GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2024 m. liepos 11 d.[1]

Byla C-376/23

SIA „BALTIC CONTAINER TERMINAL“
prieš
Valsts ieņēmumu dienests

(*Augstākā tiesa (Senāts)* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Sąjungos muitinės kodeksas – Prekių išvežimas iš laisvosios zonos – Laisvosios zonos procedūros vykdytojo prievolės pagal Sąjungos teisę – Skola muitinei prievolių pažeidimo atveju – Teisėtų lūkesčių apsaugos principas – Teisėtų lūkesčių apsauga taikant įprastą administracinę praktiką – Teismo sprendimo, kuriuo panaikinama už muitinės prievolių pažeidimą paskirta nuobauda, *res judicata* galios išplėtimas“

I. Įvadas

> „Turite pasitikėti žmonėmis ir jais tikėti, kitaip gyvenimas taps neįmanomas“. (Antonas Pavlovičius Čechovas, 1860–1904 m., rusų rašytojas ir dramaturgas)

1. Ar gyvenime labai reikalingas pasitikėjimas apima ir pasitikėjimą Sąjungos valstybės narės mokesčių inspekcijos įprasta praktika? Kokiu mastu taikoma tokia teisėtų lūkesčių apsauga – ar ji taip pat apima neteisėtus nacionalinių valdžios institucijų veiksmus, susijusius ne tik su nacionaline teise, bet ir su Sąjungos teise? Jei teismas teisiškai jau paneigė muitų prievolių pažeidimą ir panaikino dėl jo paskirtą administracinę nuobaudą, ar atitinkamas asmuo gali kliautis tuo, kad valstybės institucijos nepripažins prievolių pažeidimo per kitą procedūrą ir neįpareigos sumokėti skolos muitinei?

2. Visus šiuos esminius klausimus Teisingumo Teismas gali išnagrinėti šioje byloje. Tai susiję su Latvijos mokesčių inspekcijos įprastos administracinės praktikos keitimo klausimu. Iki šiol atitinkamoje laisvojoje zonoje esančios prekės visada būdavo išleidžiamos iš laisvosios zonos remiantis prekių vežimo dokumentu (toliau – CMR[2] važtaraštis), jei Valstybinė mokesčių inspekcija, patikrinusi prekes, CMR važtaraštyje muitinės antspaudu ir parašu jas patvirtindavo kaip „Sąjungos prekes“. Laisvosios zonos procedūros vykdytojas tai patikrindavo, užregistruodavo ir išleisdavo prekes iš laisvosios zonos. Akivaizdu, kad Valstybinė mokesčių inspekcija šią įprastą

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] Ši santrumpa reiškia „Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route“.

praktiką pakeitė 2019 m. liepos mėn. ir laisvosios zonos procedūros vykdytoją apkaltino, kad jis laikotarpiu nuo 2018 m. iki 2019 m. liepos mėn. išleido prekes iš laisvosios zonos nesuteikęs pagrindinio registracijos numerio. Taigi Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar pagal Sąjungos teisę pagrindinis registracijos numeris iš tikrųjų turėjo būti suteiktas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui tai nėra aišku.

3. Kitas teismas (Rygos apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyrius, Latvija) anksčiau paneigė muitų teisės pažeidimą ir nesikreipė į Teisingumo Teismą. Laisvosios zonos procedūros vykdytojas veikė pagal įprastą Valstybinės mokesčių inspekcijos praktiką, o ši negalėjo nurodyti jokios teisės nuostatos, pagal kurią būtų galima nustatyti prievolę papildomai tikrinti prekes, kurias Valstybinė mokesčių inspekcija apibūdino kaip „Sąjungos prekes“.

4. Vis dėlto tuo pat metu Valstybinė mokesčių inspekcija laisvosios zonos procedūros vykdytojui apskaičiavo importo muitus ir PVM, konstatavusi, kad prekės buvo išleistos iš laisvosios zonos pažeidžiant jam nustatytas prievoles. Dėl šios priežasties (ir) laisvosios zonos procedūros vykdytojas turi sumokėti atitinkamą muitinės skolą. Jis ginčija šį sprendimą.

5. Šis asmuo kelia klausimą, kaip jis, kaip laisvosios zonos procedūros vykdytojas, turi vykdyti savo prievoles, kai jau du valstybės teismai skirtingai įvertino jų apimtį, ir šis klausimas atrodo toks neaiškus, kad visų pirma reikia kreiptis į Teisingumo Teismą, kad šis pateiktų išaiškinimą. Be to, procedūros vykdytojas klausia, kaip jis galėjo numatyti, kad administracinė praktika bus pakeista atgaline data. Jis rėmėsi ir gali remtis ankstesne praktika. Tai juo labiau yra pagrįsta todėl, kad tokią galimybę teisiškai patvirtino Latvijos teismas.

II. Teisinis pagrindas

6. Šios bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra gana sudėtingas. Jį sudaro net trys skirtingi teisės aktai, t. y. reglamentas, deleguotasis reglamentas ir įgyvendinimo reglamentas.

A. Sąjungos teisė

1. Reglamentas (ES) Nr. 952/2013[3] (toliau – Muitinės kodeksas)

7. Muitinės kodekso 79 straipsnyje reglamentuojamas skolos muitinei atsiradimas:

„1. Importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo muitu, atsiranda, jei neįvykdoma:

a) bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją, jų paėmimu iš muitinės priežiūros arba su tokių prekių gabenimu, perdirbimu, saugojimu, laikinuoju saugojimu, laikinuoju įvežimu arba disponavimu jomis toje teritorijoje;

<…>

[3] 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (nauja redakcija), 2016 m. gruodžio 14 d. redakcija (OL L 354, 2016, p. 32).

3. 1 dalies a ir b punktuose nurodytais atvejais skolininku laikomas bet kuris iš šių asmenų:

a) asmuo, kuris privalėjo įvykdyti atitinkamas pareigas; <…>“

8. Muitinės kodekso 2 skyriaus („Muitinės procedūros įforminimas prekėms“) 158 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas prekių deklaravimas muitinei ir Sąjungos prekių muitinės priežiūra:

„1. Visos prekės, kurioms norima įforminti muitinės procedūrą, išskyrus laisvosios zonos procedūrą, nurodomos muitinės deklaracijoje, pateiktoje atitinkamai procedūrai įforminti.“

9. Teikiant muitinės deklaraciją reikalingi dokumentai nurodyti Muitinės kodekso 163 straipsnyje:

„1. Muitinės deklaracijos pateikimo metu deklarantas turi turėti ir laikyti muitinės žinioje deklaraciją papildančius dokumentus, būtinus taikant nuostatas, reglamentuojančias muitinės procedūros, kuriai įforminti deklaruojamos prekės, atlikimo tvarką.

2. Deklaraciją papildantys dokumentai pateikiami muitinei, kai to reikalaujama pagal Sąjungos teisės aktus arba kai jų reikia muitiniam tikrinimui atlikti.

3. Konkrečiais atvejais, turėdami muitinės leidimą, ekonominės veiklos vykdytojai gali surašyti deklaraciją papildančius dokumentus.“

10. Pagal Muitinės kodekso 211 straipsnio 1 dalies b punktą muitinės leidimo reikia norint laisvojoje zonoje naudoti sandėlius prekių muitiniam sandėliavimui:

„1. Muitinės leidimo reikia:

b) norint naudoti sandėlius prekių muitiniam sandėliavimui, išskyrus atvejus, kai sandėlio turėtojas yra pati muitinė.

