



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2013. gada 12. decembrī*

Muitas vērtība — Uz trešajām valstīm eksportētas preces — Eksporta kompensācijas — Par nebūtisku uzskatīta trešajā valstī veikta pārstrāde — Preču reeksports uz Eiropas Savienības teritoriju —
Muitas vērtības noteikšana — Darījuma vērtība

Lieta C-116/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Dioikitiko Protodikeio Serron* (Grieķija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 15. novembrī un kas Tiesā registrēts 2012. gada 5. martā, tiesvedībā

Ioannis Christodoulou,

Nikolaos Christodoulou,

Afoi N. Christodoulou AE

pret

Elliniko Dimosio.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], tiesneši E. Levits un F. Biltgens [*F. Biltgen*] (referents),

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Christodoulou* kungu un *Afoi N. Christodoulou AE* vārdā – *P. Niadis* un *A. Karydi, dikigoroī,*
- Grieķijas valdības vārdā – *K. Paraskevopoulou,* kā arī *P. Karastergiou, I. Bakopoulos* un *K. Boskovits,* pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *D. Triantafyllou* un *B.-R. Killmann,* pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – grieķu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 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.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 1996. gada 19. decembra Regulu (EK) Nr. 82/97 (OV L 17. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 24., 29., 32. un 146. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Christodoulou* kungiem, kā arī *Afoi N. Christodoulou AE* (turpmāk tekstā kopā – “prasītāji”) un *Elliniko Dimosio* (Seru [Serres] muitas iestādes direktors) saistībā ar prasītājiem izdoto paziņojumu par nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Saskaņā ar Muitas kodeksa 24. pantu:

“Izcelsmes valsts precēm, kuru ražošanā iesaistīta vairāk nekā viena valsts, ir tā, kurā šim nolūkam apgādātā ražotavā notikusi pēdējā būtiskā ekonomiski pamatotā pārstrāde vai apstrāde, kas beidzas ar jauna produkta saražošanu vai ir svarīga tā ražošanas stadijā.”

- 4 Šā kodeksa 25. pantā ir paredzēts:

“Jebkura pārstrāde vai apstrāde, par kuru ir konstatēts vai par kuru noskaidrotie fakti apstiprina pieņēmumu, ka tās vienīgais nolūks ir apiet Kopienā pastāvošos noteikumus par precēm no konkrētām valstīm, nekādos apstākļos nedrīkst būt par iemeslu tās valsts, kurā tās ražotas, izcelsmes piešķiršanai precēm 24. panta nozīmē.”

- 5 Minētā kodeksa 29. pants ir formulēts šādi:

“1. Ievestu preču muitas vērtība līdzinās darījuma vērtībai, tas ir, cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu, ar nosacījumu, ka:

- a) nav nekādu ierobežojumu pircējam preces realizēt vai lietot, izņemot tādus [..]

[..]”

- 6 Šā paša kodeksa 30. pantā ir noteikts:

“1. Ja muitas vērtību nevar noteikt saskaņā ar 29. pantu, tā ir jānosaka, secīgi piemērojot 2. punkta a), b), c) un d) apakšpunktu līdz pirmajam apakšpunktam, pēc kura to var noteikt [..]”

2. Muitas vērtība, ko nosaka saskaņā ar šo pantu, ir:

- a) darījuma vērtība vienādām precēm, kas pārdotas izvešanai uz Kopieniem un izvestas tajā pašā vai aptuveni tajā pašā laikā, kad novērtējamās preces;

- b) darījuma vērtība līdzīgām precēm, kas pārdotas izvešanai uz Kopienu un izvestas tajā pašā vai aptuveni tajā pašā laikā, kad novērtējamās preces;
- c) vērtība, kas balstās uz vienas vienības cenu, par kādu vienādas vai līdzīgas ievestās preces tiek pārdotas Kopienā vislielākajā kopapjomā personām, kas nav saistītas ar pārdevēju;
- d) izskaitļotā vērtība, ko veido šādu lielumu summa:
 - ievesto preču ražošanā izmantoto materiālu un izgatavošanas vai citu pārstrādes darbību cena vai vērtība,
 - peļņas un vispārīgo izdevumu summa, kas vienāda ar summu, kas parasti parādās, pārdodot tāda paša veida vai tipa preces kā novērtējamās, kuras izvešanai uz Kopienu izgatavo izvedējas valsts ražotāji,
 - 32. panta 1. punkta e) apakšpunktā minēto priekšmetu cena vai vērtība.

[..]”

7 Saskaņā ar Muitas kodeksa 31. pantu:

“1. Ja ievestu preču muitas vērtību nevar noteikt saskaņā ar 29. vai 30. pantu, to nosaka, pamatojoties uz Kopienā pieejamiem datiem, izmantojot pieņemamus līdzekļus, kas atbilst principiem un vispārīgiem noteikumiem, kas ietverti:

- Nolīgumā par Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību VII panta piemērošanu no 1994. gada,
 - Vispārējās vienošanos par tarifiem un tirdzniecību VII pantā no 1994. gada,
- un
- šās nodaļas noteikumus.

