Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

9 päivänä kesäkuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Yhteisön tullikoodeksi – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – 29 artikla – Tullausarvon määrittäminen – Kauppa-arvo – 29 artiklan 1 kohdan d alakohta – Keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden käsite – 31 artikla – Kansallisesta tietokannasta peräisin olevien tietojen huomioon ottaminen tullausarvon määrittämisessä – Asetus (ETY) N:o 2454/93 – 143 artiklan 1 kohdan b, e ja f alakohta – Tilanteet, joissa henkilöiden katsotaan olevan keskenään etuyhteydessä – 181 a artikla – Perustellut epäilyt ilmoitetun hinnan todenperäisyydestä

Asiassa C-599/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 3.11.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.11.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Baltic Master” UAB

vastaan

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Vilniaus teritorinė muitinė,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (esittelevä tuomari) ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: N. Emiliou,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.11.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

– ”Baltic Master” UAB, edustajanaan D. Aukštuolytė, advokatė,

– Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis, S. Grigonis ja V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Viron hallitus, asiamiehenään N. Grünberg,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään J. Rodríguez de la Rúa Puig,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. Bain, A.-L. Desjonquères, D. Dubois ja C. Mosser,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään K. Bulterman ja A. Hanje,

– Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.1.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97 (EYVL 1997, L 17, s. 1; jäljempänä yhteisön tullikoodeksi), 29 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 31 artiklan 1 kohdan sekä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 8.1.1999 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 46/1999 (EYVL 1999, L 10, s. 1; jäljempänä soveltamisasetus), 143 artiklan b, e ja f alakohdan säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Baltic Master” UAB ja Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön tulliosasto) ja joka koskee tiettyjen maahantuotujen tavaroiden tullausarvon määrittämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön tullikoodeksi

3 Yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen, jos:

– –

d) ostaja ja myyjä eivät ole keskenään etuyhteydessä, tai jos ovat, kauppa-arvo voidaan 2 kohdan mukaisesti hyväksyä tullitarkoituksiin.

2. a) Määritettäessä, onko kauppa-arvo hyväksyttävissä 1 kohtaa sovellettaessa, ostajan ja myyjän keskinäinen etuyhteys ei itsessään ole riittävä peruste kauppa-arvon hylkäämiseen. Tarvittaessa tutkitaan myyntiin liittyvät olosuhteet ja hyväksytään kauppa-arvo, jolleivät etuyhteydet ole vaikuttaneet hintaan. Jos tulliviranomaisilla on tavaranhaltijan antamista tai muualta saaduista tiedoista johtuvia perusteita katsoa etuyhteyksien vaikuttaneen hintaan, niiden on annettava nämä perusteet tiedoksi tavaranhaltijalle ja varattava tälle kohtuullinen tilaisuus vastineen antamiseen. Tavaranhaltijan pyynnöstä perusteet on annettava tiedoksi kirjallisesti.

b) Keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden välisessä kaupassa kauppa-arvo on hyväksyttävä ja tavaroiden arvo määritettävä 1 kohdan mukaisesti, jos tavaranhaltija osoittaa, että kyseinen arvo on hyvin lähellä jotakin seuraavista samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti käytettävistä arvoista:
   i) kauppa-arvo, jota käytetään samanlaisten tai samankaltaisten yhteisöön vietävien tavaroiden myynnissä sellaisten ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät missään yksittäisessä tapauksessa ole keskenään etuyhteydessä;
   ii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettynä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa;
   iii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettynä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan d alakohtaa.

   Edellä tarkoitettuja perusteita sovellettaessa on otettava aiheellisella tavalla huomioon eroavuudet, jotka on osoitettu kaupan eri vaiheiden, paljouksien, 32 artiklassa lueteltujen tekijöiden ja sellaisten kustannusten välillä, joista myyjä vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja eivät ole keskenään etuyhteydessä, mutta joista myyjä ei vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja ovat keskenään etuyhteydessä.

c) Edellä b alakohdassa tarkoitettuja perusteita on käytettävä tavaranhaltijan aloitteesta ja ainoastaan vertailutarkoituksessa. Korvaavia arvoja ei voida vahvistaa mainitun alakohdan nojalla.”

4 Tullikoodeksin 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tullausarvoa ei voida määrittää 29 artiklan mukaisesti, se on määritettävä soveltamalla 2 kohdan a, b, c ja d alakohdasta järjestyksessä ensimmäistä kyseisen arvon määrittämiseen soveltuvaa alakohtaa, jollei tavaranhaltija vaadi d alakohtaa sovellettavaksi ennen c alakohtaa; ainoastaan jos tullausarvoa ei voida määrittää soveltamalla tiettyä alakohtaa, voidaan soveltaa tässä kohdassa säädetyssä järjestyksessä välittömästi seuraavaa alakohtaa.

2. Tämän artiklan mukaisesti määritettävät tullausarvot ovat:

a) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samanlaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;

b) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samankaltaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;

c) arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahan tuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahan tuotuja tavaroita myydään yhteisössä suurin kokonaismäärä henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään;

d) laskennallinen arvo, joka on seuraavien erien summa:

– maahan tuotuja tavaroita tuotettaessa käytettävien materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo,

– se voittojen ja yleiskulujen määrä, joka tavallisesti kertyy myytäessä tavaroita, jotka kuuluvat samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuin arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat ja jotka viejämaassa toimivat tuottajat ovat tuottaneet yhteisöön tapahtuvaa vientiä varten,

– 32 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen erien kokonaiskustannukset tai -arvo.

