Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NICHOLAS EMILIOU IŠVADA,
pateikta 2022 m. sausio 20 d.[1]

Byla C-599/20

UAB „Baltic Master“
prieš
Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
dalyvaujant
Vilniaus teritorinei muitinei

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Bendrijos muitinės kodeksas – Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 – 29 straipsnio 1 dalies d punktas – Muitinės vertės nustatymas – Susijusių asmenų sąvoka – *De facto* kontrolė – Reglamentas (EEB) Nr. 2454/93 – 143 straipsnio 1 dalies b, e ir f punktai – 181a straipsnis – TARIC pozicija“

I. Įžanga

1. Savo garsiojoje knygoje „Tautų turtas“ Adam Smith rašė, kad muitai buvo „naudojami nuo neatmenamų laikų“[2]. Iš tikrųjų teigiama, kad prekių importo ir eksporto muitai yra tokie pat seni kaip ir prekyba. Vis dėlto šiuolaikinių muitų kilmė dažnai siejama su helenizmo laikotarpio Graikija, visų pirma su dovanomis, kurias užsienio pirkliai turėjo įteikti Graikijos valdovams už jų prekybai taikomą apsaugą ir palankesnį požiūrį[3].

2. Paprastai daugumai muitų buvo taikomi „specialūs tarifai“, nustatyti pagal prekes arba svorį. Vis dėlto šiuo metu daugumoje valstybių muitai dažniausiai taikomi *ad valorem*, t. y. importuojamos ir (arba) eksportuojamos prekės apmokestinamos remiantis jų pinigine verte. Tokiu atveju muitinis įvertinimas – t. y. prekių vertės nustatymo metodika – tampa esminiu klausimu tiek muitinei, tiek prekių vertę muitinei deklaruojančioms bendrovėms.

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] A. Smith, „An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations“, 1776, V knyga, II dalies II skyrius.

[3] Žr. H. Asakura, „World History of the Customs and Tariffs“, *World Customs Organization*, 2003, p. 19–20, ir H.-M. Wolffgang, „Emerging Issues In European Customs Law“, *World Customs Journal*, 1 tomas, Nr. 1, 2007, p. 3–4.

3. Atsižvelgiant į muitinio įvertinimo svarbą pasaulinei prekybai, dėl jo sudaryti tam tikri tarptautiniai susitarimai [4]. Sąjungos teisės aktuose, kuriais į Sąjungos teisę perkeliami tam tikri tarptautiniai dokumentai, taikomas *ad valorem* metodas. Taigi ir Europos Sąjungoje prekių muitinis įvertinimas kartu su kilme ir klasifikavimu yra importuotojų mokamų muitų, kurie paprastai apskaičiuojami kaip muitinės vertės procentas, nustatymo pagrindas.

4. Šis teisminis procesas pradėtas byloje, kurioje muitinei kilo abejonių dėl deklaracijos teisingumo dėl tam tikrų į Europos Sąjungą importuojamų prekių klasifikavimo ir vertės. Šioje byloje Teisingumo Teismui suteikiama galimybė pateikti tam tikrus išaiškinimus dėl aplinkybių, kuriomis muitinė, nustatydama taikytinus muitus, gali neatsižvelgti į importuotojo deklaruotą prekių vertę ir taikyti kitus šios vertės nustatymo metodus.

II. Teisinis pagrindas

A. Europos Sąjungos teisė

1. Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92

5. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą [5], taikyto klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms [6], 29 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

„1. Importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais, jeigu:

<…>

d) pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje nesusiję arba, jeigu pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje susiję, sandorio vertė priimtina muitinei remiantis 2 dalimi.

2. a) Nustatant, ar sandorio vertė priimtina pagal 1 dalį, faktas, kad pirkėjas ir pardavėjas yra tarpusavyje susiję, pats savaime nelaikomas pakankamu pagrindu pripažinti sandorio vertę nepriimtina. Prireikus turi būti įvertinamos su pardavimu susijusios aplinkybės ir nustačius, kad pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys neturėjo įtakos kainai, sandorio vertė turi būti pripažįstama priimtina. Jeigu muitinė, remdamasi deklaranto pateikta arba kitu būdu gauta informacija, turi pagrindo manyti, kad pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys turėjo įtakos kainai, ji tokios savo išvados motyvus turi išdėstyti deklarantui, suteikdama jam realią galimybę atsakyti. Deklaranto prašymu šie motyvai turi būti išdėstyti raštu.

[4] Vienas iš tokių susitarimų – Susitarimas dėl GATT VII straipsnio įgyvendinimo (arba PPO mitinio įvertinimo susitarimas). Bendrai šiuo klausimu žr. S. Rosenow, B. J. O'Shea, „A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement", *World Trade Organization and Cambridge University Press*, 2010.

[5] OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307.

[6] Reglamentas Nr. 2913/92 nustojo galioti 2016 m. balandžio 30 d., kai buvo panaikintas ir pakeistas 2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 450/2008, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą (Modernizuotas muitinės kodeksas) (OL L 145, 2008, p. 1). Pastarasis reglamentas buvo panaikintas ir pakeistas šiuo metu galiojančiu 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1).

b) Jeigu pardavimo sandoris sudaromas tarp susijusių asmenų, sandorio vertė pripažįstama priimtina ir prekių įvertinimas atliekamas vadovaujantis 1 dalimi, jeigu deklarantas parodo [įrodo], kad ši vertė beveik nesiskiria nuo vienos iš šių, tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu nustatytų verčių:

<…>

c) Šios straipsnio dalies b punkte nurodyti įvertinimai turi būti atliekami deklaranto iniciatyva ir tik palyginimo tikslais. Pakaitinės vertės vadovaujantis šiuo punktu negali būti nustatomos.“

6. Reglamento Nr. 2913/92 30 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo nurodyta:

„1. Jeigu muitinės vertės neįmanoma nustatyti vadovaujantis 29 straipsniu, ji turi būti nustatoma paeiliui taikant 2 dalies a, b, c ir d punktus iki pirmojo punkto, pagal kurį šią vertę įmanoma nustatyti, su sąlyga, kad deklaranto prašymu c ir d punktai turi būti taikomi atvirkštine tvarka; punkto, kuris yra paskesnis pagal šioje straipsnio dalyje nustatytą eilės tvarką, nuostatos gali būti taikomos tik tada, kai vadovaujantis tam tikru punktu muitinės vertės nustatyti neįmanoma.

