Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 23. januarja 2025 [1]

Zadeva C-782/23

„Tauritus“ UAB
proti
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
ob udeležbi
Kauno teritorinė muitinė

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva))

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Uredba (EU) št. 952/2013 – Carinski zakonik Unije – Skupna carinska tarifa – Carinska vrednost – Transakcijska vrednost – Določitev – Blago, uvoženo na podlagi pogodbe, v kateri je navedena začasna nakupna cena – Končna cena, ki na dan sprejema carinske deklaracije ni znana“

1. Spor, ki je podlaga za ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, se nanaša na znesek zamudnih obresti, dolgovanih zaradi prepoznega plačila davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z uvozom.

2. Za določitev teh obresti je treba določiti točen znesek uvoznega DDV. Znesek uvoznega DDV pa je odvisen od načina izračuna carinske vrednosti uvoženega blaga v skladu z Uredbo (EU) št. 952/2013 [2].

I. Pravni okvir

A. Carinski zakonik

3. Člen 15, naslovljen „Zagotovitev informacij carinskim organom“, v odstavku 2 določa:

„Oseba, ki vloži carinsko deklaracijo […] carinskim organom […], je odgovorna za:

(a) pravilnost in popolnost informacij, navedenih v deklaraciji, sporočilu ali zahtevku;

[…]“

[1] Jezik izvirnika: španščina.

[2] Uredba Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (UL 2013, L 269, str. 1, ter popravki v UL 2013, L 287, str. 90, UL 2016, L 267, str. 2, in UL 2018, L 173, str. 35). V nadaljevanju: carinski zakonik.

4. Člen 48, naslovljen „Kontrola po prepustitvi blaga“, določa:

„Carinski organi lahko za namene carinskih kontrol po prepustitvi blaga preverijo pravilnost in popolnost informacij, navedenih v carinski deklaraciji […], ter obstoj, pristnost, pravilnost in veljavnost vseh spremnih listin in lahko pregledajo račune deklaranta in druge evidence, ki se nanašajo na operacije v zvezi z zadevnim blagom […]“

5. Člen 70, naslovljen „Metoda carinskega vrednotenja na podlagi transakcijske vrednosti“ določa:

„1. Primarna osnova za carinsko vrednost blaga je transakcijska vrednost, tj. cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali jo je treba plačati in je po potrebi usklajena.

2. Dejansko plačana ali plačljiva cena je celoten znesek, ki ga kupec plača ali mora plačati prodajalcu ali tretji osebi v prodajalčevo korist za uvoženo blago in zajema vsa plačila, ki se jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga plača ali jih je treba plačati.

3. Transakcijska vrednost se uporabi, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

[…]

(b) prodaja ali cena ni predmet pogojev ali storitev, katerih vrednost se v zvezi z blagom, ki se vrednoti, ne more določiti;

[…]“

6. Člen 71, naslovljen „Elementi transakcijske vrednosti“, in člen 72, naslovljen „Elementi, ki se ne vključijo v carinsko vrednost“, določata uskladitve za določitev carinske vrednosti v skladu s členom 70.[3]

7. Člen 73, naslovljen „Poenostavitev“, določa:

„Carinski organi lahko na zahtevo dovolijo, da se naslednji zneski določijo na podlagi posebnih meril, kadar jih ni mogoče določiti na dan sprejema carinske deklaracije:

(a) zneski, ki se vključijo v carinsko vrednost v skladu s členom 70(2); in

(b) zneski iz členov 71 in 72.“[4]

[3] Izvedbena uredba Komisije (EU) 2015/2447 z dne 24. novembra 2015 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o carinskem zakoniku Unije (UL 2015, L 343, str. 558) v odstavku 1 člena 128, naslovljenega „Transakcijska vrednost“, določa:
„Transakcijska vrednost blaga, ki je bilo prodano za izvoz na carinsko območje Unije, se določi v trenutku sprejema carinske deklaracije na podlagi prodaje, ki se izvede, tik preden je bilo blago vneseno na to carinsko območje.“
Člen 133 te izvedbene uredbe, naslovljen „Vrednotenje pogojev in protistoritev“, določa:
„Če je prodaja ali cena uvoženega blaga odvisna od pogoja ali protistoritve, katerih vrednost se v zvezi z blagom, ki se vrednoti, lahko določi, se ta vrednost šteje za del dejansko plačane ali plačljive cene […]“.

[4] Člen 71, naslovljen „Poenostavitev“, Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 z dne 28. julija 2015 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o podrobnih pravilih v zvezi z nekaterimi določbami carinskega zakonika Unije (UL 2015, L 343, str. 1) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje, v odstavku 1 določa:
„1. Dovoljenje iz člena 73 zakonika se lahko odobri, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
(a) uporaba postopka iz člena 166 zakonika bi v takih okoliščinah predstavljala nesorazmerne upravne stroške;
(b) določena carinska vrednost se ne bo bistveno razlikovala od vrednosti, določene brez uporabe dovoljenja.“

8. Člen 74, naslovljen „Sekundarne metode carinskega vrednotenja“, določa:

„1. Kadar carinske vrednosti blaga ni mogoče določiti z uporabo člena 70, je treba po vrstnem redu uporabiti točke (a) do (d) odstavka 2 vse do prve točke, po kateri se lahko določi carinska vrednost blaga.

