Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
23 päivänä tammikuuta 2025 [1]

Asia C-782/23

”Tauritus” UAB
vastaan
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
muuna osapuolena
Kauno teritorinė muitinė

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Asetus (EU) N:o 952/2013 – Unionin tullikoodeksi – Yhteinen tullitariffi – Tullausarvo – Kauppa-arvo – Määrittäminen – Tavarat, jotka on tuotu väliaikaisen hinnan vahvistavan sopimuksen perusteella – Tilanne, jossa lopullinen hinta ei ole tiedossa tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana

1. Nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevassa asiassa on kyseessä tuontiin liittyvän arvonlisäveron (alv) maksun myöhästymisestä kertyvän viivästyskoron määrä.

2. Viivästyskoron määrittämiseksi on vahvistettava tuonnin arvonlisäveron täsmällinen määrä. Tuonnin arvonlisäveron määrä riippuu puolestaan siitä, miten tuotujen tavaroiden tullausarvo lasketaan asetuksen (EU) N:o 952/2013 [2] mukaisesti.

[1] Alkuperäinen kieli: espanja.

[2] Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Tullikoodeksi

3. Tullikoodeksin 15 artiklan (”Tietojen toimittaminen tulliviranomaisille”) 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Henkilön tulliviranomaisille osoittaman tulli-ilmoituksen – – antaminen – – merkitsee kyseisen henkilön sitoutumista vastuuseen kaikista seuraavista:

a) tulli-ilmoituksessa, tiedonannossa tai hakemuksessa olevien tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä;

– –”

4. Sen 48 artiklassa (”Jälkitarkastus”) säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat tavaroiden luovutuksen jälkeen tullitarkastusta varten tarkistaa tulli-ilmoituksella – – annettujen tietojen oikeellisuuden ja täydellisyyden sekä mahdollisten täydentävien asiakirjojen olemassaolon, aitouden, oikeellisuuden ja voimassaolon sekä ilmoituksen antajan kirjanpidon ja muut asiakirjat, jotka koskevat kyseisiin tavaroihin liittyviä toimintoja – –”

5. Sen 70 artiklassa (”Kauppa-arvoon perustuva tullausarvon määritysmenetelmä”) säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden tullausarvon ensisijaisena perusteena käytetään kauppa-arvoa, jolla tarkoitetaan hintaa, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle; kauppa-arvoa on tarvittaessa tarkistettava.

2. Tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan tuoduista tavaroista myyjälle tai kolmannelle osapuolelle myyjän hyväksi suorittama tai suoritettava kokonaismaksu, ja siihen sisältyvät kaikki maksut, jotka on suoritettu tai suoritettava tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä.

3. Kauppa-arvoa voidaan käyttää, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

– –

b) myynti tai hinta ei riipu ehdoista tai suorituksista, joiden arvoa ei voida määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta;

– –”

6. Tullikoodeksin 71 artiklassa (”Kauppa-arvon muodostuminen”) ja 72 artiklassa (”Tekijät, joita ei sisällytetä tullausarvoon”) säädetään mukautuksista, jotka on toteutettava tullausarvon määrittämiseksi 70 artiklan mukaisesti. [3]

7. Sen 73 artiklassa (”Yksinkertaistaminen”) säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat hakemuksesta antaa luvan seuraavien määrien vahvistamiselle erityisten perusteiden mukaan, jos kyseiset määrät eivät ole laskettavissa sinä päivänä, jona tulli-ilmoitus hyväksytään:

a) tullausarvoon 70 artiklan 2 kohdan mukaisesti sisällytettävät määrät; ja

b) 71 artiklassa ja 72 artiklassa tarkoitetut määrät.” [4]

8. Sen 74 artiklassa (”Tullausarvon määrittämisen toissijaiset menetelmät”) säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää 70 artiklan mukaisesti, se on määritettävä soveltamalla 2 kohdan a–d alakohdista järjestyksessä ensimmäistä tavaroiden tullausarvon määrittämiseen soveltuvaa alakohtaa.

– –

2. Edellä olevan 1 kohdan mukaisesti määritettävä tullausarvo on

a) – – samanlaisten – – tavaroiden kauppa-arvo;

b) – – samankaltaisten – – tavaroiden kauppa-arvo;

c) arvo, joka perustuu – – yksikköhintaan – –; tai

d) laskennallinen arvo, joka on seuraavien erien summa:

   i) maahantuotuja tavaroita tuotettaessa käytettyjen materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo;

   ii) – – voittojen ja yleiskulujen määrä – –;

   iii) 71 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen erien kokonaiskustannukset tai -arvo.

[3] Tullikoodeksin tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 24.11.2015 annetun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/2447 (EUVL 2015, L 343, s. 558) 128 artiklan (”Kauppa-arvo”) 1 kohdassa täsmennetään seuraavaa:
”Unionin tullialueelle vietäviksi myytävien tavaroiden kauppa-arvo määritetään tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana välittömästi ennen tavaroiden kyseiselle tullialueelle tuontia tapahtuneen myynnin perusteella.”
Täytäntöönpanoasetuksen 133 artiklassa (”Ehtojen ja suoritusten arvonmääritys”) säädetään puolestaan seuraavaa:
”Jos tuotujen tavaroiden myynti tai hinta riippuu edellytyksestä tai suoritteesta, jonka arvo voidaan määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta, tällaista arvoa on pidettävä osana maksettua tai maksettavaa hintaa – –”

[4] Asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 (EUVL 2015, L 343, s. 1), sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävän asian tosiseikkoihin, 71 artiklan (”Yksinkertaistukset”) 1 kohdassa täsmennetään seuraavaa:
”1. Koodeksin 73 artiklassa tarkoitettu lupa voidaan myöntää, kun seuraavat edellytykset täyttyvät[:]
a) koodeksin 166 artiklassa tarkoitetun menettelyn noudattaminen aiheuttaisi kyseisissä olosuhteissa kohtuuttomia hallinnollisia kustannuksia;
b) määritetty tullausarvo ei poikkeaisi merkittävästi ilman lupaa määritetystä tullausarvosta.”