2. Muitine verte, nustatyta vadovaujantis šiuo straipsniu, laikoma:

a) tapačių prekių, parduotų eksportui į Bendriją ir eksportuotų tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama, sandorio vertė;

b) panašių prekių, parduotų eksportui į Bendriją ir eksportuotų tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė yra nustatinėjama, sandorio vertė;

<…>“

7. Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalyje buvo nurodyta:

„Jeigu importuojamų prekių muitinės vertės neįmanoma nustatyti vadovaujantis 29 arba 30 straipsniais, ji nustatoma remiantis duomenimis, kuriuos galima gauti Bendrijoje, ir naudojant priimtinas priemones, atitinkančias principus ir bendrąsias nuostatas, kurie išdėstyti:

– Susitarime dėl 1994 m. Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo,

– 1994 m. Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnyje,

– šio skyriaus nuostatose.“

2. Įgyvendinimo taisyklės

8. 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas[7], taikyto klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms[8], V antraštinė dalis reglamentavo „Muitinę vertę“. Reglamento Nr. 2454/93 142 straipsnio 1 dalyje buvo nurodyta:

„Šioje antraštinėje dalyje:

<…>

c) „tapačios prekės“ – toje pačioje valstybėje pagamintos prekės, kurios visais atžvilgiais yra tapačios, įskaitant fizines jų charakteristikas, kokybę ir reputaciją. Nedideli prekių išoriniai skirtumai netrukdo jas laikyti tapačiomis;

d) „panašios prekės“ – tai toje pačioje valstybėje pagamintos prekės, kurios, nors ir nėra visais atžvilgiais vienodos, tačiau yra panašių charakteristikų ir pagamintos iš panašių sudėtinių medžiagų, gali atlikti tas pačias funkcijas ir būti komerciškai pakeistinos. Prekių kokybė, reputacija, prekių ir paslaugų ženklai – tai dalis veiksnių, į kuriuos turi būti atsižvelgiama nustatant, ar prekės panašios;

<…>“

9. Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„1. Pagal Kodekso 3 skyriaus II dalį ir šią dalį asmenys laikomi susijusiais tik tuomet, jei:

a) vienas iš jų yra kito asmens verslo vadovas arba darbuotojas;

b) jie yra juridiškai pripažinti verslo partneriai;

c) jie yra darbdavys ir darbuotojas;

d) bet kuris asmuo yra tiesioginis arba netiesioginis abiejų šių asmenų 5 % įstatinio kapitalo arba akcijų su balso teise savininkas, valdytojas arba disponuotojas;

e) vienas iš jų tiesiogiai arba netiesiogiai valdo kitą;

f) abu šie asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai yra valdomi trečiojo asmens;

g) abu šie asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai valdo trečiąjį asmenį; arba

h) jie yra vienos šeimos nariai. Asmenys laikomi vienos šeimos nariais tik tuo atveju, jeigu jie yra susiję šiais giminystės ryšiais:

<…>“

[7] OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3.

[8] Šis reglamentas buvo panaikintas ir pakeistas 2016 m. balandžio 1 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) 2016/481, kuriuo panaikinamas Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, nustatantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (OL L 87, 2016, p. 24).

10. Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Muitinė neprivalo importuotų prekių muitinės vertės nustatyti remdamasi sandorio vertės metodu, jei, vadovaujantis 2 dalyje nustatyta procedūra, ji, atsižvelgusi į pagrįstas abejones, nėra įtikinama, kad deklaruojamoji vertė, remiantis Kodekso 29 straipsniu, atspindi sumokėtą arba mokėtiną bendrą sumą.

2. Jei muitinė turi abejonių, apibrėžtų 1 dalyje, ji gali paprašyti papildomos informacijos pagal 178 straipsnio 4 dalį. Jei muitinė ir toliau abejoja, prieš priimdama galutinį sprendimą, ji privalo pranešti konkrečiam asmeniui raštu, jei taip pageidaujama, apie priežastis, dėl kurių kilo abejonių, ir suteikti jam galimybes pateikti atsakymą. Galutinis sprendimas ir jį lėmusios priežastys perduodamos konkrečiam asmeniui raštu.“

11. Reglamento Nr. 2454/93 23 priede „Aiškinamosios pastabos dėl muitinės vertės“ buvo pateiktos aiškinamosios pastabos dėl, *inter alia*, Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 ir 3 dalių ir 31 straipsnio 1 dalies bei Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e punkto.

12. Aiškinamosiose pastabose dėl 29 straipsnio 2 dalies buvo nurodyta:

„1. 2 dalies a ir b punktuose numatytos įvairios priemonės, skirtos nustatyti, ar sandorio vertė yra priimtina.

2. 2 dalies a punktas numato, kad, jeigu pirkėjas ir pardavėjas yra tarpusavyje susiję, turi būti nagrinėjamos su pardavimu susijusi[o]s aplinkybės, o nustačius, kad pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys neturėjo įtakos kainai, sandorio vertė turi būti pripažįstama muitine verte. Nebūtina šias aplinkybes nagrinėti visais atvejais, kai pirkėjas ir pardavėjas yra tarpusavyje susiję. Tokio nagrinėjimo reikalaujama tik tuomet, kai iškyla abejonių dėl kainos priimtinumo. Jeigu muitinė neabejoja dėl kainos priimtinumo, kaina turėtų būti priimta nereikalaujant, kad deklarantas pateiktų papildomą informaciją. <…>

3. Jeigu muitinė be tolesnio tyrimo negali nustatyti, ar sandorio vertė yra priimtina, ji turėtų deklarantui suteikti galimybę pateikti tokią išsamią informaciją, kurios jai gali reikėti su pardavimu susijusioms aplinkybėms įvertinti, ir atitinkamai, siekdama nustatyti, ar pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio santykiai turėjo įtakos kainai, muitinė turėtų būti pasirengusi įvertinti atitinkamus sandorio aspektus, įskaitant tai, kaip pirkėjas ir pardavėjas organizuoja savo komercinius tarpusavio santykius, ir tai, kaip buvo nustatyta konkreti kaina. Jeigu galima įrodyti, kad pirkėjas ir pardavėjas, nors ir susiję pagal šio reglamento 143 straipsnį, vienas iš kito perka ir vienas kitam parduoda prekes taip, lyg nebūtų tarpusavyje susiję, tai būtų įrodyta, kad tarpusavio ryšys neturėjo įtakos kainai. <…>“

13. Aiškinamosiose pastabose dėl 31 straipsnio 1 dalies buvo nurodyta:

„1. Muitinės vertės, nustatomos pagal 31 straipsnio 1 dalies nuostatas, turėtų kiek įmanoma labiau būti pagrįstos anksčiau nustatytomis muitinėmis vertėmis.

2. Vertinimo metodais, taikytinais pagal 31 straipsnio 1 dalį, turėtų būti 29 straipsnyje ir 30 straipsnio 2 dalyje nustatyti metodai, tačiau pagrįstas lankstumas taikant šiuos metodus turėtų atitikti 31 straipsnio 1 dalies tikslus ir bendrąsias nuostatas.