[…]

2. Carinska vrednost v skladu z odstavkom 1 je:

(a) transakcijska vrednost enakega blaga […];

(b) transakcijska vrednost podobnega blaga […];

(c) vrednost na podlagi cene na enoto […]; ali

(d) izračunana vrednost, ki je enaka vsoti:

(i) stroškov ali vrednosti materiala in izdelave ali drugih operacij, uporabljenih pri proizvodnji uvoženega blaga;

(ii) zneska dobička in splošnih stroškov […];

(iii) stroškov ali vrednosti elementov iz točke (e) člena 71(1).

3. Kadar carinske vrednosti ni mogoče določiti z uporabo odstavka 1, se ta določi na podlagi podatkov, razpoložljivih na carinskem območju Unije, in z uporabo ustreznih metod, ki so skladne z načeli in splošnimi določbami:

(a) sporazuma o izvajanju člena VII Splošnega sporazuma o tarifah in trgovini;

(b) člena VII Splošnega sporazuma o tarifah in trgovini; in

(c) tega poglavja.“ [5]

9. Člen 101, naslovljen „Določitev zneska uvozne ali izvozne dajatve“, določa:

„1. Znesek plačljive uvozne ali izvozne dajatve določijo carinski organi […], takoj ko dobijo potrebne podatke.

2. Brez poseganja v člen 48 lahko carinski organi sprejmejo znesek plačljive uvozne ali izvozne dajatve, ki ga določi deklarant.

[…]“

[5] Člen 144 Izvedbene uredbe 2015/2447, naslovljen „Rezervna metoda“, v odstavku 1 določa: „Pri določanju carinske vrednosti na podlagi člena 74(3) zakonika se lahko uporabi prožnost glede uporabe metod, določenih v členih 70 in 74(2) zakonika. Tako določena vrednost v največji možni meri temelji na prej določenih carinskih vrednostih.“

10. Člen 166, naslovljen „Poenostavljena deklaracija“, v odstavku 1 določa:

„Carinski organi lahko dopustijo, da se blago da v carinski postopek na podlagi poenostavljene deklaracije, v kateri se lahko izpusti nekatere navedbe iz člena 162 ali spremne listine iz člena 163.“

11. Člen 167, naslovljen „Dopolnilna deklaracija“, določa:

„1. V primeru poenostavljene deklaracije v skladu s členom 166 […] deklarant v določenem roku pri pristojnem carinskem uradu vloži dopolnilno deklaracijo, ki vsebuje navedbe, potrebne za zadevni carinski postopek.[6]

V primeru poenostavljene deklaracije v skladu s členom 166 so potrebne spremne listine v posesti deklaranta in na razpolago carinskim organom v določenem roku.

Dopolnilna deklaracija je lahko splošna, periodična ali zbirna.

[…]

4. Šteje se, da poenostavljena deklaracija iz člena 166 ali vpis v evidence deklaranta v skladu s členom 182 in dopolnilna deklaracija sestavljata enoten, nedeljiv instrument, ki začne učinkovati z dnem sprejema poenostavljene deklaracije v skladu s členom 172 oziroma z dnem vpisa blaga v evidence deklaranta.

[…]“

12. Člen 172, naslovljen „Sprejem carinske deklaracije“, v odstavku 2 določa:

„Dan, ko carinski organi sprejmejo carinsko deklaracijo, je dan, ki se upošteva za uporabo določb o carinskem postopku, za katerega je blago prijavljeno, in za vse druge uvozne in izvozne formalnosti, razen če ni določeno drugače.“

13. Člen 173, naslovljen „Sprememba carinske deklaracije“, določa:

„1. Deklarantu se na podlagi zahtevka dovoli, da spremeni eno ali več navedb v carinski deklaraciji, potem ko carinski organi to deklaracijo že sprejmejo. Carinska deklaracija se zaradi spremembe ne more uporabiti za drugo blago kot za tisto, ki ga je prvotno zajela.

[…]

3. Na podlagi zahtevka deklaranta se v treh letih po sprejemu carinske deklaracije lahko dovoli spremembo carinske deklaracije po prepustitvi blaga, da deklarant lahko izpolni svoje obveznosti v zvezi z dajanjem blaga v zadevni carinski postopek.“

6 Člen 146, naslovljen „Dopolnilna deklaracija“, Delegirane uredbe 2015/2446 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje, določa:
„1. Kadar morajo carinski organi vknjižiti znesek plačljive uvozne ali izvozne dajatve v skladu s prvim pododstavkom člena 105(1) zakonika, se dopolnilna deklaracija iz prvega pododstavka člena 167(1) zakonika vloži v 10 dneh po prepustitvi blaga.
2. Kadar se vknjižba opravi v skladu z drugim pododstavkom člena 105(1) zakonika in je dopolnilna deklaracija splošna, periodična ali zbirna, obdobje, ki ga zajema dopolnilna deklaracija, ni daljše od enega koledarskega meseca.
3. Rok za vložitev dopolnilne deklaracije iz odstavka 2 določijo carinski organi. Ta rok ni daljši od 10 dni od konca obdobja, ki ga zajema dopolnilna deklaracija.
[…]“

B. Direktiva 2006/112/ES[7]

14. Člen 85 določa:

„Pri uvozu blaga davčno osnovo sestavlja vrednost, ki je v skladu z veljavnimi določbami Skupnosti določena kot carinska vrednost.“

II. Dejansko stanje, spor in vprašanji za predhodno odločanje

15. Dejansko stanje je v predložitveni odločbi predstavljeno tako:

– Kauno teritorinė muitinė (regionalni carinski urad v Kaunasu, Litva)[8] je v skladu s sklepom z dne 26. maja 2017 opravil davčni nadzor nad družbo „Tauritus“ UAB za obdobje od 1. oktobra 2015 do 30. aprila 2017.