[..]”

8 Šī kodeksa 32. pantā ir noteikts:

“1. Nosakot muitas vērtību saskaņā ar 29. pantu, cenai, kas faktiski samaksāta vai maksājama par ievestajām precēm, ir jāpieskaita:

- a) šādi maksājumi, ciktāl tie attiecas uz pircēju, bet neietilpst cenā, kas faktiski samaksāta vai maksājama par precēm:
 - i) komisijas un starpniecības maksa, izņemot pirkšanas starpniecības naudu;
 - ii) iepakojuma vērtība, kas muitas vajadzībām kopā ar tajā esošajām precēm tiek uzskatīta par vienu veselu;
 - iii) iepakojuma izmaksas – darba vai materiālu;

b) attiecīgi sadalīta šādu preču un pakalpojumu vērtība, ko pircējs tieši vai netieši piegādā bez atlīdzības vai par pazeminātu cenu izmantošanai saistībā ar ievesto preču ražošanu un pārdošanu izvešanai, cik šāda vērtība nav iekļauta faktiski samaksātajā vai maksājāmā cenā:

- i) izejvielas, sastāvdaļas, detaļas un līdzīgi priekšmeti, kas ietilpst ievestajās precēs;
- ii) darbarīki, matricas, veidnes un līdzīgi priekšmeti, kas izmantoti ievesto preču ražošanā;

[..]

2. Pieskaitījumi pie cenas, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama saskaņā ar šo pantu, ir jānosaka, pamatojoties vienīgi uz objektīviem un skaitļos izsakāmiem datiem.

3. Nosakot muitas vērtību, pie cenas, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama, drīkst pieskaitīt tikai šajā pantā noteiktos pieskaitījumus.

[..]”

9 Saskaņā ar šī kodeksa 145. panta 1. punktu:

“Procedūra “izvešana pārstrādei”, neskarot īpašas normas, kas attiecas uz 154.–159. pantā vai 123. pantā noteiktajām standarta apmaiņas sistēmas jomām, atļauj Kopienas preces uz laiku izvest no Kopienas muitas teritorijas apstrādei un tajā iegūtos produktus laist brīvā apgrozībā ar pilnīgu vai daļēju atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa.”

10 Šī paša kodeksa 146. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Procedūra “izvešana pārstrādei” nav pieejama Kopienas precēm:

[..]

— kuru izvešana ir pamats eksporta kompensācijas piešķiršanai vai kurām tiek piešķirtas citādas finansiālas priekšrocības, minētās preces izvedot atbilstīgi kopējai lauksaimniecības politikai.”

11 Padomes 1995. gada 18. decembra Regulas (EK, Euratom) Nr. 2988/95 par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību (OV L 312, 1. lpp.) 4. panta 3. punktā ir noteikts:

“Ja konstatēts, ka darbības nolūks ir iegūt labumu pretēji attiecīgajā gadījumā piemērojamo Kopienas tiesību aktu mērķiem, labuma saņemšanai vajadzīgos apstākļus radot mākslīgi, šo labumu atbilstoši gadījumam nepiešķir vai atsauc.”

12 Komisijas 1999. gada 15. aprīļa Regulas (EK) Nr. 800/1999, ar kuru nosaka kopējus sīki izstrādātus noteikumus eksporta kompensāciju sistēmas piemērošanai lauksaimniecības produktiem (OV L 102, 11. lpp.), 20. pantā ir noteikts:

“1. Ja:

[..]

c) pastāv noteiktas aizdomas, ka produktu nemainītā stāvoklī vai pēc pārstrādes trešā valstī reimportēs Kopienā, neapliekot ar muitas nodokli vai par samazinātu ievedmuitas likmi;

tad vienotās likmes kompensāciju vai daļu kompensācijas, kas minēta 18. panta 2. punktā, maksā tikai tad, ja produkts ir izvests no Kopienas muitas teritorijas saskaņā ar 7. pantu, un

- i) ja runa ir par nediferencētu kompensāciju, tad produkts ir importēts trešā valstī 12 mēnešu laikā pēc datuma, kad tika pieņemta eksporta deklarācija, vai arī tas šajā laikposmā ir būtiski pārstrādāts vai apstrādāts [Muitas kodeksa] 24. panta nozīmē;