3. Tarp tokių pagrįsto lankstumo pavyzdžių paminėtini šie:

a) *tapačios prekės* – reikalavimas, kad tapačios prekės turėtų būti eksportuojamos tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama, gali būti lanksčiai interpretuojamas; tapačios importuotos prekės, pagamintos kitoje eksporto šalyje nei prekių, kurių vertė nustatinėjama, gali būti laikomos muitinio įvertinimo pagrindu; gali būti naudojamos pagal 30 straipsnio 2 dalies c ir d punktus jau nustatytos tapačių importuojamų prekių muitinės vertės;

b) *panašios prekės* – reikalavimas, kad panašios prekės turėtų būti eksportuojamos tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama, gali būti lanksčiai interpretuojamas; panašios importuotos prekės, pagamintos kitoje eksporto šalyje nei prekių, kurių vertė nustatinėjama, gali būti laikomos muitinio įvertinimo pagrindu; gali būti naudojamos pagal 30 straipsnio 2 dalies c ir d punktus jau nustatytos panašių importuojamų prekių muitinės vertės;

<…>“

14. Aiškinamosiose pastabose dėl 143 straipsnio 1 dalies e punkto buvo nurodyta:

„Vienas asmuo laikomas kontroliuojančiu kitą, kai pirmasis teisėtai ir [teisiškai arba] faktiškai gali suvaržyti antrąjį arba jam vadovauti.“

B. Nacionalinė teisė

15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimu Nr. 1332 patvirtintų Reglamento Nr. 2913/92 ir Reglamento Nr. 2454/93 taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių 12 punkte nurodyta:

„Taikydama tapačių bei panašių prekių sandorio vertės metodus ir Bendrijos muitinės kodekso 31 straipsnį, muitinė naudojasi Muitinės departamento prekių muitinio įvertinimo duomenų bazėje sukauptais duomenimis apie prekių muitinę vertę. Duomenų atrankos iš šios duomenų bazės, naudojimosi jais ir sprendimo nustatyti prekių muitinę vertę pagal nurodytojoje duomenų bazėje sukauptus duomenis įforminimo tvarką nustato Muitinės departamento generalinis direktorius.

16. 2004 m. balandžio 28 d. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus įsakymu Nr. 1B 431 patvirtintų importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklių (toliau – Muitinės departamento taisyklės) 7 punkte nurodyta:

„Muitinės pareigūnai naudojasi Prekių muitinio įvertinimo duomenų baze, kuri formuojama Muitinės departamento nustatyta tvarka, šiais tikslais:

7.1. palyginti importuojamų ir anksčiau importuotų prekių muitines vertes, patikrinti prekių muitinės vertės realumą;

7.2. pasirinkti informaciją apie prekių vertes ir kainas kitų muitinio įvertinimo metodų taikymui arba papildomai garantijai / užstatui apskaičiuoti.“

17. Muitinės departamento taisyklių 24 punkte nurodyta:

„Jeigu priimamas [Muitinės departamento t]aisyklių 20.4 punkte nurodytas sprendimas (taikyti tapačių arba panašių prekių sandorio vertės metodą), privalu vadovautis Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 150 straipsniu. Jeigu muitinio įforminimo metu nėra galimybės vykdyti Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 150 straipsnio reikalavimų, prekių muitinė vertė nustatoma vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 31 straipsniu („6“ metodas). Nustatant prekių muitinę vertę „6“ metodu, taikoma prekių kaina turi būti artima tapačių arba panašių prekių kainai, tačiau leistinas lankstesnis šiems metodams nustatytų reikalavimų taikymas (pvz., „90 dienų“ reikalavimas gali būti taikomas lanksčiai, prekės gali būti pagamintos ir ne toje pačioje šalyje kaip prekės, kurių muitinė vertė nustatoma, galėtų būti taikoma eksporto šalies kaina ir pan.).“

III. Faktinės aplinkybės, procesas nacionaliniame teisme ir prejudiciniai klausimai

18. Pareiškėja pagrindinėje byloje (UAB „Baltic Master“) 2009–2012 m. į Lietuvą importavo įvairias Malaizijos kilmės prekes, įsigytas iš *Gus Group LLC*. Šios prekės muitinės deklaracijose buvo aprašytos kaip oro kondicionavimo įrenginiai ir jų dalys ir buvo deklaruotos priskiriant skirtingus TARIC[9] kodus[10], nurodant bendrą šių dalių masę kilogramais. Pareiškėja šiose deklaracijose kaip ginčo prekių muitinę vertę nurodė sandorio vertę, t. y. kainą, nurodytą pareiškėjai išrašytose sąskaitose.

19. Vilniaus teritorinė muitinė (Vilnius), atlikusi pareiškėjos veiklos, susijusios su nurodytų prekių importu, patikrinimus, nusprendė, kad prekės turėjo būti aprašytos kaip „Oro kondicionavimo įrenginių dalys“ ir deklaruotos priskiriant kitą TARIC kodą[11]. Vilniaus teritorinė muitinė laikėsi nuomonės, kad deklaruota sandorio vertė negali būti pripažinta priimtina, nes muitinio įvertinimo tikslais pareiškėja ir pardavėjas turėjo būti laikomi susijusiais asmenimis, ir kad ginčo prekių vertė negali būti nustatyta nė pagal vieną iš Reglamento Nr. 2913/92 29 ir 30 straipsniuose nurodytų metodų.

20. Taigi Vilniaus teritorinė muitinė prekių muitinę vertę nustatė pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnį, šiuo tikslu remdamasi muitinės prekių muitinio įforminimo informacinėje sistemoje (toliau – PREMI duomenų bazė) turimais duomenimis. Konkrečiai kalbant, pareiškėjos importuotų prekių muitinę vertę Lietuvos institucijos nustatė remdamosi kitos bendrovės sandorių, susijusių su importuotomis to paties gamintojo prekėmis tuo pačiu pavadinimu, turinčiomis tą patį TARIC kodą, duomenimis. Tai buvo vienintelis priskiriant tą patį TARIC kodą klasifikuojamos prekės eksporto iš Malaizijos atvejis, fiksuotas 2010 m. PREMI duomenų bazėje. Šio atvejo sandorio vertę muitinė pritaikė pareiškėjos 2009–2011 m. deklaruotoms prekių vertėms.

21. Pareiškėja Vilniaus teritorinės muitinės sprendimą apskundė Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Išnagrinėjęs pareiškėjos skundą, Muitinės departamentas paliko galioti Vilniaus teritorinės muitinės sprendimą. Muitinės departamento

[9] TARIC reiškia „Europos Sąjungos integruotasis muitų tarifas“; žr. 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) su pakeitimais 2 straipsnį.

[10] *Baltic Master* teigimu, šie kodai buvo 8415 20 00 90, 8415 82 00 90 ir 8415 10 10 00.

[11] Kodas 8415 90 00 90.

sprendimą pareiškėja apskundė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Ši įstaiga paliko galioti ginčijamą Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimą.

22. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą pareiškėja apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui ir, be kita ko, paprašė kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl tam tikrų Reglamento Nr. 2913/92 ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 2454/93 nuostatų išaiškinimo.

23. Vilniaus apygardos administracinis teismas pareiškėjos skundą atmetė. Pareiškėjos apeliacinį skundą nagrinėjęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas paliko pirmosios instancijos teismo sprendimą nepakeistą.

24. Po Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimo, kuriame nurodyta, kad Lietuvos Respublikos teismai nepakankamai motyvavo atsisakymą kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą ir todėl pažeidė Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio 1 dalį[12], Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas atnaujino procesą administracinėje byloje. Vis dėlto suabejojęs, kaip teisingai aiškinti bylai reikšmingas Sąjungos teisės nuostatas, šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Reglamento Nr. 2913/92] 29 straipsnio 1 dalies d punktas ir [Reglamento Nr. 2454/93] 143 straipsnio 1 dalies b, e ar f punktai turi būti aiškinami taip, kad pirkėjas ir pardavėjas laikomi susiję atvejais, kai, kaip yra nagrinėjamoje byloje, nesant dokumentų (oficialių duomenų), patvirtinančių verslo partnerystę ar kontrolę, tačiau objektyviais įrodymais pagrįstos sandorių sudarymo aplinkybės yra būdingos ne veikiant įprastinėmis ekonominės veiklos sąlygomis, bet labiau atvejais, kai (1) tarp sandorio šalių egzistuoja ypač glaudūs ir dideliu abipusiu pasitikėjimu pagrįsti verslo santykiai arba (2) viena sandorio šalis kontroliuoja kitą arba abi sandorio šalys yra kontroliuojamos trečiojo asmens?

