



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 24. jaanuaril 2019¹

Kohtuasi C-1/18

SIA „Oribalt Rīga”, varasema nimega SIA „Oriola Rīga“ menetluses osales: Valsts ieņēmumu dienests

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus))

Määrus nr 2913/92 – Ühenduse tolliseadustik – Tolliväärtus – Ravimid – Artikli 30 lõike 2 punkt b –
Mõiste „sarnane kaup” – Tegurid, mida tuleb arvesse võtta – Artikli 30 lõike 2 punkt c –
Ühikuhinnal põhinev deduktiivne meetod – 90päevane tähtaeg – Allahindlused

1. Imporditud kauba tolliväärtuse määramisel kasutatakse eeskätt tehinguväärtuse meetodit. Selle meetodi järgi määratakse tollimaksu (samuti impordikäibemaksu) summa kindlaks tegeliku hinna alusel, mida müüjale Euroopa Liitu ekspordi ajal maksti või tuli maksta.
2. Ent seda meetodit saab kasutada vaid siis, kui kõnealuse kauba müügitehing on tollideklaratsiooni vormistamise ajal juba sõlmitud. Teistel juhtudel, nagu komisjonimüük, ei saa tehinguväärtuse meetodit kasutada. Liidu õiguses on sellisteks olukordadeks ette nähtud viis nn varumeetodit, mida tuleb kasutada selles järjekorras, nagu need on asjakohases õigusaktis loetletud.²
3. Nende meetodite kasutamine ei lähe alati raskusteta. Tolliväärtuse arvutamisel tuleb arvestada mitmeid andmeid. Pealegi tuleb neid andmeid kohaldada kogu Euroopa Liidus ühetaoliselt, et hoida ära meelepärase maksukeskkonna valimist importijate poolt.
4. Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) eelotsuse küsimused käesolevas kohtuajajas käsitlevad tegureid, mis on olulised tolliväärtuse arvutamisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõikes 2 ette nähtud alternatiivsetele meetoditele importravimite tolliväärtuse määramise erilises kontekstis. Ravimite suurt väärtust arvestades võib nende tolliväärtuse määramisel olenevalt kasutatavast meetodist tekkida suuri vahesid tollimaksu või impordikäibemaksu suuruses.

I. Õiguslik raamistik

A. Tolliseadustik

5. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva vaidluse suhtes on kohaldatav endine tolliseadustik, eriti selle 3. peatükk („Kauba tolliväärtus“).

¹ Algeel: inglise.

² Põhikohtuasja faktilistele asjaoludele kohaldatavas versioonis nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307) (edaspidi „tolliseadustik“).

6. Kaupade tolliväärtust käsitleva artikli 29 lõikes 1 on sätestatud:

„Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks [Euroopa Liidu] tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33 [...]

[...]“.

7. Artiklis 30 on täpsustatud:

„1. Kui tolliväärtust ei ole võimalik määrata artikli 29 alusel, siis tuleb selle määramiseks kohaldada lõike 2 punktidest a, b, c ja d järjestuses esimest punkti, mille alusel saab tolliväärtust määrata, arvestades et deklarandi taotluse korral muudetakse punktide c ja d kohaldamise järjekorda; ainult sel juhul, kui teatava punkti alusel ei saa tolliväärtust määrata, võib kohaldada käesolevas lõikes kindlaksmääratud järjekorras järgmist punkti.

2. Käesoleva artikli alusel määratud tolliväärtus on:

- a) identse kauba tehinguväärtus, mis on [Euroopa Liitu] ekspordimiseks müüdud ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;
- b) sarnase kauba tehinguväärtus, mis on [Euroopa Liitu] ekspordimiseks müüdud ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;
- c) väärtus, mis põhineb ühikuhinnal, millega imporditud kaupa või³ identset või sarnast imporditud kaupa on müüdud [Euroopa Liidu] piires kõige suuremas üldkoguses isikule, kes ei ole müüjaga seotud;
- d) arvutatud väärtus, mis koosneb järgmistest elementidest:
 - imporditud kauba tootmisel kasutatud materjalide ning kauba tootmise ja muu töötlemise kulud või väärtus;
 - kasum ja üldkulud summa ulatuses, mis tavaliselt kujuneb ekspordiriigi tootjate poolt [Euroopa Liitu] ekspordimiseks toodetud ning hinnatava kaubaga samasse klassi või liiki kuuluva kauba müügil;
 - artikli 32 lõike 1 punktis e nimetatud kulud või väärtus.