– Regionalni urad je ugotovil, da je družba Tauritus v tem obdobju od različnih dobaviteljev kupila različne količine plinskega olja in goriva za reakcijske motorje ter jih uvozila na ozemlje Republike Litve.

– V pogodbah, sklenjenih z dobavitelji, in v predračunih, ki so jih ti izdali, je bila navedena začasna cena, ki jo mora družba Tauritus plačati za nakup blaga.

– Družba Tauritus je ob prijavi tako kupljenega in uvoženega goriva za sprostitev v prosti promet in trženje v uvoznih deklaracijah kot carinsko vrednost blaga navedla začasno ceno. V navedenih deklaracijah je poleg tega kot metodo, uporabljeno za določitev carinske vrednosti blaga, navedla metodo iz člena 74(3) carinskega zakonika.

– Na podlagi določb iz pogodb z dobavitelji je bila začasna cena naknadno usklajena na podlagi okoliščin, ki so nastale po uvozu blaga, na primer povprečnih cen goriva na trgu v zadevnem obdobju in povprečnega menjalnega tečaja v zadevnem obdobju.

– Družba Tauritus in njeni dobavitelji so se o tej usklajeni ceni (v nadaljevanju: končna cena) dogovorili z aneksi, priloženimi pogodbam, na podlagi katerih so dobavitelji izdali popravljene račune. Glede na nihanja tržnih cen in menjalnih tečajev je bila končna cena v nekaterih primerih višja od začasne cene, v drugih primerih pa nižja.

– Družba Tauritus je po prejemu popravljenih računov dobaviteljev na lastno pobudo vložila zahtevke za uskladitev vrednosti blaga, navedenega v njenih uvoznih deklaracijah.

– V okviru istega nadzora je bilo ugotovljeno, da je družba Tauritus v obdobju od 29. septembra 2016 do 1. februarja 2017 regionalnemu uradu predložila trinajst uvoznih deklaracij (v nadaljevanju: sporne deklaracije), v katerih je kot carinsko vrednost uvoženega goriva navedla začasno ceno, dogovorjeno z dobavitelji.

– Dobavitelji so 6. februarja in 15. marca 2017 družbi izdali popravljene račune, na katerih so bile navedene končne cene uvoženega goriva, ki so bile višje od carinske vrednosti, navedene v spornih deklaracijah.

[7] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

[8] V nadaljevanju: regionalni urad.

– Družba Tauritus, drugače kot v drugih primerih, od carinskih organov ni niti zahtevala uskladitve carinske vrednosti, navedene v spornih deklaracijah, niti ni pred začetkom nadzora (26. maj 2017) v državno blagajno nakazala dodatnega zneska uvoznega DDV.[9]

– Regionalni urad je uporabil metodo vrednotenja iz člena 70(1) carinskega zakonika in kot carinsko vrednost blaga sprejel končno ceno, navedeno na popravljenih računih, ter družbi Tauritus naložil plačilo zamudnih obresti na uvozni DDV za obdobje od dne, ko so carinski organi sprejeli zadevne deklaracije, do datuma poročila te službe.[10]

16. Družba Tauritus, ki se ne strinja z odločbo regionalnega urada, je nato izrazila nestrinjanje pred Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (carinski oddelek pri ministrstvu za finance Republike Litve), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) in Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni), ki so ugotovili, da je izračun zamudnih obresti upravičen.

17. Družba Tauritus je zoper sodbo prvostopenjskega sodišča vložila pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva), ki je s sodbo z dne 17. junija 2020 zadevo vrnilo v ponovno odločanje carinski upravi.

18. Po mnenju Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče) je carinski organ neupravičeno izračunal carinsko vrednost blaga z uporabo tako imenovane metode „transakcijske vrednosti“. Uporaba člena 70(1) carinskega zakonika naj ne bi mogla temeljiti na končni ceni, ki ob uvozu blaga in ob vložitvi prvotnih deklaracij ni bila in ni mogla biti znana.

19. Po vrnitvi zadeve carinski upravi je ta z odločbo carinskega oddelka z dne 31. decembra 2020, s katero je bila potrjena odločba regionalnega urada, ponovno potrdila obveznost družbe Tauritus, da plača zamudne obresti. Po njenem mnenju:

– bi morala družba Tauritus, potem ko je od dobaviteljev prejela popravljene račune s končno ceno, carinsko vrednost blaga izračunati v skladu s členom 70(1) carinskega zakonika, pri čemer bi kot transakcijsko vrednost sprejela končno ceno, navedeno na teh popravljenih računih;

– ker družba Tauritus te obveznosti ni izpolnila pred začetkom nadzora, ki ga je opravil carinski organ, je carinski organ upravičeno obračunal zamudne obresti od datuma vložitve prvotnih deklaracij.