2. Ar [Reglamento Nr. 2913/92] 31 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti muitinę vertę nustatyti pagal nacionalinėje duomenų bazėje esančią informaciją apie vieną tos pačios kilmės prekių, nors ir nepanašių, kaip tai suprantama pagal [Reglamento Nr. 2454/93] 142 straipsnio 1 dalies d punktą, bet priskiriamų tai pačiai TARIC pozicijai, muitinę vertę?“

25. Rašytines pastabas pateikė *Baltic Master*, Čekijos, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos ir Lietuvos vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Šios šalys ir Nyderlandų vyriausybė taip pat buvo išklausytos per 2021 m. lapkričio 17 d. įvykusį posėdį.

IV. Analizė

A. Pirmasis klausimas

26. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktas ir Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies b, e arba f punktai turi būti aiškinami kaip reiškiantys, jog

[12] 2019 m. balandžio 16 d. EŽTT Sprendimas *Baltic Master Ltd. prieš Lietuvą*, CE:ECHR:2019:0416JUD005509216.

pirkėjas ir pardavėjas laikomi „susijusiais asmenimis“, kai, nepaisant to, kad nėra verslo partnerystę ar kontrolę patvirtinančių įrodymų, sandorių sudarymo aplinkybės rodo ne veikimą įprastinėmis ekonominės veiklos sąlygomis, o ypač glaudžius verslo santykius arba *de facto* šių asmenų tarpusavio kontrolę.

27. Siekdamas pateikti atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pirmiausia turiu priminti pagrindinius Sąjungos muitinio įvertinimo sistemos principus (1). Vėliau išnagrinėsiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltus aiškinimo klausimus ir pasiūlysiu, kaip pirmiau aprašyta sistema gali būti taikoma tokiais kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamais atvejais (2).

1. Sąjungos muitinio įvertinimo sistema

28. Pirmiausia gali būti naudinga priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Sąjungos teisės aktais, susijusiais su muitiniu įvertinimu, „siekiama įtvirtinti teisingą, vienodą ir neutralią sistemą, kuri neleistų naudoti savavališkai nustatytų arba fiktyvių muitinių verčių“ [13]. Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas principas, pagal kurį prekių muitinę vertę sudaro jų *sandorio vertė*, t. y. faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina, prireikus patikslinta [14].

29. Vis dėlto šiam principui taikomos tam tikros sąlygos, kurių viena – remiantis tos pačios nuostatos d punktu – kad pirkėjas ir pardavėjas nebūtų *susiję* arba, jeigu jie susiję, kad sandorio vertė būtų *priimtina* muitinei [15]. Šios sąlygos apimtis visų pirma patikslinta Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalyje ir Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 dalies a punkte.

30. Viena vertus, Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalyje išvardyti atvejai, kai ekonominės veiklos vykdytojai laikomi „susijusiais“ pagal mutinio įvertinimo taisykles.

31. Kita vertus, Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 dalies a punkte aiškiai nurodyta, jog fakto, kad pirkėjas ir pardavėjas yra tarpusavyje susiję, nepakanka, kad būtų daroma prielaida, jog šių šalių tarpusavio ryšys galėjo turėti įtakos prekių kainai, taigi ir sandorio vertei [16]. Iš tikrųjų nepaisant to, kad jos yra susijusios, deklaruota sandorio vertė yra *priimtina*, jeigu jų ryšys neturėjo įtakos prekių kainai.

32. Siekiant tai patikrinti Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 dalies a punkte nurodyta, kad turi būti išnagrinėtos „su pardavimu susijusios aplinkybės“, atsižvelgiant į deklaranto pateiktą informaciją. Šiuo klausimu nereikėtų pamiršti, kad sandorio vertė turi atspindėti *realią* aptariamų prekių *ekonominę vertę* ir būti apskaičiuota atsižvelgiant į „šios prekės elementų, turinčių ekonominę vertę, visumą“ [17].

33. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, dabar išnagrinėsiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltą aiškinimo klausimą.

[13] 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Christodoulou ir kt.* (C-116/12, EU:C:2013:825, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[14] Kaina gali būti patikslinta pagal to paties kodekso 32 ir 33 straipsnius. Šiose nuostatose nustatyti elementai, kurių vertė turėtų arba neturėtų būti pridėta prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinos atitinkamų prekių kainos.

[15] Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktas.

[16] Žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *Stretinskis* (C-430/14, EU:C:2015:701, 15 punktas).

[17] 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Christodoulou ir kt.* (C-116/12, EU:C:2013:825, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

2. Nagrinėjama byla

34. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas nurodo, kad jo nagrinėjamoje byloje nėra įrodymų, patvirtinančių kokių nors pardavėjo ir pirkėjo tarpusavio *juridinių* ryšių, nurodytų Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalyje, buvimą.

35. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tam tikros *faktinės* aplinkybės sudaro pagrindą manyti, kad pardavėją ir pareiškėją sieja ypatingai glaudus tarpusavio ryšys, dėl kurio šių asmenų sandoriai sudaryti ir vykdyti įprastinėje komercinėje praktikoje nebūdingomis sąlygomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nėra jokių objektyvių aplinkybių, galinčių pagrįsti tokių sandorių ekonominę logiką.

36. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo šias faktines aplinkybes: i) pardavėją ir pareiškėją sieja ilgalaikiai komerciniai sandoriai; ii) prekės buvo tiekiamos nesudarius jokių pirkimo–pardavimo sutarčių, kuriose būtų aptartos pristatymo, apmokėjimo, prekių gražinimo ir kitos tokiems sandoriams būdingos sąlygos; iii) prekės buvo tiekiamos be išankstinio apmokėjimo ir nepaisant to, kad pareiškėja buvo daug skolinga pardavėjui už ankstesnius tiekimus; iv) nepaisant ypač didelės ginčo sandorių vertės, nenumatytos jokios įprastinėje komercinėje veikloje būdingos prievolių įvykdymo užtikrinimo bei rizikos mažinimo priemonės (išankstiniai mokėjimai, laidavimai, garantijos, delspinigiai ir kt.); v) nėra duomenų, leidžiančių teigti, kad pardavėjas apskritai būtų vykdęs kokią nors atsiskaitymų ir kitų įsipareigojimų vykdymo kontrolę; vi) nustatyta atvejų, kai pareiškėjos įmonėje dirbantys asmenys įgaliojimo pagrindu veikė pardavėjo vardu ir naudojosi jo spaudu.

37. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad, kaip jis mano, ūkio subjektų elgsenos modeliai, panašūs į minėtuosius, paprastai būdingi tokiais atvejais, kai viena sandorio šalis kontroliuoja kitą arba jos abi yra kontroliuojamos trečiojo asmens. Taigi, nors ir nėra jokių duomenų apie tokios kontrolės buvimą *de jure*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nagrinėjamos bylos aplinkybės galbūt pagrindžia, kad *de facto* pardavėjas ir pareiškėja galėtų būti laikomi susijusiais asmenimis pagal Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktą ir (arba) Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e punktą.

