, kad visiškai nesvarbu, kokios informacijos prašė muitinė. Praktikoje taikoma tvarka gali būti įvairi, tačiau ja neturi būti pažeista prievolė pateikti formalumų užbaigimo dokumentą.

20 — Žr. 2010 m. sausio 14 d. Sprendimą *Terex Equipment ir kt.* (C-430/08 ir C-431/08, Rink. p. I-321, 42 punktas).

52. Galiausiai, reikia priminti, kad atsižvelgiant į tai, jog dvigubas apmokestinimas netaikomas, pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį atsiradusi skola muitinei negali būti taikoma ir toms prekėms, dėl kurių skola muitinei tuo pat metu galėjo atsirasti pagal to kodekso 201 straipsnį, nes jos buvo išleistos į laisvą apyvartą. Dėl kitų prekių, įskaitant ir tas, kurios buvo reeksportuotos perdirbtos, skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

E – *Skolos muitinei atsiradimas nėra sankcija*

53. *Döhler Neuenkirchen* teigia, kad šiuo atveju apskaičiuoti muitų mokesčiai yra tarsi sankcija.

54. Šiam aiškinimui nepritariu dėl toliau nurodomų priežasčių.

55. Teisingumo Teismas nustatė principą, kad valstybės narės turi kompetenciją priimti reikiamas priemones Bendrijos muitų teisės aktų laikymuisi užtikrinti. Tokiu atveju priemonės turi būti priimtos laikantis proporcingumo principo [21].

56. Šios sankcijos gali būti administracinės (įskaitant mokestines) arba baudžiamosios. 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu *non bis in idem* principu draudžiama kartu taikyti šias dvi sankcijų rūšis už vieną ir tą patį pažeidimą [22].

57. Vis dėlto manau, kad teismų praktikoje patvirtinta, jog skolos muitinei atsiradimas nėra sankcija [23]. Teismų praktikoje nustatyta, kad kai skola muitinei atsiranda, jos egzistavimui neturi įtakos vėlesnis nuostatų dėl atsiradimo momento pakeitimas net ir tuo atveju, kai suinteresuotasis asmuo pateikia ieškinį dėl tokios skolos apskaičiavimo. Logiškai mąstant, jei tai būtų sankcija, tokiam aiškinimui nebūtų galima pritarti [24]. Todėl tai nėra sankcija, o *non bis in idem* principas šiuo atveju netaikomas.

58. Laikinasis įvežimas perdirbti taikant sąlyginį neapmokestinimą reiškia, kad suteikiamas sąlyginis pranašumas. Įprastas muito mokesčių mokėjimas sustabdomas perdirbimo proceso laikotarpiu, jei tas procesas baigiamas tinkamai. Jei ir tik jei procesas baigiamas tinkama forma, jokio muito mokesčio mokėti nereikia.

59. Atvirkščiai, jei reikalavimų nesilaikoma, šio sąlyginio pranašumo suteikti negalima. Prievolė sumokėti muito mokesčius tokiu atveju nėra sankcija, o paprasčiausia reikiamų sąlygų, kad būtų suteiktas pranašumas pritaikius laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą, neįvykdymo pasekmė, todėl sąlyginis neapmokestinimas tampa netaikytinas ir tuo pagrindžiamas muito mokesčio taikymas [25].

21 — Žr. minėtą Sprendimą *Hannl-Hofstetter* (19 ir 20 punktai).

22 — Žr., be kita ko, 2009 m. vasario 10 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimą *Zolotoukhine prieš Rusiją*, Nr. 14939/03, ir 2009 m. birželio 16 d. Sprendimą *Ruotsalainen prieš Suomiją*, Nr. 13079/03. Taip pat žr. 2002 m. spalio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Limburgse Vinyl Maatschappij ir kt. prieš Komisiją* (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P ir C-254/99 P, Rink. p. I-8375, 59 punktas), 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *Aalborg Portland ir kt. prieš Komisiją* (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, Rink. p. I-123, 338 punktas) ir šiuo metu Teisingumo Teisme nagrinėjamą bylą *Åkerberg Fransson* (C-617/10).