3. Jos tullausarvoa ei voida määrittää 1 kohdan mukaisesti, se on määritettävä unionin tullialueella käytettävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat seuraaviin lähteisiin sisältyvien kaikkien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia:

a) tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen VII artiklan soveltamisesta tehty sopimus;

b) tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen VII artikla;

c) tämä luku.” [5]

9. Tullikoodeksin 101 artiklassa (”Tuonti- tai vientitullin määrän määrittäminen”) säädetään seuraavaa:

”1. – – tulliviranomaisten – – on määritettävä maksettavan tuonti- tai vientitullin määrä heti, kun niillä on käytettävissään tarvittavat tiedot.

2. Tulliviranomaiset voivat hyväksyä maksettavan tuonti- tai vientitullin määrän, jonka ilmoittaja on määrittänyt, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 48 artiklan soveltamista.

– –”

10. Sen 166 artiklan (”Yksinkertaistettu ilmoitus”) 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat hyväksyä, että henkilö asettaa tavarat tullimenettelyyn yksinkertaistetulla ilmoituksella, josta voi puuttua tiettyjä 162 artiklassa tarkoitettuja tietoja tai 163 artiklassa tarkoitettuja täydentäviä asiakirjoja.”

11. Sen 167 artiklassa (”Täydentävä ilmoitus”) säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 166 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun ilmoituksen – – tapauksessa ilmoittajan on annettava erityisen määräajan kuluessa toimivaltaiseen tullitoimipaikkaan täydentävä ilmoitus, joka sisältää kyseistä tullimenettelyä varten tarvittavat tiedot.[[6]

Edellä 166 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun ilmoituksen tapauksessa tarvittavien täydentävien asiakirjojen on oltava ilmoittajan hallussa ja tulliviranomaisten käytettävissä tietyn määräajan kuluessa.

Täydentävä ilmoitus voi olla yleinen, jaksoittainen tai kokoava ilmoitus.

[5] Täytäntöönpanoasetuksen 2015/2447 144 artiklan (”Sovellettu tullausarvo”) 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Määritettäessä tullausarvoa koodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaisesti koodeksin 70 artiklan ja 74 artiklan menetelmien soveltamisessa voidaan käyttää kohtuullista joustavuutta. Näin määritetyn arvon on mahdollisuuksien mukaan perustuttava aikaisemmin määritettyihin tullausarvoihin.”

[6] Delegoidun asetuksen 2015/2446, sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävän asian tosiseikkoihin, 146 artiklassa (”Täydentävä ilmoitus”) säädetään seuraavaa:
”1. Jos tulliviranomaisten on määrä kirjata maksettavan tuonti- tai vientitullin määrä tileihin koodeksin 105 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti, koodeksin 167 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu täydentävä ilmoitus on annettava 10 päivän kuluessa tavaroiden luovutuksesta.
2. Jos tileihin kirjaaminen tehdään koodeksin 105 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti ja täydentävä ilmoitus on luonteeltaan yleinen, jaksoittainen tai kokoava, täydentävä ilmoitus saa kattaa enintään yhden kalenterikuukauden ajan.
3. Tulliviranomaisten on vahvistettava 2 kohdassa tarkoitetun täydentävän ilmoituksen antamisen määräaika. Täydentävä ilmoitus on annettava 10 päivän kuluessa täydentävän ilmoituksen kattaman ajanjakson päättymisestä.
– –”

– –

4. Edellä 166 artiklassa tarkoitettua yksinkertaistettua ilmoitusta tai 182 artiklassa tarkoitettua ilmoittajan kirjanpitoon tehtävää merkintää ja täydentävää ilmoitusta pidetään yhtenä jakamattomana asiakirjana, joka tulee voimaan yksinkertaistetun ilmoituksen tapauksessa sinä päivänä, jona yksinkertaistettu ilmoitus hyväksytään 172 artiklan mukaisesti, ja ilmoittajan kirjanpitoon tehtävän merkinnän osalta sinä päivänä, jona kyseinen merkintä tehdään.

– –”

12. Sen 172 artiklan (”Tulli-ilmoituksen hyväksyminen”) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Niitä säännöksiä, jotka ovat voimassa sinä päivänä, jona tulliviranomaiset hyväksyvät tulli-ilmoituksen, on, jollei toisin säädetä, sovellettava tavaroille ilmoitettuun tullimenettelyyn ja muihin tuonti- tai vientimuodollisuuksiin.”

13. Sen 173 artiklassa (”Tulli-ilmoituksen oikaiseminen”) säädetään seuraavaa:

”1. Ilmoittajan on saatava pyynnöstään oikaista yhtä tai useampaa tulli-ilmoituksessa olevaa tietoa sen jälkeen, kun tulliviranomaiset ovat hyväksyneet kyseisen ilmoituksen. Oikaisulla ei voida muuttaa tulli-ilmoitusta koskemaan muita kuin siinä alun perin tarkoitettuja tavaroita.

– –

3. Ilmoittajan voidaan hakemuksesta sallia 3 vuoden kuluessa hyväksymispäivästä oikaista tulli-ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen, jotta ilmoittaja voisi noudattaa tavaroiden asettamisesta kyseiseen tullimenettelyyn johtuvia velvoitteitaan.”

B Direktiivi 2006/112/EY[7]

14. Direktiivin 85 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden maahantuonnin veron peruste on voimassa olevissa yhteisön säännöksissä määritelty tullausarvo.”

II Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Ennakkoratkaisupyynnössä tosiseikat on esitetty seuraavasti:

– Kauno teritorinė muitinė (Kaunasin tullitoimipaikka, Liettua)[8] suoritti 26.5.2017 tehdyn päätöksen mukaisesti ”Tauritus” UAB -nimistä yhtiötä koskevan verotarkastuksen, joka koski ajanjaksoa 1.10.2015–30.4.2017.

– Tullitoimipaikka totesi, että Tauritus oli tarkastuksen kattamana ajanjaksona ostanut eri toimittajilta erilaisia määriä dieseliä ja lentopetrolia ja tuonut niitä Liettuan tasavallan alueelle.

7 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

8 Jäljempänä tullitoimipaikka.

– Toimittajien kanssa tehdyissä sopimuksissa ja niiden laatimissa pro forma -laskuissa vahvistettiin väliaikainen hinta, joka Tauritusin oli maksettava tavaroiden ostosta.

– Kun Tauritus ilmoitti ostamansa ja maahantuomansa polttoaineen vapaaseen liikkeeseen luovutusta ja kaupan pitämistä varten, se ilmoitti tuonti-ilmoituksissa tavaroiden tullausarvoksi väliaikaisen hinnan. Se ilmoitti kyseisissä ilmoituksissa niin ikään, että tavaroiden tullausarvon määrittämisessä oli käytetty tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaista menetelmää.

– Toimittajien kanssa tehtyjen sopimusten mukaisesti väliaikaista hintaa tarkistettiin myöhemmin tiettyjen vasta tuonnin jälkeen tiedossa olevien muuttujien, kuten kyseistä ajanjaksoa koskevien polttoaineen keskimääräisten markkinahintojen ja keskimääräisen valuuttakurssin, huomioon ottamiseksi.

– Tauritus ja sen toimittajat sopivat tästä tarkistetusta hinnasta (jäljempänä lopullinen hinta) sopimuksiin liitetyillä lisäehdoilla, joiden pohjalta toimittajat laativat tarkistetut laskut. Markkinahinnoissa ja valuuttakurssissa tapahtuvan vaihtelun mukaan lopullinen hinta oli joissakin tapauksissa suurempi ja toisissa tapauksissa pienempi kuin väliaikainen hinta.

– Saatuaan toimittajilta tarkistetut laskut Tauritus haki omasta aloitteestaan tuonti-ilmoituksissaan ilmoitettujen tavaroiden arvon oikaisua.

– Kyseisessä tarkastuksessa todettiin myös, että 29.9.2016–1.2.2017 Tauritus oli antanut tullitoimipaikalle 13 tuonti-ilmoitusta (jäljempänä riidanalaiset ilmoitukset), joissa tuotujen polttoaineiden tullausarvoksi oli ilmoitettu toimittajien kanssa sovittu väliaikainen hinta.

– Toimittajat lähettivät 6.2.2017 ja 15.3.2017 Tauritusille tarkistettuja laskuja, joissa ilmoitettiin maahantuotujen polttoaineiden lopulliset hinnat, jotka ylittivät riidanalaisissa ilmoituksissa ilmoitetun tullausarvon.

– Toisin kuin muissa tapauksissa, Tauritus ei hakenut tulliviranomaisilta riidanalaisissa ilmoituksissa ilmoitetun tullausarvon oikaisua eikä maksanut ylimääräistä tuonnin arvonlisäveroa valtiolle ennen tarkastuksen aloittamista (26.5.2017). [9]

– Tullitoimipaikka hyväksyi tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tullausarvon määritysmenetelmää soveltaen tarkistetuissa laskuissa ilmoitetun lopullisen hinnan kyseisten tavaroiden tullausarvoksi ja määräsi Tauritusin maksamaan viivästyskorkoa tuonnin arvonlisäverosta ajanjaksolta, joka alkoi sinä päivänä, jona tulliviranomaiset hyväksyivät riidanalaiset ilmoitukset, ja joka päättyi tullitoimipaikan kertomuksen päiväykseen. [10]

16. Tauritus oli tyytymätön tullitoimipaikan päätökseen, joten se haki siihen muutosta ensin Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosilta (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön tulliosasto), sitten Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsilta (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitalautakunta) ja sen jälkeen Vilniaus apygardos administracinis teismasilta (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua), jotka totesivat, että viivästyskoron laskeminen oli perusteltua.

[9] Liettuan hallitus selvensi istunnossa, että Tauritus oli hakenut (oman etunsa mukaisesti) oikaisuja vain silloin, kun tavaroiden lopullinen arvo oli alun perin ilmoitettua väliaikaista arvoa pienempi.

[10] Kertomus nro 7KM320048M, 14.9.2017. Koron määrä on 4 853 euroa.

17. Tauritus valitti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa annetusta tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua), joka palautti asian 17.6.2020 antamallaan ratkaisulla tulliviranomaiselle uudelleenkäsittelyä varten.

18. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin näkemyksen mukaan tulliviranomainen oli laskenut tavaroiden tullausarvon epäasianmukaisesti käyttämällä niin kutsuttua kauppa-arvomenetelmää. Tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa perusteena ei voitu käyttää lopullista hintaa, joka ei ollut eikä voinut olla tiedossa tavaroiden tuontihetkellä ja alkuperäisten ilmoitusten antamisajankohtana.

19. Asian palauduttua tulliviranomaisen käsiteltäväksi tulliviranomainen pysytti tullitoimipaikan tekemän päätöksen valtiovarainministeriön tulliosaston 31.12.2020 tekemällä päätöksellä ja vahvisti Tauritusin velvollisuuden maksaa viivästyskokoa. Tulliviranomainen totesi seuraavaa:

– Tauritus oli saatuaan toimittajilta lopullisen hinnan sisältäneet tarkistetut laskut velvollinen laskemaan tavaran tullausarvon tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan mukaisesti hyväksymällä tarkistetuissa laskuissa ilmoitetun lopullisen hinnan kauppa-arvoksi.