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 13 *Afoi N. Christodoulou AE* (turpmāk tekstā – “*Christodoulou*”), sabiedrība, kuras juridiskā adrese atrodas Naupli [*Nauplie*] (Grieķija), nodarbojas ar augļu (galvenokārt – apelsīnu) pārstrādi augļu sulas iegūšanai. Tai Atēnās (Grieķija) atrodas tirdzniecības nodaļa un fabrika Grieķijas ziemeļos.
- 14 2006. gada 15. februārī Saloniku (Grieķija) Muitas uzraudzības iestādes veica *a posteriori* pārbaudi, lai pārbaudītu, vai *Christodoulou* ievēro tiesību aktus muitas jomā attiecībā uz pievienoto cukuru nesaturošas apelsīnu sulas importu no Bulgārijas, kas tika īstenota ar Seru muitas iestādes palīdzību kopš 2002. gada janvāra.
- 15 Pirms šīs pārbaudes 2005. gada novembrī pārbaude tika veikta arī sabiedrībā *Elliniki Viomichania Zacharis AE*, lai pārliecinātos, vai šī sabiedrība ievēroja noteikumus attiecībā uz kompensācijām, kas attiecas uz tāda cukura eksportu uz Bulgāriju, ko bija paredzēts nogādāt *Agrima SA* (turpmāk tekstā – “*Agrima*”), kuras juridiskā adrese atrodas Sofijā (Bulgārija). Šīs pārbaudes laikā tika konstatēts, ka par attiecīgo cukura eksportu bija iesniegtas galīgās eksporta deklarācijas un ka tas tika izdarīts pēc *Christodoulou* lūguma un tās vārdā, un ka tā par attiecīgo piegādi bija samaksājusi. Tā kā baltā cukura eksports bija subsidēts, minētā cukura eksporta cena bija zemāka par pārdošanas cenu vietējā tirgū.
- 16 2006. gada 15. februāra pārbaudē tika atklāts, ka *Christodoulou* ar Naupli muitas iestādes starpniecību un iesniedzot galīgās eksporta deklarācijas eksportēja uz *Agrima* tās ražoto apelsīnu sulas koncentrātu.
- 17 *Agrima* atbilstoši pagaidu ieviešanas deklarācijai pieņēma šos divus produktus, proti, cukuru un apelsīnu sulu, un piemēroja tiem muitas procedūru “ieievēšana pārstrādei”, lai tos reeksportētu tālāk, nesamaksājot muitas nodokli. Pēc tam, kad šie divi attiecīgie produkti tika vienkārši sajaukti un atšķaidīti ar ūdeni, apelsīnu sula ar pievienoto cukuru (turpmāk tekstā – “gala produkts”), kuras deklarētā izcelsmes valsts bija Bulgārija, tika reeksportēta uz Grieķiju, nogādājot to *Christodoulou*. *Agrima* par katru importa darījumu bija samaksājusi summu EUR 511,30 apmērā, kas palika nemainīga laikposmā no 2002. gada janvāra līdz 2006. gadam.
- 18 Starp *Christodoulou* un *Agrima* nepastāvēja nekāda rakstveida vienošanās.
- 19 Turklāt no šo abu sabiedrību grāmatvedības dokumentiem izriet, ka ievestā gala produkta deklarētā muitas vērtība bija augstāka par Saloniki muitas uzraudzības iestādes noteikto muitas vērtību. Saskaņā ar minētās iestādes viedokli un atbilstoši Muitas kodeksa 29. un 32. pantam cenai EUR 511,30 apmērā, kas faktiski bija samaksāta par katru importa darījumu un kas atbilda sastāvdaļu sajaukšanas izmaksām, bija jāpieskaita šādas summas:
- apelsīnu sulas koncentrāta kā pirmās sastāvdaļas, ko *Christodoulou* piegādāja *Agrima* par velti, izgatavošanas izmaksas;
 - ar cukura kā otrās sastāvdaļas, kas arī tika piegādāts *Agrima* par velti, iepirkumu saistītās izmaksas un
 - gala produkta transportēšanas no Bulgārijas uz Grieķiju izmaksas.

