

ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO]
SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 25. maijā¹

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Muitas kodekss”) 33. panta e) apakšpunktu un 78. pantu, un tas tika iesniegts tiesvedības ietvaros starp importētāju *Overland Footwear Ltd* (turpmāk tekstā — “*Overland*”) un Lielbritānijas valsts muitas iestādēm — *Commissioners of Customs & Excise* (Muitas un akcīzes komisāri; turpmāk tekstā — “*Commissioners*”). Iesniedzējtiesa — *VAT and Duties Tribunal, London* [Londonas PVN un citu nodokļu tiesa] — otro reizi vēršas Tiesā. Pirmā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu rezultātā tika pieņemts 2002. gada 5. decembra spriedums lietā *Overland Footwear*². Šajā spriedumā palika neatbildēts jautājums par to, vai tiesībām pārskatīt muitas deklarāciju pēc preču atlaišanas, ko veic Muitas dienesti saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu, ir saistošs vai, gluži pretēji, — diskrecionārs raksturs. Tiesai tagad ir jāatbild uz šo jautājumu.

2. Pēc faktu, kas bija pirmā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, kā arī iemeslu, kuru dēļ valsts tiesa iesniedza Tiesai

otro lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, atgādinājuma un pirms es uzsāku prejudiciālo jautājumu izskatīšanu pēc būtības, es izskaidrošu iepriekš minētā sprieduma lietā *Overland Footwear*, kas pieņemts pēc ģenerāldavokāta Mišo [*Mischo*] secinājumu noklausīšanās, saturu.

I — Fakti, atbilstošās tiesību normas un prejudiciālie jautājumi

A — Atbilstošās tiesību normas

3. Lai atbildētu uz pirmajiem diviem jautājumiem, ir jāatsaucas uz Muitas kodeksa 29., 32. un 33. pantu. Jēdziens “iestu preču muitas vērtība” saskaņā ar Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta definīciju līdzinās to “darījuma vērtībai, tas ir, cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, [...] kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu [...]”.

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — C-379/00 (*Recueil*, I-11133. lpp.).

4. Pirkšanas starpniecības nauda, piemērojot Muitas kodeksa 33. panta e) apakšpunktu, nav iekļaujama muitas vērtībā, "ja tā ir uzrādīta atsevišķi no cenas, kas faktiski samaksāta vai maksājama". Saskaņā ar šī kodeksa 32. panta 4. punktu "jēdziens "pirkšanas starpniecības nauda" nozīmē ievēdēja maksu savam pārstāvim par pakalpojumu, pārstāvot viņu novērtējamo preču iepirkšanā".

lūguma izdarīt deklarācijā labojumus"³. Šī panta 3. punkts nosaka pārskatīšanas sekas: "ja deklarācijas pārskatīšanas rezultātā vai pēcmuitas pārbaudē atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvošajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai stāvokli izlabotu, ņemot vērā tiem pieejamo jauno informāciju".

5. Trešais prejudiciālais jautājums attiecas uz labojumu muitas deklarācijā veikšanas kārtību. Muitas kodekss nosaka, ka ir divi veidi grozījumu veikšanai muitas deklarācijā atkarībā no tā, vai tā ir veikta pirms vai pēc preču atlaišanas.

6. Saskaņā ar Muitas kodeksa 65. pantu un pirms preču atlaišanas "pēc deklarētāja lūguma viņam tiek atļauts deklarācijā pēc tās pieņemšanas muiņā grozīt vienu vai vairākus datus".

7. Muitas kodeksa 78. panta 1. punkts paredz, ka pēc preču atlaišanas "muitas dienesti var pēc sava ieskata vai pēc deklarētāja

8. Pamatojoties uz Muitas kodeksa 236. pantu, *Overland* prasīja muitas nodokļa atmaksu. Saskaņā ar šo pantu ievadmuitas nodokļi ir jāatmaksā, "ja tiek konstatēts, ka to maksāšanas brīdī šāda muitas nodokļu summa pēc likuma nav bijusi maksājama vai ka tā iegrāmatota pretēji 220. panta 2. punktam. [...] Atmaksu vai atlaišanu neizdara, ja par pamatu tādas summas samaksai vai iegrāmatošanai, kura pēc likuma nav bijusi maksājama, bijusi attiecīgās personas apzināta rīcība."

3 — Šī iespēja grozīt deklarāciju pēc preču atlaišanas tika ieviesta ar Muitas kodeksu. Neviena līdzvērtīgs noteikums nepastāvēja Padomes 1979. gada 24. jūlija Direktīvā 79/695/EEK par preču laišanas brīvā apritē procedūru tuvināšanu (OV L 205, 19. lpp.). Tādēļ, piemēram, 1990. gada 6. jūnija spriedums lietā C-11/89 *Unifert (Recueil, I-2275, lpp.)*, uz kuru atsaucas Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, šajā gadījumā nav atbilstošs, lai veiktu Muitas kodeksa 78. panta interpretāciju, jo tas tika pasludināts pirms minētā tiesību akta pieņemšanas.

B — Fakti un prejudiciālie jautājumi

9. Pēc atbilstošo Muitas kodeksa noteikumu izklāsta ir jādefinē fakti, kuru dēļ tika ierosināta iesniedzējtiesā izskatāmā lieta. Sabiedrība *Overland*, kas ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē, ievada Āzijā ražotus apavus ar iepirkumu aģenta *Wolverine Far East* (turpmāk tekstā — "*Wolverine*") starpniecību. Par aģenta pakalpojumiem *Overland* norēķinājās, maksājot apavu ražotājam pirkšanas starpniecības naudu 4 % apmērā no preču pārdošanas cenas⁴. Sabiedrībai *Overland* nosūtītajā rēķinā bija iekļauta pārdošanas cena un pirkšanas starpniecības nauda, jo ražotājs apņēmas pārskaitīt *Wolverine* tā pirkšanas starpniecības naudu.