[...]“.

8. Artikli 31 lõikes 1, kus on ette nähtud viimane, kuues tolliväärtuse määramise meetod, on sätestatud:

„Kui imporditud kauba tolliväärtust ei ole võimalik määrata artiklite 29 või 30 alusel, määratakse see [Euroopa Liidus] kättesaadavate andmete alusel, kasutades meetodeid, mis on kooskõlas järgmiste põhimõtete ja üldsätetega:

[...]

- käesolev peatükk.“

3 Eesti keeles ei puutu asjasse.

B. Rakendusmäärus

9. Määruse (EMÜ) nr 2454/93⁴ artikli 142 lõike 1 punkti d kohaselt tähendab mõiste „sarnane kaup“ „ühes ja samas riigis toodetud kaup[a], mis ei ole igas suhtes ühesugune, kuid millel on sarnased omadused ja koostis, mis võimaldavad täita samasugust otstarvet ja üksteist kaubanduslikult asendada; selleks et määrata kindlaks, kas kaup on sarnane, tuleb muude tegurite hulgas arvesse võtta ka kauba kvaliteeti, mainet ja kaubamärgi olemasolu“.

10. Artiklis 151 on sätestatud:

„1. [Tollis]eadustiku artikli 30 lõike 2 punkti b (sarnase kauba tehinguväärtus) kohaldamisel määratakse tolliväärtus selle kaubaga, mille tolliväärtust määratakse, samal kaubanduslikul tasemel ja enam-vähem samas koguses müüdud sarnase kauba tehinguväärtuse alusel. Sellise müügitehingu puudumisel kasutatakse erineval kaubanduslikul tasemel ja/või erinevas koguses müüdud sarnase kauba tehinguväärtust ja seda korrigeeritakse, arvestades erinevusi kaubanduslikus tasemes ja/või koguses, tingimusel et väärtust korrigeeritakse ainult esitatud tõendite põhjal, mis selgelt näitavad kõnealuse korrigeerimise põhjendatust ja õigsust, sõltumata sellest, kas väärtus suureneb või väheneb.

[...]

4. Käesoleva artikli kohaldamisel arvestatakse mõne teise isiku toodetud kauba tehinguväärtust siis, kui sarnasele kaubale, mida on tootnud sama isik, kes on tootnud kauba, mille tolliväärtust määratakse, ei ole lõike 1 alusel võimalik tehinguväärtust määrata.

[...]“.

11. Artikli 152 lõikes 1 on sätestatud:

„a) Kui imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa müüakse [Euroopa Liidus] samas seisundis, kui see oli importimisel, määratakse imporditud kauba tolliväärtus vastavalt [tollis]eadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c selle ühikuhinna alusel, millega imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa on müüdud kõige suuremas üldkoguses selle kauba, mille tolliväärtust määratakse, importimisega samal või ligikaudu samal ajal isikule, kes ei ole müüjaga seotud, kusjuures hinnast lahutatakse:

- i) komisjonitasud, mida tavaliselt makstakse või mille maksmisel on kokku lepitud või [Euroopa Liidus] samasse klassi või liiki kuuluva imporditud kauba müügil lisatav summa kasumiks ja üldkulude katmiseks (kaasa arvatud kõnealuse kauba turustamisega seotud otsesed või kaudsed kulud);
- ii) [Euroopa Liidus] tekkinud tavalised veo-, kindlustus- ja muud nendega seotud kulud;
- iii) imporditollid- ja muud maksud, mida tuleb [Euroopa Liidus] maksta seoses kauba impordi või müügiga.