- 20 Muitas iestādes konstatēja, ka *Christodoulou* attiecībā uz ievesto apelsīnu sulas koncentrātu, kas tika piegādāts par velti, ir norādījusi pārāk augstu cenu, lai, ievedot gala produktu no Bulgārijas, tiktu piemērots *ad valorem* muitas nodoklis 12,2 % tādēļ, ka attiecīgais produkts tika klasificēts Kombinētās nomenklatūras apakšpozīcijā ar kodu 2009 19 98 99 (apelsīnu sula, kuras Briksa vērtība pārsniedz 20, bet nepārsniedz 67, vērtība, kuras vērtība pārsniedz EUR 30 par 100 kg.)
- 21 Pamatojoties uz muitas iestādes pārskatīto muitas vērtību, minētais produkts esot jāklasificē tarifu apakšpozīcijā ar kodu 2009 19 91 99 (apelsīnu sula, kuras Briksa vērtība pārsniedz 20, bet nepārsniedz 67, vērtība, kuras vērtība nepārsniedz EUR 30 par 100 kg), tādējādi attiecībā uz to būtu jāpiemēro *ad valorem* muitas nodoklis 15,2 % apmērā.
- 22 Līdz ar to *Christodoulou*, pirmkārt, esot ieguvusi finansiālu priekšrocību valsts tirgū, ievedot gala produktu par zemāku cenu nekā valsts tirgū esošā, jo baltais cukurs tika iepirkts par subsidēta eksporta cenu (no EUR 0,24 līdz EUR 0,325 par kilogramu, nevis par EUR 0,75 par kilogramu) un, otrkārt, samaksājot muitas nodokli 12,2 % apmērā, nevis 15,2 % apmērā, izvairījusies no ievad muitas nodokļa maksājuma EUR 1 237 189,04 apmērā.
- 23 Pamatojoties uz šiem konstatējumiem, Seru muitas dienests sagatavoja protokolu par muitas noteikumu pārkāpumu. Ar 2009. gada 10. februāra paziņojumu par maksājamo nodokli iestādes direktors piesprieda prasītājiem samaksāt nesamaksāto nodokli, citus palielinātos maksājumus un naudas sodu.
- 24 2009. gada 27. aprīlī prasītāji cēla prasību *Dioikitiko Protodikeio Serron* [Seru Administratīvajā tiesā], lai apstrīdētu šo paziņojumu par maksājamo nodokli un lūgtu tā atcelšanu. Tie apgalvo, ka cenā, kas faktiski tika samaksāta par gala produktu, ir jāiekļauj arī apelsīnu sulas izgatavošanas izmaksas, izmaksas saistībā ar cukura iegādi un gala produkta transportēšanu, citas saistītās izmaksas, it īpaši ņemot vērā darba spēku un ražošanu.
- 25 Grieķijas valsts lūdz šo prasību noraidīt kā nepamatotu.
- 26 *Dioikitiko Protodikeio Serron* vispirms norāda, ka gala produktu nevar uzskatīt par Bulgārijas izcelsmes produktu, ņemot vērā to, ka neesot pierādīts, ka cukurs un apelsīnu sulas koncentrāts tika "galīgi" ievesti Bulgārijā, laisti tur brīvā apgrozībā, kā arī pakļauti būtiskai apstrādei šajā valstī. Saskaņā ar šīs tiesas viedokli gala produkta deklarētā muitas vērtība no paša sākuma šķietot kļūdaina, jo tā neatbilst cenai, kas ir samaksāta vai kas ir maksājama par produktu, attiecībā uz kuru starp *Agrima* un *Christodoulou* ir noslēgts līgums.
- 27 Turklāt *Dioikitiko Protodikeio Serron* atgādina, ka muitas iestādes, lai noteiktu gala produkta muitas vērtību, ir atsaukušās uz Muitas kodeksa 29. un 32. panta normām attiecībā uz katru importa darījumu summai EUR 511,30 apmērā, kas atbilst sajaukšanas izmaksām, pievienojot sulas koncentrāta pagatavošanas izmaksas, baltā cukura iegādes izmaksas, kā arī šī produkta transportēšanas uz Grieķiju izmaksas.
- 28 Visbeidzot šī tiesa norāda, ka, runājot par gala produkta importa lielāko daļu, tā deklarētā muitas vērtība, kas atbilst apelsīnu sulas koncentrāta vērtībai, pārsniedza šī produkta izgatavošanas izmaksas un šīs pārmērīgās cenas dēļ šis produkts tika klasificēts tarifu kategorijā, no kuras izriet samazināta muitas nodokļa 12,2 % apmērā piemērošana.
- 29 Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesai rodas šaubas par gala produkta muitas vērtības aprēķināšanas metodi saskaņā ar Savienības tiesību normām.