Sąlygos, kuriomis leidžiama naudotis viena arba keliomis pirmoje pastraipoje nurodytomis procedūromis ar turėti sandėlius, nurodomos leidime.“

11. Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje reglamentuojami apskaitos registrai, kurie turi būti tvarkomi atliekant specialiąsias muitinės procedūras, tarp jų pagal Muitinės kodekso 210 straipsnio b punktą taip pat yra saugojimas laisvojoje zonoje:

„1. Išskyrus tranzito procedūros taikymo atvejus arba atvejus, kai numatyta kitaip, leidimo turėtojas, muitinės procedūros vykdytojas ir visi asmenys, besiverčiantys veikla, susijusia su prekių saugojimu, apdorojimu arba perdirbimu, arba prekių pardavimu arba pirkimu laisvosiose zonose, tvarko atitinkamus apskaitos registrus laikydamiesi muitinės nustatytos tvarkos.

Apskaitos registrai turi būti tvarkomi taip, kad naudodamasi juose registruojama informacija ir duomenimis muitinė galėtų prižiūrėti, kaip atliekama atitinkama procedūra ir, visų pirma, identifikuoti prekes, kurioms ta procedūra įforminta, jų muitinį statusą ir gabenimo operacijas.“

12. Muitinės kodekso 215 straipsnyje reglamentuojamas specialiosios procedūros, pavyzdžiui, sandėliavimo laisvojoje zonoje, įvykdymas:

„1. Išskyrus tranzito procedūros taikymo atvejus ir nedarant poveikio 254 straipsnio taikymui, specialioji procedūra pripažįstama įvykdyta, kai prekėms, kurioms buvo įforminta ta procedūra, arba perdirbtiesiems produktams įforminama kita muitinės procedūra, tos prekės ar produktai išvežami iš Sąjungos muitų teritorijos arba sunaikinami nepaliekant jokių atliekų, arba perduodami valstybės nuosavybėn pagal 199 straipsnį.

2. Muitinė pripažįsta tranzito procedūrą įvykdyta, kai, palyginusi išvykimo muitinės įstaigos turimus duomenis su paskirties muitinės įstaigos turimais duomenimis, gali nustatyti, kad procedūra užbaigta teisingai.

3. Muitinė imasi visų priemonių, būtinų su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, jeigu joms įforminta procedūra nepripažįstama įvykdyta nustatyta tvarka.

4. Jeigu nenustatyta kitaip, procedūra pripažįstama įvykdyta per tam tikrą terminą.“

13. Muitinės kodekso 7 straipsnio c punkte Komisijai suteikiami tokie bendri įgaliojimai:

„Komisijai pagal 284 straipsnį suteikiami įgaliojimai priimti deleguotuosius aktus, siekiant nustatyti:

c) kokio pobūdžio informaciją ir kokius duomenis reikia saugoti apskaitos registruose, nurodytuose 148 straipsnio 4 dalyje ir 214 straipsnio 1 dalyje.“

2. Deleguotasis reglamentas (ES) 2015/2446[4] *(toliau – deleguotasis reglamentas)*

14. Deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b, c, d ir f punktuose ir 2 ir 3 dalyse numatyta:

„1. Kodekso 214 straipsnio 1 dalyje nurodytuose apskaitos registruose registruojama ši informacija:

[<…>]

b) MRN arba, jei jis nesuteiktas, bet kuris kitas numeris arba kodas, pagal kurį identifikuojamos muitinės deklaracijos, kurias pateikus prekėms įforminta specialioji procedūra, ir, kai ši procedūra buvo pripažinta įvykdyta pagal Kodekso 215 straipsnio 1 dalį, informacija apie tai, kokiu būdu ši procedūra pripažinta įvykdyta;

c) duomenys, pagal kuriuos galima aiškiai identifikuoti muitinės dokumentus (išskyrus muitinės deklaracijas), kitus dokumentus, susijusius su specialiosios procedūros įforminimu prekėms, ir kitus dokumentus, susijusius su atitinkamu procedūros pripažinimu įvykdyta;

[4] 2015 m. liepos 28 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) 2015/2446, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013 papildomas išsamiomis taisyklėmis, kuriomis patikslinamos kai kurios 2015 m. liepos 28 d. redakcijos Sąjungos muitinės kodekso nuostatos (OL L 343, 2015, p. 1).

d) ženklai, identifikavimo numeriai, pakuočių skaičius ir rūšis, prekių kiekis ir įprastinis komercinis arba techninis prekių aprašymas ir, jei taikoma, prekėms identifikuoti būtini konteinerio identifikavimo ženklai;

[<…>]

f) prekių muitinis statusas [<…>]

2. Laisvųjų zonų apskaitos registruose be 1 dalyje nurodytos informacijos registruojami:

a) duomenys, pagal kuriuos identifikuojami į laisvąsias zonas įvežamų arba iš jų išvežamų prekių transporto dokumentai;

b) duomenys apie prekių, kurioms išleidimo į laisvą apyvartą arba laikinojo įvežimo atvejais netaikomas importo muitas arba priemonės, nustatytos pagal bendrosios žemės ūkio arba prekybos politikos kryptis, naudojimą arba vartojimą vadovaujantis Kodekso 247 straipsnio 2 dalimi.

3. Muitinė gali nereikalauti kai kurios 1 ir 2 dalyse nurodytos informacijos, jei tai neturi neigiamos įtakos muitinės priežiūrai ir tikrinimui, kaip taikoma specialioji procedūra.“

3. Įgyvendinimo reglamentas (ES) 2015/2447[5] *(toliau – įgyvendinimo reglamentas)*

15. Kaip turi būti pateikti Sąjungos prekių muitinio statuso įrodymai, nurodyta įgyvendinimo reglamento 199 ir paskesniuose straipsniuose. Įgyvendinimo reglamento 200 straipsnio 1, 3 ir 4 dalyse nustatyta:

„1. Kompetentinga muitinės įstaiga patvirtina ir užregistruoja šio reglamento 199 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose nurodytus Sąjungos prekių muitinio statuso įrodymus (išskyrus Deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446 128 straipsnio 1 dalyje nurodytus atvejus) ir atitinkamam asmeniui praneš[a] jų MRN.

[<…>]

3. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyti įrodymai pateikiami kompetentingai muitinės įstaigai, kuriai prekės pateikiamos po pakartotinio įvežimo į Sąjungos muitų teritoriją, nurodant įrodymo MRN.

4. Ta kompetentinga muitinės įstaiga stebi šio straipsnio 1 dalyje nurodytų įrodymų naudojimą, kad užtikrintų, jog įrodymai nebus naudojami prekėms, kurioms jie nėra išduoti.“

16. Įgyvendinimo reglamento 211 straipsnyje reglamentuojamas Sąjungos prekių muitinio statuso įrodymas, kai prekių vertė neviršija 15 000 EUR:

„Jei Sąjungos prekių muitinį statusą turinčių prekių vertė neviršija 15 000 EUR, Sąjungos prekių muitinį statusą galima įrodyti, pateikiant šių prekių sąskaitą faktūrą arba transporto dokumentą, jei jie išduoti tik Sąjungos prekių muitinį statusą turinčioms prekėms.“

[5] 2015 m. lapkričio 24 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2015/2447, kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, nuostatų įgyvendinimo taisyklės (OL L 343, 2015, p. 558), 2018 m. balandžio 18 d. redakcija.

17. Įgyvendinimo reglamento 226 straipsnyje MRN paaiškinamas taip:

„Išskyrus atvejus, kai muitinės deklaracija pateikiama žodžiu arba atliekant veiksmą, kuris laikomas muitinės deklaracija, arba jei pagal Kodekso 182 straipsnį muitinės deklaracija pateikiama įtraukimo į deklaranto tvarkomus apskaitos registrus būdu, muitinė praneša deklarantui apie muitinės deklaracijos priėmimą ir nurodo jam tai deklaracijai priskirtą pagrindinį registracijos numerį (toliau – MRN) ir deklaracijos priėmimo datą.