[...]

b) Kui imporditud kaupa ega identset või sarnast imporditud kaupa ei müüda kauba, mille tolliväärtust määratakse, impordiga samal või enam-vähem samal ajal, määratakse vastavalt käesolevale artiklile imporditud kauba tolliväärtus erinevalt lõike 1 punktis a sätestatust kindlaks selle ühikuhinna alusel, millega imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa on

⁴ Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3) (edaspidi „rakendusmäärus“).

müüdnud ühenduses samas seisundis, mis sellel oli importimisel, ja kõige lähemal ajal pärast selle kauba, mille tolliväärtust määratakse, importimise päeva, kuid enne 90 päeva möödumist kõnesolevast importimisest.“

12. Artikli 152 lõikes 3 on täpsustatud, et „ühikuhinnana, millega kaupa on müüdnud kõige suuremas üldkoguses, [käsitatakse] seda hinda, millega kõige rohkem ühikuid on nende impordijärgsel esimesel kaubanduslikul tasemel müüdnud isikule, kes ei ole müüjaga seotud“.

II. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

13. Aastal 2005 sõlmisid SIA Oribalt Rīga (varasema nimega SIA Oriola Rīga; edaspidi „Oribalt Rīga“) ja India äriühing Ranbaxy Laboratories Ltd (edaspidi „Ranbaxy Laboratories“) komisjonilepingu. Selle kohaselt pidi Oribalt Rīga osutama Ranbaxy Laboratoriesile komisjonimüügiteenust, sealhulgas tagama ruumid kauba ladustamiseks, ja Ranbaxy Laboratoriesi klientidelt Lätis, Leedus ja Eestis saadud tellimuste töötlemise teenust.

14. Komisjonilepingu kohaselt importis Oribalt Rīga Lätisse kaupu (ravimeid) siseturul vabasse ringlusse laskmiseks. Tolliprotseduuri käigus märkis Oribalt Rīga end tollideklaratsioonis nii kauba saajaks kui ka deklarandiks. Ta arvutas imporditava kauba tolliväärtuse tolliseadustiku artikli 29 lõikes 1 ette nähtud tehinguväärtuse kindlaksmääramise meetodi järgi, kasutades selleks ettevõtja Ranbaxy Laboratories poolt tolli jaoks koostatud *pro forma* arveid ja esitas need tollile. *Pro forma* arvetel oli märgitud imporditava kauba liik, kaubaartikkel, ühiku turuhind ja hind kokku.

15. Imporditud kaubad ladustas Oribalt Rīga, kuid omandiõigus nende suhtes ei muutunud enne, kui need klientidele müüdi. Selle, kellele imporditav kaup müüdi, müügitingimused, müügihinna ja kohaldatavad allahindlused määras kindlaks Ranbaxy Laboratories. Ranbaxy Laboratoriesi klientidelt võttis tellimused vastu ja neid töötles Oribalt Rīga. Sellega seoses vormistas Oribalt Rīga arved, märkides neile kaupade müügihinna, mille teatas talle Ranbaxy Laboratories kinnitatud *pro forma* tellimusega.

16. Komisjonilepingus oli ette nähtud, et esimesena müüakse kaup, mille kõlblikkusaeg lõpeb kõige varem. Nii võis kauba importimisest müüginii aega kuluda mitu kuud. Seepärast võis kõnealuse kauba müügi väärtus müügi ajal erineda selle deklareeritud väärtusest importimise ajal. Kaupade tegelikku müügihinna mõjutasid ka allahindlused, mida Ranbaxy Laboratories klientidele tegi.