3. Edellä 2 kohdan soveltamista koskevat lisäedellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt määritetään komiteamenettelyä noudattaen.”

5 Tullikoodeksin 31 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se on määritettävä yhteisössä käytettävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat seuraaviin lähteisiin sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia:

– vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artiklan soveltamisesta tehty sopimus,

– vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artikla,

– tämän luvun säännökset.

2. Tullausarvo, joka määritetään 1 kohdan mukaisesti, ei saa perustua:

a) yhteisössä tuotettujen tavaroiden yhteisössä sovellettavaan myyntihintaan;

b) järjestelmään, jossa tullitarkoituksiin hyväksytään kahdesta vaihtoehtoisesta arvosta korkeampi;

c) tavaroiden hintaan viejämaan kotimarkkinoilla;

d) muihin tuotantokustannuksiin kuin laskennallisiin arvoihin, jotka on määritetty samanlaisille tai samankaltaisille tavaroille 30 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaisesti;

e) vientihintoihin, joita sovelletaan yhteisön tullialueen ulkopuoliseen maahan;

f) vähimmäistullausarvoihin;

taikka

g) mielivaltaisiin tai kuvitteellisiin arvoihin.”

Soveltamisasetus

6 Soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä osastossa tarkoitetaan:

– –

d) ’samankaltaisilla tavaroilla’ samassa maassa tuotettuja tavaroita, jotka olematta samanlaiset kaikissa suhteissa ovat ominaisuuksiltaan ja aineosiltaan niin samankaltaiset, että ne voivat täyttää samat tehtävät ja olla kaupallisesti vaihdettavissa; tavaroiden laatu, maine ja tavaramerkki tai kaupallinen merkki ovat tekijöitä, jotka on otettava huomioon ratkaistaessa, ovatko kyseessä samankaltaiset tavarat”.

7 Kyseisen asetuksen 143 artiklan 1 kohdan b, e ja f alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Koodeksin II osaston 3 luvun säännöksiä ja tämän osaston säännöksiä sovellettaessa henkilöiden katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään ainoastaan, jos:

– –

b) he ovat oikeudelliselta asemaltaan liikekumppaneita;

– –

e) toinen valvoo toista suoraan tai välillisesti;

f) kolmas osapuoli valvoo molempia suoraan tai välillisesti”.

8 Mainitun asetuksen 181 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tulliviranomaisten ei tarvitse määrittää tuontitavaroiden tullausarvoa kauppa-arvon perusteella, jos ne 2 kohdassa esitetyn menettelyn mukaisesti ja perustelujen epäilyjen nojalla eivät ole vakuuttuneita, että ilmoitettu arvo vastaa koodeksin 29 artiklassa määriteltyä maksettua tai maksettavaa kokonaishintaa.

2. Jos tulliviranomaisilla on aihetta 1 kohdassa tarkoitettuihin epäilyihin, ne voivat pyytää lisätietoja 178 artiklan 4 kohdan mukaisesti. Jos tulliviranomaisilla on edelleen aihetta epäilyihin, niiden on ennen lopullisen päätöksen tekemistä, pyydettäessä kirjallisesti, ilmoitettava henkilölle, jota asia koskee, syyt joihin epäilyt perustuvat sekä annettava tälle kohtuullinen vastausaika. Lopullinen päätös ja siihen liittyvät perustelut on ilmoitettava kirjallisesti henkilölle, jota asia koskee.”

9 Soveltamisasetuksen liitteeseen 23, jonka otsikko on ”Tullausarvon tulkintaa koskevat huomautukset”, sisältyy muun muassa yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 2 ja 3 kohtaan, 31 artiklan 1 kohtaan ja 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaan liittyvät tulkintaa koskevat huomautukset, joiden sanamuoto on seuraava:

”29 artiklan 2 kohta	1. Koodeksin 29 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdassa säädetään erilaisista tavoista, joilla voidaan todeta kauppa-arvon hyväksyttävyys. 2. Mainitun artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että mikäli ostaja ja myyjä ovat keskenään etuyhteydessä, tutkitaan myyntiin liittyvät olosuhteet ja hyväksytään kauppa-arvo tullausarvoksi, jos etuyhteys ei ole vaikuttanut hintaan. Tällä ei tarkoiteta, että olosuhteet tutkitaan kaikissa tapauksissa, joissa ostaja ja myyjä ovat keskenään etuyhteydessä. Tällainen tutkimus vaaditaan ainoastaan silloin, kun epäillään, voidaanko hintaa hyväksyä. Mikäli tulliviranomaiset eivät epäile hinnan hyväksyttävyyttä, hinta olisi hyväksyttävä ilman, että tavaranhaltijan on toimitettava lisätietoja. Tulliviranomaiset ovat esimerkiksi voineet jo aiemmin tutkia etuyhteyden tai heillä voi jo ennestään olla yksityiskohtaiset tiedot ostajasta ja myyjästä ja tällaisen tutkimuksen tai tällaisten tietojen perusteella ne voivat jo olla vakuuttuneita siitä, että etuyhteys ei ole vaikuttanut hintaan. 3. Mikäli tulliviranomaiset eivät voi hyväksyä kauppa-arvoa tutkimatta asiaa tarkemmin, niiden olisi annettava tavaranhaltijalle mahdollisuus toimittaa kaikki sellaiset yksityiskohtaiset tiedot, jotka voivat olla tarpeen, jotta tulliviranomaiset voivat tutkia myyntiin liittyvät olosuhteet. Voidakseen ratkaista, onko etuyhteys vaikuttanut hintaan, tulliviranomaisten olisi tällaisessa tapauksessa oltava valmiit tutkimaan asiaan vaikuttavat seikat kyseisen liiketoimen osalta, sekä millä tavoin ostaja ja myyjä ovat järjestäneet liikesuhteensa ja miten kyseiseen hintaan on päädytty. Jos voidaan todeta, että vaikka ostaja ja myyjä ovat keskenään etuyhteydessä tämän asetuksen 143 artiklan säännösten mukaisesti, he ostavat toisiltaan ja myyvät toisilleen aivan kuin etuyhteyttä ei olisi, tämä osoittaa, ettei etuyhteys ole vaikuttanut hintaan. Esimerkiksi jos hinta olisi määrätty kyseisen tuotantoalan tavanomaisia hinnoittelukäytäntöjä vastaavalla tavalla tai samalla tavalla kuin myyjä määrää hinnat ostajille, jotka eivät ole hänen kanssaan etuyhteydessä, tämä osoittaisi, ettei etuyhteys ole vaikuttanut hintaan. Samoin jos osoitetaan, että hinta kattaa kaikki kustannukset sekä varmistaa voiton, joka vastaa yrityksen sellaista kokonaisvoittoa, jonka se on saavuttanut edustavaksi katsottavan ajan kuluessa (esimerkiksi vuodessa) myydessään samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuuluvaa tavaraa, tämä osoittaisi, ettei hintaan ole vaikutettu. 4. Mainitun artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään, että tavaranhaltijalla on mahdollisuus osoittaa, että kauppa-arvo on hyvin lähellä tulliviranomaisten aikaisemmin hyväksymää ’vaadittavaa arvoa’ ja että kauppa-arvo sen johdosta on hyväksyttävissä 29 artiklan säännösten mukaisesti. Mikäli jokin 2 kohdan b alakohdassa säädetyistä vaatimuksista täyttyy, ei ole tarpeen tutkia 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vaikutusta. Jos tulliviranomaisilla on ennestään riittävät tiedot toteamaan, ilman perusteellisempia tutkimuksia, että jokin 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista vaatimuksista täyttyy, niillä ei ole syytä vaatia tavaranhaltijaa osoittamaan tätä.
29 artiklan 2 kohdan b alakohta	Ratkaistaessa onko jokin arvo ’hyvin lähellä’ jotakin toista arvoa, on otettava huomioon useita tekijöitä. Tällaisia ovat maahantuodun tavaran luonne, kyseisen tuotantoalan luonne, tavaran maahantuonnin ajankohta sekä se, onko arvojen ero kaupallisesti merkittävä. Koska nämä tekijät voivat vaihdella tapauskohtaisesti, olisi mahdotonta soveltaa kaikissa tapauksissa yhtenäistä normia, esimerkiksi kiinteää prosenttilukua. Saattaa esimerkiksi olla mahdotonta hyväksyä pientä arvoeroa, kun on kyse jostakin tietystä tavaratyypistä, kun sen sijaan olennainen ero jonkin toisentyyppisen tavaran kohdalla saattaisi olla hyväksyttävissä ratkaistaessa onko kauppa-arvo hyvin lähellä 29 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja ’vaadittuja arvoja’.
– –	– –
31 artiklan 1 kohta	1. Koodeksin 31 artiklan 1 kohdan säännösten mukaisesti määritettyjen tullausarvojen olisi mahdollisimman suuressa määrin perustuttava aikaisemmin määritettyihin tullausarvoihin. 2. Koodeksin 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti sovellettavien arviointimenetelmien olisi oltava sellaisia, jotka määritetään 29 artiklassa–30 artiklan 2 kohdassa, mutta kohtuullinen joustavuus menetelmiä sovellettaessa olisi 31 artiklan 2 kohdan tavoitteiden ja säännösten mukaista. 3. Seuraavassa muutamia esimerkkejä siitä, mitä kohtuullisella joustavuudella on ymmärrettävä: – – b) samankaltaiset tavarat – vaatimusta, jonka mukaan samankaltainen tavara viedään maasta samaan aikaan tai suunnilleen samaan aikaan kuin tullausarvon määrityksen kohteena oleva tavara, voidaan tulkita joustavasti; arvonmäärityksen perustana voi olla samankaltainen maahantuotu tavara, joka on eri maassa kuin arvonmäärityksen kohteena olevan tavaran vientimaassa; arvon määrittämiseksi voidaan käyttää 30 artiklan 2 kohdan c tai d alakohdan säännösten mukaisesti aikaisemmin jo määritettyä samankaltaisen maahantuodun tavaran tullausarvoa; – –
– –	– –

143 artiklan 1 kohdan e alakohta	Henkilön katsotaan valvovan toista, jos edellinen voi joko oikeudellisesti tai käytännön toimissa asettaa jälkimmäiselle rajoituksia tai ohjata häntä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Baltic Master toi vuosina 2009–2012 Liettuaan erisuuruisia määriä Malesiasta peräisin olevia tavaroita, jotka se oli ostanut Gus Group -nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä myyjä). Tulli-ilmoituksissa kyseisiä tavaroita kuvattiin ”ilmastointikoneiden osiksi”. Ilmoituksissa mainittiin vain yksi Taric-tavarakoodi sekä kyseisten tavaroiden kokonaispaino kilogrammoissa. Mainituissa ilmoituksissa Baltic Master ilmoitti mainittujen tavaroiden tullausarvoksi kauppa-arvon eli ostolaskuihin merkityn hinnan.