Šis straipsnis netaikomas iki atitinkamų Įgyvendinimo sprendimo 2014/255/ES prieduose nurodytos automatizuotos eksporto sistemos ir naujosios kompiuterizuotos tranzito sistemos įdiegimo bei nacionalinių importo sistemų patobulinimo datų.“

B. Latvijos teisė

18. *Administratīvā procesa likums* (Administracinės teisenos įstatymas) 153 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Faktinės aplinkybės, kurios laikomos įrodytomis *res judicata* galią įgijusio teismo sprendimo motyvuojamojoje dalyje, neturi būti iš naujo įrodinėjamos nagrinėjant administracinę bylą, kurioje dalyvauja tos pačios šalys.“

19. *Likums „Par tiesu varu“* (Teismų įstatymas) 16 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatyta:

„3. Įstatymų nustatyta tvarka teismo sprendimas yra privalomas teismui, kai jis nagrinėja kitus su ta byla susijusius klausimus.

4. Tokie teismo sprendimai turi įstatymo galią, yra privalomi *erga omnes* ir turi būti vertinami taip pat, kaip įstatymai.“

20. *Ministru kabineta 2017. gada 22. augusta noteikumi Nr. 500„Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi*“ (2017 m. rugpjūčio 22 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 500 dėl muitinės sandėlių, laikinojo saugojimo ir laisvųjų zonų) 77 punkte nurodyta, kad kiekvienas asmuo, kuris laisvojoje zonoje saugoja ne Sąjungos prekes, turi turėti laisvojoje zonoje saugomų prekių apskaitos registrą. 78 punkte reikalaujama, kad prekių apskaitos dokumentuose būtų nurodytos datos, konkrečiai paminėtos Deleguotojo reglamento 2015/2446 178 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose ir 2 dalyje. Šio nutarimo 79 punkte reikalaujama, kad ne Sąjungos prekių apskaitos dokumentuose būtų nurodytas muitinės dokumento numeris arba važtaraščio, su kuriuo prekės buvo įvežtos į laisvąją zoną ir išvežtos iš jos, numeris.

III. Bylos aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

21. SIA „BALTIC CONTAINER TERMINAL“ (toliau – pareiškėja) turi leidimą pakrauti, iškrauti ir saugoti prekes Rygos laisvojo uosto laisvojoje zonoje ir privalo tvarkyti šioje zonoje esančių prekių apskaitą.

22. *Valsts ieņēmumu dienests* (Latvijos mokesčių inspekcija, toliau – VID) atliko laisvojoje zonoje esančių pareiškėjos prekių patikrinimą ir nustatė tris atvejus, kai 2018 ir 2019 m. laisvojoje zonoje buvusios prekės buvo išvežtos iš šios zonos neįforminus joms kitos muitinės procedūros. Taigi

nebuvo užbaigta specialioji „laisvosios zonos“ procedūra. VID padarė išvadą, kad šioms prekėms faktiškai nebuvo taikyta muitinės priežiūra, todėl pareiškėjai atsirado skola muitinei, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą.

23. Aptariamos prekės buvo pristatytos išvežti iš laisvosios zonos pagal CMR važtaraščius, kuriuose buvo nurodytas prekių muitinis statusas „Sąjungos prekės“ („C“). Muitinės pareigūnas patvirtino jį muitinės antspaudu ir savo parašu, o tai atitiko susiklosčiusią praktiką, net jei tokia procedūra nebuvo numatyta teisės aktuose. Pagal šią praktiką VID tikrindavo prekių muitinį statusą prieš jas išvežant iš uosto ir tai pažymėdavo transporto dokumentuose. Vis dėlto po prekių išvežimo iš laisvosios zonos muitinės pareigūnai nustatė, kad neturi dokumentų, pagrindžiančių minėtų prekių muitinio statuso pakeitimą iš „ne Sąjungos prekės“ („N“) į „Sąjungos prekę“ („C“).

24. 2019 m. liepos 19 d. VID sprendimu pareiškėja buvo įpareigota sumokėti į valstybės biudžetą importo muitus ir atitinkamus delspinigius, taip pat pridėtinės vertės mokestį kartu su atitinkamais delspinigiais. Pareiškėja tokį VID sprendimą apskundė teismui.

25. *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) skundą atmetė. Jo nuomone, vien antspaudas ir parašas CMR važtaraštyje negali patvirtinti Sąjungos prekių muitinio statuso prekėms, kurios buvo importuotos kaip ne Sąjungos prekės. Vien iš CMR nebuvo galima nustatyti, kokia kita muitinės procedūra buvo įforminta prekėms. Norint pakeisti prekių statusą, reikia pateikti deklaraciją su pagrindiniu registracijos numeriu (*Master Reference Number*; toliau – MRN) arba CMR važtaraštį su muitinės antspaudu ir MRN. O šiuo atveju to nebuvo padaryta.

26. Pareiškėja padavė *Augstākā tiesa (Senāts)* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) kasacinį skundą dėl šio sprendimo.

27. Pareiškėja teigia, kad buvo klaidingai taikytas Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalies a punktas, taigi skola muitinei neatsirado. Ji teigia tvarkiusi apskaitą, kurios reikalaujama pagal VID išduotą leidimą, ir perdavusi prekes vežėjui pagal pateiktus CMR. Pagal įprastą VID praktiką buvo galima matyti muitinės pareigūno nurodytą prekių statusą, t. y. kad tai – Sąjungos prekės, muitinės pareigūno parašą ir muitinės antspaudą. Taigi pareiškėja yra įsitikinusi, jog galėjo pagrįstai manyti, kad prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą. Vadinasi, specialioji laisvosios zonos procedūra buvo užbaigta.

28. Tuo pat metu pareiškėja *Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu kolēģija* (Rygos apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyrius) užginčijo administracinės nuobaudos paskyrimą remiantis tomis pačiomis faktinėmis aplinkybėmis. 2021 m. vasario 5 d. sprendimu šis teismas panaikino pareiškėjai paskirtą administracinę nuobaudą, motyvuodamas tuo, kad pareiškėja nepažeidė muitinės procedūros sąlygų ir veikė pagal įprastą muitinės praktiką. VID negalėjo nurodyti teisės normų, pagal kurias pareiškėjai, be muitinės pateikto patvirtinimo, būtų nustatyta pareiga patikrinti kitus duomenis, susijusius su prekių statuso pasikeitimo pagrįstumu.

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, tuo metu, kai susiklostė pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, pagal įprastą VID praktiką muitinės pareigūnai muitinio statuso patikrinimą atlikdavo prieš išvežant prekes iš laisvosios zonos ir įvairiuose išvežimo dokumentuose (paprastai – CMR važtaraštyje) padarydavo atitinkamus įrašus (prekių muitinis statusas, muitinės kontrolės punkto antspaudas ir muitinės pareigūno parašas). Pagal dabartinę

procedūrą taip pat numatyta, kad pasikeitusį prekių muitinį statusą patvirtina pats muitinės pareigūnas ir kad pareiškėja, pasikliaudama jo pateikta informacija, užbaigia specialiąją „laisvosios zonos“ procedūrą.

30. *Augstākā tiesa (Senāts)* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė penkis prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal Deleguotojo reglamento 2015/2446 178 straipsnio 1 dalies b ir c punktus, siejamus su Sąjungos muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalimi, specialiąją „laisvosios zonos“ procedūrą leidžiama pripažinti įvykdyta, jeigu į elektroninę registracijos sistemą neįvedamas pagrindinis registracijos numeris (MRN), kuriuo identifikuojama muitinės deklaracija, pagal kurią prekėms įforminta kita muitinės procedūra?

2. Ar pagal Sąjungos muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalį ir 215 straipsnio 1 dalį bei Deleguotojo reglamento 2015/2446 178 straipsnio 1 dalies b ir c punktus specialiosios „laisvosios zonos“ procedūros vykdytojui leidžiama įvykdyti šią procedūrą remiantis tik muitinės pareigūno prekių vežimo dokumente (CMR) padarytu įrašu apie prekių muitinį statusą, pačiam nepatikrinus šių prekių muitinio statuso pagrįstumo?