17. Pärast kauba müüki väljastas Ranbaxy Laboratories müüdnud kauba kohta Oribalt Rīgale uued arved.

18. Aastatel 2010 ja 2011 viis Valsts ieņēmumu dienests (Läti maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) Oribalt Rīga suhtes läbi tollikontrolli jm maksukontrolli perioodi 2008–2010 kohta. Seejärel tegi maksuhaldur otsuse, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtus vaidlustatud ja millega kohustati Oribalt Rīgat tegema juurdemakse (mis koosnes käibemaksust, viivisest ja trahvist) kontrolliperioodi kestel imporditud kaupade eest.

19. Vaidlusaluses otsuses on märgitud, et kõnealuste kaupade väärtus tuli kindlaks määrata vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c, võttes arvesse müügiandmeid (kauba liik, artikkel, ühikuhind ja hind kokku), mis on märgitud arvetel, mille väljastas Ranbaxy Laboratories Oribalt Rīgale pärast nende kaupade müümist Ranbaxy Laboratoriesi klientidele. Samuti on vaidlusaluses otsuses märgitud, et nendel arvetel märgitud kaupade müügihinna tuleb arvesse võtta ilma allahindlusteta, mida Ranbaxy Laboratories on oma klientidele teinud.

20. Administratīvā rajona tiesa (esimese astme halduskohus, Lāti) jättis rahuldamata Oribalt Rīga kaebuse, milles paluti vaidlusalune otsus tühistada. Selle kohtuotsuse peale Oribalt Rīga esitatud apellatsioonkaebuse jättis omakorda rahuldamata Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus, Lāti). Seejärel pöördus Oribalt Rīga kassatsioonkaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

21. Augstākā tiesa (Lāti kõrgeim kohus), kellel tekkis kahtlusi, kuidas on õige asjakohaseid liidu õigusnorme tõlgendada, otsustas menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

- „1. Kas juhtudel, kus imporditud kaup on ravimid, tuleb vastavalt [tolliseadustiku] artikli 30 lõike 2 punktile b ja [rakendusmääruse] artikli 151 lõikele 4 imporditud kauba tolliväärtuse kindlaksmääramisel pidada sarnaseks kaubaks ravimeid, mille toimeaine ja selle aine kogus on sama (või sarnane), või tuleb sarnase kauba kindlakstegemiseks arvesse võtta ka kõnealuse imporditud kauba ja selle tootja turuseisundit, s.t populaarsust ja nõudlust?
2. Kas imporditud kauba tolliväärtuse kindlaksmääramisel vastavalt [tolliseadustiku] artikli 30 lõike 2 punktile c on [rakendusmääruse] artikli 152 lõike 1 punktis b sätestatud 90päevane tähtaeg kohaldatav paindlikult?
3. Kui nimetatud tähtaeg on kohaldatav paindlikult, kas siis tuleb prioriteetseteks pidada andmeid tehingute kohta, mis on tehtud hinnatava kauba importimisele kõige lähemal ajal ja mille esemeks on samasugune või sarnane kaup, mida müüakse piisavas koguses selleks, et kindlaks määrata ühikuhinda, või vastupidi – andmeid tehingute kohta, mis on ajaliselt vähem lähedased, kuid mille esemeks on konkreetselt imporditav kaup?
4. Kas imporditava kauba tolliväärtuse kindlaksmääramisel vastavalt [tolliseadustiku] artikli 30 lõike 2 punktile c tuleb kohaldada tehtud hinnaalandusi, mis on määranud hinna, millega on kaup tegelikult müüdud?“

22. Käesolevas menetluses on oma kirjalikud seisukohad esitanud Oribalt Rīga, Lāti valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 29. novembril 2018, esitasid kõik menetlusosalised oma suulised seisukohad.

III. Õiguslik analüüs

23. Ehkki Augstākā tiesa (Lāti kõrgeim kohus) küsimused võivad esmapilgul tunduda üsna tehnilised, puudutavad need tegelikult tolliväärtuse määramise aluspõhimõtteid.

24. Sellepärast on kasulik anda kõigepealt lühike ülevaade sellest, milline on tolliseadustikus tolliväärtuse määramise alusloogika. Seejärel käsitlem järjest eelotsuse küsimusi.