38. Taigi šio klausimo esmė yra tai, ar muitinė, remdamasi aplinkybėmis, kurios leidžia manyti, kad *de facto* viena šalis kontroliuoja kitą arba jos abi yra kontroliuojamos trečiojo asmens, gali daryti išvadą, kad dvi šalys yra „susijusios“ muitinio įvertinimo tikslais, nepaisant to, kad tarp jų nėra jokių *juridinių* ryšių.

39. Kituose skirsniuose paaiškinsiu, kodėl manau, kad į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Vis dėlto taip pat nurodysiu, kad visiškai *de facto* situacijose institucijos turi gana atsargiai taikyti atitinkamas Sąjungos teisės nuostatas (visų pirma Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktą ir Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e ir f punktus). Galiausiai, siekdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti naudingą atsakymą, trumpai išnagrinėsiu dar vieną nuostatą (Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnį), kuri taip pat gali būti kažkiek svarbi šioje byloje, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jos nepaminėjo.

a) Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalis

40. Galbūt iš karto reikėtų pažymėti, kad atvejai, kai du ūkio subjektai laikomi „susijusiais“ muitinio įvertinimo tikslais, išsamiai išvardyti („*tik tuomet, jei*“)[18] Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalyje.

41. Vis dėlto, kaip pažymėjo kai kurios pastabų šioje byloje pateikusios šalys, Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog šioje nuostatoje nurodyti atvejai neturi būti aiškinami siauriai, kai tai pakenktų Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio veiksmingumui[19]. Tuo remdamosi šios šalys tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis gali būti priskirtinas prie nurodytojo Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies b, e arba f punkte.

42. Kiek tai susiję su Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies b punktu, atrodo sunkiai galima ginčyti, jog visiškai *de facto* atvejams ši nuostata netaikoma. Iš tikrųjų pagal šią nuostatą „susijusiais“ laikomi tik asmenys, kurie yra „*juridiškai* pripažinti verslo partneriai“[20]. Reglamento versijų įvairiomis kalbomis analizė patvirtina tokį aiškinimą[21].

43. Atsižvelgdamas į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis turimais įrodymais, nurodo, jog tarp dviejų ūkio subjektų negalima nustatyti jokio *juridinio* ryšio, manau, kad nagrinėjamu atveju Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies b punktas yra netaikomas.

44. Vis dėlto situacija dėl Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e ir f punktų gali skirtis. Iš tikrųjų pagal šias nuostatas institucijos gali „susijusiais“ laikyti du ūkio subjektus tais atvejais, kai yra tik *de facto* kontrolė. Taip yra, kai vienas iš ūkio subjektų „tiesiogiai arba netiesiogiai valdo kitą“ (e punktas) ir kai abu ūkio subjektai „tiesiogiai arba netiesiogiai yra valdomi trečiojo asmens“ (f punktas). Reglamento Nr. 2454/93 23 priede pateiktose aiškinamosiose pastabose nurodyta, kad pagal 143 straipsnio 1 dalies e punktą[22] „vienas asmuo laikomas kontroliuojančiu kitą, kai pirmasis teisėtai *ir* [teisiškai arba] *faktiškai* gali suvaržyti antrąjį arba jam vadovauti“[23].

45. Jungtukas „arba“ rodo, kad *de facto* kontrolės atvejai, kaip alternatyva visiškai *de jure* kontrolei, taip pat svarbūs taikant šias nuostatas. Apibendrinant reikėtų pasakyti, kad du ūkio subjektai yra „susiję“ muitinio įvertinimo tikslais, kai dėl jų tarpusavio juridinių, sutartinių ar tiesiog faktinių ryšių aptariami sandoriai (deklaruoti muitinei) negali būti dviejų nepriklausomų rinkos dalyvių, kiekvienam jų elgiantis ekonomiškai racionaliausiai ir siekiant kuo didesnio pelno, veiklos rezultatas.

[18] Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *Stretinskis* (C-430/14, EU:C:2015:701, 18 punktas).

[19] Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimą *Stretinskis* (C-430/14, EU:C:2016:43, 27 punktas)

[20] Išskirta mano.

[21] Žr., be kita ko, versijas prancūzų („*juridiquement*“), italų („*veste giuridica*“), ispanų („*jurídicamente*“), švedų („*juridiskt*“) ir graikų („*νομική άποψη*“) kalbomis.

[22] Nors minėta pastaba susijusi tik su 143 straipsnio 1 dalies e punktu, manau, kad joje nustatytas principas *mutatis mutandis* taip pat taikomas tos pačios nuostatos f punkto atveju

[23] Išskirta mano. Reglamento versijos kitomis kalbomis patvirtina, kad žodis „faktiškai“ susijęs su *de facto* kontrole: žr., be kita ko, versijas prancūzų („*en droit ou en fait*“), italų („*di diritto o di fatto*“) ir graikų („*de jure ή de facto*“) kalbomis.

46. Akivaizdu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – kuris vienintelis turi jurisdikciją vertinti jo nagrinėjamo ginčo faktines aplinkybes – turi nustatyti, ar pirkėjas ir pardavėjas yra „susiję“ dėl to, kad vienas jų gali suvaržyti antrąjį arba jam vadovauti, arba dėl to, kad trečiasis asmuo gali panašiai kontroliuoti abi bendroves [24].

47. Vis dėlto, siekdamas padėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, pateiksiu toliau nurodytas pastabas.

48. Aplinkybės, kurios, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, rodo galimus dviejų rinkos dalyvių ryšius, neabejotinai rodo didelį jų tarpusavio pasitikėjimą. Vis dėlto kyla klausimas, ar šių aplinkybių – tiek vertinamų atskirai, tiek kartu – pakanka, kad būtų nustatyta *de facto* kontrolė pagal Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e arba f punktus.

49. Manau, kad šios aplinkybės iš esmės yra *netiesioginiai įrodymai* arba bet kuriuo atveju jos lėmė, kad muitinė vadovavosi tam tikromis prielaidomis.

50. Šiuo klausimu tikrai galiu sutikti su tuo, kad muitinės institucijos turėtų galėti laikyti tam tikras aplinkybes įrodytomis, kai yra tam tikrų netiesioginių įrodymų ir (arba) remdamosi tam tikromis prielaidomis. Atsižvelgiant į tai, kad šios institucijos turi kasdien išnagrinėti daugybę operacijų, akivaizdu, jog negalima reikalauti, kad jos savo išvadas grįstų tokiais aukštais įrodinėjimo standartais, kurie, pavyzdžiui, taikomi nusikalstamas veikas nagrinėjančioms institucijoms.

51. Vis dėlto rinkos dalyviai taip pat turi turėti galimybę tikėti, kad šios institucijos taikys numatomus ir patikimus jų deklaracijų patikrinimo metodus. Visų pirma, netiesioginiai įrodymai turi būti reikšmingi ir nuoseklūs, o prielaidos grindžiamos sukaupta patirtimi, kad būtų sumažinta klaidingų teigiamų išvadų rizika [25]. Iš tikrųjų, kaip nurodyta Reglamento Nr. 2913/92 preambulėje, Muitinės kodeksu „siek[iama] pusiausvyros tarp, viena vertus, muitinės poreikių užtikrinti, teisingą muitų teisės aktų taikymą ir, antra vertus, prekybininkų teisės turėti tinkamas veiklos sąlygas <…>“.

52. Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 dalyje, kuri atitinka šį principą, nustatyta *ad hoc* procedūra, skirta suteikti galimybę muitinei nurodyti, ar Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktas yra taikomas konkrečiam atvejui, kartu apsaugant deklaranto teises. Muitinė apie savo abejones turi pranešti deklarantui, kad jis turėtų galimybę pateikti daugiau informacijos, siekdamas įrodyti, jog deklaruota sandorio vertė yra priimtina muitinei. Nors ši procedūra taikoma iš esmės tam, kad būtų išnagrinėtas deklaruotos kainos priimtinumas, mano nuomone, niekas nedraudžia muitinei ir (arba) ūkio subjektams ja pasinaudoti siekiant išsiaiškinti pirkėjo ir pardavėjo ryšį.

53. Nors Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnyje nėra įtvirtinta prezumpcija, kad susijusių šalių sutarta kaina paprastai neatspindi realios prekių vertės, jame šiek tiek sušvelninami muitinei keliami įrodinėjimo reikalavimai. Tai padaryta deklarantui nustatant tam tikras argumentų pateikimo pareigas [26], o tam tikromis aplinkybėmis jam taip pat nustatant įrodinėjimo pareigą [27].

[24] Šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 9 d. Sprendimą *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi“* (C-76/19, EU:C:2020:543, 67 ir 68 punktai).

[25] Šiomis aplinkybėmis vargu ar reikia pridurti, kad bet kuriuo atveju rinkos dalyviai turi teisę skųsti muitinės vertinimą nacionaliniuose teismuose, kaip *Baltic Master* padarė šioje byloje. Šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Global Trans Lodzhistik* (C-29/13 ir C-30/13, EU:C:2014:140) ir generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *DP grup* (C-138/10, EU:C:2011:378, 44 punktas).

[26] Žr. 29 straipsnio 2 dalies a punktą („Deklaranto prašymu“) ir 29 straipsnio 2 dalies c punktą („deklaranto iniciatyva“).

[27] Žr. 29 straipsnio 2 dalies b punktą („jeigu deklarantas įrodo“).

54. Vis dėlto tai, kad deklarantams nustatytos tokios pareigos, negali reikšti, kad muitinė atleidžiama nuo pareigos savo išvadas dėl *de facto* kontrolės grįsti konkrečiomis aplinkybėmis, kurios parodo, kad viena šalis galėjo *lemti* kitos šalies elgesį *arba daryti* jam *įtaką* arba kad trečioji šalis gali turėti panašią galią abiem šalims.

55. Manau, kad vien tai, jog sandoris neturi tam tikrų požymių, kurie paprastai būdingi panašiems sandoriams – pavyzdžiui, rašytinė pirkimo–pardavimo sutartis, apsaugos priemonių ir garantijų suteikimas, išankstiniai mokėjimai, – savaime nerodo, kad tarp dviejų ūkio subjektų yra struktūrinis ar organinis ryšys. Kaip pažymi *Baltic Master*, negalima atmesti galimybės, kad du ilgamečiai verslo partneriai, palaikantys nuolatinius ir vaisingus verslo santykius, gali supaprastintai ir greitai vykdyti savo sandorius. Neįprastai maža kaina taip pat nebūtinai rodo, kad sandoris sudarytas tarpusavyje susijusių asmenų. Iš tikrųjų šalis galėjo susitarti dėl itin geros kainos dėl, pavyzdžiui, kitos šalies finansinių sunkumų arba dėl itin palankios padėties rinkoje [28]. Tai yra ne *de facto* kontrolės atvejai, o veikiau įprastų rinkos jėgų veikimo rezultatas.

56. Manau, kad siekdama įrodyti *de facto* kontrolę muitinė negali tik stebėti ir dokumentuoti tariamos kontrolės *poveikio* (neįprastai maža kaina), ji iš tikrųjų turi nustatyti galimą tariamos kontrolės *priežastį*. Pavyzdžiui, galima galvoti apie tarpusavyje susijusią vadovybę, kryžminį akcijų valdymą, apie tai, kad abiejų šalių akcininkai yra artimi. Tai yra aspektai, kurie tam tikrais atvejais gali būti tvirtas pagrindas muitinei preziumuoti *de facto* kontrolę. Priešingu atveju muitinės argumentai kartojasi: aspektas, dėl kurio pradėtas išsamus abiejų šalių tarpusavio ryšio tyrimas (neįprastai maža kaina), taip pat tampa „pernelyg glaudaus“ jų tarpusavio ryšio įrodymu.

57. Vis dėlto siekiant išsamumo reikėtų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priminti, kad tai, jog pirkėjas ir pardavėjas yra „susiję“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktą, tikrai nėra vienintelis atvejis [29], kuriuo remdamasi muitinė gali neatsižvelgti į importuojant prekes deklaruotą jų vertę. Iš tikrųjų taikomoje Sąjungos teisinėje sistemoje yra kitų nuostatų, pagal kurias muitinė gali nustatyti šią vertę remdamasi kitais vertinimo metodais. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad viena iš šių nuostatų gali būti taikoma šioje byloje.

b) Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis

58. Pagal Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnį „Muitinė neprivalo importuotų prekių muitinės vertės nustatyti remdamasi sandorio vertės metodu, jei <…> ji, atsižvelgusi į pagrįstas abejones, nėra įtikinama, kad deklaruojamoji vertė, remiantis Kodekso 29 straipsniu, atspindi sumokėtą arba mokėtiną bendrą sumą“.

59. Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis taikomas tais atvejais, kai deklaruota kaina neatitinka faktiškai sumokėtos arba mokėtinos kainos. Ši nuostata, kuri taikoma neatsižvelgiant į tai, ar pirkėjas ir pardavėjas (*de jure* ar *de facto*) yra susiję, visų pirma apima sukčiavimo, neteisingų deklaracijų ir kitokios klaidingos informacijos pateikimo atvejus [30]. Gali būti, pavyzdžiui, kad pateikti suklastoti dokumentai arba deklaracijos, kurie tiksliai neparodo faktinio sandorio. Taip pat gali būti, kad pagal Reglamento Nr. 2913/92 29, 32 ir 33 straipsniuose numatytus kriterijus

[28] Pavyzdžiui, 2020 m. pavasarį per COVID-19 pandemijos piką pirmą kartą istorijoje buvo užfiksuotos neigiamos žalios naftos kainos.

[29] Su sąlyga, kaip minėta, kad jų ryšys *turėjo* įtakos prekių kainai (žr. šios išvados 31 punktą).

[30] Šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *GE Healthcare* (C-173/15, EU:C:2017:195, 38–40 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato J. Mazák išvadą byloje *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2007:501, 61–65 punktai).

nustatant ar patikslinant „faktiškai sumokėtą arba mokėtiną kainą“ padaryta klaidų arba, paprasčiau tariant, kad padaryta esminių klaidų užpildant muitinio įforminimo tikslais reikalaujamus dokumentus.

