Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 23. jaanuaril 2025 [1]

Kohtuasi C-782/23

„Tauritus“ UAB
versus
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
menetluses osales:
Kauno teritorinė muitinė

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Tolliliit – Määrus (EL) nr 952/2013 – Liidu tolliseadustik – Ühine tollitariif – Tolliväärtus – Tehinguväärtus – Kindlaksmääramine – Kaup, mis on imporditud lepingu alusel, milles on märgitud esialgne ostuhind – Lõplik hind, mis ei olnud tollideklaratsiooni aktsepteerimisel teada

1. Eelotsusetaotluse aluseks olev vaidlus puudutab viivise summat, mida tuleb tasuda impordikäibemaksu hilinenud tasumise tõttu.

2. Selle viivise kindlaksmääramiseks tuleb kindlaks teha impordikäibemaksu täpne summa. Impordikäibemaksu summa sõltub omakorda sellest, kuidas arvutatakse imporditud kauba tolliväärtus vastavalt määrusele (EL) nr 952/2013. [2]

I. Õiguslik raamistik

A. Tolliseadustik

3. Artikli 15 („Teabe esitamine tollile“) lõikes 2 on sätestatud:

„Asjaomane isik vastutab tollideklaratsiooni […] tollile esitades […] kõige järgmise eest:

a) deklaratsioonis, teatises või taotluses esitatud teabe õigsus ja täielikkus;

[…]“.

[1] Algkeel: hispaania.

[2] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1; parandus ELT 2016, L 267, lk 2). Edaspidi „tolliseadustik“.

4. Artiklis 48 („Vabastusjärgne kontroll“) on sätestatud:

„Toll võib pärast kauba vabastamist tollikontrolli eesmärgil kontrollida tollideklaratsioonis, […] esitatud teabe õigsust ja täielikkust ning mis tahes lisadokumentide olemasolu, autentsust, õigsust ja kehtivust ning kontrollida deklarandi raamatupidamise ja muid dokumente, mis on seotud asjaomase kaubaga tehtavate toimingutega […].“

5. Artiklis 70 („Tehinguväärtusel põhinev tolliväärtuse määramise meetod“) on sätestatud:

„1. Kauba esmaseks tolliväärtuseks on tehinguväärtus, milleks on liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud.

2. Tegelikult makstud või makstav hind on kogu summa, mille ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või kolmandale isikule müüja kasuks ning mis hõlmab kõiki imporditud kauba müügi tingimusena tehtud või tehtavaid makseid.

3. Tehinguväärtust kohaldatakse eeldusel, et on täidetud kõik järgmised tingimused:

[…]

b) kauba müük ega hind ei sõltu mingitest tingimusest ega kaalutlustest, mille väärtust kauba väärtuse määramisel ei ole võimalik määrata;

[…]“.

6. Artiklis 71 („Tehinguväärtuse elemendid“) ja artiklis 72 („Elemendid, mida ei lisata tolliväärtusele“) nähakse ette artikli 70 kohaselt tolliväärtuse määramisel tehtavad korrigeerimised. [3]

7. Artiklis 73 („Lihtsustamine“) on sätestatud:

„Toll võib taotluse alusel lubada, et konkreetsete kriteeriumide alusel määratakse kindlaks järgmised summad, kui neid ei ole võimalik kindlaks määrata tollideklaratsiooni aktsepteerimise kuupäeval:

a) summad, mis tuleb arvestada tolliväärtuse sisse artikli 70 lõike 2 kohaselt; ning

b) artiklites 71 ja 72 osutatud summad“. [4]

[3] Komisjoni 24. novembri 2015. aasta rakendusmääruse (EL) 2015/2447, millega nähakse ette tolliseadustiku teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT 2015, L 343, lk 558), artikli 128 („Tehinguväärtus“) lõikes 1 on ette nähtud:
„Liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdud kauba tehinguväärtus määratakse kindlaks tollideklaratsiooni aktsepteerimise hetkel müügi põhjal, mis toimus vahetult enne kauba toomist kõnealusele tolliterritooriumile.“
Sama rakendusmääruse artiklis 133 („Tingimuste ja [tasude] väärtuse määramine“) on sätestatud:
„Kui imporditud kauba müük või hind sõltub tingimusest või [tasust], mille väärtust on võimalik määrata kauba väärtuse põhjal, tuleb sellist väärtust käsitada tegelikult makstud või makstava hinna osana […]“. [täpsustatud tõlge]

[4] Komisjoni 28. juuli 2015. aasta delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega (ELT 2015, L 343, lk 1), käesolevatele asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 71 („Lihtsustamine“) lõikes 1 on täpsustatud:
„1. Tolliseadustiku artiklis 73 osutatud loa võib anda juhul, kui on täidetud järgmised tingimused:
a) tolliseadustiku artiklis 166 osutatud protseduuri kohaldamisega kaasneksid teatavatel asjaoludel ebaproportsionaalsed halduskulud;
b) kindlaksmääratud tolliväärtus ei erine loa puudumise korral määratavast väärtusest märgatavalt.“

8. Artiklis 74 („Tolliväärtuse määramise teisesed meetodid“) on märgitud:

„1. Kui kauba tolliväärtust ei ole võimalik määrata artikli 70 alusel, siis kohaldatakse selle määramiseks lõike 2 punkte a–d nende järjekorras, kuni esimese punktini, mille alusel saab kauba tolliväärtust määrata.