11 Vilniaus teritorinė muitinė (Vilnan alueellinen tulliviranomainen, Liettua) suoritti ensin kyseisiä maahantuonteja koskevan tarkastuksen ja laati sen jälkeen kertomuksen, jossa se selitti, että se ei ota huomioon 23 tuonti-ilmoituksessa ilmoitettua kauppa-arvoa siitä syystä, että Baltic Masteria ja myyjää oli niiden välisten liikesuhteiden luonteen vuoksi pidettävä tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla keskenään etuyhteydessä olevina henkilöinä, ja että kyseessä olevien tavaroiden tullausarvoa oli mahdotonta määrittää tullikoodeksin 29 ja 30 artiklan perusteella. Mainittu viranomainen vahvisti kyseisessä kertomuksessa tullausarvon tullikoodeksin 31 artiklan mukaisesti tukeutuen kansallisten tulliviranomaisten ylläpitämään tavaroiden tullausta koskevaan tietojärjestelmään sisältyviin tietoihin.

12 Baltic Master riitautti kyseisen kertomuksen Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön tulliosastossa, joka kuitenkin vahvisti sen 31.3.2014 tekemällään päätöksellä.

13 Baltic Master valitti tulliosaston päätöksestä Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsiin (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta). Viimeksi mainittu vahvisti 2.7.2014 mainitun päätöksen mutta vapautti Baltic Masterin maksamasta viivästyskorkoa.

14 Baltic Master nosti tämän jälkeen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) kanteen, jossa se vaati, että unionin tuomioistuimelle esitetään ennakkoratkaisupyyntö yhteisön tullikoodeksin 29, 30 ja 31 artiklan sekä soveltamisasetuksen 143 artiklan tulkinnasta. Mainittu tuomioistuin hylkäsi kanteen 5.1.2015 antamallaan tuomiolla ja katsoi, ettei unionin oikeuden tulkinta ollut tarpeen.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua), johon kyseisestä tuomiosta valitettiin, pysytti mainitun tuomion 22.3.2016 antamallaan tuomiolla.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hyväksyi Baltic Masterin vaatimuksen oikeudenkäynnin aloittamisesta uudelleen Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen 16.4.2019 antaman tuomion Baltic Master LTD v. Liettua (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216), jolla kyseinen tuomioistuin totesi Baltic Masterin Liettuan tasavaltaa vastaan vireille saattamassa asiassa, että ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen, joka allekirjoitettiin Roomassa 4.11.1950, 6 artiklan 1 kappaletta oli rikottu, koska Liettuan tuomioistuinten kieltäytymistä ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä unionin tuomioistuimelle ei ollut perusteltu riittävästi, seurauksena.

17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon ei sisälly mitään asiakirjaa, joka osoittaisi, että myyjän ja Baltic Masterin välillä olisi soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys. Sen mukaan ei nimittäin ole olemassa tietoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että kyseiset yritykset ovat oikeudelliselta asemaltaan yhtiösuhteessa soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla tai että kyseessä on kyseisen 143 artiklan 1 kohdan e ja f alakohdassa tarkoitettu suora tai välillinen määräysvaltasuhde.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kuitenkin, että asiassa on osoitettu ensinnäkin, että myyjän ja Baltic Masterin välillä on pitkäaikainen liikesuhde, toiseksi, että tavarat toimitettiin ilman kauppasopimusta, jossa olisi täsmennetty tavaroiden toimittamista, maksamista ja palauttamista koskevia tai muita tällaiselle liiketoimelle ominaisia ehtoja, kolmanneksi, että tavarat toimitettiin ilman mitään etumaksua ja siitä huolimatta, että Baltic Master oli edelleen myyjälle huomattavia summia velkaa aiemmista toimituksista, neljänneksi, että kyseisten liiketoimien merkittävyydestä huolimatta mitään vakuutta tai riskien minimointitoimenpidettä ei ollut otettu käyttöön tai suunniteltu, viidenneksi, että minkään seikan perusteella ei voida katsoa myyjän valvoneen erääntyneiden maksujen suorittamista ja muiden velvoitteiden asianmukaista täyttämistä, ja kuudenneksi, että oli havaittu tapauksia, joissa Baltic Masterin työntekijät olivat saaneet valtuutuksen toimia myyjän nimissä ja käyttää sen leimaa.

19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan edellisessä kohdassa lueteltujen seikkojen perusteella voidaan olettaa, että Baltic Masterin ja myyjän välillä oli erityisen läheinen yhteys, jonka vuoksi kyseessä olevat liiketoimet toteutettiin olosuhteissa, jotka eivät ole luonteenomaisia tavanomaiselle liiketoiminnalle, eikä kyseisten liiketoimien taloudellista logiikkaa voida perustella millään objektiivisella seikalla. Tällaista menettelyä voitaisiin sen mukaan käyttää tilanteissa, joissa yksi osapuoli on toisen osapuolen määräysvallassa tai molemmat ovat kolmannen osapuolen määräysvallassa.

20 Niinpä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että mainitut tosiseikat voivat liittyä tosiasialliseen määräysvaltaan ja että liiketoimen osapuolten voidaan katsoa olevan soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan e tai f alakohdassa tarkoitettuja keskenään etuyhteydessä olevia henkilöitä. Kyseinen tuomioistuin lisää, että kyseisten seikkojen perusteella Vilnan alueellinen tulliviranomainen katsoi Baltic Masterin ja myyjän olevan soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla keskenään etuyhteydessä eli tosiasiallisesti yhtiösuhteessa, mutta se pohtii kuitenkin, onko tällainen luokittelu perusteltu viimeksi mainitun säännöksen sanamuodon, jossa viitataan henkilöihin, jotka ovat oikeudelliselta asemaltaan yhtiösuhteessa (”liikekumppaneita”), kannalta.