A. Sissejuhatavad märkused

25. Kõigepealt tuleb meeles pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on tolliväärtuse määramist käsitlevate liidu õigusnormide eesmärk kehtestada õiglane, ühetaoline ja erapooletu süsteem, mis välistab suvalise või fiktiivse tolliväärtuse kasutamise. Tolliväärtus peab seega vastama imporditud kauba tegelikule majanduslikule väärtusele ja seetõttu võtma arvesse selle kauba kõiki elemente, millel on majanduslik väärtus.⁵

⁵ Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika.

26. Tolliseadustiku artikkel 29 väljendab seda põhimõtet. Artiklis 29 on ette nähtud imporditud kauba väärtuse määramine selle tehinguväärtuse põhjal. „Tehinguväärtuse meetodis“ võetakse arvesse Euroopa Liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstavat hinda.

27. Imporditud kauba tegeliku majandusliku väärtuse kajastamiseks tuleb tehinguväärtusse lisada teatavad elemendid nagu pakkimisega seotud kulud ja kauba Euroopa Liitu transportimise kulud, ostjale tasuta osutatud teenused või antud materjal, autori- ja litsentsitasud.⁶ Kui müüja ja ostja on omavahel seotud ja see suhe võib olla mõjutanud imporditud kauba hinda, võib olla vaja lisamaket, et lähendada tolliväärtus sarnase kauba väärtusele, niiviisi tagades õiglase väärtuse määramise.

28. Kuna tehinguväärtuse meetod kajastab imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust nii täpselt kui võimalik, on see peamine tolliväärtuse määramise meetod.⁷ Siiski on tolliseadustiku artiklites 30 ja 31 ette nähtud teisi meetodeid tolliväärtuse määramiseks olukordades, kus ei ole võimalik tegelikku tehinguväärtust kindlaks määrata. Niisiis moodustavad artiklis 30 ette nähtud neli meetodit väärtuse määramise meetodite nn teise astme, mille abil on võimalik tolliväärtus selgete eeskirjade põhjal määrata. Artiklis 31 aga on nähtud ette meetod, mida saab kasutada kõigi muude võimaluste äralangemisel viimase abinõuna, mille korral kohaldatakse tolliväärtuse määramise raamistikku paindlikumalt.

29. Üldiselt on väärtuse määramise meetodid tolliseadustikus üksteisega rangelt hierarhilises korras seotud. Seetõttu tuleb neid rakendada järjest. Vaid siis, kui tolliväärtuse määramine teatava meetodi abil ei õnnestu, on asjakohane kasutada sellele tolliseadustikuga kehtestatud korras vahetult järgnevat meetodit.⁸

30. Seega kasutatakse tolliseadustiku artiklites 30 ja 31 ette nähtud täiendavaid väärtuse määramise meetodeid siis, kui tegelikku tehinguväärtust kas ei ole olemas, sest kaup, mille väärtus tuleb määrata, ei ole veel müüdud ostjale Euroopa Liidus, või kui tehinguväärtuse usaldusväärsust ei ole võimalik kindlaks teha.

31. Nendes olukordades tuginetakse teistele väärtuse määramise meetoditele, et määrata kindlaks õiglane tolliväärtus, mis võimalikult suurel määral kajastab imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust importimise ajal või ligikaudu samal ajal. Liidu seadusandja mõistis, et olenevalt kõnealuse kauba laadist võib väärtus aja jooksul palju muutuda.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas juhtumis ei saa kasutada tehinguväärtuse meetodit, sest kaup on komisjonimüügis ja omandiõigus muutub alles pärast kauba importimist liidu siseturule. Põhikohtuasja pooled aga ei nõustu teineteisega küsimuses, millist tolliseadustiku artiklis 30 ette nähtud alternatiivsetest väärtuse määramise meetoditest tuleb konkreetsel juhul kasutada.