[…]

2. Lõikele 1 vastav tolliväärtus on:

a) identse kauba tehinguväärtus […];

b) sarnase kauba tehinguväärtus […];

c) väärtus, mis põhineb ühikuhinnal […]; või

d) arvutatud väärtus, mis koosneb järgmistest elementidest:

   i) imporditud kauba tootmisel kasutatud materjalide ning kauba tootmise või muu töötlemise kulud või väärtus;

   ii) kasum ja üldkulud […];

   iii) artikli 71 lõike 1 punktis e osutatud kulud või väärtus.

3. Kui tolliväärtust ei ole võimalik määrata lõike 1 alusel, määratakse see liidu tolliterritooriumil kättesaadavate andmete alusel, kasutades kohaseid meetodeid, mis on kooskõlas kõigis järgmistes õigusnormides sisalduvate põhimõtete ja üldsätetega:

a) üldise tolli- ja kaubanduskokkuleppe VII artikli rakendamise leping;

b) üldise tolli- ja kaubanduskokkuleppe VII artikkel;

c) käesolev peatükk“.[5]

9. Artiklis 101 („Impordi- või eksporditollimaksu summa kindlaksmääramine“) on sätestatud:

„1. Toll […] määrab tasumisele kuuluva impordi- või eksporditollimaksu summa niipea, kui on saanud vajaliku teabe.

2. Ilma et see piiraks artikli 48 kohaldamist, võib toll aktsepteerida deklarandi määratud tasumisele kuuluva impordi- või eksporditollimaksu summa.

[…]“.

[5] Rakendusmääruse 2015/2447 artikli 144 („Varumeetod“) lõikes 1 on sätestatud: „Tolliväärtuse määramisel tolliseadustiku artikli 74 lõike 3 kohaselt võib tolliseadustiku artiklis 70 ja artikli 74 lõikes 2 sätestatud meetodite kohaldamisel kasutada mõistlikku paindlikkust. Sel viisil kindlaksmääratud väärtus peaks võimalikult suures ulatuses põhinema varem määratud tolliväärtustel.“

10. Artikli 166 („Lihtsustatud deklaratsioon“) lõikes 1 on märgitud:

„Toll võib lubada, et isik suunaks kauba tolliprotseduurile lihtsustatud deklaratsiooni alusel, milles võivad puududa teatavad artiklis 162 osutatud andmed või artiklis 163 osutatud lisadokumendid.“

11. Artiklis 167 („Lisadeklaratsioon“) on ette nähtud:

„1. Lihtsustatud deklaratsiooni korral vastavalt artiklile 166 […] esitab deklarant pädevale tolliasutusele kindlaksmääratud tähtaja jooksul lisadeklaratsiooni, mis sisaldab asjaomasel tolliprotseduuril vajalikke andmeid.[6]

Lihtsustatud deklaratsiooni korral vastavalt artiklile 166 on vajalikud lisadokumendid deklarandi valduses ja tollile kättesaadavad kindlaksmääratud tähtaja jooksul.

Lisadeklaratsioon võib olla üldine, perioodiline või kokkuvõtlik.

[…]

4. Artiklis 166 osutatud lihtsustatud deklaratsioon või artiklis 182 osutatud deklarandi arvestuskanne ning lisadeklaratsioon loetakse ühtseks jagamatuks dokumendiks, mille jõustumise kuupäev on vastavalt kuupäev, mil lihtsustatud deklaratsioon vastavalt artiklile 172 aktsepteeritakse või kuupäev, mil deklarant teeb kauba kohta arvestuskande.

[…]“.

12. Artikli 172 („Tollideklaratsiooni aktsepteerimine“) lõikes 2 on öeldud:

„Kui ei ole sätestatud teisiti, siis lähtutakse seda tolliprotseduuri reguleerivate sätete kohaldamisel, millele kaup on deklareeritud, ja kõigi muude impordi või ekspordiga seotud tolliformaalsuste puhul kuupäevast, mil toll tollideklaratsiooni aktsepteerib.“

13. Artiklis 173 („Tollideklaratsiooni muutmine“) on sätestatud:

„1. Taotluse alusel on deklarandil lubatud tollideklaratsiooni ühte või mitut kannet muuta pärast seda, kui toll on kõnealuse tollideklaratsiooni aktsepteerinud. Muutmise tulemusena ei või tollideklaratsioon hõlmata muid kaupu peale nende, mille kohta see algselt esitati.

[…]

3. Deklarandi taotluse alusel kolme aasta jooksul alates tollideklaratsiooni aktsepteerimise kuupäevast, võib lubada tollideklaratsiooni muuta pärast kauba vabastamist, et deklarant saaks täita oma kohustused seoses kauba suunamisega asjakohasele tolliprotseduurile.“

[6] Delegeeritud määruse 2015/2446 artiklis 146 („Lisadeklaratsioon“) on käesolevatele asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis sätestatud:
„1. Kui toll märgib tasumisele kuuluva impordi- või eksporditollimaksu summa arvestusdokumentidesse vastavalt tolliseadustiku artikli 105 lõike 1 esimesele lõigule, tuleb kümne päeva jooksul pärast kauba vabastamist esitada tolliseadustiku artikli 167 lõike 1 esimeses lõigus osutatud lisadeklaratsioon.
2. Kui arvestuskanne tehakse kooskõlas tolliseadustiku artikli 105 lõike 1 teise lõiguga ning kui lisadeklaratsioon on üldine, perioodiline või kokkuvõtlik, ei tohi lisadeklaratsiooniga hõlmatud ajavahemik olla pikem kui üks kalendrikuu.
3. Lõikes 2 osutatud lisadeklaratsiooni esitamise tähtaja määrab kindlaks toll. Lisadeklaratsioon tuleb esitada kümne päeva jooksul pärast lisadeklaratsiooniga hõlmatud ajavahemiku lõppemist.“