60. Taigi Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis yra nuostata, kuri iš esmės *papildo* Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalį. Iš tikrųjų, kaip per teismo posėdį nurodė Komisija, pirmoji nuostata į Sąjungos teisės sistemą įtraukta tik vėliau, siekiant pašalinti tam tikrus trūkumus.

61. Mano nuomone, Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis taikomas tada, kai deklaruota kaina neatitinka faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos. Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalis taikoma tada, kai deklaruota kaina neatitinka faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, tačiau jos sumai įtakos turėjo pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys. Abiem atvejais pati muitinei deklaruota vertė neatspindi prekių *realios ekonominės vertės*, todėl atrodo nustatyta savavališkai arba fiktyviai.

62. Kaip per teismo posėdį nurodė Ispanijos vyriausybė, nepaisant to, kad Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnio ir Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies taikymo sritis skiriasi, jais siekiama to paties tikslo (sudaryti sąlygas teisingai įvertinti prekes) ir jie grindžiami iš esmės panašia logika.

63. Taikydama tiek vienas, tiek kitas nuostatas muitinė turi elgtis gana atsargiai: ji turi turėti „pagrindą“ manyti, kad susijusių ūkio subjektų sutartai kainai įtakos turėjo jų tarpusavio ryšys (Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 2 dalis)[31], ir jai turi kilti „pagrįstų abejonių“, kad deklaruota kaina nėra faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina (Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis).

64. Be to, pagal abi nuostatas reikalaujama, kad prieš priimdama sprendimą neatsižvelgti į deklaruotą vertę ir pradėti savarankišką prekių vertės nustatymą muitinė išklausytų atitinkamą (-us) ūkio subjektą (-us).

65. Vis dėlto tai, ar Reglamento Nr. 2454/93 181a straipsnis taikytinas šioje byloje – kaip alternatyva Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 daliai, turi nuspręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Išvada dėl pirmojo klausimo

66. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti taip: Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktas ir Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e ir f punktai turi būti aiškinami kaip reiškiantys, jog pirkėjas ir pardavėjas laikomi „susijusiais asmenimis“, kai, nepaisant to, kad nėra verslo partnerystę ar kontrolę patvirtinančių įrodymų, remiantis sandorių sudarymo aplinkybėmis galima daryti pagrįstą išvadą, kad vienas asmuo *de facto* kontroliuoja kitą arba kad abu asmenys yra kontroliuojami trečiojo asmens.

[31] Šiuo klausimu aiškinamojoje pastaboje dėl 29 straipsnio 2 dalies nurodyta, kad su pardavimu susijusios aplinkybės turi būti nagrinėjamos tik tuo atveju, kai „iškyla *abejonių* dėl kainos priimtinumo“ (išskirta mano).

B. Antrasis klausimas

67. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalį draudžiama muitinę vertę nustatyti pagal nacionalinėje duomenų bazėje esančią informaciją apie tos pačios kilmės prekių, nors ir nepanašių, bet priskiriamų tai pačiai TARIC pozicijai, muitinę vertę.

68. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Reglamento Nr. 2913/92 30 ir 31 straipsniuose nustatyti muitinio įvertinimo metodai tomis aplinkybėmis, kai neįmanoma nustatyti tikrosios sandorio vertės, ir dėl to negali būti taikomi to paties kodekso 29 straipsnyje nustatyti įprasti muitinio įvertinimo metodai.

69. Šie „papildomi“ vertės nustatymo metodai įtvirtinti griežta hierarchine tvarka ir jų tarpusavio santykis yra subsidiarus. Todėl jie taikytini nuosekliai: kai muitinė vertė negali būti nustatyta taikant atitinkamą metodą, turi būti taikomas, kai galima, kitas po jo nurodytas metodas pagal Muitinės kodekse nurodytą tvarką [32].

70. Reglamento Nr. 2913/92 30 straipsnyje nustatyti keturi konkretūs taisyklėmis pagrįsti vertės nustatymo metodai. Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnyje nustatytas paskiausiai taikomas vertės nustatymo metodas – kuris gali būti taikomas tik jeigu nėra jokios kitos galimybės, – pagal kurį vertė gali būti nustatoma „remiantis duomenimis, kuriuos galima gauti Bendrijoje, ir naudojant priimtinas priemones“, jeigu šios priemonės „[atitinka] [Sąjungos muitų teisės aktų ir Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos (toliau – GATT)] principus ir bendrąsias nuostatas“.

71. Atsižvelgiant į jo pakankamai bendrą formuluotę ir jo *extrema ratio* pobūdį, Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnyje muitinei paliekama teisė kiekvienomis aplinkybėmis nustatyti metodus, kurie gali būti taikomi nustatant atitinkamų prekių vertę. Iš esmės tai turėtų būti to paties reglamento 29 ir 30 straipsniuose nustatyti metodai, taikomi daugiau ar mažiau lanksčiai [33].

72. Pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnį svarbu, kad pasirinktos priemonės būtų i) „priimtinos“, ii) grindžiamos duomenimis, kuriuos galima gauti, ir iii) atitiktų atitinkamus (Sąjungos ir tarptautinius) teisės aktus.

73. Ką šie reikalavimai, mano nuomone, reiškia, išdėstau toliau. Pirma, pasirinktos priemonės turi būti tinkamos atsižvelgiant į aplinkybes (t. y. jomis turi būti galima atlikti teisingą ir pagrįstą vertinimą) ir praktiškos muitinei (t. y. nepernelyg sudėtingos ir neužimančios pernelyg daug laiko). Antra, pasirinktos priemonės turi būti grindžiamos *faktiniais* duomenimis – kai galima, „pagrįstos anksčiau nustatytomis muitinėmis vertėmis“ [34] – kuriuos deklarantai ir prireikus kompetentingos teisminės institucijos gali patikrinti. Trečia, priemonės turi sklandžiai derėti su Sąjungos muitinio įvertinimo sistema ir neprieštarauti atitinkamiems tarptautiniams dokumentams.

[32] Šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Christodoulou ir kt.* (C-116/12, EU:C:2013:825, 41–43 punktai) ir 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839, 43 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Oribalt Rīga* (C-1/18, EU:C:2019:64, 28–30 punktai).

[33] Žr. aiškinamąją pastabą dėl 31 straipsnio 1 dalies, šios išvados 13 punktas. Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Oribalt Rīga* (C-1/18, EU:C:2019:64, 28–30 punktai).

[34] Ten pat.

74. Kaip minėta šios išvados 19 punkte, šioje byloje muitinė laikėsi nuomonės, kad negalėjo būti taikomi nei įprasti Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnyje nustatyti, nei šio reglamento 30 straipsnyje nustatyti papildomi vertinimo metodai. Todėl ji nusprendė, kad nagrinėjamų prekių muitinė vertė turėjo būti nustatyta remiantis „fall back“ metodu, nurodytu Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnyje. Taigi ši muitinė pareiškėjos importuotų prekių muitinę vertę nustatė remdamasi kitos bendrovės sandorių, susijusių su importuotomis tos pačios kilmės (Malaizija) ir to paties gamintojo prekėmis tuo pačiu pavadinimu, klasifikuotomis priskiriant tą patį TARIC kodą (8415 90 00 90) duomenimis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad sandoris, kuriuo remtasi, buvo vienintelis priskiriant tą patį TARIC kodą klasifikuojamos prekės eksporto iš Malaizijos atvejis, fiksuotas 2010 m. nacionalinėje duomenų bazėje.