10. Lidz 1998. gada 1. janvārim *Overland* iesniegtajās muitas deklarācijās kā ievestās preces muitas vērtība bija norādīta ražotāja rēķinā minētā summa, kas ietvēra pārdošanas cenu un *Wolverine* pārskaitīto pirkšanas starpniecības naudu. Kopš 1998. gada 1. janvāra, pēc konsultācijas ar ekspertu muitas tiesību jautājumos, *Overland* kā preces muitas vērtību deklarācijās norādīja tikai ievesto preču pārdošanas cenu. Tā rezultātā, sākot no šā datuma un pamatojoties uz Muitas kodeksa 29. un 33. pantu *Commissioners* vairs neapņēma muitas nodokļus par summām, kas norādītas kā pirkšanas starpniecības nauda.

⁴ — Pirkšanas starpniecības nauda pakāpeniski palielinājās līdz 4,76 %.

11. Pamatojoties uz Muitas kodeksa 236. pantu, *Overland* muitas dienestiem lūdza atmaksāt muitas nodokļus, kas bija samaksāti par tā aģentam pārskaitīto pirkšanas starpniecības naudu pirms 1998. gada. Šajā nolūkā *Overland* attiecīgi 1998. gada 13. martā, 16. jūnijā, 18. jūnijā un 2. septembrī iesniedza četrus lūgumus par ievedmuitas nodokļa kopsummā GBP 38 085,45 atmaksu.

12. Ar 1998. gada 5. maija, kā arī 1. un 24. jūlija vēstulēm *Commissioners* apmierināja pirmos trīs lūgumus, bet ar 1998. gada 29. oktobra vēstuli noraidīja pēdējo lūgumu.

13. Pēc tam *Commissioners* pārskatīja savus lēmumus par atmaksāšanu. Ar 1998. gada 30. novembra un 16. decembra lēmumiem, kas apstiprināti 1999. gada 4. un 5. februārī, viņi pieprasīja *Overland* samaksāt atpakaļ atmaksāto summu GBP 4 384,29 apmērā. Turklāt 1999. gada 5. februārī *Commissioners* arī apstiprināja to, ka viņi atsakās apmierināt ceturto *Overland* lūgumu par summas GBP 33 701,16 apmērā atmaksu.

14. *Overland* cēla prasību *VAT and Duties Tribunal, London*, apstrīdot, no vienas puses, 1999. gada 4. un 5. februāra lēmumu par atpakaļ maksāšanu un, no otras puses, apstrīdot 1999. gada 5. februāra lēmumu par atmaksas atteikumu.

15. 2000. gada 24. marta lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *VAT and Duties Tribunal* izklāstīja Tiesai iepriekš minētos faktus un prasīja, kā šajā kontekstā ir interpretējami Muitas kodeksa 29., 32., 33., 78. un 236. pants. Tiesa savu viedokli izteica, pasludinot iepriekš minēto spriedumu lietā *Overland Footwear*.

16. Pēc šī sprieduma *VAT and Duties Tribunal* uzskatīja par nepieciešamu 2003. gada 29. oktobrī izdot jaunu rikojumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu. Izrādās, ka ar 1999. gada 16. un 18. jūnija vēstulēm *Commissioners* bija informējuši *Overland*, ka ir tikuši atcelti 1999. gada 4. un 5. februāra lēmumi, ar kuriem prasīta atpakaļ atmaksā, kā rezultātā *VAT and Duties Tribunal* tiesvedībā esošais strīds tagad attiecās tikai uz 1999. gada 5. februāra lēmumu par atmaksas atteikumu. Par šo faktiskā rakstura apstākli Tiesa sākotnējā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu netika informēta. Saskaņā ar šīs tiesas viedokli, šī fakta ņemšana vērā varētu novest Tiesu pie iepriekš minētajā spriedumā lietā *Overland Footwear* sniegto atbildi grozījumiem. Tāpēc Londonas *VAT and Duties Tribunal* savā 2003. gada 29. oktobra lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nolēma, ka ir atkārtoti jāiesniedz Tiesai tie paši jautājumi, kas bija iekļauti 2000. gada 24. marta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu:

laišanas brīvā apgrozībā viņš muitas dienestiem pierāda, ka deklarētā cena, kas samaksāta vai maksājama par precēm, ietvēra faktiski samaksāto pirkšanas starpniecības naudu, kuru ieviešanas laikā varēja likumīgi atskaitīt, un trīs gadu laikā no dienas, kad šī muitas nodokļu summa darīta zināma pārādniekam, iesniedz lūgumu atmaksāt par šo pirkšanas starpniecības naudu samaksāto nodokli, saskaņā ar Padomes Regulu Nr. 2913/92 (turpmāk tekstā — "Muitas kodekss") un it īpaši tās 29., 32., un 33. pantu, kā arī Tiesas judikatūru:

- 1) var aplikt ar nodokli faktiski samaksāto pirkšanas starpniecības naudu kā par precēm faktiski samaksātās vai maksājamās summas daļu saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu;
- 2) noliedzot atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, faktiski samaksāto pirkšanas starpniecības naudu var atskaitīt no deklarētās darījuma vērtības, ņemot vērā Muitas kodeksa 32. panta 3. punktu un 33. pantu;
- 3) šādos apstākļos muitas dienestiem saskaņā ar Muitas kodeksu un it īpaši tā 78. panta 3. punktu ir jāpiekrīt par ievestajām precēm faktiski samaksātās

"Vai gadījumā, ja atmuitošanas laikā ievēdējs kā par precēm samaksāto vai maksājamo cenu nejausi norāda summu, kurā iekļauta pirkšanas starpniecības nauda, un ieviešanas deklarācijā nejausi nenodala šo pirkšanas starpniecības naudu no faktiski samaksātās vai maksājamās summas, bet pēc preču

vai maksājamās cenas labojumam un līdz ar to — samazinātai muitas vērtībai;

- 4) ievēdējam tādējādi ir tiesības saskaņā ar Muitas kodeksu un it īpaši tā 236. pantu saņemt nodokļa, kas samaksāts par pirkšanas starpniecības naudu, atmaksu?”