– Koska Tauritus ei ollut täyttänyt tätä velvollisuutta ennen tulliviranomaisen suorittaman tarkastuksen aloittamista, tulliviranomaisella oli valtuudet laskea viivästyskorko siitä päivästä lukien, jona alkuperäiset ilmoitukset annettiin.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas pysytti kyseisen päätöksen 19.1.2022 antamallaan tuomiolla, joten Tauritus teki valituksen Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin, joka on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [tullikoodeksin] 70 artiklaa tulkittava siten, että sen 1 kohtaa ei sovelleta tässä asiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, jossa tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana ja välittömästi ennen tavaroiden kyseiselle tullialueelle tuontia tapahtuneen myynnin perusteella tiedetään ainoastaan väliaikaisesti maksettava hinta, jota myöhemmin (eli sen jälkeen, kun ilmoitus on annettu ja tavarat on luovutettu vapaaseen liikkeeseen) tarkistetaan ylös- tai alaspäin sellaisten olosuhteiden vuoksi, joihin liiketoimen osapuolet eivät voi vaikuttaa ja jotka eivät olleet tiedossa ilmoituksen antamisajankohtana?

2) Onko [tullikoodeksin] 173 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ilmoittaja ei ole velvollinen hakemaan tulliviranomaisilta kyseisen [koodeksin] 74 artiklan mukaisesti määritetyn ja ilmoitetun tullausarvon oikaisemista, jos, kuten nyt tarkasteltavassa tapauksessa, kyseisen [koodeksin] 70 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroista tosiasiallisesti maksettava hinta, joka ei ollut eikä voinut olla tiedossa ilmoituksen antamisajankohtana, käy ilmi sen jälkeen, kun kyseiset tavarat on luovutettu vapaaseen liikkeeseen?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

21. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 19.12.2023.

22. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Espanjan ja Liettuan hallitukset sekä Euroopan komissio.

23. Espanjan, Ranskan ja Liettuan hallitukset sekä komissio osallistuivat istuntoon, joka pidettiin 6.11.2024.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

24. Kuten olen tuonut ilmi, oikeusriidan kohteena on yhtiöltä tuonnin arvonlisäveron maksamisen jälkeen perittävän viivästyskoron määrä.

25. Riita koskee sitä, mitä menetelmää tuotujen tavaroiden tullausarvon määrittämisessä oli käytettävä.[11] Verovelan määrä ja siten perittävän viivästyskoron määrän laskeminen riippuvat tästä arvosta.

26. Tauritus vahvisti tullausarvon käyttäen tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaista *toissijaista menetelmää*. Kyseisestä menetelmästä säädetään siltä varalta, ettei tullikoodeksin 70 artiklan mukaista *ensisijaista menetelmää* voida soveltaa.[12] Tulliviranomainen ehdottaa sitä vastoin, että käsiteltävän asian tapauksessa sovelletaan tätä ensisijaista menetelmää.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo esille, että käsiteltävässä asiassa ”on kyse vain valittajalta perittävän viivästyskoron määrästä”, jonka se katsoo liittyvän ”suoraan maksamattomien verojen määrään ja verovelvollisuuden syntymisajankohtaan”.[13]

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan esitä unionin tuomioistuimelle mitään kysymystä viivästyskoron ajallisesta ulottuvuudesta eli siitä, mistä alkaen sitä on perittävä. Tätä seikkaa ei siis mainita ennakkoratkaisupyynnössä lainkaan, joten viivästyskoron kertymisen alkamis- ja päättymisajankohtaa koskeva kysymys jää avoimeksi, sillä ennakkoratkaisukysymykset eivät koske sitä.

29. Maksamattoman verovelan määrä on toinen seikka, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, ja sen osalta vaikuttaa kaikin puolin siltä, ettei Tauritus ole riitauttanut lopullisesti kannettavan arvonlisäveron määrää sellaisenaan. Jos tämä pitää paikkansa (mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä), on Tauritusin katsottava hyväksyvän implisiittisesti tavaroiden tullausarvon ja siten veron perusteen *tuonnin arvonlisäveron maksamista varten*.

30. Tässä tilanteessa huomio kiinnittyy ennakkoratkaisupyynnön perusteena olevan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen hypoteettisuuteen: ”jos esimerkiksi todetaan, että tullausarvo eli myös verotusarvo on määritetty virheellisesti, nyt käsiteltävässä asiassa ei voida katsoa, että kyseinen viivästyskorko (tai sen osa) on perusteltu”.[14]

[11] Riita ei koske komission esille ottamien tullikoodeksin 48 artiklassa annettujen tarkastusvaltuuksien laajuutta.

[12] Tullikoodeksin 70 artiklan mukaan laskennan ensisijaisena perusteena käytetään kauppa-arvoa, jolla tarkoitetaan ”hintaa, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle[, ja] kauppa-arvoa on tarvittaessa tarkistettava”.

[13] Ennakkoratkaisupyynnön 22 kohta.

[14] Ennakkoratkaisupyynnön 22 kohdan loppu.

31. Jos maksuvelvollinen ei vastusta (arvonlisäveron osalta) ”maksamattoman verovelan” määrää, joka on määritetty nimenomaan kauppa-arvon perusteella, en näe tarvetta käydä keskustelua *kyseisestä kauppa-arvosta* viivästyskoron maksamisen yhteydessä. [15]

32. Tämän vuoksi istunnossa esitettiin epäilyjä siitä, onko unionin tuomioistuimen vastauksesta hyötyä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Jos esitetyt kysymykset katsotaan hypoteettisiksi (eli niitä ei pidetä ehdottoman välttämättöminä pääasian ratkaisemisen kannalta), [16] ennakkoratkaisupyyntöä ei tutkita.