B. Direktiiv 2006/112/EÜ[7]

14. Artiklis 85 on sätestatud:

„Kaupade impordil moodustab maksustatava väärtuse ühenduse kehtivate õigusaktide kohaselt kindlaksmääratud tolliväärtus.“

II. Faktilised asjaolud, vaidlus ja eelotsuse küsimused

15. Eelotsusetaotluses esitatud ülevaade faktilistest asjaoludest on järgmine:

– Kauno teritorinė muitinė (Kaunase piirkonna tolliasutus; Leedu)[8] tegi 26. mai 2017. aasta korralduse kohaselt äriühingu „Tauritus“ UAB suhtes maksukontrolli, mis hõlmas ajavahemikku 1. oktoobrist 2015 kuni 30. aprillini 2017;

– piirkondlik teenistus tuvastas, et Tauritus oli sel ajavahemikul ostnud mitmelt tarnijalt erinevates kogustes diisli- ja reaktiivkütust, mille ta importis Leedu Vabariigi territooriumile;

– tarnijatega sõlmitud lepingutes ja äriühingule saadetud ettemaksearvetel oli märgitud hind, mille Tauritus kauba eest esialgu maksma pidi;

– ostetud ja imporditud kütuse vabasse ringlusse lubamiseks ja müümiseks esitatud impordideklaratsioonides märkis Tauritus kauba tolliväärtuseks esialgse hinna. Ta märkis deklaratsioonides kauba tolliväärtuse määramise meetodina ka tolliseadustiku artikli 74 lõikes 3 ette nähtud meetodi;

– hiljem korrigeeriti esialgset hinda tarnijatega sõlmitud lepingute kohaselt, et võtta arvesse asjaolusid, mis ilmnesid pärast kauba importimist, näiteks kütuse keskmist turuhinda asjaomasel ajavahemikul ja keskmist vahetuskurssi asjaomasel ajavahemikul;

– korrigeeritud hinna (edaspidi „lõplik hind“) leppisid Tauritus ja tarnijad kokku lepingute lisades, mille alusel tarnijad esitasid muudetud arved. Olenevalt turuhindade ja vahetuskursside kõikumistest oli lõplik hind mõnel juhul esialgsest hinnast kõrgem ja mõnel juhul madalam;

– olles saanud tarnijatelt muudetud arved, taotles Tauritus omal algatusel impordideklaratsioonides deklareeritud kauba väärtuse korrigeerimist;

– sama kontrolli käigus tehti kindlaks, et ajavahemikul 29. septembrist 2016 kuni 1. veebruarini 2017 esitas Tauritus piirkondlikule asutusele 13 impordideklaratsiooni (edaspidi „vaidlusalused deklaratsioonid“), milles imporditud kütuse tolliväärtuseks oli märgitud tarnijatega kokku lepitud esialgne hind;

– tarnijad esitasid 6. veebruaril 2017 ja 15. märtsil 2017 Tauritusele muudetud arved, milles olid märgitud imporditud kütuse lõplikud hinnad, mis olid vaidlusalustes deklaratsioonides deklareeritud tolliväärtusest kõrgemad;

[7] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

[8] Edaspidi „piirkondlik asutus“.

– erinevalt teistest juhtudest ei taotlenud Tauritus tollilt vaidlusalustes deklaratsioonides esitatud tolliväärtuse korrigeerimist ega tasunud riigieelarvesse täiendavat impordikäibemaksu enne maksukontrolli algust (26. mai 2017);[9]

– piirkondlik asutus lähtus tolliseadustiku artikli 70 lõikes 1 ette nähtud väärtuse määramise meetodi alusel kauba tolliväärtusena korrigeeritud arvetel näidatud lõplikust hinnast ja määras, et Tauritus peab maksma tuvastatud täiendavalt impordikäibemaksu summalt viivist ajavahemiku eest, mis algas vaidlusaluste deklaratsioonide tolli poolt aktsepteerimise kuupäevast ja lõppes piirkondliku asutuse kontrolliakti kuupäeval.[10]

16. Tauritus, kes ei nõustunud piirkondliku asutuse otsusega, vaidlustas selle järgemööda Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijoses (tolliasutus Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsis (Leedu Vabariigi valitsuse haldusalas tegutsev maksuvaidluste komisjon) ja Vilniaus apygardos administracinis teismases (Vilniuse regionaalne halduskohus), kes kõik leidsid, et vaidlusaluse viivise arvestamine on põhjendatud.

17. Tauritus esitas esimese astme kohtu otsuse peale apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes saatis asja 17. juuni 2020. aasta otsusega tollile uuesti läbivaatamiseks.

18. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) hinnangul oli maksuhaldur kauba tolliväärtuse arvutamisel põhjendamatult kohaldanud „tehinguväärtusel“ põhinevat meetodit. Tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 kohaldamisel ei oleks tulnud lähtuda lõplikust hinnast, mis ei olnud ega saanudki olla asjaomase kauba importimise ja algsete deklaratsioonide esitamise ajal teada.