19. Uz pēdējiem diviem jautājumiem sniegtā Tiesas atbilde balstās uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru *Commissioners* jau ir veikuši *Overland* prasīto atmaksu atbilstoši Muitas kodeksa 78. pantam. Tā rezultātā iepriekš minētā sprieduma lietā *Overland Footwear* 24. punktā Tiesa nosprieda, ka “gadījumos, kad muitas dienesti ir piekrituši pārskatīt ieviešanas deklarāciju un ir pieņēmuši lēmumu, ar kuru atļauts “izlabot stāvokli” Muitas kodeksa 78. panta 3. punkta izpratnē, ņemot vērā, ka nejaušas deklarētāja kļūdas dēļ deklarācija bija nepilnīga, šiem dienestiem nav atļauts vēlreiz atgriezties pie šī lēmuma”.

C — Tiesvedība, kuras rezultātā tika pieņemts spriedums lietā *Overland Footwear*, un tiesvedība šajā lietā

17. Vispirms ir jāatgādina iepriekš minētā sprieduma lietā *Overland Footwear* saturs, jo tajā Tiesa atbildēja uz identiskiem jautājumiem, kādi tai ir uzdoti šodien.

18. Attiecībā uz diviem pirmajiem jautājumiem minētā sprieduma 17. punktā norādīts, ka “Muitas kodeksa 29., 32. un 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pirkšanas starpniecības nauda, kas ir iekļauta deklarētajā muitas vērtībā un ieviešanas deklarācijā nav nodalīta no preču pārdošanas cenas, ir jāuzskata par darījuma vērtības sastāvdaļu šī kodeksa 29. panta izpratnē un tādējādi ir aplikama ar nodokli”.

20. Pirmā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā rakstveida apsvērumus iesniedza *Overland*, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Kopienų Komisija. Šobrīd izskatāmajā lietā apsvērumus iesniedza Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija. 2005. gada 14. aprīlī notika tiesas sēde, kurā mutvārdu apsvērumus puda *Overland*, Vācijas valdība, Apvienotās Karalistes valdības un *Commissioners* kopīgais pārstāvis, kā arī Komisija.

21. Tāpat kā to darīja Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *Overland Footwear*, arī es vispirms apskatīšu pirmos divus iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, kas attiecas uz

Muitas kodeksa 33. panta e) apakšpunkta interpretāciju, lai pēc tam varētu atbildēt uz trešo jautājumu par muitas deklarācijas pārskatīšanas pēc preču atlaišanas kārtību saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu. Visbeidzot, es pievērsīšos pēdējam jautājumam, kas attiecas uz muitas deklarācijas pārskatīšanas sekām un uz iespējamo atmaksu, ko *Commissioners* vajadzētu veikt.

II — Par Muitas kodeksa 33. panta e) apakšpunkta interpretāciju (divi pirmie prejudiciālie jautājumi)

22. Lai atbildētu uz pirmajiem diviem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, Muitas kodeksa 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas vērtībā varētu neiekļaut atsevišķas summas, “ja tās ir uzrādītas atsevišķi no cenas, kas faktiski samaksāta vai maksājama”. Šajā konkrētajā gadījumā ir jānosaka sekas, kas izriet no fakta, ka pirms 1998. gada 1. janvāra *Overland* savās muitas deklarācijās norādīja summu, kurā iekļauta preču cena un pirkšanas starpniecības nauda.

23. Kā tas tika atzīmēts Tiesai iesniegtajos apsvērumos, jaunais faktisko apstākļu

apraksts, kas izriet no 2003. gada 29. oktobra lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, nevar mainīt Tiesas sniegtās atbildes uz šo jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Overland Footwear*.

24. Pamatojoties uz Muitas kodeksa 29., 32. un 33. panta sistēmisku interpretāciju, šajā spriedumā Tiesa uzskatīja, ka prasība par to, ka no samaksātās cenas atskaitāmajām summām jābūt “nodalītām” ir tikai formāls noteikums. Sodis par šā nosacījuma neievērošanu ir deklarētāja nenodalīto summu iekļaušana muitas vērtībā. *Overland* deklarētajā summā, nenoliedzami, ir iekļauta pirkšanas starpniecības nauda, ko var atskaitīt no muitas vērtības, un preču cena. Tomēr, ja šīs abas summas nav nodalītas, tad *Overland* ir jāsamaksā muitas nodoklis par visu deklarēto vērtību.

25. Šī ir atbilstošā interpretācija, jo pierādīšanas pienākums muitas vērtības aprēķināšanai saskaņā ar Muitas kodeksa 62. pantu⁵ ir deklarētājam. Turklāt, kā to iepriekš

5 — Muitas kodeksa 62. pantā ir paredzēts:

“1. Rakstveida deklarācija izpildāma veidlapā, kas atbilst šim nolūkam noteiktajam oficiālajam paraugam. Tai ir jābūt parakstītai, un tajā jābūt visām ziņām, kas nepieciešamas tās muitas procedūras noteikumu īstenošanai, kurai preces ir deklarētas.