23 — Žr. minėtą Sprendimą *Hamann International* (33 punktas), kuriame pasakyta, kad „reikia pridurti, pirma, jog aplinkybė, kad Įgyvendinimo reglamento su pakeitimais, padarytais Reglamentu Nr. 993/2001, 512 straipsnyje nebenumatyta prievolė prekėms, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, taikyti išorės tranzito procedūrą, kai jos vežamos į išvežimo muitinės įstaigą, negali paneigti šios išvados, nes ši nuostata, kuri atgaline data netaikoma, įsigaliojo tik po faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje atsiradimo“. Taigi, jei ši nuostata būtų sankcija, reikėtų taikyti palankesnes nuostatas nuo jų įsigaliojimo momento (pagal principą *lex mitius*).

24 — Žr. *mutatis mutandis* 2005 m. Sprendimą *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, Rink. p. I-3565, 67–69 punktai) ir 2008 m. kovo 11 d. Sprendimą *Jager* (C-420/06, Rink. p. I-1315, 59 punktas). Remiantis šiais sprendimais darytina išvada, kad pačios lengviausios bausmės taikymo atgaline data principas yra dalis valstybėms narėms bendrų konstitucinių tradicijų.

25 — Šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569, 56 punktas) ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *Pometon* (C-158/08, Rink. p. I-4695, 28 punktas).

F – *Skolos muitinei atsiradimo objektyvumas*

60. Remiantis Muitinės kodeksu ir su juo susijusia teismų praktika, skolos muitinei atsiradimas priklauso nuo objektyvių veiksnių, kurie sudaro konkretų atsiradimo momentą, ir tai nepriklauso nuo to, ar buvo pasiektas mokestinis tikslas, kuriuo grindžiama ši sistema. Manau, kad Muitinės kodekse skola muitinei neatitinka „ekonominės“ skolos muitinei sąvokos, kuri reiškia, kad skola muitinei atsiranda tik dėl tų prekių, kurios išleidžiamos į laisvą apyvartą. Darytina išvada, kad muito mokesčiai gali būti taikomi ir prekėms, kurios realiai buvo išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos [26].

61. Per teismo posėdį Komisija atkreipė dėmesį, kad pagal Modernizuotą muitinės kodeksą ši situacija pasikeis. Pagal tą kodeksą skola muitinei išnyks, kai prekės tikrai bus nebe Sąjungos muitų teritorijoje, kaip nustatyta muitinės operacijų ekonominėje analizėje [27].

62. Tačiau šioje byloje nereikia iš anksto taikyti Modernizuoto muitinės kodekso nuostatų.

V – Išvada

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktą prejudicinį klausimą:

1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005, 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas neįvykdžius bet kokios prievolės, susijusios su taikoma muitinės procedūra, įskaitant prievoles, kurios turi būti atliktos užbaigus tą procedūrą.

Todėl kai dalis importuotų prekių reeksportuojama per nustatytą terminą pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, dėl prievolės pateikti formalumų užbaigimo dokumentą prižiūrinčiai įstaigai per 30 dienų nuo formalumų užbaigimo termino neįvykdymo skola muitinei pagal minėtą straipsnį atsiranda už visas importuotas ir muitinės priežiūroje buvusias prekes, įskaitant reeksportuotas prekes, jei netenkinamos 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Reglamento Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas, iš dalies pakeisto 2001 m. gegužės 4 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 993/2001, 859 straipsnio 9 punkto sąlygos.

Tačiau dėl Reglamento Nr. 2913/92 204 straipsnio taikymo tokioje situacijoje neatsiranda antra skola muitinei už prekes, už kurias skola muitinei jau atsirado dėl ankstesnio atsiradimo momento, kaip antai dėl jų išleidimo į laisvą apyvartą.

26 — Net jei muito mokesčiais siekiama, be kita ko, apsaugoti nacionalinę gamybą nuo išorės konkurencijos (vok. k. – *Wirtschaftszollgedanke*), tai nereiškia, kad taisyklės šioje srityje taikomos mechaniškai ir formaliai, nes dėl to gali susidaryti situacijų, kai muito mokesčiai taikomi, nors nereikia jokios apsaugos, kadangi aptariamos prekės nebuvo išleistos į laisvą apyvartą. Žr. C. Willemoes Jørgensen *Toldskuldens opståen og ophør*, Kopenhaga, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009 m., p. 148 ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *British American Tobacco* (C-222/01, Rink. p. I-4683, 55 punktas).

27 — Dėl skolos muitinei išnykimo pagal Modernizuotą muitinės kodeksą žr. to kodekso 86 straipsnio 1 dalies k punktą.