19. Lahendades tagasisaadetud asja, kinnitas toll tolliasutuse 31. detsembri 2020. aasta otsusega, millega jäeti jõusse piirkondliku asutuse otsus, Taurituse kohustust maksta viivist. Ta leidis, et:

– pärast tarnijatelt lõplikku hinda sisaldavate muudetud arvete saamist oli Tauritus kohustatud arvutama kauba tolliväärtuse tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 kohaselt, lugedes tehinguväärtuseks muudetud arvetel märgitud lõpliku hinna;

– kuna Tauritus ei täitnud seda kohustust enne maksukontrolli algust, oli tolliasutusel õigus arvutada viivis alates kuupäevast, mil tollile esitati algsed deklaratsioonid.

[9] Nagu Leedu valitsus kohtuistungil täpsustas, esitas Tauritus (enda kasuks) korrigeerimise taotlused üksnes siis, kui kauba lõppväärtus oli algul deklareeritud esialgsest väärtusest väiksem.

[10] 14. septembri 2017. aasta kontrolliakt nr 7KM320048M. Viivise summa on 4853 eurot.

20. Kuna Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse regionaalne halduskohus) jättis oma 19. jaanuari 2022. aasta otsusega selle otsuse muutmata, esitas Tauritus uue apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [tolliseadustiku] artiklit 70 tuleb tõlgendada nii, et selle artikli lõige 1 ei ole kohaldatav käesoleva juhtumi olukorras, kus tollideklaratsiooni aktsepteerimise ajal on vahetult enne kauba tolliterritooriumile toomist toimunud müügitehingu põhjal teada üksnes esialgu makstav hind, mida hiljem (st pärast deklaratsiooni esitamist ja kauba vabasse ringlusse lubamist) korrigeeritakse üles- või allapoole asjaolude põhjal, mis ei sõltu tehingu pooltest ja mis ei olnud deklaratsiooni esitamise ajal teada?

2. Kas [tolliseadustiku] artikli 173 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et deklarant ei ole kohustatud taotlema tollilt deklareeritud tolliväärtuse korrigeerimist vastavalt kõnealuse määruse artikli 74 kohaselt määratud tolliväärtusele, kui – nagu käesoleva juhtumi puhul – kauba eest kõnealuse [seadustiku] artikli 70 lõike 1 tähenduses tegelikult makstav hind, mis ei olnud ega saanudki olla teada deklaratsiooni esitamise ajal, selgub pärast selle kauba vabasse ringlusse lubamist?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

21. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 19. detsembril 2023.

22. Kirjalikud seisukohad esitasid Hispaania ja Leedu valitsus ning Euroopa Komisjon.

23. Kohtuistungil, mis toimus 6. novembril 2024, osalesid Hispaania, Prantsuse ja Leedu valitsus ning komisjon.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

24. Nagu ma juba märkisin, on vaidluse eesmärk kindlaks määrata äriühingu pärast impordikäibemaksu tasumist makstava viivise summa.

25. Vaidlus puudutab imporditud kauba tolliväärtuse määramise meetodit.[11] Sellest väärtusest sõltub maksuvõla suurus ja järelikult ka tasumisele kuuluva viivise arvutamine.

26. Tauritus määras tolliväärtuse tolliseadustiku artikli 74 lõikes 3 sätestatud *teisese meetodi* alusel. See meetod on ette nähtud juhul, kui ei ole võimalik kohaldada sama seadustiku artiklis 70 sätestatud *valdavat meetodit*.[12] Toll soovitab vastupidi, et praegusel juhul kohaldataks seda valdavat meetodi.

[11] Vaidlus ei puuduta tolliseadustiku artikliga 48 antud kontrollivolituste ulatust, millele komisjon viitab.

[12] Tolliseadustiku artikli 70 kohaselt on arvutamise esmane alus „tehinguväärtus“, mis on määratletud kui „liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud“.

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et vaidlus puudutab „üksnes apellandilt nõutava viivise summat“, mida ta peab „otseselt seotuks maksuvõla summaga ja hetkega, millest alates saab nõuda maksukohustuse täitmist“. [13]

28. Samas ei esita eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule ühtegi küsimust viivise ajalise kehtivuse kohta, st selle kohta, millal see muutub sissenõutavaks. Kordan, et eelotsusetaotluses ei ole selle kohta midagi öeldud, mis tähendab, et jäetakse lahtiseks küsimus viivise arvutamise algus- ja lõppkuupäevade kohta, mida eelotsuse küsimused ei puuduta.

29. Mis puudutab „maksuvõla summat“, mis on teine tegur, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, siis näib, et Tauritus ei ole vaidlustanud lõplikult nõutud käibemaksusummat kui sellist. Kui see on nii (mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus), siis tuleb seda mõista selliselt, et ta aktsepteerib kaudselt kauba tolliväärtust – ja seega maksustatavat väärtust – *impordikäibemaksu tasumiseks*.

30. Selles kontekstis on rõhutatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu väite hüpoteetilisust, millel eelotsusetaotlus põhineb: „kui selgub, et tolliväärtus, st maksustatav väärtus, on valesti kindlaks määratud, ei ole võimalik tunnistada, et osa vaidlusalusest viivisest on põhjendatud“. [14]

31. Kui maksukohustuslane ei vaidlusta „tasumata maksuvõla“ summat (käibemaksu puhul), mis on kindlaks määratud just tehinguväärtuse alusel, siis ma ei näe vajadust algatada arutelu *selle sama tehinguväärtuse* üle, mis puudutab nüüd viivise maksmist. [15]

32. Seetõttu väljendati kohtuistungil kahtlust, kas vastus, mille Euroopa Kohus võiks eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda, on tarvilik. Kui pidada tema küsimusi hüpoteetiliseks (mis ei ole rangelt vajalik algse vaidluse lahendamiseks), [16] oleks eelotsusetaotlus vastuvõetamatu.