2. Deklarācijai pievieno visus dokumentus, kas vajadzīgi tās muitas procedūras īstenošanai, kurai preces deklarētas.”

minētās lietas *Overland Footwear* secinājumu 30. punktā norādīja ģenerālvokāts Mišo⁶, ja pirkšanas starpniecības nauda nekādā veidā netika minēta muitas deklarācijā vai tai pievienotajos dokumentos, tad muitas dienestiem nebija iespējams nojaust tās esamību.

26. Spriedums lietā *Kyocera*⁷, kas minēts Komisijas un Apvienotās Karalistes valdības rakstveida apsvērumos, apstiprina Tiesas iepriekš minētajā spriedumā lietā *Overland Footwear* veikto Muitas kodeksa 33. panta interpretāciju. Minētajā lietā *Kyocera*, piemērojot Muitas kodeksa 33. pantu, deklarētājs no deklarētās muitas vērtības atņēma procentus, kas tika pārskaitīti saskaņā ar vienošanos par iegūto preču pirkšanas finansējumu. Kaut gan deklarētājs nebija precizējis, uz kāda pamata viņš no muitas vērtības atņēma minētos procentus, muitas dienestiem tomēr bija iespējams pārbaudīt to esamību, prasot deklarētājam iesniegt tā rīcībā esošos pamatojošos dokumentus. Tā rezultātā, lai tiktu uzskatīti par “nodalītiem” no samaksātās summas Muitas kodeksa 33. panta izpratnē, pietiek ar to, ka deklarētājs attiecīgos elementus neiekļauj deklarēta-

jā muitas vērtībā. Tādējādi Muitas kodeksa 33. pantā noteiktā formālā prasība tiek samazināta līdz minimumam. Taču gadījumā, ja deklarētajā muitas vērtībā tiek iekļautas summas, kuras iespējams atskaitīt, kā tas ir šajā lietā, Muitas kodeksa 33. panta e) apakšpunktā paredzētais nosacījums par “nodalīšanu” nav uzskatāms par izpildītu.

27. Saskaņā ar iepriekš minēto pamatojumu, es iesaku Tiesai uz diviem pirmajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt tāpat kā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Overland Footwear*: “Regulas Nr. 2913/92 29., 32. un 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pirkšanas starpniecības nauda, kas iekļauta deklarētajā muitas vērtībā un nav nodalīta no preču pārdošanas cenas, ir jāuzskata par darījuma vērtības sastāvdaļu šī kodeksa 29. panta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli.”

III — Par muitas deklarācijas pārskatīšanu saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu (trešais prejudiciālais jautājums)

28. *VAT and Duties Tribunal* Tiesai uzdotais trešais jautājums attiecas uz Muitas kodeksa 78. panta iespējamo piemērošanu tad, ja atmuitošanas brīdī, ievēdējs, deklarējot par precēm samaksāto cenu, netīšām ir deklarējis summu, kas iekļauj pirkšanas starpniecības

6 — “Ja tas iesniedz deklarāciju, kas deklarētajā muitas vērtībā iekļauj pirkšanas starpniecības naudu, bet nekādā veidā nemin šīs starpniecības naudas esamību, nav skaidrs, kādā veidā muitas dienesti varētu paredzēt šādas starpniecības naudas esamību, jo kaut arī no muitas darbiniekiem, protams, varētu sagaidīt to, ka viņi ir vēģīgi, tad tomēr nevar prasīt, lai viņiem būtu pareģošanas spējas.”

7 — 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-152/01 (*Recueil*, I-13821. lpp.).

naudu, un vēlāk, pēc preču atlaišanas, iesniedz lūgumu atmaksāt par šo starpniecības naudu samaksāto nodevu. Tātad ir jānosaka muitas dienestu pārskatīšanas pilnvaru robežas, vienlaicīgi saglabājot līdzsvaru starp tirgotāju interešu aizsardzību un nepieciešamību pārbaudīt viņu deklarācijas, un cīnīties pret krāpšanu⁸.

A — Muitas dienestu rīcības brīvība, atļaujot muitas deklarācijas pārskatīšanu

29. *Commissioners* apsvērumos, kas iesniegti iepriekš minētajā lietā *Overland Footwear*, un Vācijas valdība apsvērumos, kas iesniegti šajā lietā, apgalvo, ka Muitas kodeksa 78. pants nav piemērojams, jo sākotnējā *Overland* deklarācijā nebija ietverta "nepatiesa vai nepilnīga" informācija. Viņuprāt, *Overland* izmantoja izvēles tiesības, nolemjot nedeklarēt pirkšanas starpniecības naudu, ko tā bija samaksājusi. Līdz ar to tā vairs nevar mainīt savu izvēli.

8 — Saskaņā ar Muitas kodeksa piekto apsvērumu: "lai nodrošinātu līdzsvaru starp muitas dienestu vajadzībām attiecībā uz muitas tiesību aktu parcižu piemērošanu, no vienas puses, un tirgotāju tiesībām uz taisnīgu apiešanos, no otras puses, ir jāpiešķir minētajiem dienestiem, cita starpā, plašas kontroles pilnvaras un minētajiem tirgotājiem — pārsūdzības tiesības".