33. Otan ennakkoratkaisukysymyksiin joka tapauksessa kantaa siltä varalta, että unionin tuomioistun päättää tutkia niiden asiasisällön tukeutuen siihen, että niillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisun kannalta.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

34. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää tullikoodeksin 70 artiklan tulkintaa. Se haluaa tietää, onko kyseisen artiklan 1 kohtaa sovellettava tilanteeseen, jossa ”tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana ja välittömästi ennen tavaroiden kyseiselle tullialueelle tuontia tapahtuneen myynnin perusteella tiedetään ainoastaan väliaikaisesti maksettava hinta, jota myöhemmin (eli sen jälkeen, kun ilmoitus on annettu ja tavarat on luovutettu vapaaseen liikkeeseen) tarkistetaan ylös- tai alaspäin sellaisten olosuhteiden vuoksi, joihin liiketoimen osapuolet eivät voi vaikuttaa ja jotka eivät olleet tiedossa ilmoituksen antamisajankohtana”.

35. Unionin tuomioistuin on jo lausunut tuotujen tavaroiden tullausarvon määrittämisestä. Sen oikeuskäytäntöön sisältyvät seuraavat näkemykset:

– ”Tullausarvon määrityksestä 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.” [17]

– ”Erityisesti on todettava, että maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään tullikoodeksin 29 artiklan [(nykyisen 70 artiklan)] nojalla niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, jollei tullikoodeksin 32 artiklan [(nykyisen 71 artiklan)] mukaisesti tarvittaessa tehtävistä tarkistuksista kuitenkaan muuta johdu.” [18]

– ”Tullausarvo on määritettävä ensisijaisesti niin kutsutun maahantuotujen tavaroiden kauppa-arvomenetelmän perusteella – –. Tämän tullausarvon määrittämismenetelmän oletetaan siten olevan sopivin ja useimmin käytetty menetelmä”. [19]

[15] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei käsiteltävässä asiassa kyseessä oleviin liiketoimiin liity petoksia, oikeuden väärinkäyttöä tai muuta veronkiertoa.

[16] Liettuan hallitus otti tämän mahdollisuuden esille istunnossa.

[17] Tuomio 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; jäljempänä tuomio Hamamatsu Photonics Deutschland).

[18] Tuomio 19.11.2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, 23 kohta; jäljempänä tuomio 5th AVENUE Products Trading).

[19] Tuomio 5th AVENUE Products Trading, 24 kohta.

– ”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”. [20]

36. Näiden perusteiden perusteella pääasiassa olisi sovellettava lähtökohtaisesti ensisijaista määritysmenetelmää (tullikoodeksin 70 artiklaa). Toisin kuin osa ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneista osapuolista väitti istunnossa, tuoja ei voi valita vapaasti mielensä mukaan tavaroiden arvon määritysmenetelmää, vaan tällainen näkemys on nähdäkseni virheellinen ja ristiriidassa sen kanssa, että arvonmääritysmenetelmien välillä on hierarkkinen järjestys, josta säädetään nimenomaisesti tullikoodeksissa.

37. Katson päinvastoin, että tuojan on noudatettava menetelmää, joka sopii kunkin liiketoimen olosuhteisiin. Ensisijaisen menetelmän (tullikoodeksin 70 artiklan mukaisen menetelmän) soveltamisesta voidaan poiketa vain, jos sen osalta säädetyt vaatimukset eivät täyty. Vain tällaisessa tapauksessa voidaan käyttää (tullikoodeksin 74 artiklan 1 kohdan) toissijaisista menetelmistä sitä, joka sopii parhaiten tuonnin olosuhteisiin, ja viimesijaisena käytetään 74 artiklan 3 kohdassa säädettyä jäännösmenetelmää.

38. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tullikoodeksin 70 artiklan mukaisen menetelmän (pakolliselle) käyttämiselle on useita esteitä:

– Tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta ei voinut olla tiedossa tulli-ilmoituksen antamisajankohtana.

– Tullikoodeksin 70 artiklan 3 kohdan perusteella kauppa-arvoa ei voida käyttää, jos hinta riippuu ehdoista, jotka estävät tavaroiden arvon määrittämisen.

– Jos lopullinen hinta ei ole tiedossa tulli-ilmoituksen antamisajankohtana, ilmoittajaa ei voida vaatia soveltamaan kauppa-arvomenetelmää, koska tullikoodeksin 15 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan ilmoittaja on vastuussa ilmoituksessa olevien tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

– Tuomion Hamamatsu Photonics Deutschland mukaisesti tullausarvoksi ei voida hyväksyä ”sovittua kauppa-arvoa, joka muodostuu osittain alun perin laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja osittain laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta – – joko ylös- tai alaspäin”. [21]

39. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan sen luettelemat seikat johtavat siihen, että sovellettavaksi tulee jokin tullikoodeksin 74 artiklassa säädetyistä (jäljelle jäävistä) toissijaisista arvonmääritysmenetelmistä – nyt käsiteltävässä asiassa varsinaisesti kyseisen artiklan 3 kohdassa säädetty menetelmä.

40. Kun otetaan huomioon kaikki unionin tuomioistuimelle esitetyt tiedot, mikään ei nähdäkseni estä soveltamasta nyt käsiteltävässä asiassa tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohtaa seuraavista syistä:

– Tullausarvo määritetään pääsääntöisesti kauppa-arvon perusteella eli sen tavaroista tosiasiallisesti maksetun *tai maksettavan* hinnan perusteella, joka määräytyy tulli-ilmoituksen

[20] Tuomio 5th AVENUE Products Trading, 25 kohta.