20. Ker je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) s sodbo z dne 19. januarja 2022 to odločbo potrdilo, je družba Tauritus vložila novo pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče), ki je Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 70 [carinskega zakonika] razlagati tako, da se odstavek 1 navedenega člena ne uporablja v položaju, kot je ta v obravnavani zadevi, v katerem je bila v trenutku sprejetja carinske deklaracije in na podlagi prodaje, ki je bila opravljena neposredno pred dobavo blaga na carinsko območje, znana le začasna cena blaga, ki pa je bila pozneje (torej po vložitvi

[9] Kot je na obravnavi pojasnila litovska vlada, naj bi družba Tauritus zahteve za uskladitev (v svojo korist) vložila le, če je bila končna vrednost blaga nižja od prvotno prijavljene začasne vrednosti.

[10] Poročilo št. 7KM320048M z dne 14. septembra 2017. Znesek obresti znaša 4853 EUR.

deklaracije in sprostitvi blaga v prosti promet) usklajena navzgor ali navzdol glede na okoliščine, na katere stranke posla niso mogle vplivati in ki niso bile znane v trenutku predložitve deklaracije?

2. Ali je treba člen 173(3) [carinskega zakonika] razlagati tako, da deklarant nima obveznosti, da pri carinskih organih zahteva uskladitev carinske vrednosti, določene in prijavljene v skladu s členom 74 [navedenega zakonika], kadar, kot velja v obravnavani zadevi, cena, ki jo je treba dejansko plačati za blago, kot je navedeno v členu 70(1) [navedenega zakonika], in ki ni bila in ni mogla biti znana ob vložitvi deklaracije, postane znana po tistem, ko je bilo blago že sproščeno v prosti promet?“

III. Postopek pred Sodiščem

21. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 19. decembra 2023.

22. Pisna stališča so predložile španska in litovska vlada ter Evropska komisija.

23. Obravnave 6. novembra 2024 so se udeležile španska, francoska in litovska vlada ter Komisija.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

24. Kot sem že navedel, je treba za rešitev spora določiti znesek zamudnih obresti, ki se zahtevajo od gospodarske družbe po plačilu uvoznega DDV.

25. Spor se nanaša na metodo, uporabljeno za določitev carinske vrednosti uvoženega blaga.[11] Od te vrednosti je odvisen znesek davčnega dolga in posledično izračun zamudnih obresti.

26. Natančneje, družba Tauritus je carinsko vrednost določila v skladu s *sekundarno metodo* iz člena 74(3) carinskega zakonika. Ta metoda je predvidena, kadar ni mogoče uporabiti *prevladujoče metode* iz člena 70 istega zakonika[12]. Carinski organ nasprotno trdi, da je treba v obravnavani zadevi uporabiti zgoraj navedeno prevladujočo metodo.

27. Predložitveno sodišče poudarja, da se spor „nanaša le na znesek zamudnih obresti, ki so bile obračunane pritožnici“, kar je znesek, za katerega meni, da se „neposredno nanaša na znesek zaostalih davčnih plačil in na vprašanje, kdaj nastane davčna obveznost“.[13]

28. Vendar predložitveno sodišče Sodišču ni postavilo vprašanja o časovnem obdobju zamudnih obresti, to je o tem, kdaj se začnejo zaračunavati. Naj ponovim, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje ničesar v zvezi s tem, kar pomeni, da na vprašanje glede začetnega in končnega datuma za izračun obresti, na katera se vprašanji za predhodno odločanje ne nanašata, ni treba odgovoriti.

[11] Razprava se ne nanaša na obseg nadzornih pooblastil, ki so določena s členom 48 carinskega zakonika in na katera se sklicuje Komisija.

[12] V skladu s členom 70 carinskega zakonika se kot primarna osnova za izračun upošteva „transakcijska vrednost“, ki je opredeljena kot „cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali jo je treba plačati in je po potrebi usklajena“.

[13] Predložitvena odločba, točka 22.

29. V zvezi z „zneskom neplačanega davčnega dolga“, ki je drugi dejavnik, na katerega se sklicuje predložitveno sodišče, se zdi, da družba Tauritus ni izpodbijala samega zneska DDV, ki je bil na koncu obračunan. Če je tako (kar mora preveriti predložitveno sodišče), je treba razumeti, da implicitno sprejema carinsko vrednost – in s tem davčno osnovo – blaga *za namene plačila uvoznega DDV*.

30. V tem okviru je treba izpostaviti hipotetičnost trditve predložitvenega sodišča, na kateri temelji predložitvena odločba: „če se ugotovi, da je bila carinska vrednost, torej tudi davčna osnova, nepravilno opredeljena, […] ne bi bilo mogoče ugotoviti, da je (del) zadevnih zamudnih obresti obračunan upravičeno“. [14]

31. Če davčni zavezanec ne ugovarja znesku „neplačanega davčnega dolga“ (iz naslova DDV), ki je natančno določen glede na vrednost transakcije, ne vidim potrebe po razpravi o *isti vrednosti transakcije*, zdaj v zvezi s plačilom zamudnih obresti. [15]

32. Zato so bili na obravnavi izraženi nekateri dvomi o koristnosti odgovora, ki bi ga Sodišče lahko dalo predložitvenemu sodišču. Če bi njegova vprašanja opredelili kot hipotetična (ne nujno potrebna za rešitev prvotnega spora) [16], predlog za sprejetje predhodne odločbe ne bi bil dopusten.