30. Šādam viedoklim nevar piekrist. Vispirms, kā to savos apsvērumos pamatoti atzīmē Komisija, no iepriekš minētā sprieduma lietā *Overland Footwear* 23. un 24. punkta, kā arī no rezolutīvās daļas 2. punkta izriet, ka Tiesa vismaz netieši bija uzskatījusi, ka *Commissioners* pamatoti veica par pirkšanas starpniecības naudu samaksātā muitas nodokļa atmaksu, piemērojot Muitas kodeksa 78. pantu⁹. Šajā spriedumā Tiesa tādejādi uzskatīja, ka šo pantu var piemērot šajos apstākļos. Pēc tam ir acīmredzams, ka *Overland* veikta pirkšanas starpniecības naudas iekļaušana muitas deklarācijā izrietēja no nejaušas kļūdas un nevis no izvēles tiesību izmantošanas¹⁰.

31. Vēl atliek definēt rīcības brīvību, kāda ir muitas dienestiem, piemērojot Muitas kodeksa 78. pantu. *Overland* un Komisija apgalvo, ka muitas dienestiem šajā kontekstā nav rīcības brīvības. Saskaņā ar *Overland* iesniegtajiem apsvērumiem iepriekš minētajā lietā *Overland Footwear*, tiklīdz deklarētājs pamato to, ka viņš sākotnējā deklarācijā ir iekļāvis nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienestiem vajadzētu pārskatīt šo deklarāciju. Arī Komisija uzskata, ka muitas dienestiem ir obligāts pienākums veikt pārskatīšanu, izņemot gadījumu, ja apstākļi

9 — Saskaņā ar minētā sprieduma 23. punktu "ir jāsecina, ka šie dienesti bija piekrituši pārskatīt deklarācijas un saskaņā ar šīs pārskatīšanas rezultātiem pieņēma lēmumus, kas nepieciešami "stāvokļa izlabošanai" Muitas kodeksa 78. panta 3. punkta izpratnē, ņemot vērā to, ka deklarācijas bija nepilnīgas nejaušas deklarētāja kļūdas dēļ".

10 — Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 10. punktā valsts tiesa precīzē, ka importētājs "netišām" deklarēja vērtību, kurā iekļauta pirkšanas starpniecības nauda un "netišām" neno-
dalīja šo starpniecības naudu.

minētajiem dienestiem padara šīs labotās informācijas pārbaudi par neiespējumu.

32. Vairāki argumenti nepieļauj šādu Muitas kodeksa 78. panta interpretāciju. Vispirms šī panta teksts iestājas pret secinājumu, ka pārskatīšanas tiesības būtu ar tiesību aktiem saistītās pilnvaras. Šajā pantā tikai paredzēts, ka muitas dienesti "var" veikt muitas deklarācijas pārskatīšanu. Tādējādi, lai kādi arī būtu deklarētāja lūguma pamatojumam iesniegtie argumenti vai muitas dienestu vēlāk veiktās kontroles rezultāti, muitas dienesti varētu veikt labojumus tikai pēc šo apstākļu novērtēšanas un tas nenotiktu automātiski¹¹.

33. Saskaņā ar sistēmisko pieeju ir jāatzīmē, ka deklarācijas pārskatīšana pēc preču atlaišanas ir izņēmums no principa par muitas deklarāciju negrozāmību. Muitas deklarācijas negrozāmības princips ir muitas noteikumu pamatprincips¹², kas apstiprina katram deklarētājam uzlikto pienākumu par atbilstošās deklarācijas izpildi saskaņā ar Muitas kodek-

sa 62. pantu¹³. Ja deklarētājam būtu iespējams grozīt deklarāciju jebkurā brīdī, muitas dienestiem nebūtu garantijas par sākotnējā deklarācijā sniegtās informācijas ticamību. Lai nodrošinātu muitas darījumu ātrumu, kā arī muitas dienestu veikto pārbaūžu efektivitāti¹⁴ un līdz ar to Kopienas finanšu interešu aizsardzību, ir nepieciešams, lai deklarācija pēc tās iereģistrēšanas būtu negrozāma. Tādējādi muitas deklarācija rada deklarētāja atbildību¹⁵.

34. Deklarācijas negrozāmības princips tomēr paredz arī izņēmumus. Muitas kodeksa 65. pants, pamatojoties uz vienkāršu deklarētāja lūgumu, dod iespēju grozīt muitas deklarāciju. Lai novērstu krāpšanas risku, šie

13 — Tiesa šo prasību muitas klasifikācijas jomā interpretēja ar ievērojamu stingrību, 1989. gada 23. maija spriedumā lietā 378/87 *Top Hit Holzvertrieb (Recueil, 1359. lpp., 26. punkts)* precizējot, ka, "ja precī nevar klasificēt ar pietiekamu precizitāti, pamatojoties tikai uz tās apzīmējumu vai izskatu, kopējā muitas tarifa norādītajā apakšpozīcijā, deklarētājam ir jāsniedz visas nepieciešamās papildu norādes, kas tostarp attiecas uz preces raksturiezīmēm un lietojumu, lai būtu iespējams to pareizi klasificēt".

14 — Pārbaudes tiek veiktas piemērojot Muitas kodeksa 68. pantu, kurā ir paredzēts:
"Lai pārbaudītu pieņemtās muitas deklarācijas, muitas dienesti var:
a) pārbaudīt dokumentus, kas attiecas uz deklarāciju un kas tai pievienoti. Lai pārbaudītu deklarācijas datu pareizību, muitas dienesti var likt deklarētājam uzrādīt vēl citus dokumentus;
b) pārbaudīt preces un ņemt paraugus analīzei vai sīkai pārbaudei."

15 — Koncentrāciju kontroles tiesību jomā atbilstošās deklarācijas iesniegšana kontroles dienestiem deklarētājam ir saistoša un principā šo deklarāciju vēlāk grozīt nav iespējams [skat. 5. pantu Komisijas 2004. gada 7. aprīļa Regulā (EK) Nr. 802/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (EK) Nr. 139/2004 par kontroli pār uzņēmumu koncentrāciju (OV L 133, 1. lpp.)].