[21] Tuomio Hamamatsu Photonics Deutschland, 35 kohta.

hyväksymisajankohtana, ja siihen sisältyvät kaikki maksut, jotka on suoritettu *tai suoritettava* tavaroiden myynnin edellytyksenä.

– Kauppa-arvoa voidaan (ja pitää) tarkistaa jälkikäteen tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan säännöksiä noudattaen ja kyseisen artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti. Tätä varten edellytetään, että ”myynti tai hinta ei riipu ehdoista – –, joiden arvoa ei voida määrittää – – tavaroiden osalta”.

41. Tauritusin ilmoittama hinta oli väliaikainen, kuten tavaroiden myyntisopimuksissa oli sovittu.[22] Näiden sopimusten ja niiden liitteiden mukaan lopullisen hinnan ehtona oli kaksi muuttujaa, jotka olisivat tiedossa vasta tuonnin jälkeen: polttoaineen keskimääräiset markkinahinnat ja keskimääräinen valuuttakurssi.[23]

42. Molemmat muuttujat ovat tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa ja 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja myynnin edellytyksiä tai ehtoja. Sellaisina niiden perusteella määritetään maksut, joilla on ostajan ja myyjän välisessä sopimussuhteessa myyjälle sellainen merkitys, ettei se ilman kyseisiä maksuja myisi tavaroita.[24]

43. Kyseessä olevien maksujen määrää ei tietenkään ollut *määritetty* kokonaan tulli-ilmoituksen antamisajankohtana. Määrän lopullisen laskemisen edellytysten perusteella määrä oli kuitenkin täysin *määritettävissä* jo sopimusten allekirjoittamisesta lähtien. Kauppa-arvomenetelmän käyttö olisi estynyt 70 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vain siinä tapauksessa, jos näin ei olisi ollut.

44. Kuten Espanjan hallitus totesi istunnossa – mihin Ranskan hallitus yhtyi – kumpikaan myynnin edellytyksistä tai ehdoista (polttoaineen keskimääräinen hinta ja keskimääräinen valuuttakurssi) ei ollut riippuvainen jommankumman sopimuspuolen yksipuolisesta tahdosta vaan ulkoisista objektiivisista seikoista. Tulliviranomaisten oli helppoa todentaa nämä seikat, ja ilmoittaja pystyi vahvistamaan lopullisesti maksetun hinnan lisäämällä sopimuksen mukaiset tarkistukset väliaikaiseen hintaan tai vähentämällä ne siitä, sillä nämä tarkistukset perustuivat julkista tietoa oleviin muuttujiin.

45. Toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa katsovan,[25] mielestäni unionin tuomioistuimen tuomion Hamamatsu Photonics Deutschland taustalla olevia näkemyksiä ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Tämä arvioni vastaa istuntoon osallistuneiden hallitusten sekä komission istunnossa esittämää yksimielistä kantaa.

46. Tauritusin allekirjoittamien sopimusten mukaan lopullinen myyntihinta riippui kahdesta helposti todennettavasta objektiivisesta edellytyksestä, toisin kuin oli tuomion Hamamatsu Photonics Deutschland taustalla olleessa asiassa. Viimeksi mainitussa asiassa yritys oli ostanut emoyhtiöltään tavaroita konsernin sisäisin hinnoin, ja laskutettujen tuotteiden yhteenlaskettu summa oli todennettu ja tarvittaessa oikaistu säännöllisesti niin kutsutun

[22] Tässä yhteydessä on merkityksetöntä, että tulli-ilmoitusta varten esitettiin alun perin pro forma -laskuja. Täytäntöönpanoasetuksen 2015/2447 145 artiklassa ei suljeta tätä laskumallia pois ilmoitetun kauppa-arvon perusteeksi esitettävistä asiakirjoista, kun kyse on väliaikaisesta hinnasta, jota täydennetään myöhemmin.

[23] Tällainen menettely on tavallista myyntisopimuksissa, joita polttoainemarkkinoiden keskeiset toimijat tekevät asiakkaidensa kanssa. Kuten komissio tuo esille kirjallisten huomautustensa 29 ja 30 kohdassa, vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artiklan soveltamisesta tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 336, s. 119) yhteydessä tavaroiden tullausarvon määrittäminen sisältyy prosessiin, jossa hintojen mahdollinen tarkistaminen ei estä automaattisesti kauppa-arvomenetelmän käyttämistä.

[24] Vastaavasti tuomio 5th AVENUE Products Trading, 41 kohta.

[25] Ennakkoratkaisupyynnön 29 kohta, jossa viitataan tuomioon Hamamatsu Photonics Deutschland.

”jäännösvoitonjakamismenetelmän” mukaisesti. Tällaisessa menetelmässä yhdistyivät minimituoton jakaminen ja jäännösvoiton jakaminen suhteellisesti sekä myyntituottojen vaihteluvälin vahvistaminen, jonka perusteella määräytyi hyvitysten saaminen tai lisäsuoritusten maksaminen. [26]

47. Tavaroiden arvon määrittämisen edellytykset olivat siten tuomion Hamamatsu Photonics Deutschland taustalla olleessa asiassa selvästi monimutkaisemmat ja hankalammin tulliviranomaisten todennettavissa kuin nyt käsiteltävässä asiassa. Katson näin ollen, ettei kyseiseen tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä voida soveltaa nyt käytävässä menettelyssä.