21 Lisäksi mainittu tuomioistuin pohtii mahdollisuutta käyttää yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdassa säädettyä tullausarvon määrittämismenetelmää pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa tulliviranomaiset käyttävät tässä tarkoituksessa kansalliseen tietokantaan sisältyviä tietoja, jotka koskevat vain yhtä sellaisten tavaroiden maahantuontia, jotka luokitellaan samaan Taric-koodiin ja joilla oli sama alkuperä mutta joita ei voida pitää soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla samankaltaisina.

22 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [yhteisön tullikoodeksin] 29 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja [soveltamisasetuksen] 143 artiklan 1 kohdan b, e tai f alakohtaa tulkittava siten, että myyjän ja ostajan katsotaan olevan keskenään etuyhteydessä, jos – kuten käsiteltävässä asiassa – ei ole saatavilla asiakirjoja (virallisia tietoja), jotka osoittaisivat yhtiösuhteen tai määräysvallan, mutta liiketoimien suorittamiseen liittyvät olosuhteet eivät objektiivisten todisteiden perusteella ole ominaisia tavanomaisissa kilpailuolosuhteissa harjoitettavalle liiketoiminnalle vaan pikemminkin tapauksille, joissa [ensinnäkin] liikesuhteet ovat erityisen tiiviit liiketoimen osapuolten suuren keskinäisen luottamuksen perusteella tai [joissa toiseksi] liiketoimen yksi osapuoli on toisen osapuolen määräysvallassa tai molemmat ovat kolmannen osapuolen määräysvallassa?

2) Onko [yhteisön tullikoodeksin] 31 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä tullausarvon määrittämiselle kansalliseen tietokantaan sisältyvien tietojen perusteella, jotka koskevat sellaisten tavaroiden tullausarvoa, joilla on sama alkuperä ja jotka kuuluvat samaan Taric-[koodiin], vaikka eivät olekaan samankaltaisia tavaroita [soveltamisasetuksen] 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan b, e ja f alakohtaa tulkittava siten, että ostajan ja myyjän on katsottava olevan keskenään etuyhteydessä tilanteessa, jossa etuyhteyttä ei voida todeta asiakirjoista mutta jossa kyseessä olevien liiketoimien suorittamiseen liittyvien olosuhteiden, joista on objektiivista näyttöä, voidaan katsoa kertovan tosiasiallisen määräysvallan olemassaolosta.

24 Aluksi on palautettava mieleen, että tullausarvon määrittämisestä annettujen Euroopan unionin säännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on näet ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (tuomio 20.6.2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Erityisesti on todettava, että yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi Euroopan unionin tullialueelle, jollei muun muassa tullikoodeksin 32 artiklan mukaisesti tarvittaessa tehtävistä tarkistuksista kuitenkaan muuta johdu (tuomio 19.11.2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tullausarvo määritetään ensisijaisesti maahantuotujen tavaroiden niin sanotun kauppa-arvon perusteella. Tämän tullausarvon määrittämismenetelmän oletetaan siten olevan sopivin ja useimmin käytetty menetelmä (tuomio 19.11.2020, 5th avenue Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tavaroista tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta muodostaa siis pääsääntöisesti tullausarvon laskentaperustan, vaikka mainittu hinta on tekijä, jota saatetaan joutua tarkistamaan silloin, kun tämä on tarpeen mielivaltaisen ja kuvitteellisen tullausarvon määrittämisen estämiseksi (tuomio 20.6.2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohdassa sallitaan silti maahantuotujen tavaroiden kauppa-arvon sivuuttaminen silloin, kun kaksi kumulatiivista edellytystä täyttyvät, eli yhtäältä silloin, kun ostaja ja myyjä ovat kyseisessä koodeksissa tarkoitetulla tavalla keskenään etuyhteydessä, ja toisaalta silloin, kun kauppa-arvoa ei voida hyväksyä tullausarvon määrittämiseksi.

29 Soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan mukaan henkilöiden katsotaan olevan keskenään etuyhteydessä ainoastaan, jos he kuuluvat johonkin kyseisessä säännöksessä tyhjentävästi luetelluista tilanteista. Kyseisen 143 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan henkilöiden, jotka ovat oikeudelliselta asemaltaan yhtiösuhteessa (”liikekumppaneita”), katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään. Samoin on mainitun 143 artiklan 1 kohdan e ja f alakohdan mukaan silloin, kun henkilö on suoraan tai välillisesti toisen määräysvallassa tai kun nämä molemmat ovat suoraan tai välillisesti kolmannen määräysvallassa.

30 Ensimmäiseksi on mainittava, ettei jäsenvaltioiden ja Euroopan komission huomautuksissaan olennaisilta osin esittämää väitettä, jonka mukaan soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan sanamuoto voidaan sivuuttaa, koska kyseisen säännöksen suppea tulkinta voisi vähentää yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohdan tehokasta vaikutusta ja rajoittaa tulliviranomaisten mahdollisuuksia poiketa kauppa-arvosta, voida hyväksyä.

31 On nimittäin mainittava yhtäältä, että kyseisessä väitteessä ei oteta huomioon sitä, että soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdassa oleva tilanteiden luettelo on tyhjentävä, eikä myöskään kyseisellä säännöksellä ja yhteisön tullikoodeksin 29 artiklalla tavoiteltua päämäärää. Kuten edellä 24–26 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, maahantuotujen tavaroiden kauppa-arvomenetelmä on ensisijaisesti sovellettava menetelmä niiden tullausarvon määrittämiseksi. Säännöksiä, jotka mahdollistavat sen soveltamisesta poikkeamisen, on siten tulkittava suppeasti, koska ne merkitsevät poikkeuksia kyseisestä periaatteesta.