11 — Henke, R. 78. panta 5. punkta komentāri. No: *Zollkodex*, P. Witte, Beck izdevums, Mīnhene, 2002, 749. lpp.

12 — Bert, C. un Trémeau, H. *Le droit douanier communautaire et national*. Economica, Aix-en-Provence, 2004, 179. lpp.

grozījumi nav pieļaujami, ja muitas dienesti "ir paziņojuši deklarētājam par nodomu pārbaudīt preces"¹⁶ vai ja tie ir konstatējuši, "ka attiecīgie dati nav patiesi"¹⁷. Deklarētāja iespēja lūgt izdarīt labojumus izbeidzas līdz ar preču atlaišanu. Pēc šīs stadijas un lai nodrošinātu muitas dienestu veiktās pārbaudes efektivitāti, atkal ir jāpiemēro deklarācijas negrozāmības princips.

35. No tā brīža veikt labojumus muitas deklarācijā ir iespējams tikai Muitas kodeksa 78. panta ietvaros. Šis pants, kas pamatā nosaka muitas deklarāciju vēlāku kontroli, paredz "izdarīt labojumus" muitas deklarācijā pēc preču atlaišanas saskaņā ar deklarētāja lūgumu vai pēc muitas dienestu ieskata. Muitas deklarāciju negrozāmības principa aizskārums un krāpšanas risks ir palielināts, ja šādi grozījumi tiek veikti muitas procedūras vēlākā stadijā. Pēc preču atlaišanas ir ierobežotas iespējas veikt iesniegto deklarāciju un veikto darījumu atbilstības pārbaudi, jo preces vairs neatrodas atmuitošanas birojā. Tādēļ, kaut arī muitas dienestiem ir pienākums pārskatīt deklarācijas saskaņā ar Muitas kodeksa 65. pantu, tiem ir plaša rīcības brīvība, tiklīdz tie piemēro šā kodeksa 78. pantu.

36. Tomēr man nelielas pamatoti atsaukties uz Muitas kodeksa 65. un 78. panta savstarpējo sakarību, kā to savos rakstveida apsvērumos iesaka Apvienotās Karalistes valdība, lai no tā secinātu, ka Muitas kodeksa 78. panta ierastākā piemērošana būtu tipogrāfiska rakstura kļūdas labojums. Šo abu pantu attiecīgo piemērošanas jomu nevar noteikt, ņemot vērā kļūdas veidu, ko ir paredzēts labot. Kā to iepriekš minētās lietas *Overland Footwear* secinājumu 81.–83. pantā paskaidroja ģenerāladvokāts Mišo, šāda nodalīšana, no vienas puses, nav paredzēta Muitas kodeksā un, no otras puses, šķiet grūti izpildāma. Var piebilst, ka saistībā ar Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu Tiesa skaidri noraidīja iespēju nodalīt kļūdas atkarībā no to rakstura, paskaidrojot, ka "kļūdas jēdziens nevar aprobežoties ar vienkāršām aprēķinu kļūdām vai rakstu kļūdām, bet tas ietver jebkāda veida kļūdas, kas pieļautas pieņemtajā lēmumā, kā tas tostarp ir gadījumā, ja tiek nepareizi interpretēti vai piemēroti attiecīgie tiesību noteikumi"¹⁸. Šāda judikatūra šķiet pilnībā attiecināma arī uz Muitas kodeksa 78. panta piemērošanu.

37. Turklāt fakts, ka Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Overland Footwear* 23. punktā¹⁹ netieši uzskatīja, ka minētajā situācijā varētu tikt izdarīti labojumi, arī ir pretēji Apvienotās Karalistes valdības izteiktajam viedoklim.

16 — Muitas kodeksa 65. panta otrā daļa.

17 — Turpat.

18 — 1991. gada 27. jūnija spriedums lietā C-348/89 *Mecanarte* (*Recueil*, I-3277. lpp., 20. punkts).

19 — Minēts iepriekš 9. zemsvirtnas piezīmē.

38. Lai kāda būtu informācija, ko deklarētājs lūdz labot savā deklarācijā, muitas dienestiem ir plaša rīcības brīvība, lai piekristu vai lai noraidītu šo lūgumu saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu. Tomēr šo dienestu pilnvaras nav neierobežotas, bet gan noteiktas²⁰.

atbilstošos līgumsaistību dokumentus. Ja tirgotāja lūgums tiek noraidīts, tam ir jāsedz no tā izrietošās izmaksas kā tādas, kas ir daļa no komercdarbības riska²².

B — Muitas dienestu rīcības brīvības robežas

39. Muitas dienestu novērtējumā tiek ņemta vērā iespēja pārbaudīt deklarācijā sniegto ziņu patiesīgumu. Ja pārskatāmā informācija attiecas uz ievestās preces veidu, tad bez šaubām pārbaude būs daudz grūtāk veicama pēc preču atlaišanas, jo no šā brīža preces tiek nodotas deklarētāja rīcībā²¹. Savukārt, kā to tiesas sēdē paskaidroja *Overland* pārstāvis, ja, piemēram, pirkšanas starpniecības naudas summa ir par pamatu lūgumam pārskatīt deklarāciju, muitas dienesti to var pārbaudīt, pieprasot deklarētājam uzrādīt