33. Kljub temu se bom za primer, da bi se Sodišče odločilo, da bo na podlagi domneve upoštevnosti opravilo vsebinsko analizo vprašanj, predloženih v predhodno odločanje, izrekel o njih.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

34. Predložitveno sodišče prosi za razlago člena 70 carinskega zakonika. Izvedeti želi, ali se odstavek 1 uporablja za položaj, v katerem „je bila v trenutku sprejetja carinske deklaracije in na podlagi prodaje, ki je bila opravljena neposredno pred dobavo blaga na carinsko območje, znana le začasna cena blaga, ki pa je bila pozneje (torej po vložitvi deklaracije in sprostitvi blaga v prosti promet) usklajena navzgor ali navzdol glede na okoliščine, na katere stranke posla niso mogle vplivati in ki niso bile znane v trenutku predložitve deklaracije“.

35. Sodišče se je že izreklo o določitvi carinske vrednosti uvoženega blaga. Njegova sodna praksa vsebuje te trditve:

– „[C]ilj prava Unije o carinskem vrednotenju [je] vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti. Carinska vrednost mora torej odražati resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga in zato upoštevati vse elemente tega blaga, ki pomenijo ekonomsko vrednost“. [17]

– „Zlasti na podlagi člena 29 [postal člen 70] carinskega zakonika je carinska vrednost uvoženega blaga njegova transakcijska vrednost, torej cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, vendar s pridržkom

[14] Predložitvena odločba, točka 22 *in fine*.

[15] Predložitveno sodišče izključuje možnost, da bi pri transakcijah, ki so predmet spora, šlo za goljufijo, zlorabo pravic ali katero koli drugo obliko davčne utaje.

[16] Litovska vlada je na to možnost opozorila na obravnavi.

[17] Sodba z dne 20. decembra 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, v nadaljevanju: sodba Hamamatsu Photonics Deutschland), točka 24, s sklicevanjem na sodno prakso.

uskladitev, ki jih je treba, če je to primerno, opraviti med drugim v skladu s členom 32 [postal člen 71] tega zakonika“. [18]

– „[C]arinsko vrednost [je treba] prednostno določiti na podlagi tako imenovane metode , transakcijske vrednosti‘ uvoženega blaga […]. Ta metoda določitve carinske vrednosti se tako šteje za najprimernejšo in najpogosteje uporabljeno“. [19]

– „Cena, ki je bila za blago dejansko plačana ali jo je treba plačati, sicer praviloma tvori osnovo za izračun carinske vrednosti, vendar je ta cena dejavnik, ki ga je treba po potrebi uskladiti, če je to potrebno, da se prepreči določitev arbitrarne ali fiktivne carinske vrednosti“. [20]

36. Glede na ta merila bi bilo treba za prvotni spor načeloma uporabiti prevladujočo metodo vrednotenja (člen 70 carinskega zakonika). Uvoznik v nasprotju s trditvami nekaterih intervenientk na obravnavi metode vrednotenja blaga ne more izbrati po lastni presoji; ta trditev je po mojem mnenju napačna in v nasprotju z ugotovitvijo, da obstaja hierarhija med zaporednimi metodami vrednotenja, ki je izrecno določena v samem carinskem zakoniku.

37. Nasprotno, razumem, da mora uvoznik upoštevati metodo, ki je v skladu s pogoji vsakega postopka. Uporabo prevladujoče metode (iz člena 70 carinskega zakonika) lahko zavrne le, kadar zahteve, določene v njem, niso izpolnjene. Le v tem primeru lahko uporabi sekundarno metodo (iz člena 74(1) carinskega zakonika), ki najbolj ustreza okoliščinam uvoza, in nazadnje preostalo metodo iz člena 74(3).

38. Po mnenju predložitvenega sodišča naj bi (obvezni) uporabi metode iz člena 70 zakonika Unije v tej zadevi nasprotovalo več razlogov:

– ob vložitvi carinske deklaracije cene, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati, ni bilo mogoče ugotoviti;

– člen 70(3) carinskega zakonika izključuje uporabo transakcijske vrednosti, če za ceno veljajo pogoji, zaradi katerih ni mogoče določiti vrednosti blaga;

– če ob vložitvi deklaracije ni znano, kakšna je končna cena, od deklaranta ni mogoče zahtevati, da uporabi metodo transakcijske vrednosti, saj je v skladu s členom 15(2)(a) carinskega zakonika odgovoren za točnost in popolnost podatkov, ki jih vsebuje deklaracija;

– v skladu s sodbo Hamamatsu Photonics Deutschland ni mogoče sprejeti, „da se kot carinska vrednost uporabi dogovorjena transakcijska vrednost, ki delno sestoji iz prvotno zaračunanega in deklariranega zneska in delno iz pavšalne uskladitve po izteku obračunskega obdobja […] [in da bo] ta uskladitev izvedena navzgor ali navzdol“. [21]

39. Predložitveno sodišče meni, da bi okoliščine, ki jih našteva, privedle do uporabe ene od sekundarnih (preostalih) metod vrednotenja iz člena 74 carinskega zakonika; konkretno, v obravnavani zadevi metode iz odstavka 3 tega člena.