32 Toisaalta väitettä, jonka mukaan soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan suppea tulkinta saattaisi rajoittaa tulliviranomaisten mahdollisuuksia poiketa epäasianmukaisen kauppa-arvon soveltamisesta, ei ole syytä hyväksyä.

33 Ensinnäkin soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdassa säädetään jo sen sanamuodonkin mukaan useista tilanteista, joissa tulliviranomaiset voivat katsoa myyjän ja ostajan olevan keskenään etuyhteydessä ja joissa ne voivat siten tarvittaessa poiketa yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kauppa-arvon soveltamisesta.

34 Sitten on mainittava, että kuten komissio korosti istunnossa, soveltamisasetuksen 181 a artiklassa, joka otettiin käyttöön sen seurauksena, että soveltamisasetusta muutettiin asetuksen N:o 2454/93 muuttamisesta 19.12.1994 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 3254/94 (EYVL 1994, L 346, s. 1), sallitaan tulliviranomaisille poikkeaminen kauppa-arvon soveltamisesta tullausarvon määrittämiseksi, jos kyseiset viranomaiset katsovat, että maahantuodun tavaran ilmoitettu arvo ei heijasta niiden todellista arvoa, ja näin on riippumatta siitä, onko Baltic Masterin ja myyjän välillä yhteyttä (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, 52 kohta ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 31 kohta).

35 Toiseksi on korostettava soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun yhtiösuhteeseen perustuvan henkilöiden välisen yhteyden osalta, että kyseisen säännöksen sanamuodossa suljetaan pois tosiasiallinen yhtiösuhde.

36 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 42 ja 43 kohdassa korostamalla tavalla on niin, että koska kyseinen säännös koskee henkilöitä, jotka ovat ”oikeudelliselta asemaltaan liikekumppaneita”, siinä edellytetään yhteyden olemassaolon toteamiseksi sen osoittamista, että yhtiösuhdetta koskevissa kansallisissa säännöksissä asetetut edellytykset täyttyvät, mikä sulkee pois muun kuin lainsäädäntöön perustuvan yhtiösuhteen.

37 Kolmanneksi sellaisten henkilöiden, joiden katsotaan olevan soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan e ja f alakohdan mukaisesti keskenään etuyhteydessä siksi, että yksi heistä on suoraan tai välillisesti toisen määräysvallassa taikka nämä molemmat ovat suoraan tai välillisesti kolmannen määräysvallassa, osalta on tärkeää erottaa toisistaan yhtäältä oikeudellinen ja toisaalta tosiasiallinen määräysvalta, kuten kyseisen asetuksen liitteessä 23 olevassa 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaa koskevassa tullausarvon tulkintaa koskevassa huomautuksessa vahvistetaan.

38 Yhtäältä on todettava oikeudellisen määräysvallan olemassaolon osalta, että edellä 18 kohdassa luetelluista seikoista ilmenee, ettei mainitun 143 artiklan 1 kohdan e ja f alakohdassa tarkoitetun suoran tai välillisen oikeudellisen määräysvaltasuhteen olemassaoloa voida todeta minkään asiakirjan perusteella. Niinpä näyttää siltä, että pääasiassa ei voi olla kyse oikeudellisesta määräysvallasta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

39 Toisaalta tosiasiallisen määräysvallan olemassaolon osalta on todettava edellä 37 kohdassa mainitusta tulkintaa koskevasta huomautuksesta ilmenevän, että yksi henkilö on toisen määräysvallassa, jos tämä toinen kykenee asettamaan tälle rajoituksia tai ohjaamaan tätä (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2020, Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi”, C-76/19, EU:C:2020:543, 67 kohta).

40 Edellä 18 kohdassa esitetyt tosiseikat viittaavat kuitenkin siihen, että myyjän ja Baltic Masterin välillä on läheinen luottamussuhde, mutta niiden perusteella ei voida päätellä tällaisen rajoitusten asettamista tai ohjaamista koskevan vallan olemassaoloa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin varmistettava.

41 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyy tällaisen varmistamisen päätteeksi siihen lopputulokseen, että tässä tapauksessa ostaja ja myyjä eivät ole yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla keskenään etuyhteydessä, tästä seuraisi, että maahantuotujen tavaroiden tullausarvo olisi lähtökohtaisesti määritettävä niiden kauppa-arvon perusteella eikä millään muulla arviointimenetelmällä, kuten kyseisen koodeksin 31 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla menetelmällä.

42 Ensimmäiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja soveltamisasetuksen 143 artiklan 1 kohdan b, e ja f alakohtaa on tulkittava siten, että

– ostajaa ja myyjää ei voida pitää oikeudelliselta asemaltaan yhtiösuhteessa olevina eikä niiden voida katsoa olevan keskenään etuyhteydessä suoran tai välillisen oikeudellisen määräysvaltasuhteen vuoksi tilanteessa, jossa tällaista yhteyttä ei voida todeta minkään asiakirjan perusteella

– ostajan ja myyjän voidaan katsoa olevan keskenään etuyhteydessä suoran tai välillisen tosiasiallisen määräysvaltasuhteen vuoksi tilanteessa, jossa kyseessä olevien liiketoimien suorittamiseen liittyvien olosuhteiden, joista on objektiivista näyttöä, voidaan katsoa kertovan paitsi siitä, että ostajan ja myyjän välillä on läheinen luottamussuhde, mutta myös siitä, että toinen niistä voi asettaa toiselle rajoituksia tai ohjata tätä taikka että kolmas osapuoli voi käyttää niihin molempiin nähden tällaista valtaa.