30 Šādos apstākļos *Dioikitiko Protodikeio Serron* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai ievestu preču muitas vērtība ir nosakāma atbilstoši [Muitas kodeksa] 29. un 32. pantam pat tad, ja līguma priekšmets ir tāda materiālu (kas ir izvesti uz apstrādes valsti, nepiemērojot tiem muitas procedūru “izvešana pārstrādei”) apstrāde vai pārstrāde, kura neatbilst šī [kodeksa] 24. pantā paredzētajam apjomam vai kura ir citādā ziņā nepietiekama, lai varētu uzskatīt, ka saražotajām precēm ir tās valsts izcelsme, kurā šī apstrāde vai pārstrāde ir notikusi?”
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai iznākums būtu citāds, ja imports, pamatojoties uz rēķiniem un citiem par kļūdaiem atzītiem dokumentiem, ir atspoguļots kā tāds, kas ir īstenots atbilstoši pirkuma un pārdevuma līgumam, bet tiek pierādīts, ka līguma priekšmets ir bijusi materiālu, kuriem ir ievēšanas valsts izcelsme, nebūtiska apstrāde, saņemot par to konkrētu nosakāmu atlīdzību, un ka deklarētā muitas vērtība neatbilst cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm?
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzīga, vai iznākums būtu citāds, ja pastāvētu arī pierādījumi par tādu rīcību, kas ir uzskatāma par Kopienu tiesību noteikumu ļaunprātīgu izmantošanu, lai ļautu ieinteresētajai personai iegūt priekšrocību?
- 4) Ja tiek atzīts, ka [Muitas kodeksa] 29. un 32. pants var būt piemērojami tādā gadījumā kā otrajā jautājumā aprakstītais, kā arī tad, ja sakrīt objektīvie apstākļi un trešajā jautājumā minētais subjektīvais elements, kas ir uzskatāms par attiecīgās sastāvdaļas (šajā gadījumā – cukura), kura ir ietverta ievestajā produktā un kuru importētājs ir darījis pieejamu bez maksas, vērtību, ja attiecīgo sastāvdaļu, kurai nevarēja piemērot procedūru “izvešana pārstrādei” atbilstoši [Muitas kodeksa] 146. panta 1. punktam, importētājs nav saražojis pats, bet ir to iegādājies par eksporta cenu (kas ir bijusi zemāka par iekšējā tirgū pastāvošo cenu, jo uz attiecīgo produktu tiek attiecināts kompensāciju režīms)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- 31 Ar saviem pirmajiem diviem jautājumiem, kuri ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Muitas kodeksa 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir piemērojami, nosakot tādu preču muitas vērtību, kuras ir ievestas, pamatojoties uz līgumu, kurš, lai arī ir atzīts par pirkuma un pārdevuma līgumu, tomēr patiesībā ir apstrādes vai pārstrādes līgums, kas neatbilst šī kodeksa 24. pantā paredzētajiem nosacījumiem, lai attiecīgās preces varētu uzskatīt par tādas valsts izcelsmes precēm, kurā ir notikusi apstrāde vai pārstrāde.
- 32 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, pirmkārt, ir jānosaka, vai Muitas kodeksa 29. un 32. pants ir piemērojams vienīgi pirkuma un pārdevuma līgumiem vai arī apstrādes vai pārstrādes līgumi var ietilpt šo pantu piemērošanas jomā. Otrkārt, ir jāpārbauda, kādā mērā preču izcelsmes valsts noteikšana atbilstoši šī kodeksa 24. pantam ietilpst muitas vērtības noteikšanas jomā saskaņā ar minētā kodeksa 29. un 32. pantu.
- 33 Vispirms ir jānorāda, ka “pārdošanas” jēdziens Muitas kodeksā nav definēts un ka šajā kodeksā nav ietverta neviena atsauce uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu šī jēdziena saturu un piemērošanas jomu.
- 34 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru gan no Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet prasība, ka Savienības tiesību norma, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiesas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Eiropas

Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (it īpaši skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā *C-287/98 Linster, Recueil*, I-6917. lpp., 43. punkts, un 2003. gada 11. marta spriedumu lietā *C-40/01 Ansul, Recueil*, I-2439. lpp., 26. punkts).

- 35 Līdz ar to Muitas kodeksa 29. panta 1. punktā ietvertais “pārdošanas” jēdziens ir Savienības tiesību jēdziens un tas ir jāinterpretē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī šī panta kontekstu.
- 36 Runājot par mērķi, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar muitas novērtējumu saistītais Savienības tiesiskais regulējums ir vērst uz to, lai izveidotu taisnīgu, vienotu un neitrālu sistēmu, kas nepieļauj patvaļīgu vai fiktīvu muitas vērtību izmantošanu (1990. gada 6. jūnija spriedums lietā *C-11/89 Unifert, Recueil*, I-2275. lpp., 35. punkts; 2000. gada 19. oktobra spriedums lietā *C-15/99 Sommer, Recueil*, I-8989. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 16. novembra spriedums lietā *C-306/04 Compaq Computer International Corporation*, Krājums, I-10991. lpp., 30. punkts).
- 37 Attiecībā uz Muitas kodeksa 29. panta kontekstu ir jāatgādina sistēma, kas izveidota ar šo kodeksu, lai noteiktu ievesto preču muitas vērtību.
- 38 Tātad saskaņā ar šo 29. pantu ievesto preču muitas vērtību veido darījuma vērtība, proti, cena, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Savienības muitas teritoriju, ņemot vērā precizējumus, kas jāveic saskaņā ar šī paša kodeksa 32. un 33. pantu.
- 39 Šajā ziņā Tiesa ir noteikusi, ka, ja cena, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, parasti veido pamatu muitas vērtības noteikšanai (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sommer*, 22. punkts), šī cena ir lielums, kurš, iespējams, jāgroza, ja tas nepieciešams, lai izvairītos no tā, ka muitas vērtība tiek noteikta patvaļīgi vai fiktīvi (2009. gada 19. marta spriedums lietā *C-256/07 Mitsui & Co. Deutschland*, Krājums, I-1951. lpp., 24. punkts).
- 40 Faktiski darījuma vērtībai ir jāatspoguļo ievestās preces patiesā tirgus vērtība un tajā jāņem vērā visi šīs preces tirgus vērtību veidojošie aspekti (iepriekš minētais spriedums lietā *Compaq Computer International Corporation*, 30. punkts, un 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā *C-354/09 Gaston Schul*, Krājums, I-7449. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Ja tomēr muitas vērtību saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu nevar noteikt, par pamatu ņemot ievesto preču darījuma vērtību, muitas vērtību nosaka saskaņā ar šī kodeksa 30. panta tiesību normām, secīgi piemērojot šī pēdējā panta 2. punkta a), b), c) un d) apakšpunktā paredzētās metodes.
- 42 Gadījumā, ja ievesto preču muitas vērtību nav iespējams arī noteikt, pamatojoties uz Muitas kodeksa 30. pantu, muitas vērtējumu veic saskaņā ar šī kodeksa 31. panta normām.
- 43 Līdz ar to gan no minētā kodeksa 29.–31. panta, gan no kārtības, saskaņā ar kuru muitas vērtības noteikšanas kritēriji ir jāpiemēro atbilstoši šiem pantiem, izriet, ka starp šīm tiesību normām pastāv subsidiaritātes saikne. Faktiski tikai tad, ja muitas vērtību nevar noteikt, piemērojot attiecīgo tiesību normu, ir jāņem vērā tā tiesību norma, kas ieviestajā kārtībā tūlīt seko iepriekš minētajai.
- 44 Ciktāl, lai veiktu muitas vērtējumu, saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu prioritāte ir piešķirama darījuma vērtībai, šī muitas vērtības noteikšanas metode šķiet vispiemērotākā un visbiežāk izmantotā.
- 45 Lai šo prioritāti saglabātu, šī 29. panta 1. punktā ietvertais “pārdošanas” jēdziens ir jāinterpretē plaši.