[18] Sodba z dne 19. novembra 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, v nadaljevanju: sodba 5th AVENUE Products Trading), točka 23.

[19] Sodba 5th AVENUE Products Trading, točka 24.

[20] Sodba 5th AVENUE Products Trading, točka 25.

[21] Sodba Hamamatsu Photonics Deutschland, točka 35.

40. Menim, da glede na vse informacije, ki so bile predložene Sodišču, ni bilo nobene ovire za to, da se v obravnavani zadevi uporabi člen 70(1) carinskega zakonika, saj:

– je primarna osnova za določitev carinske vrednosti transakcijska vrednost, to je cena, ki je bila za blago dejansko plačana ali *jo je treba plačati*, določena v trenutku sprejema carinske deklaracije, vključno z vsemi plačili, ki se jih kot pogoj za prodajo blaga plača ali *jih je treba plačati*.

– Transakcijska vrednost se lahko (in mora) naknadno uskladiti, če se upoštevajo določbe člena 70(1) carinskega zakonika, in v skladu z odstavkom 3(b) tega člena. V ta namen je potrebno, da „[…] prodaja ali cena ni predmet pogojev […], katerih vrednost se v zvezi z blagom […] ne more določiti“.

41. Cena, ki jo je prijavila družba Tauritus, pa je bila začasna, kot je bilo dogovorjeno v pogodbah o prodaji blaga.[22] V teh pogodbah in njihovih aneksih je bilo navedeno, da bo končna cena odvisna od dveh dejavnikov, ki bosta lahko znana šele po uvozu, in sicer od povprečne cene goriva na trgu in povprečnega menjalnega tečaja.[23]

42. Ta dejavnika pomenita „prodajne pogoje“ v smislu člena 70(1) in (3)(b) carinskega zakonika. Kot taka privedeta do količinske opredelitve plačil, ki so na podlagi pogodbenega razmerja med kupcem in prodajalcem za zadnjenavedenega tako pomembna, da če teh plačil ne bi bilo, prodaje ne bi opravil.[24]

43. Res je, da je šlo za plačila, katerih znesek ob vložitvi carinske deklaracije ni bil v celoti *določen*. Zaradi pogojev za njihov dokončni izračun pa je bil že od podpisa pogodb popolnoma *določljiv*. Metodo transakcijske vrednosti bi bilo treba na podlagi člena 70(3)(b) izključiti le, če zneska ne bi bilo mogoče določiti.

44. Kot je poudarila španska vlada in kot se je na obravnavi strinjala francoska vlada, oba prodajna pogoja (povprečne cene goriva in povprečni menjalni tečaj) nista bila odvisna od izključne volje nobene od pogodbenih strank, temveč od objektivnih zunanjih okoliščin. Carinski organi, pri katerih bi deklarant lahko dokazal ceno, ki je bila nazadnje plačana po prištetju ali odštetju dogovorjenih uskladitev, ki izhajajo iz javno razkritih dejavnikov, od začasne cene, bi lahko te okoliščine zlahka preverili.

45. V nasprotju s tem, kar se zdi, da trdi predložitveno sodišče,[25] menim, da preudarkov, na podlagi katerih je Sodišče izdalo sodbo Hamamatsu Photonics Deutschland, ni mogoče prenesti na to zadevo. Glede tega se strinjam s soglasnim stališčem, ki so ga na obravnavi izrazile vlade intervenientke in Komisija.

[22] V zvezi s tem ni pomembno, da so bili za carinsko deklaracijo prvotno predloženi predračuni. Člen 145 Izvedbene uredbe 2015/2447 te oblike računa ne izključuje iz spremnih listin, ki dokazujejo prijavljeno transakcijsko vrednost, če gre za začasno ceno, ki jo je treba pozneje dopolniti.

[23] To je običajno v prodajnih pogodbah, ki jih glavni akterji na trgu goriva sklepajo s svojimi strankami. Kot je Komisija navedla v točkah 29 in 30 pisnega stališča, je določitev carinske vrednosti blaga v okviru Sporazuma o izvajanju člena VII Splošnega sporazuma o carinah in trgovini 1994 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 21, str. 205) del postopka, v katerem morebitna sprememba cen ne zahteva samodejno izključitve metode transakcijske vrednosti.

[24] V tem smislu sodba 5th AVENUE Products Trading, točka 41.

[25] Točka 29 predložitvene odločbe, ki se sklicuje na točko 35 sodbe Hamamatsu Photonics Deutschland.

46. V pogodbah, ki jih je sklenila družba Tauritus, je bilo, drugače kot v zadevi Hamamatsu Photonics Deutschland, določeno, da za končno prodajno ceno veljata lahko preverljiva objektivna pogoja. V zadnjenavedeni zadevi je družba od matične družbe kupovala blago, zaračunano po cenah znotraj skupine, vsota zneskov obračunanih izdelkov pa se je redno preverjala in po potrebi popravila z uporabo metode, imenovane „porazdelitev preostalega dobička“. Ta metoda je pomenila kombinacijo dodelitve minimalnega dobička in sorazmerne porazdelitve preostalega dobička ter določitve ciljnega razpona, s katerim je bila določena izvedba dodatnih dobropisov ali doplačil. [26]

47. Pogoji za določitev vrednosti blaga v zadevi Hamamatsu Photonics Deutschland so bili torej bistveno bolj zapleteni in zlasti za carinski organ težje preverljivi kot v obravnavani zadevi. Zato menim, da sodne prakse iz te sodbe ni mogoče razširiti na obravnavani postopek.