3. Jei į antrąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, kokio Sąjungos muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje ir 215 straipsnio 1 dalyje ir Deleguotojo reglamento 2015/2446 178 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose numatyto tikrinimo lygio pakanka, kad būtų galima pripažinti, jog specialioji „laisvosios zonos“ procedūra buvo įvykdyta tinkamai?

4. Ar specialiosios „laisvosios zonos“ procedūros vykdytojas gali savo teisėtą lūkestį grįsti muitinės patvirtinimu, kad prekių muitinis statusas „ne Sąjungos prekės“ buvo pakeistas į „Sąjungos prekės“, nors šiame patvirtinime nenurodytas nei prekių statuso pasikeitimo pagrindas, nei duomenys, kuriais remiantis būtų galima patikrinti šio pasikeitimo pagrindą?

5. Jeigu į ketvirtąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar, atsižvelgiant į nacionalinėje ir Sąjungos teisėje įtvirtintą *res judicata* galios principą, galima atleisti nuo skolos muitinei, atsiradusios pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą, kai kitoje nacionalinio teismo nagrinėtoje byloje įsiteisėjusiu teismo sprendimu konstatuota, kad pagal muitinės nustatytas procedūras muitinės procedūros vykdytojas nepažeidė „laisvosios zonos“ muitinės procedūros?“

31. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme pareiškėja, Latvija ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, Teisingumo Teismas nusprendė nerengti posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

32. Pateikti penki prejudiciniai klausimai iš esmės susiję su dviem sritimis. Pirmieji trys klausimai susiję su leidimo vykdyti specialiąją laisvosios zonos procedūrą turėtojo (toliau – laisvosios zonos procedūros vykdytojas), išleidusio iš laisvosios zonos joje saugotas ne Sąjungos prekes, apskaitos registrų tvarkymo ir tikrinimo prievolėmis pagal muitų teisės aktus (žr. A skirsnį). Penktasis klausimas susijęs su teismo sprendimo, kuriuo, galimai prieštaraujant Sąjungos teisei, paneigtas laisvosios zonos procedūros vykdytojo rūpestingumo pareigos pažeidimas, *res judicata* galios principo išplėtimu, įtvirtintu nacionalinėje teisėje (žr. B skirsnio 2 poskirsnį). Ketvirtasis

klausimas yra dėl laisvosios zonos procedūros vykdytojo, kuris rėmėsi valstybės narės mokesčių inspekcijos ankstesne praktika, teisėtų lūkesčių apsaugos, net jei ši praktika prieštarauja Sąjungos teisei (žr. B skirsnio 1 poskirsnį).

A. Dėl Muitinės kodekso aiškinimo

33. Pareiškėjai, kaip laisvosios zonos procedūros vykdytojai, buvo apskaičiuota importo muito skola (toliau – skola muitinei). Laisvosios zonos procedūros vykdytojo skola muitinei grindžiama Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktu. Ji siejama su muitų teisės aktuose nustatytų reikalavimų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją, pažeidimu. Teisingumo Teismui nėra žinoma, ar deklaranto skola muitinei, atsiradusi išleidus prekes į laisvą apyvartą, galėjo būti išieškota per šį laikotarpį.

34. Laisvosios zonos procedūros vykdytojas turi specialių prievolių [6], kurias pažeidus gali atsirasti skola muitinei. Vis dėlto tai tik papildoma skola muitinei, atsiradusi dėl atskiro muito mokesčio pažeidimo, už kurios sumokėjimą atsakoma solidariai (žr. Muitinės kodekso 84 straipsnį) ir kurios paskirtis – užtikrinti teisingą skolos muitinei išieškojimą. Deklaranto (pirminė) skola muitinei (Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalis) lieka galioti.

1. Prievolė į apskaitos registrus įtraukti „pagrindinį registracijos numerį“

35. Pareiškėja apskaitos registruose nenurodė MRN ir neįtraukė jo į elektroninę registracijos sistemą. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę MRN turėjo būti įtrauktas ir įregistruotas ir ar tai, kad pareiškėja to nepadarė, laikytina prievolės pažeidimu, leidžiančiu apskaičiuoti skolą muitinei.

36. Šiuo atveju svarbu atsakyti į klausimą, ar laisvosios zonos procedūros vykdytojas visada privalo įtraukti MRN, kad, be deklaranto skolos muitinei, išvengtų skolos muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalį. Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje reglamentuojami apskaitos registrai, kurie turi būti tvarkomi taikant specialiąsias muitinės procedūras. Pagal Muitinės kodekso 210 straipsnio b punktą specialiosios muitinės procedūros taip pat apima saugojimo laisvojoje zonoje procedūrą.

37. Pagal Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalį „procedūros vykdytojas“ (šiuo atveju – laisvosios zonos procedūros vykdytojas) privalo tvarkyti atitinkamus apskaitos registrus laikydamasis muitinės nustatytos tvarkos. Apskaitos registrai turi būti tvarkomi taip, kad naudodamasi juose registruojama informacija ir duomenimis muitinė galėtų prižiūrėti, kaip atliekama atitinkama procedūra, visų pirma – identifikuoti prekes, kurioms ta procedūra įforminta, jų muitinį statusą ir gabenimo operacijas.

38. Pagal Muitinės kodekso 211 straipsnio 1 dalies b punktą, norint laisvojoje zonoje naudoti sandėlius prekių muitiniam sandėliavimui, reikalingas valdžios institucijų leidimas. Paprastai toks leidimas yra susijęs su konkrečiomis apskaitos registrų tvarkymo prievolėmis, pagal kurias reikalaujama dokumentuoti ir kontroliuoti šios specialiosios procedūros įvykdymą, įforminant

[6] Pavyzdžiui, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Eurogate Distribution* (C-28/11, EU:C:2012:533, 27 ir paskesni punktai dėl muitinio sandėliavimo procedūros). Panašiai ir dėl įvežimo perdirbti procedūros: 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Döhler Neuenkirche*n (C-262/10, EU:C:2012:559, 41 punktas) – „šia procedūra besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis iš jos išplaukiančių prievolių“.

prekėms kitą muitinės procedūrą (dažnai – išleidimą į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Muitinės kodekso 77 straipsnio 1 dalies a punkte). Vis dėlto nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą tikslus pareiškėjos leidimo turinys nėra aiškus.

39. Kartu su apskaitos registro tvarkymo prievolėmis, kurios gali būti taikomos gavus leidimą, pagal Muitinės kodekso 7 straipsnio c punktą Komisijai suteikiami įgaliojimai priimti deleguotuosius aktus, siekiant nustatyti, kokio pobūdžio informaciją ir kokius duomenis reikia saugoti apskaitos registruose, nurodytuose Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje. Atitinkamai deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad Muitinės kodekso 214 straipsnyje nurodytuose apskaitos registruose turi būti registruojama ši informacija: „MRN arba, jei jis nesuteiktas, bet kuris kitas numeris arba kodas, pagal kurį identifikuojamos muitinės deklaracijos, kurias pateikus prekėms įforminta specialioji procedūra, ir, kai ši procedūra buvo pripažinta įvykdyta pagal Kodekso 215 straipsnio 1 dalį, informacija apie tai, kokiu būdu ši procedūra pripažinta įvykdyta“.

40. Vien tai patvirtina, kad MRN neprivalo būti registruojamas.

41. Pirma, deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkto pirmoji alternatyva yra susijusi tik su MRN, pagal kurį identifikuojamos muitinės deklaracijos, „kurias pateikus prekėms įforminta specialioji procedūra“. Įforminant specialiąją laisvosios zonos procedūrą muitinės deklaracijos pateikti nereikia (žr. Muitinės kodekso 158 straipsnio 1 dalį). Todėl šiuo atveju galima kalbėti tik apie kitos specialiosios procedūros taikymą. Šios bylos prekėms buvo įforminta ne kita specialioji procedūra (Muitinės kodekso VII antraštinė dalis), o „įprastinė“ procedūra pagal Muitinės kodekso VI antraštinę dalį (išleidimas į laisvą apyvartą). Šiuo atveju pagal deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkto pirmąją alternatyvą nereikalaujama įtraukti MRN.

