

Kohtuasi C-75/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

13. veebruar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. jaanuar 2020

Apellant:

UAB „Lifosa“

Vastustaja:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Leedu kõrgeim halduskohus)

KOHTUMÄÄRUS

29. jaanuar 2020

Vilnius

Leedu kõrgeima halduskohtu kolleegium [...] [kolleegiumi koosseis]

on kirjalikus apellatsioonimenetluses peetud kohtuistungil läbi vaadanud haldusasja, mis puudutab aktsiaseltsi Lifosa apellatsioonkaebust Vilniaus apygardos administracinis teismas'e (regionaalne halduskohus, Vilnius) 28. novembri 2017. aasta kohtuotsuse peale haldusasjas, milles aktsiaselts Lifosa palus oma kaebuses tühistada vastustaja, Muitinės departamentas prie Lietuvos

Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusallas tegutsev tolliamet) otsuse ja aruande (huvitatud kolmandad isikud: Kauno teritorinė muitinė (Kaunase tollibüroo) ja osauhing Transchema).

Kolleegium

on tuvastanud:

I.

1. Käesolev asi kujutab endast maksuvaidlust kaebaja, nimelt aktsiaseltsi Lifosa (edaspidi „kaebaja“ või „äriühing“), ja vastustaja, nimelt Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusallas tegutsev tolliamet; edaspidi „vastustaja“ või „tolliamet“), vahel seoses Kaunase tollibüroo 9. veebruari 2017. aasta kontrolliaruandega 7KM320012M (edaspidi „aruanne“), milles muu hulgas korrigeeriti kaebaja deklareeritud imporditava kauba tolliväärtust.

Õiguslik alus. Liidu õigus

2. Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307) (edaspidi „ühenduse tolliseadustik“), artikli 29 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33, tingimusel et: [...]
b) kauba müük ega hind ei sõltu mis tahes tingimusest ega lepingutasust, mille väärtust kauba väärtuse määramisel ei ole võimalik määrata [...]

3. a) Tegelikult makstud või makstav hind on kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks. Makse ei tarvitse olla tehtud rahaülekandena. Makse võib olla tehtud akreditiivi või vabalt kaubeldava maksevahendiga, otseselt või kaudselt. [...]

3. Ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõigetes 1–3 on muu hulgas sätestatud:

[lk 2]

„1. Tolliväärtuse määramisel artikli 29 alusel lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale: [...] e) i) imporditud kauba veo[...]kulud [...] kohani, kus kaup tuuakse ühenduse tolliterritooriumile.

2. Vastavalt käesolevale artiklile lisatakse tegelikult makstud või makstavale hinnale ainult tõeste ja täpselt määratletavaid koguseid puudutavate andmete alusel määratud kulud.
3. Tolliväärtuse määramisel ei tohi tegelikult makstud või makstavale hinnale lisada käesolevas artiklis loetlemata kulusid.“
4. Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätete nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92 (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), artikli 164 punktis c on sätestatud: „Seadustiku artikli 32 lõike 1 punkti e [...] kohaldamisel: [...] kui vedu on tasuta või selle korraldab ostja, hõlmab tolliväärtus veokulusid ühenduse tolliterritooriumile toomise kohta, mis arvutatakse sama transpordiliigi puhul harilikult kasutatavate prahtimistariifide kohaselt.“
5. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1) (edaspidi „liidu tolliseadustik“), 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 müüja ega hind ei sõltu mingitest tingimustest ega kaalutlustest, mille väärtust kauba väärtuse määramisel ei ole võimalik määrata [...]“
6. Liidu tolliseadustiku artiklis 71 („Tehinguväärtuse elemendid“) on sätestatud:
 - „1. Artikli 70 kohaselt tolliväärtuse määramisel lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale: [...] e) järgmised kulud kuni kohani, kus kaup tuuakse liidu tolliterritooriumile: i) imporditud kauba veo[...]kulud [...]
 2. Tegelikult makstud või makstavale hinnale lisatakse vastavalt lõikele 1 ainult objektiivsete ja mõõdetavate andmete alusel määratud kulud.
 3. Tolliväärtuse määramisel ei tohi tegelikult makstud või makstavale hinnale lisada käesolevas artiklis loetlemata kulusid.“
7. Komisjoni 24. novembri 2015. aasta rakendusmääruse (EL) 2015/2447, millega nähakse ette Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 952/2013 (millega