33. Igal juhul, kui Euroopa Kohus otsustab eelotsuse küsimuste eeldatava asjakohasuse alusel neid sisuliselt analüüsida, esitan ma nende kohta oma seisukoha.

B. Esimene eelotsuse küsimus

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub tõlgendada tolliseadustiku artiklit 70. Ta soovib teada, kas selle lõige 1 on kohaldatav olukorras, kus „tollideklaratsiooni aktsepteerimise ajal on vahetult enne kauba tolliterritooriumile toomist toimunud müügitehingu põhjal teada üksnes esialgu makstav hind, mida hiljem (st pärast deklaratsiooni esitamist ja kauba vabasse ringlusse lubamist) korrigeeritakse üles- või allapoole asjaolude põhjal, mis ei sõltu tehingu pooltest ja mis ei olnud deklaratsiooni esitamise ajal teada“.

35. Euroopa Kohus on juba teinud otsuse imporditud kauba tolliväärtuse määramise kohta. Tema kohtupraktika sisaldab järgmisi sedastusi:

– „Tolliväärtuse määramist käsitlevate liidu õigusnormide eesmärk on kehtestada õiglane, ühetaoline ja erapooletu süsteem, mis välistab suvalise või fiktiivse tolliväärtuse kasutamise.

[13] Eelotsusetaotlus, punkt 22.

[14] Eelotsusetaotlus, punkti 22 lõpuosa.

[15] Eelotsusetaotluse esitanud kohus välistab selle, et põhikohtuasjas kõne all olevad tehingud oleksid kaasa toonud maksudest kõrvalehoidmise, õiguste kuritarvitamise või mis tahes muus vormis maksustamise vältimise.

[16] Leedu valitsus viitas sellele võimalusele kohtuistungil.

Tolliväärtus peab seega vastama imporditud kauba tegelikule majanduslikule väärtusele ja seetõttu võtma arvesse selle kauba kõiki elemente, millel on majanduslik väärtus“. [17]

– „Tolliseadustiku artikli 29 [nüüd artikkel 70] kohaselt on imporditud kauba tolliväärtus üldjuhul selle tehinguväärtus ehk ekspordiks Euroopa Liidu tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, arvestades siiski korrigeerimisega, mida peab olukorrast sõltuvalt tegema eeskätt tolliseadustiku artikli 32 [nüüd artikkel 71] kohaselt“. [18]

– „Tolliväärtus [tuleb] määrata eelkõige imporditud kauba „tehinguväärtuse“ meetodit kasutades […]. Seda tolliväärtuse määramise meetodit peetakse seega kõige sobivamaks ja seda kasutatakse kõige sagedamini.“ [19]

– „Kuigi seega on üldreeglina tolliväärtuse arvutamise alus kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, on see hind selline tegur, mida peab vajaduse korral korrigeerima, kui see on vajalik suvalise või fiktiivse tolliväärtuse määramise vältimiseks“. [20]

36. Neid kriteeriume arvestades tuleks põhikohtuasjas põhimõtteliselt kohaldada valdavat hindamismeetodit (tolliseadustiku artikkel 70). Vastupidi sellele, mida mõned menetlusse astujad kohtuistungil väitsid, ei ole importijal õigust vabalt valida kauba hindamise meetodit; see väide näib mulle ekslik ja vastuolus sellega, et on olemas järjestikuste hindamismeetodite hierarhia, mis on sõnaselgelt ette nähtud tolliseadustikus endas.

37. Minu arusaama kohaselt peab importija vastupidi järgima iga tehingu tingimustele vastavat meetodit. Ta võib eirata valdava meetodi (tolliseadustiku artikkel 70) kohaldamist üksnes juhul, kui selles sätestatud nõuded ei ole täidetud. Ainult sellisel juhul saab ta kasutada teisest meetodit (tolliseadustiku artikli 74 lõige 1), mis on impordi asjaoludele kõige sobivam, ja viimasena artikli 74 lõikes 3 ette nähtud varumeetodit.

38. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates oleks ühenduse seadustiku artikli 70 meetodi (kohustuslik) kohaldamine antud juhul mitmel põhjusel vastuolus:

– tollideklaratsiooni esitamise ajal ei saanud tegelikult makstud või makstavat hinda teada;

– tolliseadustiku artikli 70 lõige 3 välistab tehinguväärtuse kohaldamise, kui hinnale kohaldatakse tingimusi, mis ei võimalda kauba väärtust kindlaks määrata;

– kui deklaratsiooni esitamise ajal ei olnud lõplik hind teada, ei saa nõuda, et deklarant kohaldaks tehinguväärtuse meetodit, kuna tolliseadustiku artikli 15 lõike 2 punkti a kohaselt vastutab deklarant deklaratsioonis sisalduva teabe õigsuse ja täielikkuse eest;

– kohtuotsuse Hamamatsu Photonics Deutschland kohaselt ei saa kasutada „tolliväärtusena kokkuleppelist tehinguväärtust, mis moodustub esiteks esialgu arve alusel nõutud ja deklareeritud summast ning teiseks kindlasummalisest ühekordsest korrektsioonist, mis

[17] 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; edaspidi „kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland“), punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika.

[18] 19. novembri 2020. aasta kohtuotsus 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; edaspidi „kohtuotsus 5th AVENUE Products Trading“), punkt 23.

[19] Kohtuotsus 5th AVENUE Products Trading, punkt 24.