Toinen kysymys

43 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jos maahantuodun tavaran tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se määritetään kansalliseen tietokantaan sisältyvien sellaisten tietojen perusteella, jotka koskevat ainoastaan samaa alkuperää olevien tavaroiden, jotka eivät tosin ole soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”samankaltaisia” mutta kuuluvat samaan Taric-koodiin, tullausarvoa.

44 Aluksi on huomautettava, että kuten edellä 41 kohdasta ilmenee, toinen kysymys on aiheellinen vain, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenevien, sen tehtäviin kuuluvien varmistusten jälkeen, että tulliviranomaiset olivat perustellusti poikenneet kauppa-arvon soveltamisesta kyseisten tavaroiden tullausarvon määrittämiseksi siitä syystä, että nyt käsiteltävässä tapauksessa ostaja ja myyjä ovat tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla keskenään etuyhteydessä eikä kauppa-arvoa voida kyseisen tullikoodeksin 29 artiklan 2 kohdan nojalla hyväksyä tullitarkoituksiin. Jos nimittäin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyisi päinvastaiseen päätelmään, jonka mukaan kyseisten tavaroiden tullausarvo olisi määritettävä niiden kauppa-arvon perusteella mainitun koodeksin 29 artiklan mukaisesti, tullausarvoa ei voitaisi määrittää saman koodeksin 31 artiklan 1 kohdan perusteella, jolloin toinen kysymys, joka koskee viimeksi mainitun säännöksen tulkintaa, jäisi vaille kohdetta.

45 Tässä yhteydessä on muistutettava, että sekä yhteisön tullikoodeksin 29–31 artiklan sanamuodosta että siitä järjestyksestä, jonka mukaan tullausarvon määrittämisperusteita on kyseisten artiklojen perusteella sovellettava, ilmenee, että kyseisten säännösten välillä on toissijaisuussuhde. On näet niin, että vasta, jos tullausarvoa ei voida määrittää tiettyä säännöstä soveltamalla, on sovellettava sitä vahvistetussa järjestyksessä välittömästi seuraavaa säännöstä (tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 29 kohta).

46 Yhteisön tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan osalta on erityisesti todettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevan asiakirja-aineiston perusteella näyttäisi siltä, että toimivaltaiset tulliviranomaiset eivät voineet soveltaa kyseisessä säännöksessä säädettyjä tullausarvon määritysmenetelmiä, koska Baltic Master oli päättänyt esittää maahantuodut tavarat

tulli-ilmoituksissa suppeasti siten, että niissä mainitaan vain tavaroiden Taric-koodi ja niiden kokonaispaino, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava. Tältä osin kyseisen tuomioistuimen on otettava huomioon Baltic Masterin kyseisille viranomaisille joko yhteisön tullikoodeksin 29 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä soveltamisasetuksen liitteessä 23 olevan, kyseisen 29 artiklan 2 kohtaan liittyvän tulkintaa koskevan huomautuksen valossa, tai 181 a artiklan soveltamista varten mahdollisesti toimittamat tiedot.

47 Tämän jälkeen on korostettava, että yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan silloin, kun maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se on määritettävä unionissa käytettävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat kansainvälisiin sopimuksiin sekä mainitun koodeksin 3 lukuun sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia.

48 Soveltamisasetuksen liitteessä 23 olevan yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohtaan liittyvän tulkintaa koskevan huomautuksen 1 kohdassa täsmennetään aluksi, että kyseisen säännöksen mukaisesti määritettyjen tullausarvojen olisi mahdollisimman suuressa määrin perustuttava aikaisemmin määritettyihin tullausarvoihin. Kyseisen huomautuksen 2 kohdassa korostetaan tämän jälkeen, että kyseisen säännöksen mukaisesti sovellettavien arviointimenetelmien olisi oltava sellaisia, jotka määritetään 29 artiklassa–30 artiklan 2 kohdassa, mutta kohtuullinen joustavuus menetelmiä sovellettaessa olisi mainitun koodeksin 31 artiklan tavoitteiden ja säännösten mukaista.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee yhtäältä, että Baltic Master kuvaili kyseessä olevia maahantuotuja tavaroita tulli-ilmoituksissaan ”ilmastointikoneiden osiksi”, luokitteli ne yhteen ainoaan Taric-koodiin ja ilmoitti kyseisten tavaroiden kokonaispainon kilogrammoina. Toisaalta kyseisten tietojen mukaan kyseessä oleva tulliviranomainen poikkesi Baltic Masterin ilmoittaman kauppa-arvon soveltamisesta ja määritti mainittujen tavaroiden tullausarvon yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti käyttämällä kansalliseen tietokantaan sisältyviä tietoja, jotka koskivat erään toisen maahantuojan vuonna 2010 eli pääasiassa kyseessä olevaa ensimmäistä maahantuontia seuraavana vuonna maahantuomia, samalla Taric-koodilla ilmoitettuja ja samalta valmistajalta peräisin olevia tavaroita.

50 Nyt käsiteltävässä tapauksessa käytetty Taric-koodi käsittää sekalaisen joukon ilmanvaihtokoneiden osia, kuten moottorikäyttöisten laitteiden muovipaneelit, metalliset renkaat, putket, siirtokaapelit, kytkinlaitteet, paineentasausanturit, rakennusten lattioihin tarkoitetut ilmankierrätyslaitteet ja sähköpiirit.