kehtestatakse liidu tolliseadustik) teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT 2015, L 343, lk 558), artikli 138 („Veokulud“) lõikes 3 on sätestatud: „Kui vedu on tasuta või selle korraldab ostja, arvutatakse tolliväärtusega hõlmatud veokulud vastavalt sama transpordiliigi puhul harilikult rakendatavatele kaubaveohindadele.“

Faktilised asjaolud

8. Kaebaja on Leedus asuv aktsiaselts, mis tegeleb muu hulgas väetiste tootmisega. Alates 1. jaanuarist 2014 kuni 31. oktoobrini 2016 soetas kaebaja osäühingult Transchema (edaspidi „UAB Transchema“) vastavalt 23. septembril 2011 sõlmitud lepingule ja importis Euroopa Liidu tolliterritooriumile eri kogustes tehnilist väävelhapet (edaspidi „vaidlusalune kaup“), mille oli tootnud Valgevene ettevõtte OAO Naftan (edaspidi „tootja“).
9. Iga soetamistehingu kohta sõlmiti lisaleping, milles lepiti muu hulgas kokku konkreetne hind ja nähti samuti ette, et tarne/soetamine toimub vastavalt ühele Rahvusvahelise Kaubanduskoja koostatud tarneklauslitest (Incoterms 2000), nimelt tarneklauslile DAF („tarnitud piiril“) [lk 3], Valgevene–Leedu [...], mis muu hulgas tähendab, et tarnija (müüja) kannab kõik kauba veokulud kuni sihtkohani.
10. Samuti on käesolevas asjas tuvastatud, et UAB Transchema soetas vaidlusaluse kauba tootjalt, kes tarnis selle vastavalt tarneklauslile DAF (Valgevene–Leedu) Valgevenes asuvast tehastest Gudogai piiripunkti.
11. Vaidlusaluse imporditud kauba tolliväärtus, mille kaebaja märkis enda esitatud deklaratsioonidesse, koosnes summadest, mille kaebaja oli selle kauba eest maksnud või pidi maksma ja mis vastasid UAB Transchema poolt väljastatud käibemaksuarvetel näidatud summadele.
12. Pärast kontrolli läbiviimist 9. veebruaril 2017 tegi Kaunase tollibüroo aruande, milles korrigeeriti kaebaja deklareeritud vaidlusaluse kauba tolliväärtust nii, et sellesse lisati vaidlusaluse kauba väljaspool Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumi vedamise kulud. Sellele vastavalt kohustati kaebajat tasuma lisaks 25 876 eurot tollimaksu, 412 eurot viivitusintressi tollimaksult, 187 152 eurot impordikäibemaksu ja 42 492 eurot viivitusintressi sellelt maksult ning samuti määrati talle trahv 42 598 eurot (20%).
13. Maksuhalduri kohalik asutus tegi selle otsuse, kui ta oli tuvastanud, et vaidlusaluse kauba tolliväärtus, mille kaebaja deklareeris, on väiksem kui selle kauba Valgevene territooriumil vedamise kulud, mille kandis tegelikult tootja, kes vedas kauba raudteel talle kuuluvast tehastest Valgevene Vabariigi ja Leedu Vabariigi vahelisse piiripunkti.