75. Akivaizdu, kad ne Teisingumo Teismas turi vertinti, ar nagrinėjamu atveju muitinė, remdamasi tuo, jog negalėjo būti taikomas nei šio kodekso 29, nei 30 straipsniai, pagrįstai taikė Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalyje nustatytą muitinio įvertinimo metodą.

76. Vis dėlto – grįžtant prie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškelto klausimo – manau, kad pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnį iš esmės nedraudžiama prekių vertę nustatyti pagal nacionalinėje duomenų bazėje fiksuotus sandorių duomenis, susijusius su priskiriant tą patį TARIC kodą klasifikuojamų tos pačios kilmės prekių importu ankstesniais metais.

77. Nors siunta, kuria remtasi, nebūtinai buvo susijusi su „tapačiomis“ ar „panašiomis prekėmis“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2913/92 30 straipsnio 2 dalies a ir b punktus, tai, kad abi siuntos buvo susijusios su prekėmis, klasifikuojamomis priskiriant tą patį TARIC kodą, rodo pagrįstą šių prekių bendrumo lygį. Manau, kad tokio bendrumo tikrai gali pakakti, kai tam tikrų prekių vertė nustatoma pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnį, jeigu nežinomos jokios kitos atitinkamų prekių savybės. Praktikoje muitinės vertės nustatymo metodą muitinė pritaikė remdamasi panašių prekių sandorio verte [35], lanksčiai aiškindama „panašių prekių“ sąvoką [36].

78. Vargu, ar šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad TARIC „sudaryta[s] remiantis Kombinuotąja nomenklatūra“, kuri, remiantis Pasaulio muitinių organizacijos suderinta sistema (toliau – SS), yra pagrindinė prekių klasifikavimo Europos Sąjungoje priemonė. Taigi TARIC kodai turėtų atspindėti prekės klasifikavimo visose SS taikančiose šalyse būdą [37]. Skaitmenizavus muitus TARIC kodai tiek prekybininkams, tiek valdžios institucijoms taip pat prieinami viešai prieinamoje duomenų bazėje.

79. Tiesa, kad atitinkamas šioje byloje taikytas TARIC kodas yra likutinis ir bendras [38]. Vis dėlto konkretų TARIC kodą muitinė priskyrė remdamasi paties importuotojo pateikta informacija. Šiuo klausimu reikia turėti omenyje tai, kad Sąjungos muitinio įvertinimo sistema yra grindžiama prielaida, kad informacija, kuri reikalinga muitų teisės aktus taikant prekėms, iš esmės nustatoma remiantis deklaranto pateikta informacija, o ne muitinės išvadomis [39]. Apskritai, savarankiškas prievolių, susijusių su muitinei teikiamoje deklaracijoje nurodytomis prekėmis, įvertinimas paprastai laikomas vienu iš principų, kuriais grindžiami Sąjungos teisės aktai šioje srityje. Šiomis

[35] Reglamento Nr. 2913/92 30 straipsnio 2 dalies b punktas.

[36] Reglamento Nr. 2454/93 142 straipsnio 1 dalies d punktas ir aiškinamosios pastabos dėl 31 straipsnio 1 dalies.

[37] Dėl šios priežasties Komisija – kuri yra atsakinga už TARIC administravimą ir skelbimą – negali pakeisti muitų pozicijų, nors ji ir turi tam tikrą diskreciją nustatydama jų taikymo sritį pagal SS. Šiuo klausimu žr. generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *CBA Computer* (C-479/99, EU:C:2001:119, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[38] Žr. šios išvados 19 punktą.

[39] Šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *DP grup* (C-138/10, EU:C:2011:587, 33 ir 34 punktai).

aplinkybėmis muitinė dažniausiai tik tikrina deklaracijas ir prireikus jas tikslina [40]. Negalima reikalauti, kad muitinė vykdytų ilgai trunkančias užduotis, kad „atliktų [deklarantų] darbą“ ir perskaičiuotų jų mokesčius pagal informaciją ir duomenis, kurių negalima lengvai gauti.

80. Šiuo klausimu taip pat reikia pridurti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog viename užsakyme nurodyta ankstesnio užsakymo kaina, kuria remiantis nagrinėtu atveju buvo parengta muitinės deklaracija, gali būti laikoma „duomenimis, kuriuos galima gauti“ Europos Sąjungoje, kuriais, remiantis Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalimi, galima remtis nustatant muitinę vertę. Teisingumo Teismas nusprendė, kad muitinės vertės nustatymas remiantis šia kaina yra metodas, kuris yra „priimtinas“, kaip tai suprantama pagal 31 straipsnio 1 dalį, ir kartu atitinka principus ir bendrąsias nuostatas, išdėstytus tarptautiniuose susitarimuose, ir 31 straipsnio 1 dalyje nurodytas nuostatas [41].

81. Nematau jokios priežasties, kodėl šios išvados negalėtų būti taikomos ir nagrinėjamu atveju.

82. Vis dėlto pritariu *Baltic Master*, kad būtų buvę geriau išnagrinėti visos Sąjungos duomenis, susijusius su atitinkamų prekių importu tam tikru laikotarpiu [42]. Tačiau pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar buvo galima gauti tokių duomenų ir, jei taip, ar dėl tokių duomenų gali kilti abejonių dėl muitinės išvadų.

83. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalį nedraudžiama muitinę vertę nustatyti pagal nacionalinėje duomenų bazėje esančią informaciją apie tos pačios kilmės prekių, nors ir netapačių ir nepanašių, bet priskiriamų tai pačiai TARIC pozicijai, muitinę vertę.

V. Išvada

84. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prejudicinius klausimus:

– Pagal Reglamento Nr. 2913/92 29 straipsnio 1 dalies d punktą ir Reglamento Nr. 2454/93 143 straipsnio 1 dalies e ir f punktus pirkėjas ir pardavėjas laikomi „susijusiais asmenimis“, kai, nepaisant to, kad nėra verslo partnerystę ar kontrolę patvirtinančių įrodymų, remiantis sandorių sudarymo aplinkybėmis galima daryti pagrįstą išvadą, kad vienas asmuo *de facto* kontroliuoja kitą arba kad abu asmenys yra kontroliuojami trečiojo asmens.

– Pagal Reglamento Nr. 2913/92 31 straipsnio 1 dalį nedraudžiama muitinę vertę nustatyti pagal nacionalinėje duomenų bazėje esančią informaciją apie tos pačios kilmės prekių, nors ir netapačių ir nepanašių, bet priskiriamų tai pačiai TARIC pozicijai, muitinę vertę.

[40] Šiuo klausimu išsamiai žr. T. Walsh, *European Union Customs Code*, Wolters Kluwer, 2015, p. 67–73.

[41] Žr., pavyzdžiui, 2008 m. vasario 28 d. Sprendimą *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128).

[42] Beje, reikia pažymėti, kad atitinkamose nuostatose kalbama apie tapačias ir panašias prekes, parduodamas eksportui į „Bendriją“ (Reglamento Nr. 2913/92 30 straipsnio 2 dalis), ir apie „duomenimis, kuriuos galima gauti Bendrijoje“ (to paties reglamento 31 straipsnio 1 dalis).