48. Esitän lyhyesti sanottuna, että tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan ensisijaista menetelmää olisi sovellettava pääasian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa. Tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa (jota käytetään pääsääntöisesti tullausarvon laskentaperusteena, kuten olen jo tuonut esille) voidaan tarkistaa jälkikäteen myyntisopimuksessa vahvistettujen, helposti todennettavien objektiivisten muuttujien perusteella, jotta se ilmentää kyseisten tavaroiden todellista taloudellista arvoa.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

49. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää tullikoodeksin 173 artiklan 3 kohdan tulkintaa. Se haluaa tietää erityisesti, onko ilmoittaja velvollinen hakemaan tulliviranomaisilta kyseisen koodeksin 74 artiklan mukaisesti määritetyn ja ilmoitetun tullausarvon *oikaisemista*, jos ”kyseisen [koodeksin] 70 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroista tosiasiallisesti maksettava hinta, joka ei ollut eikä voinut olla tiedossa ilmoituksen antamisajankohtana, käy ilmi sen jälkeen, kun kyseiset tavarat on luovutettu vapaaseen liikkeeseen”.

50. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole välttämättä tarpeen vastata, jos vahvistetaan, että kauppa-arvo olisi pitänyt laskea nyt käsiteltävässä asiassa tullikoodeksin 70 artikla mukaista ensisijaista menetelmää käyttäen.

51. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toisen kysymyksen sisällön huomioon ottaen tarkastelen sitä joka tapauksessa, ja sitä varten on selvitettävä lopullisen hinnan tarkistamisessa käytettävä mekanismi silloin, kun lopullisen hinnan laskeminen riippuu tietyistä tulevista (mutta helposti todennettavista objektiivisista) muuttujista.

52. Kyseisessä tilanteessa lopullista hintaa tarkistetaan kaksivaiheisessa menettelyssä: a) ensimmäinen vaihe liittyy ilmoituksen antamisajankohtaan, jolloin tiedossa on vain väliaikainen hinta, ja b) toinen vaihe liittyy siihen ajankohtaan, jossa täyttymättä olleet myynnin edellytykset ovat täyttyneet ja luovutettujen tavaroiden lopullinen hinta vahvistetaan.

53. Tullikoodeksissa tarjotaan tätä varten kaksi mekanismia:

– Ensinnäkin sen 166 artiklan mukaisessa mekanismissa ”henkilö asettaa tavarat tullimenettelyyn yksinkertaistetulla ilmoituksella, josta voi puuttua tiettyjä 162 artiklassa tarkoitettuja tietoja tai 163 artiklassa tarkoitettuja täydentäviä asiakirjoja”. [27] Yksinkertaistettuun ilmoitukseen lisätään myöhemmin täydentävä ilmoitus, josta säädetään tullikoodeksin 167 artiklassa.

[26] Tuomio Hamamatsu Photonics Deutschland, 14 ja 15 kohta.

[27] Erityisesti tullikoodeksin 162 artiklassa mainitaan ”kaikki tiedot, jotka tarvitaan tavaroille ilmoitettavaa tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi”.

– Toiseksi sen 73 artiklan mukaisessa mekanismissa tulliviranomaiset voivat antaa luvan tiettyjen määrien ”vahvistamiselle erityisten perusteiden mukaan, jos kyseiset määrät eivät ole laskettavissa sinä päivänä, jona tulli-ilmoitus hyväksytään”.

54. Tullikoodeksin 166 artiklassa säädetyn mekanismin mukaisesti tuoja ilmoittaa alustavasti tavaroiden väliaikaisen hinnan ja aikanaan täydentävässä ilmoituksessa (tullikoodeksin 167 artikla) lopullisen hinnan.

55. Sitä vastoin tullikoodeksin 73 artiklan mukainen mekanismi koskee pelkästään määriä, jotka voidaan tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana laskea vain *tulliviranomaisten vahvistamien erityisten perusteiden* mukaan.

56. Katson nyt käsiteltävän asian olosuhteiden perusteella, että siinä olisi pitänyt soveltaa tullikoodeksin 166 artiklan mukaista mekanismia eikä 73 artiklan mukaista mekanismia, sillä myyntisopimuksessa vahvistettujen kahden muuttujan (polttoaineen keskimääräinen hinta ja keskimääräinen valuuttakurssi) perusteella lopullisen hinnan määrä oli määritettävissä tulli-ilmoituksen antamisajankohtana. Näin ollen olisi ollut riittävää käyttää 166 artiklan mukaista yksinkertaistettua ilmoitusta ja odottaa 167 artiklassa tarkoitetun täydentävän ilmoituksen antamista.

57. Tullikoodeksin 73 artiklan mukaisen mekanismin käyttäminen eli muiden *erityisten perusteiden* vahvistaminen ei ole tarpeen silloin, kun tullausarvon määrittävien määrien laskemiseen tarvittavat seikat ovat tiedossa.

58. Tullikoodeksin 166 ja 167 artiklan mukainen mekanismi on yhteensopiva oikeellisuutta koskevien vaatimusten (tullikoodeksin 15 artikla) kanssa, ja lisäksi se takaa tavaroiden todellisen taloudellisen arvon määrittämisen jälkikäteen. Sitä vastoin tullikoodeksin 73 artiklan mukaisen mekanismin avulla ei päästä vastaavaan oikeellisuuteen, sillä siinä käytetään perusteita, jotka ovat kyllä erityisiä mutta joilla saatava lopputulos ei voi missään tapauksessa olla yhtä varma kuin mekanismissa, jossa hintatekijät määrittävät täsmällisesti tuodun tavaran todellisen taloudellisen arvon.

59. Olen jo tuonut esille, miksi Tauritusin soveltamaa (tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaista) toissijaista arvonmääritysmenetelmää ei olisi pitänyt soveltaa. Kyseessä on puhtaasti jäännösmenetelmä, jota käytetään vain niissä tilanteissa, joissa tullausarvoa ei ole mahdollista määrittää edes 74 artiklan 1 kohdassa säädettyjen menetelmien mukaisesti. Viimeksi mainittuja sovelletaan puolestaan vain silloin, jos tullikoodeksin 70 artiklan mukaista ensisijaista menetelmää ei voida käyttää sen vuoksi, että tavaroiden hinta (kauppa-arvo) riippuu ehdoista, jotka estävät sen arvon määrittämisen.