14. Kaebaja esitas maksuhalduri kohaliku asutuse otsuse peale vaide tolliametile, kes oma 25. mai 2017. aasta otsusega [...] jättis aruandes lisaks määratud summad muutmata.
15. Vastustaja otsusega nõustumata pöördus kaebaja Vilniuse regionaalsesse halduskohtusse, rõhutades muu hulgas, et:
 - 15.1. vaidlusalused veokulud maksis tootja vastavalt lepingu tingimustele ja need sisaldasid hinnas, mille UAB Transchema kauba eest tasus;
 - 15.2. vaidlusaluse kauba hind määrati kindlaks järgmiste objektiivsete tegurite põhjal: 1) tehniline väävelhape on tootja tootmisprotsessi kõrvalsaadus; 2) tootjal ei ole võimalik seda saadust (tehnilist väävelhapet) töödelda ega ladustada; ja 3) nende saaduste taaskasutamine oleks väga kulukas, st kuigi selle kauba hind ei kata kõiki tootja kantud veokulusid, on see hind tootja jaoks mõistlik ja majanduslikult kasulik, sest Valgevene Vabariigis kehtestatud keskkonnamaksu summa, mis tuleks maksta vaidlusaluse kauba taaskasutamise eest, ületaks deklareeritud tolliväärtuse ja veokulude summat.
16. Vilniuse regionaalne halduskohus jättis äriühingu kaebuse 28. novembri 2017. aasta kohtuotsusega põhjendamata tõttu rahuldamata. Seejärest pöördus kaebaja apellatsioonkaebusega Leedu kõrgeimasse halduskohtusse.

Kolleegium

leiab:

II.

17. Käesolevas asjas tekib küsimus, kuidas tõlgendada ühenduse tolliseadustiku artikli 29 lõiget 1 ja artikli 32 lõike 1 punkti e alapunkti i ning liidu tolliseadustiku artikli 70 lõiget 1 ja artikli 71 lõike 1 punkti e alapunkti i. Seetõttu on vaja taotleda eelotsust Euroopa Liidu Kohtult [...] [viide riigisisesele õigusele].
18. Täpsemalt tekib käesolevas asjas küsimus, kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et tehinguväärtust (tolliväärtust) tuleb korrigeerida selliselt, et see sisaldaks kõiki kulusid, mida tootja on kandnud kauba vedamisel kohta, kus kaup toodi Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritoriumile, kui, nagu käesoleval juhul, 1) tarneklausli (Incoterms 2000 – DAF) kohaselt lasus nende kulude katmise kohustus tootjal ja 2) veokulud ületasid kokkulepitud hinda, mille ostja tegelikult maksis (pidi maksuma), kuid 3) hind, mille ostja tegelikult maksis (pidi maksuma), vastas kauba tegelikule väärtusele, isegi kui sellest hinnast ei piisanud tootja kantud kõikide veokulude katmiseks.

[lk 4]

Sissejuhatavad märkused

19. Kohtutoimikus olevast teabest ei nähtu, et tootja võttis endale kohustuse vedada vaidlusaluse kauba tasuta kohta, kus need toodi Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumile, st et kokkulepitud müügihind ei sisaldanud veokulusid. Kohtutoimikus olev teave aga kinnitab objektiivselt, et tootjale tegelikult tekkinud kulud kauba vedamisel sellesse kohta ületasid hinna, mille ostja ühenduse tolliseadustiku artikli 29 lõike 3 punkti a ja liidu tolliseadustiku artikli 70 lõike 2 tähenduses tegelikult maksis. Kuna, nagu eespool märgitud, veeti kaupa tingimustel, mille kohaselt vastutas kõikide veokulude katmise eest tootja, ei olnud kaebajal ja/või äriühingul UAB Transchema kohustust nendesse seda hinda ületavatesse kuludesse panustada.
20. Tuleb toonitada, et maksuhaldur ei ole seadnud küsimärgi alla seda, et vaidlusaluse kauba tolliväärtus tuli arvutada ühenduse tolliseadustiku artiklis 29 ja liidu tolliseadustiku artiklis 70 ette nähtud viisil, st tehinguväärtuse meetodil. Samuti ei toeta kohtutoimikus olev teave järeldust, et hind, mille kaebaja ja/või UAB Transchema vaidlusaluse kauba eest tootjale tegelikult maksis, oli fiktiivne, pettuslik või õigusnorme kuritarvitav.