[20] Kohtuotsus 5th AVENUE Products Trading, punkt 25.

tehakse arvestusperioodi järel, ilma et arvestusperioodi lõpus oleks teada, kas korrigeerida tuleb ülespoole või allapoole“. [21]

39. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et selles loetletud asjaolud viiksid mõne teisese (varuks oleva) hindamismeetodi kohaldamiseni, mis on ette nähtud tolliseadustiku artiklis 74, konkreetselt käesoleval juhul lõikes 3 nimetatud meetodi kohaldamiseni.

40. Minu arvates ei takistanud Euroopa Kohtule esitatud kogu teavet arvestades miski käesoleval juhul tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 kohaldamist, kuna:

– tolliväärtuse määramise esmane alus on tehinguväärtus ehk kauba eest tegelikult makstud või *makstav* hind, mis määratakse kindlaks tollideklaratsiooni aktsepteerimise ajal ja mis hõlmab kõiki kauba müügi tingimusena tehtud *või tehtavaid* makseid;

– tehinguväärtust võib (ja tuleb) korrigeerida hiljem, tingimusel et järgitakse tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 sätteid, ja vastavalt selle artikli lõike 3 punktile b. Selleks on vaja, et „[…] müük ega hind ei sõltu mingitest tingimusest […], mille väärtust [ei ole võimalik määrata] kauba väärtuse määramisel“.

41. Taurituse deklareeritud hind oli esialgne, nagu oli kokku lepitud kauba müügilepingutes. [22] Samades lepingutes ja nende lisades oli märgitud, et lõpphind sõltub kahest tegurist, mis olid teada alles pärast importimist, nimelt: kütuse keskmised turuhinnad ja keskmine vahetuskurss. [23]

42. Need kaks tegurit on „müügitingimused“ tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 ja lõike 3 punkti b tähenduses. Sellistena toovad need kaasa nende maksete suuruse kindlaksmääramise, mis ostja ja müüja vahelise lepingulise suhte alusel on müüja jaoks nii olulised, et mõju puudumise korral müük lõpuks ei toimuks. [24]

43. On tõsi, et tegemist oli maksetega, mille summa ei olnud tollideklaratsiooni esitamise ajal täielikult *kindlaks määratud*. Nende lõpliku arvutamise tingimused tähendasid siiski, et need olid selgelt *kindlaks määratavad* kohe pärast lepingute sõlmimist. Ainult juhul, kui see ei oleks nii, tuleks tehinguväärtuse meetod artikli 70 lõike 3 punkti b kohaselt välistada.

44. Nagu Hispaania valitsus kohtuistungil märkis ja Prantsuse valitsus sellega nõustus, ei sõltu kaks müügitingimust (keskmine kütusehind ja keskmine vahetuskurss) mitte ainult kummagi lepingupoole tahtest, vaid objektiivsetest välistest asjaoludest. Selle tuvastamine oli hõlpsasti kontrollitav tollis, kus deklarant oleks saanud tõendada lõpuks makstud hinda pärast seda, kui kokku lepitud korrigeerimised olid lisatud või lahutatud esialgsest hinnast, mis tulenesid avalikult avaldatud teguritest.

[21] Kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland, punkt 35.

[22] Selles osas ei ole tähtsust asjaolul, et esialgu esitati tollideklaratsiooni kohta *pro forma* arved. Rakendusmääruse 2015/2447 artikkel 145 ei välista seda arvevormi dokumentide puhul, mis tõendavad deklareeritud tehinguväärtust, kui tegemist on esialgse hinnaga, mida tuleb hiljem täiendada.

[23] See on tavapärane müügilepingutes, mida peamised kütuseturu ettevõtjad sõlmivad oma klientidega. Nagu komisjon oma kirjalike seisukohtade punktides 29 ja 30 märkis, on 1994. aasta üldise tolli- ja kaubanduskokkuleppe VII artikli rakendamise lepingu (EÜT 1994, L 336, lk 119; ELT eriväljaanne 11/21, lk 205) kohaselt tolliväärtuse määramine osa protsessist, milles hindade võimalik muutmine ei eelda automaatselt tehinguväärtuse meetodi välistamist.

[24] Selle kohta kohtuotsus 5th AVENUE Products Trading, punkt 41.

45. Vastupidi sellele, mida näib väitvat eelotsusetaotluse esitanud kohus,[25] olen arvamusel, et kaalutlused, mille tõttu Euroopa Kohus tegi kohtuotsuse Hamamatsu Photonics Deutschland, ei ole siinsele kohtuasjale ülekantavad. Ma nõustun selles hinnangus kohtuistungil menetlusse astunud valitsuste ja komisjoni üksmeelse seisukohaga.

46. Erinevalt kohtuasjast Hamamatsu Photonics Deutschland oli Taurituse sõlmitud lepingutes ette nähtud, et lõpliku müügihinna suhtes kehtivad objektiivsed kergesti kontrollitavad tingimused. Viimati nimetatud kohtuasjas ostis ettevõtja oma emaettevõtjalt kauba, mille eest esitati arve kontsernisisese hinnaga, ning arvetel märgitud toodete summat kontrolliti regulaarselt ja vajaduse korral korrigeeriti seda nn „jääkkasumi“ meetodiga. Selline meetod eeldas minimaalse kasumi jaotamise kombineerimist jääkkasumi jaotamisega proportsionaalselt ja eesmärkide vahemiku kindlaksmääramist, mis määrab kindlaks täiendavate maksete või sissemaksete tegemise.[26]

47. Kauba väärtuse kindlaksmääramise tingimused kohtuasjas Hamamatsu Photonics Deutschland olid seega oluliselt keerulisemad ja eelkõige oli tollil neid raskem kontrollida kui käesolevas asjas. Leian seega, et selle kohtuotsuse doktriini ei saa laiendada käesolevale menetlusele.