33. Oribalt Riga väidab, et imporditud kauba väärtuse määramisel tuleb aluseks võtta identse või sarnase kauba tehinguväärtus, mis on Euroopa Liitu eksportimiseks müüdud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse,⁹ maksuhaldur aga usub, et selle kauba väärtuse määramisel tuleb aluseks võtta ühikuhind, millega imporditud kaup lõpuks müüakse, võtmata siiski arvesse Ranbaxy Laboratoriesi klientidele võimaldatavat allahindlust.¹⁰

6 Vt tolliseadustiku artikkel 32. Vt samuti tolliseadustiku artikkel 33 seoses komponentidega, mida ei tule tolliväärtuse hulka arvata.

7 Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika.

8 Vt 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika.

9 Vt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkt a ja b.

10 Vt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkt c.

34. Konkreetsemalt on pooled lahkarvamusel tolliseadustiku artikli 30 lõikes 2 ette nähtud eri meetodite rakendamise suhtes. Nii tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul lõppastmes kindlaks määrata, millist meetodit imporditud kauba väärtuse määramiseks kasutada ja kuidas seda kasutada.

35. Sel eesmärgil on taotletud Euroopa Kohtult eelotsust küsimustes, mida asun nüüd järjest käsitlema.

B. Esimene eelotsuse küsimus: tegurid, mida tuleb arvesse võtta ravimite tolliväärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile b

36. Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milliseid tegureid tuleb arvesse võtta asjakohase „sarnase kauba“ valikul artikli 30 lõike 2 punktis b ette nähtud deduktiivse tolliväärtuse määramise meetodi kohaldamiseks ravimite suhtes.

37. See küsimus on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva juhtumi seisukohast keskse tähtsusega, kuna maksuhaldur väidab, et imporditud kauba väärtust ei saanud määrata artikli 30 lõike 2 punkti b alusel, sest Läti tollil ei ole vajalikke teadmisi ega teavet hindamiseks, kas teiste müüjate toodetavad ravimid on tegelikult Ranbaxy Laboratoriesi toodetava kauba sarnased.

38. Tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkti b tõlgendamiseks sisaldab suuniseid rakendusmäärus, milles on mõiste „sarnane kaup“ määratletud kui „ühes ja samas riigis toodetud kaup, mis ei ole igas suhtes ühesugune, kuid millel on sarnased omadused ja koostis, mis võimaldavad täita samasugust otstarvet ja üksteist kaubanduslikult asendada; selleks et määrata kindlaks, kas kaup on sarnane, tuleb muude tegurite hulgas arvesse võtta ka kauba kvaliteeti, mainet ja kaubamärgi olemasolu“.¹¹

39. Nagu komisjon on märkinud, nähtub sellest sättest, et kui tolliväärtust määratakse varem määratud sarnase kauba tolliväärtuse põhjal, tuleb eeskätt arvesse võtta omadusi ja komponente, mis võimaldavad kaubal täita sama funktsiooni ja olla kaubanduslikult teise kaubaga asendatav. Samuti tuleb arvesse võtta kauba kvaliteeti, mainet ja kaubamärgi olemasolu.

40. Määratlus kui selline on üpris lai ja põhineb üksikasjaliku hinnangu andmisel kauba kohta, mille väärtus tuleb kindlaks määrata, nii et seda määratlust oleks võimalik laialt kohaldada kõikide kaubaliikide suhtes. Määratlusest on selge, et konkreetset nimetatud tegurid, mida tuleb hindamisel arvesse võtta, on toodud näiteks.

41. Samal ajal väljendab see määratlus tolliseadustiku kohase tolliväärtuse määramise alusloogikat: määrata kindlaks tolliväärtus, mis kajastab imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust ja milles võetakse arvesse kõiki sellise kauba elemente, millel on majanduslik väärtus.¹²

42. Sellele vastavalt peab toll eeskätt kaaluma, kas võrreldavad kaubad täidavad ühte ja sama funktsiooni ning on kaubanduslikult üksteisega asendatavad. Võimalikud muud hindamisel arvesse võetavad tegurid olenevad konkreetsest kaubast, mille väärtus tuleb määrata, ning arvesse tuleb võtta kõiki kauba elemente, mis võivad mõjutada kauba majanduslikku väärtust.