42. Antra, deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkte daroma prielaida, kad MRN suteikiamas ne kiekvienai muitinės deklaracijai. Tai patvirtinta įgyvendinimo reglamento 226 straipsnis. Atsižvelgiant į tai, muitinė iš esmės privalo suteikti deklarantui (ne laisvosios zonos procedūros vykdytojui) tokį MRN jo muitinės deklaracijai. Vis dėlto tai netaikoma kiekvienai muitinės deklaracijai, taip pat iki atitinkamų Įgyvendinimo sprendimo 2014/255/ES prieduose nurodytos automatizuotos eksporto sistemos ir naujosios kompiuterizuotos tranzito sistemos įdiegimo bei nacionalinių importo sistemų patobulinimo datų. Teisingumo Teismas nebuvo informuotas, ar tai apskritai taikytina šiuo atveju.

43. Kadangi VID informuoja apie MRN deklarantą (o ne laisvosios zonos procedūros vykdytoją), deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkte aiškiai reikalaujama, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojas šį numerį registruotų tik tuo atveju, jeigu jis suteiktas. Priešingu atveju laisvosios zonos procedūros vykdytojas įvykdo savo registravimo prievolę, jei registruoja kitą numerį arba kodą, pagal kurį galima identifikuoti prekes. Taigi, kaip teisingai nurodo Komisija, privalomas MRN registravimas Muitinės kodekse ir deleguotajame reglamente nėra numatytas. Ši nuostata taikoma ir tuo atveju, jei prekėms nebuvo įforminta specialioji procedūra.

44. Be to, taikytina deleguotojo reglamento 178 straipsnio 3 dalis. Pagal ją muitinė gali nereikalauti kai kurios 1 ir 2 dalyse nurodytos informacijos. Taigi pagal Sąjungos teisės aktus registruoti MRN nereikalaujama. Atvirkščiai, esminis veiksnys yra tai, ar tokio registravimo atsisakyta pagal nacionalinę teisę (kuri yra privaloma muitinei) arba jo atsisakė pati nacionalinė muitinė. Jei taip, dėl neatlikto registravimo negali atsirasti skola muitinei.

45. Šiuo atveju tokį atsisakymą taip pat galima įžvelgti, pavyzdžiui, Latvijos muitinės įprastoje administracinėje praktikoje, apie kurią informavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, tuo laikotarpiu, kai susiklostė pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo faktinės aplinkybės, buvo įprasta VID praktika, pagal kurią muitinės pareigūnai, prieš išvežant prekes iš laisvosios zonos, patikrindavo jų muitinį statusą ir įvairiuose išvežimo dokumentuose (paprastai – CMR važtaraštyje) padarydavo atitinkamus įrašus (prekių muitinis statusas, muitinės kontrolės punkto antspaudas ir muitinės pareigūno parašas). Akivaizdu, kad to pakako ankstesnėms registravimo prievolėms įvykdyti.

46. Sąjungos teisėje nenumatyta jokių specialių tokio atsisakymo sąlygų. Todėl pagal deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punktą taip pat galimas numanomas registravimo reikalavimo atsisakymas. Tai tuo labiau pasakytina todėl, kad muitų teisėje, kaip masinėje procedūroje, numanomos deklaracijos nėra naujiena. Pagal Muitinės kodekso 158 straipsnio 2 dalį, siejamą su deleguotojo reglamento 135 ir paskesniais straipsniais ir 141 straipsniu, galima pateikti net žodines arba numanomas muitinės deklaracijas. Tai, ar įprasta administracinė praktika, kaip ją apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra aiškus ar numanomas VID atsisakymas, yra faktinių aplinkybių vertinimo klausimas, kurį spręsti kompetentingas tik šis teismas.

47. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Muitinės kodekso 214 straipsnį, siejamą su deleguotojo reglamento 178 straipsniu, nereikalaujama, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojas būtinai ir visais atvejais registruotų MRN, siekdamas įvykdyti ten nustatytas registravimo prievoles. Atvirkščiai, pagal šį straipsnį muitinei suteikiama galimybė aiškiai arba numanomai leisti taikyti kitokias registravimo formas.

2. Laisvosios zonos procedūros įvykdymas

48. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia sužinoti, ar pagal Muitinės kodekso 214 straipsnį specialiąją laisvosios zonos procedūrą leidžiama pripažinti įvykdyta neįregistravus MRN. Tai susiję su deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta antrąja registravimo prievolių alternatyva. Remiantis ja, informacija apie tai, kaip buvo įvykdyta procedūra, taip pat turi būti užregistruota.

49. Specialiosios muitinės procedūros (šiuo atveju – laisvosios zonos procedūros) pripažinimas įvykdyta pagal Muitinės kodekso 215 straipsnį turi būti atskirtas nuo minėto registravimo prievolių įvykdymo pagal Muitinės kodekso 214 straipsnį. Įvykdymas įforminamas tik tada, kai prekėms įforminama kita muitinės procedūra. Šiuo atveju prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą (Muitinės kodekso VI antraštinė dalis) ir jų muitinis statusas iš ne Sąjungos prekių pakeičiamas į Sąjungos prekių muitinį statusą.

50. VID paprasčiausiai nebežino, kodėl taip atsitiko. Iš Latvijos pateiktų rašytinių pastabų taip pat nėra aišku, kodėl muitinės pareigūnas CMR važtaraštyje pažymėjo „C“ (Sąjungos prekės), patvirtino antspaudu ir pasirašė, jei šios prekės vis dar buvo ne Sąjungos prekės. Šiaip ar taip, po patikrinimo jos buvo perduotos asmeniui. Tai, ar šis prekių išleidimas buvo pagrįstas (visų pirma, ar egzistuoja atitinkama muitinės deklaracija) ir ar deklarantas sumokėjo susidariusią skolą muitinei, neturi reikšmės „laisvosios zonos procedūros“ pripažinimui įvykdyta.

51. Vis dėlto Sąjungos teisėje nėra galutinai nustatyta, kaip laisvosios zonos procedūros vykdytojas turi tvarkyti atitinkamus apskaitos registrus (žr. šios išvados 35 ir paskesnius punktus). Be to, klausimas, ar specialioji laisvosios zonos procedūra gali būti pripažinta įvykdyta, kai

padaromas įrašas CMR važtaraštyje, patvirtintas VID antspaudu ir parašu, priklauso nuo nacionalinės teisės aktų (leidimo turinio arba VID atsisakymo taikyti tam tikras registravimo prievoles). Todėl tai gali įvertinti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

52. Jei iš įprastos praktikos matyti, kad prekės buvo išleistos deklarantui, o Sąjungos prekių muitinis statusas patvirtintas CMR važtaraštyje mokesčių pareigūno antspaudu ir parašu, *ir* tai atliekama tik išleidimo į laisvą apyvartą atvejais, tuomet šio CMR važtaraščio pakanka, kad būtų galima įforminti ir specialiosios laisvosios zonos procedūros įvykdymą išleidžiant prekes į laisvą apyvartą. Tai gali būti aiškus arba numanomas galimų papildomų įrodinėjimo reikalavimų atsisakymas, kuris yra leistinas pagal Sąjungos teisę.

3. Prekių muitinio statuso pagrįstumo patikrinimo pareiga ir apimtis (antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai)?

53. Antruoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalį ir 215 straipsnio 1 dalį laisvosios zonos procedūros vykdytojui leidžiama įvykdyti laisvosios zonos procedūrą pačiam nepatikrinus prekių muitinio statuso pagrįstumo ir kokia yra tokio patikrinimo pareigos apimtis.