48. Skratka, menim, da je bila v okoliščinah, kot so okoliščine prvotnega spora, ustrezna uporaba prevladujoče metode iz člena 70(1) carinskega zakonika. Cena, ki je bila dejansko plačana ali jo je bilo treba plačati za uvoženo blago (ki je, kot sem že navedel, praviloma podlaga za izračun carinske vrednosti), bi se lahko naknadno, na podlagi dejavnikov, ki so predvideni že v prodajni pogodbi in jih je mogoče zlahka ugotoviti, uskladila, da bi odražala resnično ekonomsko vrednost tega blaga.

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

49. Predložitveno sodišče prosi za razlago člena 173(3) carinskega zakonika. Zlasti želi izvedeti, ali ima deklarant obveznosti, da pri carinskih organih zahteva *uskladitev* carinske vrednosti, določene in prijavljene v skladu s členom 74 tega zakonika, kadar „cena, ki jo je treba dejansko plačati za blago, kot je navedeno v členu 70(1) [navedenega zakonika], in ki ni bila in ni mogla biti znana ob vložitvi deklaracije, postane znana po tistem, ko je bilo blago že sproščeno v prosti promet“.

50. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje morda ne bi bil potreben, če bi se potrdilo, da je treba vrednost transakcije v tej zadevi izračunati po prevladujoči metodi iz člena 70 carinskega zakonika.

51. Vsekakor se bom v analizi osredotočil na drugo vprašanje predložitvenega sodišča, kot je postavljeno, za kar je treba pojasniti mehanizem za uskladitev končne cene, kadar je njen izračun odvisen od nekaterih prihodnjih (vendar zlahka ugotovljivih) dejavnikov.

52. V tem primeru se uskladitev končne cene izvede v dvostopenjskem postopku, ki zajema: (a) fazo vložitve deklaracije, ko je znana le začasna cena; (b) fazo, v kateri je po izpolnitvi preostalih pogojev prodaje določena končna cena carinjenega blaga.

53. V ta namen carinski zakonik določa dva mehanizma:

– na prvem mestu, iz člena 166: dopusti se lahko, „da se blago da v carinski postopek na podlagi poenostavljene deklaracije, v kateri se lahko izpusti nekatere navedbe iz člena 162 ali spremne listine iz člena 163“. [27] Nato se poenostavljeni deklaraciji doda dopolnilna deklaracija, ki jo ureja člen 167 istega zakonika;

[26] Sodba Hamamatsu Photonics Deutschland, točki 14 in 15.

[27] Natančneje, člen 162 carinskega zakonika se nanaša na „vse navedbe, potrebne za uporabo določb, ki urejajo carinski postopek, za katerega je blago prijavljeno“.

– na drugem mestu, iz člena 73: carinski organi lahko dovolijo, da se nekateri zneski „določijo na podlagi posebnih meril, kadar jih ni mogoče določiti na dan sprejema carinske deklaracije“.

54. V skladu z mehanizmom iz člena 166 carinskega zakonika uvoznik najprej navede začasno ceno blaga, nato pa z dopolnilno deklaracijo (člen 167 carinskega zakonika) končno ceno.

55. Nasprotno pa je mehanizem iz člena 73 carinskega zakonika pridržan za zneske, ki jih je na dan sprejema carinske deklaracije mogoče količinsko opredeliti le na podlagi *posebnih meril, ki jih določijo carinski organi*.

56. Glede na dejanske okoliščine spora menim, da bi bilo treba uporabiti mehanizem iz člena 166, in ne člena 73 carinskega zakonika, saj je bil na podlagi obeh dejavnikov za izračun, določenih v prodajnih pogodbah (povprečna cena goriva in povprečni menjalni tečaj), znesek končne cene na datum carinske deklaracije določljiv. Zato je zadostovala uporaba poenostavljene deklaracije iz člena 166, dokler se ne vloži dopolnilna deklaracija iz člena 167.

57. Če obstajajo elementi, na podlagi katerih je mogoče količinsko opredeliti zneske, ki določajo carinsko vrednost, uporaba mehanizma iz člena 73 carinskega zakonika, to je z določitvijo drugih *posebnih meril*, ni potrebna.

58. Mehanizem iz členov 166 in 167 carinskega zakonika poleg izpolnjevanja zahtev po točnosti (člen 15 tega zakonika) na koncu zagotavlja tudi določitev dejanske ekonomske vrednosti blaga. Nasprotno pa mehanizem iz člena 73 carinskega zakonika ne dopušča tolikšne točnosti, saj deluje na podlagi meril, ki kljub temu, da so specifična, nikoli ne morejo dati tako natančnega rezultata kot elementi cene, ki natančno določajo dejansko ekonomsko vrednost uvoženega blaga.