- 46 Līdz ar to jautājumam par to, vai ligumiskās attiecības starp pircēju un pārdevēju ir jākvalificē kā pirkuma un pārdevuma ligums vai arī uz tām attiecas vienkāršs ievesto preču apstrādes vai pārstrādes ligums, nav nozīmes, jo šajā gadījumā apstrādes un pārstrādes darbības pircējs pārdevējam veica bez atlīdzības.
- 47 Šāda interpretācija turklāt ir apstiprināta Muitas kodeksa 32. panta normās, kurās ir noteikti elementi, kas ir jāpieskaita cenai, kura ir faktiski samaksāta vai maksājama par ievestajām precēm, lai noteiktu muitas vērtību.
- 48 Šajā ziņā šajā 32. pantā, it īpaši tā 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā ir noteikta prasība, ka faktiski samaksātajai vai maksājamaļai cenai ir jāpieskaita noteiktu produktu vērtība, kurus pircējs ir piegādājis bez atlīdzības vai par pazeminātu cenu un kuri tiek izmantoti saistībā ar ievesto preču ražošanu un pārdošanu izvešanai, ciktāl šāda vērtība nav iekļauta faktiski samaksātajā vai maksājamā cenā.
- 49 Minētais 32. pants tāpat tieši attiecas uz tādu gadījumu kā pamatlietā aplūkotois. Faktiski ir skaidrs, ka divas pamatsastāvdaļas, proti, apelsīnu sulas koncentrāts un baltais cukurs, par velti tika nodotas *Agrima* rīcībā un ka par katru importa darījumu noteiktajā cenā ietilpa tikai abu pamatsastāvdaļu sajaukšanas darbību izmaksas.
- 50 Šādos apstākļos preču muitas vērtība atbilstoši Muitas kodeksa 29. pantam ir par šīm precēm faktiski samaksātā cena, ņemot vērā precizējumus, kas jāveic saskaņā ar šī kodeksa 32. pantu.
- 51 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Muitas kodeksa 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir piemērojami, nosakot tādu preču muitas vērtību, kuras ir ievestas, pamatojoties uz ligumu, kurš, lai arī ir atzīts par pirkuma un pārdevuma ligumu, tomēr patiesībā ir apstrādes vai pārstrādes ligums.
- 52 Otrkārt, attiecībā uz preču izcelsmes noteikšanu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Muitas kodeksa 24. pantu izcelsmes valsts precēm, kuru ražošanā ir iesaistīta vairāk nekā viena valsts, ir tā, kurā šim nolūkam apgādātā ražotavā notikusi pēdējā būtiskā ekonomiski pamatotā pārstrāde vai apstrāde, kas beidzas ar jauna produkta saražošanu vai ir svarīga tā ražošanas stadija.
- 53 Šajā ziņā Tiesa precizēja, ka pēdējā pārstrāde vai apstrāde ir “būtiska” tikai tad, ja jaunajam produktam ir pašam savas raksturīgās īpašības un sastāvs, kuru tam nebija pirms šīs pārstrādes vai apstrādes (1977. gada 26. janvāra spriedums lietā 49/76 *Gesellschaft für Überseehandel*, *Recueil*, 41. lpp., 6. punkts).
- 54 Jautājums par to, kurā valstī ievestās preces attiecīgajā gadījumā ir tikušas pakļautas būtiskai pārstrādei vai apstrādei Muitas kodeksa 24. panta izpratnē, nav izšķirošs, jo šo pašu preču muitas vērtība ir darījuma vērtība šī paša Muitas kodeksa 29. panta izpratnē, ciktāl, kā arī tas izriet no šī sprieduma 37.–39. punkta, šo vērtību nosaka, ņemot vērā kritērijus, kas izriet no šo preču faktiskās tirgus vērtības, ņemot vērā to veidojošos dažādos aspektus.
- 55 Līdz ar to, nosakot ievesto preču muitas vērtību, par pamatu ņemot apstrādes vai pārstrādes ligumu, nav svarīgi zināt, vai apstrādes vai pārstrādes darbības atbilst Muitas kodeksa 24. pantā noteiktajiem kritērijiem, lai par šo preču izcelsmi varētu uzskatīt to valsti, kurā ir šīs darbības tika veiktas.
- 56 Turpreti ir jākonstatē, ka preču izcelsmes jēdzienam var būt nozīme attiecībā uz eksporta kompensāciju sistēmu. Attiecībā uz Komisijas 1987. gada 27. novembra Regulu (EEK) Nr. 3665/87, ar kuru nosaka kopējus sīki izstrādātus noteikumus eksporta kompensāciju sistēmas piemērošanai lauksaimniecības produktiem (OV L 351, 1. lpp.), Tiesa jau ir nospriedusi, ka saskaņā ar šīs regulas 5. panta 1. punkta pirmo daļu papildus nosacījumam, ka produkts ir atstājis Savienības muitas teritoriju, kompensācijas samaksa ir atkarīga no tā, vai produkts ir importēts uz eksportētāju trešo valsti (2010. gada 18. marta spriedums lietā C-218/09 *SGS Belgium* u.c., Krājums, I-2373. lpp., 40. punkts).