48. Kokkuvõttes olen arvamusel, et tolliseadustiku artikli 70 lõikes 1 ette nähtud valdav meetod oli sellises olukorras, nagu põhikohtuasjas, asjakohane. Imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavat hinda (mis, nagu ma juba märkisin, on üldjuhul tolliväärtuse arvutamise alus) võidi korrigeerida *tagantjärele* müügilepingus juba ette nähtud tegurite alusel, mida saab hõlpsalt objektiivselt hinnata, et kajastada selle kauba tegelikku majanduslikku väärtust.

C. Teine eelotsuse küsimus

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on huvitatud tolliseadustiku artikli 173 lõike 3 tõlgendamisest. Ta soovib eelkõige teada, kas deklarant on kohustatud taotlema tollilt selle seadustiku artikli 74 kohaselt määratud ja deklareeritud tolliväärtuse *korrigeerimist*, kui „kauba eest kõnealuse [seadustiku] artikli 70 lõike 1 tähenduses tegelikult makstav hind, mis ei olnud ega saanudki olla teada deklaratsiooni esitamise ajal, selgub pärast selle kauba vabasse ringlusse lubamist“.

50. Vastus teisele eelotsuse küsimusele ei pruugi olla vajalik, kui leiab kinnitust, et tehinguväärtus tuleb käesoleval juhul arvutada tolliseadustiku artiklis 70 sätestatud valdava meetodi alusel.

51. Igal juhul, võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse sõnastust, keskendun oma analüüsis sellele, mis nõuab lõpliku hinna kohandamise mehhanismi kindlaksmääramist, kui selle arvutamine sõltub teatavatest tulevastest (kuid kergesti tuvastatavatest) teguritest.

52. Niisugusel juhul toimub lõpliku hinna kohandamine kahes etapis: a) selles, mis puudutab deklaratsiooni esitamise hetke, kui teada on ainult esialgne hind; b) selles, mis puudutab hetke, mil vastavalt kehtivatele müügitingimustele määratakse kindlaks tollivormistuse esemeks oleva kauba lõplik hind.

[25] Eelotsusetaotlus, punkt 29, milles on viidatud kohtuotsuse Hamamatsu Photonics Deutschland punktile 35.

[26] Kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland, punktid 14 ja 15.

53. Selleks näeb tolliseadustik ette kaks mehhanismi:

– esiteks artiklis 166 sätestatu: võib lubada, et „isik suunaks kauba tolliprotseduurile lihtsustatud deklaratsiooni alusel, milles võivad puududa teatavad artiklis 162 osutatud andmed või artiklis 163 osutatud lisadokumendid“.[27] Seejärel lisatakse lihtsustatud deklaratsioonile täiendav deklaratsioon, mida reguleerib sama seadustiku artikkel 167;

– teiseks artiklis 73 sätestatu: toll võib lubada, et teatavad summad „[määratakse kindlaks] konkreetsete kriteeriumide alusel […], kui neid ei ole võimalik kindlaks määrata tollideklaratsiooni aktsepteerimise kuupäeval“.

54. Vastavalt tolliseadustiku artiklis 166 ette nähtud mehhanismile deklareerib importija esialgu kauba esialgse hinna ja sel ajal täiendava deklaratsiooniga (tolliseadustiku artikkel 167) lõpliku hinna.

55. Tolliseadustiku artiklis 73 ette nähtud mehhanism on seevastu mõeldud summadele, mida saab tollideklaratsiooni aktsepteerimise kuupäeval kvantifitseerida üksnes *tolli kehtestatud erikriteeriumide alusel*.

56. Vaidluse faktilistel asjaoludel leian, et tuleb kohaldada tolliseadustiku artiklis 166, mitte artiklis 73 sätestatud mehhanismi, kuna kaks müügilepingutes ette nähtud arvutustegurit (kütuse keskmine hind ja keskmine vahetuskurss) võimaldasid lõpphinna summa tollideklaratsiooni esitamise kuupäeval kindlaks määrata. Seega piisas artiklis 166 sätestatud lihtsustatud deklaratsiooni kasutamisest kuni artiklis 167 osutatud lisadeklaratsiooni esitamiseni.

57. Kui on olemas tõendid, mis võimaldavad tolliväärtuse määravaid summasid arvuliselt kindlaks määrata, ei ole tolliseadustiku artiklis 73 ette nähtud mehhanismi kasutamine, st muude *konkreetsete kriteeriumide* kehtestamine, vajalik.

58. Lisaks sellele, et tolliseadustiku artiklites 166 ja 167 sätestatud mehhanism vastab täpsuse nõuetele (tolliseadustiku artikkel 15), tagab see lõpptulemusena kauba tegeliku majandusliku väärtuse kindlaksmääramise. Tolliseadustiku artiklis 73 sätestatud mehhanism ei võimalda seevastu samavõrd täpsust, kuna see toimib kriteeriumide alusel, mis on küll konkreetsed, kuid ei saa kunagi viia nii ebaselge tulemuseni nagu hinnaelemendid, mis määravad täpselt kindlaks imporditud kauba tegeliku majandusliku väärtuse.