59. Pojasnil sem že, zakaj sekundarna metoda vrednotenja, ki jo je uporabila družba Tauritus (tista iz člena 74(3) carinskega zakonika), ni bila primerna. Gre za povsem preostalo metodo, ki je omejena na primere, ko carinske vrednosti sploh ni mogoče določiti v skladu z metodami iz člena 74(1). Te pa se uporabljajo le, če ni mogoče uporabiti prevladujoče metode iz člena 70 carinskega zakonika, ker za ceno blaga (transakcijska vrednost) veljajo pogoji, ki preprečujejo določitev njegove vrednosti.

60. Če so, kot zagovarjam, pogoji, določeni v pogodbah, sklenjenih med družbo Tauritus in njenimi dobavitelji, omogočali enostavno in objektivno določitev končne cene, bi bilo treba za določitev dejanske vrednosti transakcije uporabiti prevladujočo metodo (člen 70 carinskega zakonika).

61. Dodajam, da preostale metode iz člena 74(3) carinskega zakonika že *po naravi*, če lahko tako rečem, ni mogoče dopolniti s postopkom popravka iz člena 173 istega zakonika. Z drugimi besedami, teh dveh določb ni mogoče združiti tako, da bi tvorili sestavljen postopek, kakršnega sestavljata člena 166 in 167 carinskega zakonika.

62. Poenostavljena deklaracija iz člena 166 carinskega zakonika ima namreč v dopolnilni deklaraciji iz člena 167 carinskega zakonika svoj nujni dodatek, s čimer sta carinski deklaraciji povezani v celoto (v skladu s členom 167(4) carinskega zakonika „sestavljata enoten, nedeljiv instrument“).

63. V teh okoliščinah, če se držim besedila drugega vprašanja za predhodno odločanje, se člen 173 carinskega zakonika, ki določa „*spremembo* carinske deklaracije“, ne uporablja.

64. Namen sprememb, dopustnih na podlagi člena 173 carinskega zakonika, ni *dopolniti* predhodno *začasno* deklaracijo, temveč *popraviti* vsebino deklaracije, ki je bila takrat vložena kot zaključena in popolna deklaracija. Poleg tega je treba upoštevati, da za uporabo popravkov, ki odstopajo od načela nepreklicnosti carinske deklaracije, velja omejevalna ureditev. [28]

65. Z drugimi besedami, carinske deklaracije, ki odražajo končno ceno, ki ni predmet poznejših uskladitev, se lahko po potrebi popravijo (ne pa dopolnijo) z uporabo člena 173 carinskega zakonika. Nasprotno pa je treba za deklaracije, ki vsebujejo začasno ceno in so predmet poznejših uskladitev, ki jih je mogoče zlahka preveriti, uporabljati člena 166 in 167 tega zakonika.

66. Če je od vsega začetka (že v času vložitve deklaracije) znano, da je cena blaga le začasna, se ta podatek ne sme prikriti pred carinsko upravo in čakati, da bo znana končna cena, ter jo s tem seznaniti s spremembo prvotne deklaracije na podlagi člena 173.

67. Zaradi točnosti in popolnosti podatkov v začetni deklaraciji, kot zahteva člen 15(2)(a) carinskega zakonika, je treba to okoliščino sporočiti ob vložitvi prvotne deklaracije.

68. Zato menim, da bi morala imeti v okoliščinah, kakršne so obravnavane, prvotna deklaracija naravo poenostavljene deklaracije (člen 166 carinskega zakonika), ki bi bila pozneje dopolnjena v skladu s členom 167 tega zakonika. Uporaba člena 173 carinskega zakonika za *spremembo* deklaracije, vložene v skladu s členom 74(3) carinskega zakonika, z namenom *popravka* podatkov, za katere je bilo od začetka znano, da so nepopolni, ni bila primerna.

69. To seveda carinskim organom ne preprečuje, da v okviru davčnega nadzora preverijo točnost in popolnost podatkov, navedenih v carinskih deklaracijah. Ti organi imajo zlasti pravico, da preverijo ekonomsko vrednost uvoženega blaga (dejansko plačano ceno po ustreznih uskladitvah začasne cene) in izpeljejo ustrezne posledice za izračun uvoznega DDV in zamudnih obresti.

70. Vendar se drugo vprašanje za predhodno odločanje ne nanaša na nadzorna pooblastila carinskih organov.

V. Predlog

71. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva) odgovori:

1. Člen 70(1) Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije

   je treba razlagati tako, da

   se uporablja za položaj, v katerem so v trenutku sprejema carinske deklaracije ter na podlagi prodaje, opravljene neposredno pred vnosom blaga na carinsko območje, poleg začasne cene znani tudi pogoji, na podlagi katerih bo določena njegova končna cena, če ti pogoji izpolnjujejo objektivna merila in jih lahko carinski organ zlahka preveri, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

2. Člen 173(3) Uredbe št. 952/2013

[28] Glej v tem smislu sodbo z dne 8. junija 2023, ZES Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), točke od 41 do 48.

je treba razlagati tako, da

deklarantu omogoča, da ob vložitvi zahtevka spremeni enega ali več podatkov v carinski deklaraciji, vendar taka sprememba ni ustrezen mehanizem, kadar je treba vložiti dopolnilno deklaracijo v skladu s členom 167 Uredbe št. 952/2013.