Eelotsuse küsimuse sisu

21. Kõigepealt tuleb tähele panna, et ühenduse tolliseadustiku artikli 29 lõike 1 või liidu tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 kohaldamisel tuleb mõistet „tehinguväärtus“ käsitada kui korrigeeritud väärtust, kui korrigeerimise tingimused on täidetud (16. novembri 2006. aasta kohtuotsus Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punkt 28). Seoses eelkõige ühenduse tolliseadustiku artikli 29 lõikes 1 viidatud korrigeerimisega on Euroopa Kohus märkinud, et tolliväärtus peab vastama imporditud kauba tegelikule *majanduslikule väärtusele* ja arvestama selle kauba kõiki elemente, millel on majanduslik väärtus (vt 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, punkt [28] ja seal viidatud kohtupraktika (edaspidi „kohtuotsus Shirtmakers“); vt samuti 15. juuli [2010]. aasta kohtuotsus Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, punkt 29).
22. Ühenduse tolliseadustiku artiklis 32 ja liidu tolliseadustiku artiklis 71 on konkreetselt viidatud elementidele, mis tuleb tolliväärtuse määramisel lisada imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale (vt selle kohta 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Christodoulou jt, C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 47).
23. Euroopa Kohus on juba märkinud, et ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti e alapunktis i kasutatud mõiste „veokulud“ on liidu õiguse autonoomne mõiste (kohtuotsus Shirtmakers, punkt 22). Seda mõistet tuleb käsitada laialt ja see hõlmab kõiki kauba Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumile veoga seoses kantud põhi- ja kõrvalkulusid, ning määrav kriteerium, et kulusid saaks pidada tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti e alapunkti i tähenduses

„veokuludeks“, on see, et need oleksid seotud kauba toomisega Euroopa Liidu tolliterritooriumile, olenemata sellest, kas need kulud on kõnealuse kauba tegeliku vedamisega kaasnevad või selleks vajalikud kulud (kohtuotsus *Shirtmakers*, punktid 24 ja 25; 6. juuni 1990. aasta kohtuotsus *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, punktid 29–31).

24. Eelnevalt kirjeldatud arvesse võttes võib ühest küljest mõistlikult järeldada, et ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti e alapunkti i või liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti e alapunkti i kohaldamisel tuleb lisada tehinguväärtusele kõik (mis tahes) tegelikult kantud veokulud olenemata sellest, kes need kandis ja mis need kulud põhjustas, kui need veokulud või osa nendest ei sisaldu tegelikult makstud või makstavas hinnas. Teisisõnu tähendab juba ainuüksi see, et osa neist veokuludest ei sisaldunud hinnas, mille kaebaja ja/või UAB *Transchema* tegelikult maksis või pidi maksma, iseenesest, et tehinguväärtust ja seega tolliväärtust tuleb korrigeerida nii, et see sisaldaks kõiki tegelikke veokulusid, olgugi et need kulud kandis tegelikult vaid müüja (tootja).

[lk 5]

25. Seda hinnangut näivad toetavat käesoleva kohtumääruse punktides 4 ja 7 viidatud komisjoni rakendusmääruste sätteid, mille kohaselt tasuta veo korral hõlmab kauba tolliväärtus veokulusid. On ju asjakohane asuda seisukohale, et kui kaup veetakse ostjale (importijale) tasuta või kui ostja veokuludesse ei panusta, ei tohi seda kohelda tolliväärtuse kindlaksmääramisel teisiti.
26. Teisest küljest nähtub kaebaja väidetes esitatud teabest (eelkõige sellest, mida on mainitud käesoleva kohtumääruse punktis 15.2), millele vastustaja ei ole vastu vaieldnud, et see, et veokulud ületasid tootjale vaidlusaluse kauba eest tegelikult makstud hinda, võib olla käesoleval juhul põhjendatav konkreetsete asjaoludega, mis puudutavad vaidlusaluse kauba müüki Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumile.
27. Käesolevas menetlusstaadiumis on alust väita, et vaidlusalune kaup, tehniline väävelhape on tootja tootmisprotsessi kõrvalsaadus, mida tal ei ole võimalik ladustada ega töödelda. Samuti oleks selle kõrvalsaaduse taaskasutamine *Valgevene Vabariigis* väga kulukas. Seetõttu oli tootjal majanduslikult kasulik (väärtuslik) müüa vaidlusalune kaup UAB *Transchema* makstud hinna eest, isegi kui see hind ei katnud tootja kulusid selle kauba vedamisel Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumini.
28. Käesolevas ajas kogutud tõendite põhjal viitavad need faktilised asjaolud sellele, et vaidlusaluse kauba eest tegelikult makstud hind vastas selle kauba tegelikule väärtusele, isegi kui kokkulepitud müügihind ei katnud kõiki kulusid, mis tootjal selle kauba veol tekkisid.
29. Nendel asjaoludel ja võttes arvesse ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõikes 3 ja liidu tolliseadustiku artikli 71 lõikes 3 sätestatud piiranguid, otsustas kolleegium,