- 57 Faktiski šī 5. panta 1. punkta mērķis ir novērst ļaunprātīgu rīcību, kas minētās normas b) apakšpunkta pirmajā daļā minētajos gadījumos it īpaši izpaužas kā risks, ka eksportēto produktu varētu atkārtoti ievest Savienības teritorijā (2000. gada 17. oktobra spriedums lietā C-114/99 *Roquette Frères, Recueil*, I-8823. lpp., 17. punkts).
- 58 Šāda ļaunprātība nenotiktu, ja attiecīgais produkts būtu bijis pakļauts būtiskai un neatgriezeniskai apstrādei, kā rezultātā tas vairs nepastāv un ir iegūts jauns produkts, kuram ir piemērojama cita tarifa pozīcija (iepriekš minētais spriedums lietā *Roquette Frères*, 19. punkts, un 2005. gada 21. jūlija spriedums lietā C-515/03 *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Krājums, I-7355. lpp., 31. punkts).
- 59 Šāda interpretācija turklāt ir apstiprināta Regulas Nr. 800/1999 20. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru kompensāciju uzskata par nepamatotu, ja produkts ir reimportēts Savienības teritorijā un ja tas pirms tam nav ticis būtiski pārstrādāts vai apstrādāts Muitas kodeksa 24. panta izpratnē (iepriekš minētie spriedumi lietā *Roquette Frères*, 20. punkts, un lietā *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, 32. punkts).
- 60 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir piemērojami, nosakot tādu preču muitas vērtību, kuras ir ievestas, pamatojoties uz līgumu, kurš, lai arī ir atzīts par pirkuma un pārdevuma līgumu, tomēr patiesībā ir apstrādes vai pārstrādes līgums. Veicot šādu noteikšanu, nav nozīmes, vai apstrādes vai pārstrādes darbības atbilst šī kodeksa 24. pantā paredzētajiem nosacījumiem, lai attiecīgās preces varētu uzskatīt par tādas valsts izcelsmes precēm, kurā šīs darbības ir notikušas.