40. Tirgotājam tomēr ir tiesības pārsūdzēt lēmumu par pārskatīšanas atteikumu. Tāpēc tirgotāja lūguma pārskatīt muitas deklarāciju atteikums ir jāpamato, lai tiesa varētu pārbaudīt tā pamatotību. No muitas dienestu plašās rīcības brīvības pārskatīšanas veikšanā izriet, ka, ja tiesai ir jālemj par lēmumiem, ko muitas dienesti ir pieņēmuši, piemērojot Muitas kodeksa 78. pantu, tiesa tikai pārbauda vai tai iesniegtajā lēmumā nav pieļautas acīmredzamas kļūdas vērtējumā²³. Veicot šo pārbaudi, tiesai ir jākonstatē saikne starp lēmuma pamatojumu un prasībām par to, lai muitas kontrole varētu labi darboties. Muitas dienesti var pamatot lēmumu noraidīt deklarācijas pārskatīšanu, tostarp pamatojoties uz krāpšanas risku. Var minēt arī citus atteikuma iemeslus, piemēram, deklarētāja

20 — Šajā jautājumā mans viedoklis atšķiras no iepriekš minētās lietas *Overland Footwear* 2002. gada 12. marta secinājumos izteiktā ģenerāladvokāta Mišo [*Mischio*] viedokļa, jo man šķiet, ka ir jāatzīst administratīvajām iestādēm novērtēšanas brīvība attiecībā uz iespējamo deklarācijas pārskatīšanas veikšanu.

21 — Līdzīgā jomā par kompensējamo naudas summu Tiesas 1992. gada 16. janvāra spriedumā lietā C-334/90 *Marichal-Margrève* (*Recueil*, I-101. lpp., 22. punkts) nosprieda, ka neizdarība izstrādājumu pilna sastāva deklarēšanā muitas deklarācijas iesniegšanas brīdī vēlāk nevar tikt labota, lai saņemtu kompensējošās naudas summas, jo "sistēmas laba darbība [...] ir pamatota ar efektīvu tranzīta darījumu kontroli". Līdzīgu viedokli par fiziskas preču kontroles nozīmi, iesniedzot izvešanas deklarāciju, skat. arī 2005. gada 14. aprīļa spriedumā lietā C-385/03 *Käseri Champignon Hofmeister* (Krajums, I-2997. lpp., 27.–29. punkts) par eksporta kompensāciju piemērošanu lauksaimniecības produktiem.

22 — Pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Mecanarte* (24. punkts) un 1996. gada 14. maija spriedumu apvienotajās lietās C-153/94 un C-204/94 *Faroe Seafood* u.c. (*Recueil*, I-2465. lpp., 92. punkts).

23 — Tāpat arī muitas dienestu lēmumi, kas pieņemti, piemērojot Muitas kodeksa 239. pantu [agrāk 13. pants Padomes 1979. gada 2. jūlija Regulā (EEK) Nr. 1430/79 par ievadomitas vai izvedomitas nodokļu atmaksu vai atlaišanu (OV L 175, I. lpp.)], ir pakļauti tiesas kontrolei attiecībā uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā (Pirmās instances tiesas 1998. gada 19. februāra spriedums lietā T-42/96 *Eyckeler & Malt/Komisija*, *Recueil*, II-401. lpp., 191. punkts, un 1998. gada 17. septembra spriedums lietā T-50/96 *Primex Produkte Import-Export* u.c./Komisija, *Recueil*, II-3773. lpp., 165. punkts).

nolaidību, ņemot vērā tā profesionālo pieredzi²⁴.

41. Šajā lietā valsts tiesai vajadzēs pārbaudīt *Commissioners* sniegto pamatojumu, noraidot *Overland* lūgumu pārskatīt deklarāciju. Tādējādi tiesa varēs pati noteikt, vai šajā atteikumā nav pieļauta acīmredzama kļūda vērtējumā. Informācija, ar kuru *Commissioners* pamatoja atteikumu, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ietverta. Apstrīdētā lēmuma par atteikumu izvērtējumā valsts tiesai bez šaubām būs jāpiešķir īpaša uzmanība apstāklim, ka *Commissioners* piekrita pārskatīt trīs *Overland* lūgumus un ka tikai ceturtais lūgums tika noraidīts.

42. Secinājumā es iesaku Tiesai atbildēt uz trešo iesniedzējtiesas jautājumu tādējādi, ka muitas dienestiem, kuriem Muitas kodeksa 78. pants piešķir plašu rīcības brīvību, ir jāpamato lēmumi par deklarācijas pārskatīšanas atļaušanu vai atteikumu, lai tiesa varētu pārliecināties par to, ka šajos lēmumos nav pieļautas acīmredzamas kļūdas vērtējumā.

24 — Par rūpības jēdzienu muitas nodokļu vēlākas samaksas jomā, piemērojot Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktu, Tiesa 2002. gada 14. novembra spriedumā lietā C-251/00 *Ilumitrónica (Recueil, I-10133, lpp. 61. punkts)* noteica, ka "šis nosacījums paredz, ka deklarētājam ir jāsniedz kompetentajiem muitas dienestiem visa nepieciešamā informācija, kas paredzēta Kopienų tiesību aktos un valsts tiesību aktos, kuri attiecīgajā gadījumā tos papildina vai transponē attiecībā uz noteiktajai precei prasīto muitas režīmu".

IV — Par muitas nodokļa, kas iekasēts piemērojot Muitas kodeksa 236. pantu, atmaksu (ceturtais prejudiciālais jautājums)

43. Ar šo jautājumu Lielbritānijas tiesa pamatā vēlas zināt, vai no muitas deklarācijas pārskatīšanas brīža saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu obligāti izriet muitas nodokļa atmaksu, kas atbilst šai pārskatīšanai.

44. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Muitas kodeksa 78. panta 3. punktā ir paredzēts — "ja deklarācijas pārskatīšanas rezultātā vai pēc muitas pārbaudē atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvošajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai stāvokli izlabotu, ņemot vērā tiem pieejamo jauno informāciju".

45. Tādējādi valsts tiesa uzdod Tiesai jautājumu par to, kāda nozīme ir jāpiešķir muitas dienestu pienākumam "izlabot stāvokli" pēc deklarācijas pārskatīšanas. Nav šaubu, ka pasākumi ir jāveic, jautājums attiecas tikai uz izlabošanas pasākumu veidu. Gan burtiskā, gan teleoloģiskā Muitas kodeksa 78. panta 3. punkta interpretācija noved pie secinājuma, ka muitas dienestiem ir jāveic muitas

nodokļa atmaksa, ja ar nodokli apliekamā summa pārskatītajā deklarācijā ir zemāka par summu, kāda bija uzrādīta sākotnējā deklarācijā.

46. Gadījumā, kad sākotnējās deklarācijas pārskatīšana tiek veikta, pēc likuma maksājamā nodokļu summa arī tiek grozīta²⁵. *Overland* iesniegtajā sākotnējā deklarācijā no maksājamās summas nebija nodalīta pirkšanas starpniecības nauda, tādējādi pamatojoties uz atbildēm, kas sniegtas uz Lielbritānijas tiesas pirmajiem diviem prejudiciālajiem jautājumiem, *Overland* pēc likuma maksājamo muitas nodokļu summu vajadzēja aprēķināt no kopējās summas. Ja valsts tiesa secināja, ka *Commissioners* atteikumā pārskatīt *Overland* deklarāciju bija pieļauta acīmredzama kļūda vērtējumā un ja deklarācijas pārskatīšana tomēr tika atļauta, tādā gadījumā *Overland* maksājamais muitas nodoklis bija jāaprēķina pamatojoties uz pārskatītajā deklarācijā norādīto summu, neietverot samaksāto pirkšanas starpniecības naudu²⁶. Šādā gadījumā “izlabot stāvokli” Muitas kodeksa 78. panta izpratnē attiecībā pret *Commissioners* nozīmētu piekrist par pirkšanas starpniecības naudu samaksāto muitas nodokļu atmaksai.

47. No lietas materiāliem izriet, ka *Overland* ir lūgusi par pirkšanas starpniecības naudu samaksāto muitas nodokļu atmaksu, pamatojoties tikai uz Muitas kodeksa 236. pantu un nevis pamatojoties uz šī kodeksa 78. pantu.

48. Šo abu noteikumu savstarpējā sakarība nerada nekādus sarežģījumus. *Commissioners* ir “jāizlabo stāvoklis” Muitas kodeksa 78. panta izpratnē tikai tiktāl, ciktāl šī kodeksa noteikumi to pieļauj. Saskaņā ar Muitas kodeksa 236. panta 2. punktu ievadmuitas nodokļi ir jāatmaksā tikai tad, ja lūgums ir iesniegts “triju gadu laikā no dienas, kad šo muitas nodokļu summa darīta zināma pārādniekam”.

49. Turklāt saskaņā ar Muitas kodeksa 236. panta 1. punktu atmaksu neizdara, “ja par pamatu tādas summas samaksai vai iegrāmatošanai, kura pēc likuma nav bijusi maksājama, bijusi attiecīgās personas apzināta rīcība”.

50. Ievērojot minētajā 236. pantā paredzēto trīs gadu termiņu un ņemot vērā to, ka ir pierādīts, ka *Overland* deklarētajā samaksātajā summā pirkšanas starpniecības naudu ir iekļāvis nevis apzinātas rīcības rezultātā, bet gan nejaušas kļūdas dēļ, piemērojot šo pantu ir jāatmaksā muitas nodoklis, tiklīdz ir pārskatīta muitas deklarācija saskaņā ar Muitas kodeksa 78. pantu.

25 — 1999. gada 21. janvāra spriedums lietā C-54/95 Vācija/Komisija (*Recueil*, I-35. lpp., 73. punkts) un 2004. gada 30. aprīļa rīkojums lietā C-446/02 *Hauptzollamt Hamburg-Jonas* (*Recueil*, I-5841. lpp.).

26 — Pretēji tam, ko tiesas sēdē apgalvoja Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, atbildei uz šo jautājumu būtu nozīme tikai tad, ja *Commissioners* būtu veikuši pārskatīšanu, kas radītu muitas nodokļa, kas “jāmaksā pēc likuma”, izmaiņas.

V — Secinājumi

51. Iepriekš minēto iemeslu dēļ es iesaku Tiesai uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- “1) Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 29., 32. un 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pirkšanas starpniecības nauda, kas ir iekļauta deklarētajā muitas vērtībā un ieviešanas deklarācijā nav nodalīta no preču pārdošanas cenas, ir jāuzskata par darījuma vērtības sastāvdaļu šīs regulas 29. panta izpratnē un līdz ar to ir apliekama ar nodokli;
- 2) muitas dienestiem, kuriem Regulas Nr. 2913/92 78. pants piešķir plašu rīcības brīvību, ir jāpamato lēmums noraidīt vai veikt lūgto deklarācijas pārskatīšanu, lai tiesa varētu pārliecināties par to, ka šajā lēmumā nav pieļautas acīmredzamas kļūdas vērtējumā;
- 3) ja tiek veikta muitas deklarācijas pārskatīšana saskaņā ar Regulas Nr. 2913/92 78. pantu, muitas dienestu pienākums izlabot stāvokli šī panta 3. apakšpunkta izpratnē attiecīgajā gadījumā ietver muitas nodokļu atmaksu Muitas kodeksa 236. pantā noteiktajā kārtībā.”