et kõnealuste liidu õigusaktide sätete tõlgendamisega seoses tekkinud kahtluste hajutamiseks on asjakohane taotleda Euroopa Kohtult eelotsust.

Eelotsusetaotlus

30. Leedu kõrgeim halduskohus on haldusasjades viimane kohtuaste (administracinių bylų teisenos įstatymas (halduskohtumenetluse seaduse) artikkel 21), mistõttu, kui on tekkinud Euroopa Liidu institutsioonide õigusaktide tõlgendamise küsimus, mis on vaja lahendada kohtuasjas otsuse tegemiseks, peab ta taotlema eelotsust Euroopa Kohtult (ELTL artikli 267 kolmas lõik), [...] [viide liikmesriigi õigusele]).
31. Nendel asjaoludel on vaidlusaluste õigussuhete seisukohalt oluliste liidu õiguse sätete tõlgendamise ja kohaldamisega seoses tekkinud kahtluste hajutamiseks asjakohane paluda Euroopa Kohtul kõnealuseid liidu õigusnorme tõlgendada. Vastus käesoleva kohtumääruse resolutsioonis sõnastatud küsimustele on käesolevas asjas otsustava tähtsusega, sest see loob võimaluse ühemõtteliselt ja selgelt kindlaks teha, milline on kaebaja maksukohustuse tegelik ulatus seoses vaidlusaluse kauba impordiga, muu hulgas tagades liidu õiguse esimuslikkuse.

Neid kaalutlusi silmas pidades ja vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 kolmandale lõigule [...] [viide liikmesriigi õigusele] Leedu Vabariigi kõrgeima halduskohtu kolleegium

otsustab:

Sisuline arutamine jätkub.

Euroopa Liidu Kohtult taotletakse eelotsust järgmises küsimuses: Kas nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikli 29 lõiget 1 ja artikli 32 lõike 1 punkti e alapunkti i ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 70 lõiget 1 ja artikli 71 lõike 1 punkti e alapunkti i tuleb tõlgendada nii, et tehinguväärtust (tolliväärtust) tuleb korrigeerida selliselt, et see sisaldaks kõiki kulusid, mida müüja (tootja) on kandnud kauba vedamisel kohta, kus kaup toodi Euroopa Liidu (ühenduse) tolliterritooriumile, [lk 6] kui, nagu käesoleval juhul, 1) tarneklausli (Incoterms 2000 – DAF) kohaselt lasus nende kulude katmise kohustus müüjal (tootjal) ja 2) need veokulud ületasid kokkulepitud hinda, mille ostja tegelikult maksis (pidi maksma), kuid 3) hind, mille ostja tegelikult maksis (pidi maksma), vastas kaupade tegelikule väärtusele, isegi kui sellest hinnast ei piisanud müüja (tootja) kantud kõikide veokulude katmiseks?

Käesolev halduskohtumenetlus peatatakse, kuni Euroopa Liidu Kohtult on saadud eelotsus.

[...]

[kolleegiumi koosseis]

TÖÖDOKUMENT