51 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii siis, voidaanko kyseisten tavaroiden tullausarvo määrittää sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti samankaltaisten tavaroiden kauppa-arvon perusteella, kun otetaan huomioon kyseiseen Taric-koodiin kuuluvien osien erilaisuus ja se, ettei maahantuotuja tavaroita kuvailtu yksityiskohtaisesti, vaikka soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa määritelty samankaltaisten tavaroiden käsite edellyttää maahantuotujen tavaroiden homogeenisuutta ja vaikka mainittuun Taric-koodiin luokiteltujen tavaroiden moninaisuus sopii huonosti yhteen tämän homogeenisuuden vaatimuksen kanssa.

52 Tältä osin on korostettava, että kyseisen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa oleva samankaltaisten tavaroiden käsitteen määritelmä liittyy tullausarvon määrittämiseen yhteisön tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti. Vaikka edellä 48 kohdassa

tarkoitetun tulkintaa koskevan huomautuksen 2 kohdasta ilmenee, että kyseisen koodeksin 31 artiklan nojalla sovellettavien arviointimenetelmien olisi oltava sellaisia, jotka määritetään 29 artiklassa–30 artiklan 2 kohdassa, samassa kohdassa täsmennetään, että menetelmiä sovellettaessa on noudatettava kohtuullista joustavuutta muun muassa arvioitaessa samankaltaisten tavaroiden käsitettä.

53 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ei voida pitää kohtuuttomana, että sen jälkeen, kun tulliviranomaiset päättävät yhteisön tullikoodeksin asiaa koskevien säännösten mukaisesti poiketa maahantuotujen tavaroiden kauppa-arvon käyttämisestä niiden tullausarvon määrittämisessä, ne tukeutuvat jälkitarkastuksen yhteydessä ilmoittajan (tavaranhaltijan) toimittamiin tietoihin eli kyseisten tavaroiden painoon ja Taric-koodiin, johon ne kuuluvat. Nyt käsiteltävässä asiassa on muistutettava, että unionin tullikoodeksin perustana on ilmoitusjärjestelmä, jolla pyritään rajoittamaan tullimuodollisuuksia ja tullitarkastuksia niin pitkälti kuin mahdollista ja ehkäisemään samalla sääntöjenvastaisuuksia tai petoksia, joista voi aiheutua vahinkoa unionin talousarviolle (tuomio 9.7.2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, 22 kohta).

54 Kun otetaan huomioon ensinnäkin tarve määrittää tullausarvo tilanteessa, jossa yritys ei toimita riittävän täsmällisiä tai luotettavia tietoja kyseessä olevien tavaroiden tullausarvosta, sitten huolellisuus, jota tulliviranomaisten on noudatettava soveltaessaan kutakin tullausarvon määrittämiseksi käytettävistä vaihtoehtoisista menetelmistä (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, 52 kohta) ja vielä ”kohtuullinen joustavuus”, jolla kyseisiä menetelmiä on edellä 48 ja 52 kohdassa mainitun tulkintaa koskevan huomautuksen 2 kohdan mukaan sovellettava, on katsottava, että kansalliseen tietokantaan sisältyvät tiedot, jotka koskevat samaan Taric-koodiin kuuluvia ja samalta myyjältä peräisin olevia tavaroita kuin kyseessä olevat tavarat, ovat yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”unionissa käytettävissä olevia tietoja”, joita voidaan käyttää perustana kyseessä olevien tavaroiden tullausarvon määrittämisessä.

55 Kyseisten tietojen käyttäminen on nimittäin yksi tapa määrittää tullausarvo, joka on sekä mainitussa 31 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”kohtuullinen” että sopusoinnussa kansainvälisiin sopimuksiin ja niihin säännöksiin, joihin samassa 31 artiklan 1 kohdassa viitataan, sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten kanssa (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 81 kohta).

56 Toiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että yhteisön tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jos maahantuodun tavaran tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se määritetään kansalliseen tietokantaan sisältyvien sellaisten tietojen perusteella, jotka koskevat ainoastaan samaa alkuperää olevien tavaroiden, jotka eivät tosin ole soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”samankaltaisia” mutta kuuluvat samaan Taric-koodiin, tullausarvoa.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97, 29 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja tietyistä neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 8.1.1999 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 46/1999, 143 artiklan 1 kohdan b, e ja f alakohtaa on tulkittava siten, että**

   – **ostajaa ja myyjää ei voida pitää oikeudelliselta asemaltaan yhtiösuhteessa olevina eikä niiden voida katsoa olevan keskenään etuyhteydessä suoran tai välillisen oikeudellisen määräysvaltasuhteen vuoksi tilanteessa, jossa tällaista yhteyttä ei voida todeta minkään asiakirjan perusteella**

   – **ostajan ja myyjän voidaan katsoa olevan keskenään etuyhteydessä suoran tai välillisen tosiasiallisen määräysvaltasuhteen vuoksi tilanteessa, jossa kyseessä olevien liiketoimien suorittamiseen liittyvien olosuhteiden, joista on objektiivista näyttöä, voidaan katsoa kertovan paitsi siitä, että ostajan ja myyjän välillä on läheinen luottamussuhde, mutta myös siitä, että toinen niistä voi asettaa toiselle rajoituksia tai ohjata tätä taikka että kolmas osapuoli voi käyttää niihin molempiin nähden tällaista valtaa.**

2) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 82/97, 31 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jos maahantuodun tavaran tullausarvoa ei voida määrittää mainitun asetuksen 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se määritetään kansalliseen tietokantaan sisältyvien sellaisten tietojen perusteella, jotka koskevat ainoastaan samaa alkuperää olevien tavaroiden, jotka eivät tosin ole asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 46/1999, 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”samankaltaisia” mutta kuuluvat samaan Taric-koodiin, tullausarvoa.**

Allekirjoitukset