54. Šis klausimas susijęs su tuo, kad prekės gali būti perkeltos į laisvąją zoną nepateikus muitinės deklaracijos, kad jas būtų galima perduoti kitoms muitinės procedūroms, kurios paprastai atliekamos deklarantui pateikus muitinės deklaraciją. Pavyzdžiui, laisvojoje zonoje gali būti sandėliuojamos skirtingų rūšių prekės (Sąjungos prekės ir ne Sąjungos prekės) (žr. deleguotojo reglamento 177 straipsnį). Laisvojoje zonoje saugomoms prekėms dažniausiai vėliau gali būti įformintos kitos specialiosios muitinės procedūros (Muitinės kodekso VII antraštinė dalis – pavyzdžiui, laikinasis įvežimas arba perdirbimas) arba bendroji muitinės procedūra (išleidimas į laisvą apyvartą – Muitinės kodekso VI antraštinė dalis). Tai daroma trečiajai šaliai (t. y. paprastai ne laisvosios zonos procedūros vykdytojui) pateikiant muitinės deklaraciją (Muitinės kodekso 158 straipsnio 1 dalis).

55. Šiuo atveju sprendžiant klausimą dėl laisvosios zonos procedūros vykdytojo prievolės atlikti patikrinimą arba jo apimties svarbu, kad muitinės deklaracijos tikrinimą atlieka tik muitinė pagal Muitinės kodekso 188 straipsnį. Pagal Muitinės kodekso 189 straipsnį muitinė gali atlikti prekių patikrinimą ir pan. Vis dėlto Muitinės kodekse nenumatyta jokių laisvosios zonos procedūros vykdytojo tikrinimo prievolių. Pagal Muitinės kodekso 194 straipsnį prekių išleidimą taip pat vykdo tik muitinė (o ne privatus asmuo), jei įvykdytos atitinkamos procedūros įforminimo prekėms sąlygos. Pagal Muitinės kodekso 195 straipsnio 1 dalį prekės išleidžiamos tik deklarantui sumokėjus skolą muitinei arba pateikus garantiją. Atrodo, kad Latvijoje praktiškai muitinė prekes išleisdavo patvirtindama CMR važtaraštį antspaudu ir parašu.

56. Laisvosios zonos specialiosios procedūros reglamentuojamos Muitinės kodekso 210 ir paskesniuose straipsniuose. Vis dėlto iš šio skyriaus taip pat negalima daryti išvados apie prievolę tikrinti trečiosios šalies muitinės deklaracijos turinio duomenų tikslumą. Muitinės kodekso 214 straipsnyje įtvirtintos jau minėtos registravimo prievolės (žr. šios išvados 35 ir paskesnius punktus). Muitinės kodekso 215 straipsnyje reglamentuojama, kada specialioji procedūra (pvz., laisvosios zonos) pripažįstama įvykdyta, kai prekėms, kurioms buvo įforminta ta procedūra, įforminama kita muitinės procedūra.

57. Muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje nurodyta, jog apskaitos registrai turi būti tvarkomi taip, kad naudodamasi juose registruojama informacija ir duomenimis muitinė galėtų prižiūrėti, kaip atliekama atitinkama procedūra, visų pirma – identifikuoti prekes, kurioms ta procedūra įforminta, jų muitinį statusą ir gabenimo operacijas. Vis dėlto Muitinės kodekso 214 straipsnyje nekalbama apie muitinio statuso pagrįstumą arba jo patikrinimą.

58. Tai taip pat reiškia, kad turi būti tvarkomi tik muitinės statuso apskaitos registrai, o ne tai, kad reikia tikrinti šio muitinio statuso pagrįstumą. Šiuo atžvilgiu – ir atrodo, kad Komisija į tai neatsižvelgė – tai priklauso ir nuo Latvijoje taikomų prievolių pateikti įrodymus. Jei VID (aiškiai ar netiesiogiai) atsisakė reikalavimo pateikti kitus įrodymus, išskyrus CMR važtaraštį su antspaudu, kuriame nurodytas prekių muitinis statusas, ir muitinės pareigūno parašu (žr. deleguotojo reglamento 178 straipsnio 3 dalį), tuomet nėra jokių papildomų prievolių pateikti įrodymus ir atitinkamai jokių papildomų tikrinimo prievolių. Tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nuspręsti, ar taip yra šiuo atveju.

59. Taigi pareiškėja neprivalėjo atlikti tikrinimo, kodėl CMR važtaraštis buvo patvirtintas antspaudu ir kodėl muitinė jame nurodytas prekes deklaravo kaip Sąjungos prekes. Be to, abejotina, ar ji gali veiksmingai atlikti tokį patikrinimą.

60. Prekių muitinis statusas nustatomas pagal kito asmens muitinės deklaraciją, kurią turi patikrinti muitinė. Jei vėliau prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą muitinės sprendimu, jų muitinis statusas pasikeičia iš ne Sąjungos prekių į Sąjungos prekių muitinį statusą. Muitinės pareigūnas tai akivaizdžiai patvirtino CMR važtaraštyje esančiu antspaudu ir parašu (žr. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ketvirtąjį klausimą). Atrodo, kad nėra nei būtinybės, nei galimybių, kad kitas privatus asmuo tai dar kartą patikrintų. Be to, šioje byloje, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kaip pažymėta pareiškėjos rašytinėse pastabose, tik VID atlieka muitinio statuso pakeitimą pareiškėjos elektroninėje sistemoje, o pareiškėja negali patikrinti tokio pakeitimo pagrįstumo.

61. Kompetentingos institucijos sprendimo teisėtumą, juo labiau – pagrįstumą, paprastai tikrina kita (aukštesnė) kompetentinga institucija arba teismas, o ne privatus asmuo. Jei nėra jokių duomenų, kad pateikti įrodymai – šiuo atveju dėl prekių muitinio statuso – buvo suklastoti, Muitinės kodekse laisvosios zonos procedūros vykdytojui nenustatyta jokios prievolės atlikti patikrinimą, ar prekių muitinis statusas iš tiesų „galioja“, išskyrus registravimo prievoles.

62. Taigi į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip: tam, kad muitinės specialioji laisvosios zonos procedūra būtų pripažinta įvykdyta, nereikalaujama, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojas savarankiškai patikrintų VID patvirtinto prekių muitinio statuso pagrįstumą. Kitokia situacija gali būti, jei yra duomenų, kad patvirtinimas buvo suklastotas. Kaip turi atrodyti šis patvirtinimas ir kaip reikia tikrinti išleistų prekių muitinį statusą, galiausiai nustatoma pagal nacionalinės teisės aktus, nes pagal deleguotojo reglamento 178 straipsnio 3 dalį muitinė gali atsisakyti reikalauti tam tikros informacijos.

B. Subsidiariai: dėl teisėtų lūkesčių apsaugos ir res judicata galios išplėtimo (ketvirtasis ir penktasis prejudiciniai klausimai)

63. Ketvirtuoju ir penktuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar pareiškėja (jei prekės nėra Sąjungos prekės ir ji turėjo tai patikrinti prieš išleisdama prekes iš laisvosios zonos) gali pasinaudoti bent tam tikra teisėtų lūkesčių apsauga. Viena vertus, tai rodytų faktas, kad VID patvirtino Sąjungos prekių muitinį

statusą antspaudu ir parašu CMR važtaraštyje. Antra vertus, kitas teismas įsiteisėjusiu sprendimu jau atmetė Muitinės kodekso 79 straipsnio pažeidimą. Visgi tas pažeidimas yra būtina sąlyga, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojui būtų galima nustatyti (papildomą) skolą muitinei. Todėl šio sprendimo *res judicata* galia taip pat galėtų užkirsti kelią skolos muitinei nustatymui.