60. Jos Tauritusin ja sen toimittajien välillä allekirjoitettuihin sopimuksiin sisältyvien ehtojen perusteella lopullinen hinta olisi ollut objektiivisella tavalla helposti määritettävissä, kuten ehdotan, olisi todellisen kauppa-arvon selvittämiseksi pitänyt käyttää (tullikoodeksin 70 artiklan mukaista) ensisijaista menetelmää.

61. Lisään, ettei tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaista jäännösmenetelmää voida täydentää – jos sallitte ilmaisun – *luontevasti* tullikoodeksin 173 artiklan mukaisella oikaisumenetelmällä. Toisin sanoen näitä kahta säännöstä ei pidä yhdistää monimutkaiseksi menettelyksi samalla tavalla kuin tullikoodeksin 166 ja 167 artikla yhdistetään.

62. Tullikoodeksin 166 artiklan mukaiseen yksinkertaistettuun ilmoitukseen on näet lisättävä tullikoodeksin 167 artiklan mukainen täydentävä ilmoitus, jotta annettu tulli-ilmoitus olisi täysimääräinen (tullikoodeksin 167 artiklan 4 kohdan mukaisesti niitä molempia ”pidetään yhtenä jakamattomana asiakirjana”).

63. Kun tarkastellaan pelkästään toisen ennakkoratkaisukysymyksen tekstiä, ei näissä olosuhteissa voida soveltaa tullikoodeksin 173 artiklaa, jossa säädetään tulli-ilmoituksen *oikaisemisesta*.

64. Tullikoodeksin 173 artiklan mukaisesti hyväksyttävinä pidettävillä oikaisuilla ei *täydennetä* aikaisempaa *väliaikaista* ilmoitusta vaan *korjataan* sellaisen ilmoituksen sisältöä, joka on esitetty aikanaan täydellisenä ja lopullisena ilmoituksena. Muilta osin on pidettävä mielessä, että oikaisujen käyttämistä on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus tulli-ilmoituksen peruuttamattomuuden periaatteesta. [28]

65. Toisin sanoen tulli-ilmoituksia, jotka ilmentävät lopullista hintaa, jota ei ole tarkistettu jälkikäteen, voidaan tarvittaessa oikaista (muttei täydentää) tullikoodeksin 173 artiklaa soveltaen. Sitä vastoin ilmoituksiin, joista ilmenee väliaikainen hinta, johon tehdään jälkikäteen helposti todennettavia tarkistuksia, on sovellettava tullikoodeksin 166 ja 167 artiklaa.

66. Jos alusta alkaen (jo ilmoituksen antamisajankohtana) on tiedossa, että tavaroiden hinta on vain väliaikainen, ei voida toimia niin, ettei tästä kerrota tulliviranomaisille vaan jäädään odottamaan lopullisen hinnan selviämistä ja annetaan se tulliviranomaisille tiedoksi oikaisemalla alkuperäistä ilmoitusta 173 artiklan nojalla.

67. Alkuperäisessä ilmoituksessa olevien tietojen oikeellisuuden ja täydellisyyden varmistamiseksi tullikoodeksin 15 artiklan 2 kohdan a alakohdassa edellytetyn mukaisesti tästä seikasta on ilmoitettava jo alkuperäisen ilmoituksen antamisajankohtana.

68. Katson siis, että kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa alkuperäisen ilmoituksen olisi pitänyt olla yksinkertaistettu ilmoitus (tullikoodeksin 166 artikla), jota olisi pitänyt täydentää myöhemmin tullikoodeksin 167 artiklan mukaisesti. Tullikoodeksin 173 artiklaa ei olisi pitänyt soveltaa tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdan mukaisesti annetun ilmoituksen *oikaisemiseksi* alun perin epätäydellisiksi tiedettyjen tietojen *korjaamiseksi*.

69. Edellä esitetty ei tietenkään estä tulliviranomaisia todentamasta verotarkastusta varten tulli-ilmoituksissa annettujen tietojen oikeellisuutta ja täydellisyyttä. Tulliviranomaisilla on erityisesti valtuudet selvittää, mikä on ollut tuodun tavaran taloudellinen arvo (väliaikaiseen hintaan tehtyjen asiaankuuluvien tarkistusten jälkeen tosiasiallisesti maksettu hinta), ja tehdä asianmukaiset päätelmät tuonnin arvonlisäveron ja viivästyskoron laskemiseksi.

70. Toinen ennakkoratkaisukysymys ei kuitenkaan koske tulliviranomaisten tarkastusvaltuuksia.

[28] Ks. vastaavasti tuomio 8.6.2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, 41–48 kohta).

V Ratkaisuehdotus

71. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasille seuraavasti:

1) Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 70 artiklan 1 kohtaa

   on tulkittava siten, että

   sitä sovelletaan tilanteeseen, jossa tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana ja välittömästi ennen tavaroiden kyseiselle tullialueelle tuontia tapahtuneen myynnin perusteella tiedetään väliaikaisesti maksettavan hinnan lisäksi edellytykset, joiden perusteella lopullinen hinta määräytyy, kunhan nämä edellytykset vastaavat objektiivisia perusteita, jotka tulliviranomaisten on helppo todentaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

2) Asetuksen N:o 952/2013 173 artiklan 3 kohtaa

   on tulkittava siten, että

   sen mukaan ilmoittaja voi pyynnöstään oikaista yhtä tai useampaa tulli-ilmoituksessa olevaa tietoa, mutta tällainen oikaiseminen ei ole soveltuva mekanismi tilanteessa, joka edellyttää asetuksen N:o 952/2013 167 artiklan mukaisen täydentävän ilmoituksen antamista.