59. Olen juba selgitanud, miks Taurituse teisene hindamismeetod (tolliseadustiku artikli 74 lõige 3) ei olnud asjakohane. Tegemist on puhtalt varumeetodiga, mis piirdub juhtudega, mil tolliväärtust ei ole võimalik määrata isegi sama artikli 74 lõikes 1 ette nähtud meetodite alusel. Viimased on aga kohaldatavad üksnes juhul, kui tolliseadustiku artiklis 70 sätestatud meetodit ei saa kasutada, sest kauba hinnale (tehinguväärtusele) kehtivad tingimused, mis takistavad kauba väärtuse kindlaksmääramist.

60. Kui – nagu ma soovitan – Taurituse ja tema tarnijate vahel sõlmitud lepingutes sätestatud tingimused viisid lõpphinna kergesti objektiivse kindlaksmääramiseni, oleks tulnud tegeliku tehinguväärtuse leidmiseks kasutada valdavat meetodit (tolliseadustiku artikkel 70).

[27] Eelkõige on tolliseadustiku artiklis 162 nimetatud „kõiki vajalikke andmeid seda tolliprotseduuri reguleerivate sätete kohaldamiseks, millele kaup on deklareeritud“.

61. Lisan, et tolliseadustiku artikli 74 lõikes 3 ette nähtud varumeetodit ei saa *loomupäraselt* täiendada, kui tohib nii öelda, sama seadustiku artiklis 173 sätestatud parandamise menetlusega. Teisisõnu ei saa neid kahte sätet kokku panna nii, et need moodustaksid kompleksse menetluse nii, nagu on kokku pandud tolliseadustiku artiklid 166 ja 167.

62. Tolliseadustiku artiklis 166 ette nähtud lihtsustatud deklaratsiooni puhul on nimelt tolliseadustiku artiklis 167 ette nähtud lisadeklaratsioon vajalik täiendus, et tollideklaratsioon terviklikuks muuta (need kaks deklaratsiooni „on ühtne jagamatu dokument“ tolliseadustiku artikli 167 lõike 4 kohaselt).

63. Neil asjaoludel ei olnud tolliseadustiku artikkel 173, mis käsitleb „tollideklaratsiooni *muutmist*“, teise eelotsuse küsimuse sõnastuse põhjal kohaldatav.

64. Tolliseadustiku artikli 173 alusel lubatud muudatuste eesmärk ei ole *täiendada* varasemat *esialgset* deklaratsiooni, vaid *parandada* tollal esitatud lõpliku ja täieliku deklaratsiooni sisu. Lisaks tuleb arvesse võtta asjaolu, et selliste muudatuste kasutamisele, mis kalduvad kõrvale tollideklaratsiooni tühistamatuse põhimõttest, kohaldatakse piiravat korda.[28]

65. Teisisõnu võib tollideklaratsioone, mis kajastavad lõplikku hinda, mida ei ole hiljem korrigeeritud, vajaduse korral muuta (kuid mitte täiendada) viitega tolliseadustiku artiklile 173. Seevastu esialgseid hindu sisaldavaid deklaratsioone, mille hilisemat muutmist on kerge kontrollida, peavad reguleerima sama seadustiku artiklid 166 ja 167.

66. Kui on algusest peale (juba deklareerimise ajal) teada, et kauba hind on ainult esialgne, ei saa seda teavet tolli eest varjata ja oodata lõpliku hinna selgumiseni, et seda esialgse deklaratsiooni muudatusega artikli 173 alusel teatavaks teha.

67. Algses deklaratsioonis esitatud teabe õigsuse ja täielikkuse huvides, nagu on nõutud tolliseadustiku artikli 15 lõike 2 punktis a, tuleks see asjaolu teatavaks teha juba esialgse deklaratsiooni esitamisel.

68. Leian seega, et niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas pidi esialgne deklaratsioon olema lihtsustatud deklaratsioon (tolliseadustiku artikkel 166), mida hiljem täiendatakse vastavalt sama seadustiku artiklile 167. Tolliseadustiku artikli 74 lõike 3 alusel esitatud deklaratsiooni *muutmiseks* ei olnud vaja kasutada tolliseadustiku artiklit 173, et *parandada* andmeid, mille ebatäielikkus oli algusest peale teada.

69. See ei takista loogiliselt tollil maksukontrolli käigus kontrollida tollideklaratsioonides esitatud teabe õigsust ja täielikkust. Eelkõige on tollil õigus kontrollida imporditud kauba majanduslikku väärtust (pärast esialgse hinna asjakohast korrigeerimist tegelikult makstud hind) ning teha vajalikud järeldused impordikäibemaksu ja viivise arvutamiseks.

70. Teine eelotsuse küsimus ei puuduta siiski tolli kontrollipädevust.

[28] Vt selle kohta 8. juuni 2023. aasta kohtuotsus ZES Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, punktid 41–48).

V. Ettepanek

71. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus) järgmiselt:

1. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 70 lõiget 1

   tuleb tõlgendada nii, et

   see on kohaldatav olukorras, kus tollideklaratsiooni aktsepteerimise ajal ja vahetult enne kauba tolliterritooriumile toomist toimunud müügitehingu alusel on lisaks ajutisele hinnale teada ka kauba lõplikku hinda määravad tingimused, eeldusel et need tingimused vastavad objektiivsetele ja tolli poolt kergesti kontrollitavatele kriteeriumidele, mida peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

2. Määruse nr 952/2013 artikli 173 lõiget 3

   tuleb tõlgendada nii, et

   see võimaldab deklarandil tema taotluse alusel muuta üht või mitut tollideklaratsiooni puudutavat asjaolu, ilma et selline muutmine oleks asjakohane mehhanism, kui on vaja esitada lisadeklaratsioon vastavalt määruse nr 952/2013 artiklile 167.