64. Vis dėlto abu klausimai gali būti keliami tik tuo atveju, jei pažeidžiami Muitinės kodekso 214 straipsnyje, siejamame su deleguotojo reglamento 178 straipsniu, nustatyti įrodymų reikalavimai. Remiantis deleguotojo reglamento 178 straipsnio 3 dalimi, tai taip pat priklauso nuo ankstesnio Latvijos muitinės sprendimo dėl prievolės pateikti įrodymus apimties. Kaip paaiškinta pirma (šios išvados 44 ir paskesniuose punktuose), muitinės institucijos pagal įprastą praktiką nereikalavo papildomų įrodymų, todėl pareiškėjos papildoma skola muitinei yra labai mažai tikėtina.

65. Minėti klausimai turi būti keliami tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas padarytų priešingą išvadą arba prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto nuspręstų, kad pareiškėja pažeidė muitinės prievoles. Todėl šie klausimai nagrinėjami tik subsidiariai.

1. Teisėtų lūkesčių apsauga Sąjungos teisei prieštaraujančios administracinės praktikos atveju

66. Teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra Sąjungos teisės sistemos dalis ir taikomas visoms nacionalinėms institucijoms, atsakingoms už Sąjungos teisės taikymą[7]. Taigi nacionalinės institucijos, įgyvendindamos Muitinės kodekso ir deleguotojo reglamento nuostatas, turi laikytis teisėtų lūkesčių principo.

67. Vis dėlto teisėtų lūkesčių apsaugos principu negali būti remiamasi pažeidžiant aiškią Sąjungos teisės nuostatą[8]. Šiuo atveju nėra tokios aiškios nuostatos, kurioje būtų nustatyta, kad pareiškėja privalėjo registruoti MRN, o VID antspaudo ir parašo nepakanka. Taip pat nėra aiškios nuostatos, pagal kurią laisvosios zonos procedūros vykdytojas privalo patikrinti prekės muitinio statuso pakeitimo pagrįstumą (žr. šios išvados 35 ir paskesnius punktus). Be to, vienas nacionalinis teismas jau atmetė šias prievoles, o kitas teismas dėl to nėra visiškai tikras, todėl prašo Teisingumo Teismo pateikti išaiškinimą. Net jei Teisingumo Teismas padarytų kitokią išvadą, nebūtų galima daryti išvados apie „aiškią nuostatą“ pagal pirma minėtą jurisprudenciją.

68. Taigi šiuo atveju galima svarstyti teisėtų lūkesčių apsaugą pagal Sąjungos teisę. Taip pat daroma prielaida, kad administracijos institucijų veiksmai turėjo sukelti atsargiam ir nuovokiam ūkio subjektui pagrįstų ir teisėtų lūkesčių[9].

69. Atrodo, kad taip yra ir šiuo atveju. Akivaizdu, kad pareiškėja rėmėsi tuo, kad ji įvykdė savo registravimo prievoles, kai įregistravo CMR važtaraštį, kuriame muitinė po patikrinimo antspaudu ir parašu patvirtino prekių muitinį statusą, ir dėl to prekėms buvo įforminta kita muitinės procedūra (jos išleistos į laisvą apyvartą). Jos nuomone, tai reiškia, kad laisvosios zonos procedūra buvo pripažinta tinkamai įvykdyta. Kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą

[7] Suformuota jurisprudencija: žr. 2022 m. liepos 14 d. Sprendimą *Sense Visuele Communicatie en Handel vof* (C-36/21, EU:C:2022:556, 26 punktas); taip pat šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimą *Ministru kabinets* (C-120/17, EU:C:2018:638, 48 punktas) ir 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Krücken* (316/86, EU:C:1988:201, 22 punktas).

[8] Suformuota jurisprudencija: žr. 2022 m. liepos 14 d. Sprendimą *Sense Visuele Communicatie en Handel vof* (C-36/21, EU:C:2022:556, 28 punktas), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse* (C-516/16, EU:C:2017:1011, 69 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Agroferm* (C-568/11, EU:C:2013:407, 52 punktas) ir 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Krücken* (316/86, EU:C:1988:201, 24 punktas).

[9] Žr. mano išvadą byloje *Agroferm* (C-568/11, EU:C:2013:35, 59 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

pateikęs teismas, toks įsitikinimas grindžiamas įprasta Latvijos VID administracine praktika, kurią, kaip spėjama, lėmė masinės procedūros reikalavimai. Įprasta administracinė praktika, kuri, kaip jau paaiškinta, nėra akivaizdžiai prieštaraujanti Sąjungos teisei, gali pateisinti pagrįstus ir pateisinamus lūkesčius, kad ši praktika nebus keičiama atgaline data.

70. Taigi į ketvirtąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad įprasta administracinė praktika, pagal kurią, muitinei atlikus patikrinimą, prekių muitinis statusas CMR važtaraštyje patvirtinamas antspaudu ir parašu ir pagal kurią anksčiau visada buvo galima pripažinti laisvosios zonos procedūrą įvykdyta, gali pateisinti teisėtų lūkesčių apsaugą. Tai taikoma ir tuo atveju, jei dokumente nenurodyta muitinio statuso pakeitimo priežastis. Bet kuriuo atveju nėra akivaizdaus Sąjungos teisės pažeidimo, nes pagal ją nacionalinėms muitinėms leidžiama nustatyti skirtingus įrodymų pateikimo reikalavimus (žr. šios išvados 44 ir paskesnius punktus).

2. Sąjungos teisei prieštaraujančio sprendimo „res judicata“ galios išplėtimas

71. Penktuoju prejudiciniu klausimu, į kurį taip pat reikia atsakyti subsidiariai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar pagal *res judicata* principą galima atleisti nuo skolos muitinei, atsiradusios pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą.

72. Tai susiję su faktu, kad pareiškėjos administracinės nuobaudos skyrimo procedūros metu įsiteisėjusiu sprendimu buvo paneigtas muitinės prievolių pažeidimas. Akivaizdu, kad šiose procedūrose dalyvavo ir mokesčių institucijos. Pagal galiojančius nacionalinės teisės aktus faktinių aplinkybių, nustatytų galutinio sprendimo motyvuojamojoje dalyje, nereikia iš naujo įrodinėti nagrinėjant administracinę bylą, kurioje dalyvauja tos pačios šalys (Administracinės teisenos įstatymo 153 straipsnio 3 dalis). Be to, galutinis sprendimas teismui yra privalomas nagrinėjant kitas su šia byla susijusias bylas (Teismų įstatymo 16 straipsnio 3 ir 4 dalys). Kadangi ankstesnis teismas galutinai paneigė Muitinės kodekse numatytų prievolių pažeidimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad neturi teisės nustatyti skolos muitinei, kuri suponuotų Muitinės kodekse nustatytų prievolių pažeidimą.

73. Šiuo klausimu reikia priminti *res judicata* galios principo svarbą tiek Sąjungos teisės, tiek nacionalinės teisės sistemose. Siekiant užtikrinti teisės ir teisinių santykių stabilumą ir gerą teisingumo vykdymą, svarbu, kad teismų sprendimai, kurie, išnaudojus visas turimas teisių gynimo priemones arba pasibaigus naudojimosi jomis numatytiems terminams, įsiteisėja, nebegalėtų būti ginčijami [10].

74. Taigi Sąjungos teisė nenustato nacionaliniam teismui pareigos netaikyti vidaus proceso taisyklių, suteikiančių teismo sprendimui *res judicata* galią, net jeigu tai leistų ištaisyti su šia teise nesuderinamą nacionalinę situaciją [11].

[10] 2024 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Profi Credit Polska (Įsiteisėjusiu teismo sprendimu užbaigto civilinio proceso atnaujinimas)* (C-582/21, EU:C:2024:282, 37 punktas), 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 22 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 64 punktas), 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 26 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 22 punktas).

[11] 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 23 punktas) ir 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

75. Nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, *res judicata* galios principo įgyvendinimo taisykles valstybės narės savo teisės sistemose nustato vadovaudamosi valstybių narių procesinės autonomijos principu. Vis dėlto jos neturi būti mažiau palankios, nei reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) [12]. Visgi pastarasis principas šiuo atveju svarbus tik iš dalies. Nagrinėjamu atveju valstybei narei nepalankaus (galbūt prieštaraujančio Sąjungos teisei) teismo sprendimo *res judicata* galios principo išplėtimas netrukdytų naudotis asmens teisėmis.