Par trešo un ceturto jautājumu

- 61 Ar trešo un ceturto jautājumu, kuri arī ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, kāda, nosakot muitas vērtību atbilstoši Muitas kodeksa 29. un 32. pantam, ir tādas preces vērtība, attiecībā uz kuru ir piešķirta eksporta kompensācija, kas ir iegūta ar rīcību, kura īstenota, piemērojot Savienības tiesību normas, lai ļaunprātīgi gūtu no tām labumu.
- 62 Šajā gadījumā ir skaidrs, ka prasītāji, aizbildinoties ar galīgu eksportu un apgalvoto būtisko pārstrādi, ir vēlējušies noslēpt faktu, ka patiesībā preces bija pakļautas “izvešanas pārstrādei” procedūrai. Šādi rīkojoties, tās izvairījās no Muitas kodeksa 146. panta 1. punkta piemērošanas, saskaņā ar kuru preces, par kurām piešķir eksporta kompensācijas, nevar pakļaut “izvešanas pārstrādei” procedūrai.
- 63 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka Savienības regulu piemērošana nedrīkst tikt paplašināta tā, lai tiktu aptverta tirgus dalībnieku ļaunprātīga rīcība (1977. gada 11. oktobra spriedums lietā 125/76 *Cremer, Recueil*, 1593. lpp., 21. punkts, un 2007. gada 11. janvāra spriedums lietā C-279/05 *Vonk Dairy Products*, Krājums, I-239. lpp., 31. punkts).
- 64 Ļaunprātīgas rīcības pierādīšanas priekšnoteikums ir, pirmkārt, ja tiek veikta konkrētā gadījuma objektīvo apstākļu kopuma izvērtēšana, no kā izriet, ka, lai gan ir formāla Savienības tiesiskajā regulējuma paredzēto nosacījumu ievērošana, nav sasniegts šī regulējuma mērķis. Otrs tās priekšnoteikums ir subjektīvais elements, proti, vēlme panākt Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētu priekšrocību tā, ka atbilstošie priekšnoteikumi tiek radīti mākslīgi. Šī subjektīvā elementa esamību var konstatēt, it īpaši, pierādot vienošanos starp Savienībā reģistrētu eksportētāju, kompensācijas saņēmēju, un preces importētāju uz trešo valsti (2000. gada 14. decembra spriedums lietā C-110/99 *Emsland-Stärke, Recueil*, I-11569. lpp., 52. un 53. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, 39. punkts).
- 65 Valsts tiesai ir jānosaka, vai pastāv šie abi elementi, par kuriem pierādījumi jāsniedz saskaņā ar valsts tiesību normām, ciktāl tas nekaitē Savienības tiesību efektivitātei (iepriekš minētais spriedums lietā *Emsland-Stärke*, 54. punkts).

- 66 Saistībā ar sekām tāda pārkāpuma gadījumā, kurš izriet no šādas ļaunprātīgas rīcības, Regulas Nr. 2988/95 4. panta 3. punktā, kas ir vispārēji piemērojams, ir paredzēts, ka gadījumos, “ja konstatēts, ka darbības nolūks ir iegūt labumu pretēji attiecīgajā gadījumā piemērojamo Kopienas tiesību aktu mērķiem, labuma saņemšanai vajadzīgos apstākļus radot mākslīgi, šo labumu atbilstoši gadījumam nepiešķir vai atsauc” (2009. gada 4. jūnija spriedums lietā C-158/08 *Pometon*, Krājums, I-4695. lpp., 27. punkts).
- 67 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pienākums atmaksāt ar ļaunprātīgu paņēmieni izmantošanas palīdzību nelikumīgi iegūto labumu nav sods, bet vienkārši sekas konstatācijai, ka nosacījumi, kas vajadzīgi, lai iegūtu no Savienības tiesiskā regulējuma izrietošo labumu, ir mākslīgi radīti, līdz ar to padarot piešķirto priekšrocību par nepamatotu un tādējādi attaisnojot pienākumu to atmaksāt (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Emsland-Stärke*, 56. punkts, un lietā *Pometon*, 28. punkts).
- 68 Tādējādi importētājam, kurš attiecībā uz sevi ir mākslīgi radījis situāciju, lai saņemtu eksporta kompensācijas, ir jāsamaksā nodokļi par attiecīgajiem produktiem, neskarot atbilstošā gadījumā valsts tiesību aktos paredzētās administratīvās, civilās vai kriminālās sankcijas.
- 69 No tā izriet, ka, nosakot darījuma vērtību atbilstoši Muitas kodeksa 29. un 32. pantam, noteikti ir jāņem vērā eksporta kompensācija, ko eksportētājs ir ļaunprātīgi saņēmis, mākslīgi radot šīs priekšrocības saņemšanai vajadzīgos nosacījumus.
- 70 Ņemot vērā visus minētos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, nosakot muitas vērtību, ir jāņem vērā par precī saņemtā eksporta kompensācija, kas ir iegūta ar tādu rīcību, kas īstenota, piemērojot Savienības tiesību normas, lai ļaunprātīgi no tām gūtu labumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 71 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 1996. gada 19. decembra Regulu (EK) Nr. 82/97, 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir piemērojami, nosakot tādu preču muitas vērtību, kuras ir ievestas, pamatojoties uz līgumu, kurš, lai arī ir atzīts par pirkuma un pārdevuma līgumu, tomēr patiesībā ir apstrādes vai pārstrādes līgums. Veicot šādu noteikšanu, nav nozīmes, vai apstrādes vai pārstrādes darbības atbilst šīs regulas 24. pantā paredzētajiem nosacījumiem, lai attiecīgās preces varētu uzskatīt par tādas valsts izcelsmes precēm, kurā šīs darbības ir notikušas;**
- 2) **Regulas Nr. 2913/92, kas grozīta ar Regulu Nr. 82/97, 29. un 32. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, nosakot muitas vērtību, ir jāņem vērā par precī saņemtā eksporta kompensācija, kas ir iegūta ar tādu rīcību, kas īstenota, piemērojot Savienības tiesību normas, lai ļaunprātīgi no tām gūtu labumu.**

[Paraksti]