76. Vis dėlto veiksmingumo principui prieštarautų nacionalinėje teisėje įtvirtintas *res judicata* galios principas, jei Sąjungos teisei prieštaraujantis galutinis sprendimas būtų privalomas ir vėlesniais laikotarpiais, kurie net nebuvo galutinio sprendimo dalykas, nesant galimybės ateityje ištaisyti tokios Sąjungos teisei prieštaraujančios situacijos [13].

77. Priešingai, nei mano Komisija, šiuo atveju tai nėra esminis klausimas. Sprendimo *res judicata* galios principas nėra taikomas kitiems būsimiems laikotarpiams, taip užkertant kelią ateityje ištaisyti Sąjungos teisei prieštaraujančią padėtį. Tiksliau, tik teismo sprendimo *res judicata* galia dėl tam tikro veiksmo teisinio vertinimo (laisvosios zonos procedūros vykdytojo rūpestingumo prievolės pažeidimo) perkeliama iš sankcijų teisės į muitų teisę tam pačiam laikotarpiui. Taigi tai susiję su tapataus veiksmo (tapačiu laikotarpiu) teisiniu vertinimu, kuris yra lemiamas tiek skiriant administracinę nuobaudą, tiek nustatant skolą muitinei.

78. Sąjungos teisėje nustatyta valstybių narių pareiga numatyti atgrasomąsias administracines sankcijas neužkerta kelio *res judicata* galiai [14]. Išteisinamasis nuosprendis, pagal nacionalinę teisę turintis *res judicata* galią procesui, kuriam vykstant skiriama administracinė sankcija ir kuris yra dėl tos pačios veikos, kaip ir išteisinamasis nuosprendis [15], nekelia problemų ES teisės požiūriu, kaip ir šiuo atveju nagrinėjamas administracinę atsakomybę paneigiantis sprendimas. Nagrinėjamu atveju dėl prievolės nustatyti skolą muitinei taip pat negalima reikalauti, kad teismo sprendimo *res judicata* galia būtų sustabdyta, kiek tai susiję su tuo pačiu veiksmu ir kiek nacionalinėje teisėje numatytas toks *res judicata* galios išplėtimas.

79. Kadangi abiem atvejais valstybės narės teismas sprendžia dėl muitų prievolių pažeidimo rungimosi principu pagrįstame procese ir abiejose bylose tikriausiai dalyvauja tos pačios šalys (pareiškėjas ir valstybinė mokesčių institucija), priešinga nuomonė galbūt sukeltų problemų dėl *ne bis in idem* principo (Pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnis) [16].

80. Kita vertus, Teisingumo Teismo sprendimas *Avio Lucos* [17] susijęs su visiškai kitu atveju. Šioje byloje Teisingumo Teismas nustatė veiksmingumo principo pažeidimą dėl to, kad teismo sprendimas administracinėje byloje buvo taikomas ir civilinėje byloje bei visiems sprendimams dėl to paties teisinio santykio pareiškėjo nenaudai.

[12] 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas).

[13] 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 31 ir 32 punktai).

[14] 2018 m. kovo 20 d. Sprendimas *Di Puma ir Zecca* (C-596/16 ir C-597/16, EU:C:2018:192, 35 punktas).

[15] 2018 m. kovo 20 d. Sprendimas *Di Puma ir Zecca* (C-596/16 ir C-597/16, EU:C:2018:192, 35 punktas).

[16] Tai būtų įmanoma, nes Teisingumo Teismas mano, kad šis principas yra svarbus baudžiamojo proceso ir mokestinio proceso santykiui; žr. 2018 m. kovo 20 d. Sprendimą *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197). Šiuo atveju neatrodo atmestina, kad šis principas taip pat galėtų būti svarbus administracinių nuobaudų skyrimo procedūrų ir mokestinių procedūrų santykiui.

[17] Žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Avio Lucos* (C-116/20, EU:C:2022:273, 97 ir 105 punktai).

81. Teisingumo Teismo sprendimas *CRPNPAC ir Vueling Airlines*, kuriame buvo paneigta galimybė prieš privatų asmenį priimtą apkaltinamąjį nuosprendį, kuriuo pažeista Sąjungos teisė, taikyti ir civilinėje teisėje kitų asmenų atžvilgiu, taip pat buvo susijęs su kitomis faktinėmis aplinkybėmis [18]. Tai nėra atvejis, kai privačiam asmeniui yra privalomas Sąjungos teisei prieštaraujantis teismo sprendimas, kuris daro jam žalą.

82. Taigi pagal Sąjungos teisę nedraudžiama, kad nacionalinis *res judicata* galios principas užkirstų kelią skolos muitinei nustatymui dėl prievolių pažeidimo pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą, jei nacionalinis teismas, vykdydamas nuobaudų skyrimo procedūrą, jau yra priėmęs galutinį sprendimą, kuriuo paneigtas muitų prievolių pažeidimas tuo pačiu laikotarpiu.

V. Išvada

83. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Augstākā tiesa (Senāts)* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Pagal Reglamento (ES) Nr. 952/2013 214 straipsnį, siejamą su Deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446 178 straipsniu, nereikalaujama, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojas kiekvienu atveju įrašytų „pagrindinį registracijos numerį“, siekdamas įvykdyti registravimo prievoles ir užbaigti specialiąją laisvosios zonos procedūrą.

2. Tai, ar specialioji laisvosios zonos procedūra gali būti pripažinta užbaigta, padarant įrašą CMR važtaraštyje, kuris patvirtintas VID antspaudu ir parašu, priklauso nuo leidimo turinio arba VID atsisakymo taikyti tam tikras registravimo prievoles. Tai gali įvertinti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Tam, kad specialioji laisvosios zonos muitinės procedūra būtų pripažinta užbaigta, nereikalaujama, kad laisvosios zonos procedūros vykdytojas savarankiškai patikrintų VID patvirtinto prekių muitinio statuso pagrįstumą, jei nėra duomenų, kad atitinkamas patvirtinimas buvo suklastotas. Kaip turi atrodyti šis patvirtinimas ir kaip reikia tikrinti išleidžiamų prekių muitinį statusą, nustatoma pagal nacionalinės teisės aktus, nes pagal Deleguotojo reglamento 2015/2446 178 straipsnio 3 dalį muitinė gali nereikalauti tam tikrų duomenų.

4. Įprasta administracinė praktika, pagal kurią, muitinei atlikus patikrinimą, prekių muitinis statusas CMR važtaraštyje patvirtinamas antspaudu ir parašu ir anksčiau tai visada leisdavo pripažinti laisvosios zonos procedūrą užbaigta, gali pateisinti teisėtų lūkesčių apsaugą, net jei dokumente nenurodyta muitinio statuso pakeitimo priežastis. Bet kuriuo atveju nėra akivaizdaus Muitinės kodekso nuostatų pažeidimo, nes jame nacionalinėms muitinėms leidžiama nustatyti skirtingus įrodymų pateikimo reikalavimus.

5. Pagal Sąjungos teisę nedraudžiama, kad nacionalinis *res judicata* galios principas užkirstų kelią skolos muitinei nustatymui dėl prievolių pažeidimo pagal Reglamento Nr. 952/2013 79 straipsnio 1 dalies a punktą, jei nacionalinis teismas, vykdydamas nuobaudų skyrimo procedūrą, jau yra priėmęs galutinį sprendimą, kuriuo paneigtas muitų prievolių pažeidimas tuo pačiu laikotarpiu dėl to paties veiksmo.

[18] 2020 m. balandžio 2 d. Sprendimas *CRPNPAC ir Vueling Airlines* (C-370/17 ir C-37/18, EU:C:2020:260, 95 ir paskesni punktai).