¹¹ Vt rakendusmääruse artikli 142 lõike 1 punkt d.

¹² Vrd käesoleva ettepaneku punkt 25.

43. Kui tollil puudub vajalik kogemus ja teave selle hinnangu andmiseks kauba kohta, mille väärtus tuleb määrata, on mitu võimalust. 1) toll võib nõuda deklarandilt lisadokumente ja -teavet, mida ta peab vajalikuks, et määrata tolliväärtus ühe tolliseadustiku artiklites 30 ja 31 ette nähtud meetodi abil;¹³ 2) toll võib nõuda dokumente või teavet kaubavahetusega otseselt või kaudselt seotud isikult;¹⁴ 3) toll võib vajaliku teabe saamiseks paluda haldusabi teiste liidu liikmesriikide tolliasutustelt;¹⁵ või 4) toll võib nõuda kauba kohta, mille väärtus tuleb määrata, analüüse või eksperdiaruandeid deklarandi kulul.¹⁶

44. Kui hindamise käigus antakse konfidentsiaalset teavet, kehtib selle suhtes ametisaladuse hoidmise kohustus ja pädevad asutused ei tohi seda avaldada ilma teavet andnud isiku või asutuse sõnaselge loata.¹⁷ Seetõttu ei või deklarant nõutud teabe esitamise kohustuse vältimiseks tugineda selle teabe konfidentsiaalsusele.

45. Võimaluse korral tuleb tollil tugineda sarnase kauba müügile samal kaubanduslikul tasemel ja enam-vähem samas koguses nagu kaup, mille väärtust määratakse. Kui niisugust müügitegevust ei ole toimunud, võib tugineda ka müügile, mille tingimused on teistsugused. Sel juhul on vaja teha muutunud tegurite arvessevõtmiseks korrektsioone. On oluline, et neid korrektsioone võib teha vaid juhul, kui on selgelt tõendatud, et korrektsioon on põhjendatud ja õige. Sellise objektiivse kriteeriumi puududes ei ole tolliväärtuse määramine artikli 30 lõike 2 punkti b alusel asjakohane.¹⁸

46. Väärtuse määramist käsitlevate tolliseadustiku sätete ranget hierarhilisust arvestades on toll kohustatud tagama, et väärtuse määramise alusena eelistakse esimesena nimetatud sätet teistele meetoditele, mida on tolliseadustikus mainitud pärast esimest.

47. Samuti eeldab õigus heale haldusele, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtteid, seda, et toll oma otsuseid, sealhulgas väärtuse määramise meetodi valikut põhjendab. Selle tulemusel on niisuguse otsuse adressaadil võimalik oma õigusi parimatel võimalikel tingimustel kaitsta ja teha täiesti teadlik otsus küsimuses, kas on mõtet nende otsuste peale kaebus esitada. Samuti on seda vaja, et kohtud saaksid nende otsuste õiguspärasust kontrollida.¹⁹

48. Niivõrd kui pooled võivad mitte nõustuda ka tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktis a ette nähtud väärtuse määramise meetodiga, kehtivad samad kaalutlused.

49. Seega, kui Oribalt Riga impordiks identset kaupa (st kaupa, mis on sisuliselt sama, kuid teistsuguste seerianumbritega) samal või ligikaudu samal ajal nagu kõnealust kaupa ning selle identse kauba väärtus määratakse selle tehinguväärtuse põhjal vastavalt tolliseadustiku artiklile 29, tuleks kõnealuse kauba väärtus igal juhul määrata artikli 30 lõike 2 punkti a põhjal. Kui identset kaupa imporditud ei ole, tuleb tugineda artikli 30 lõike 2 punktile b ja määrata tolliväärtus sarnase kauba tehinguväärtuse põhjal.

13 Vt rakendusmääruse artikkel 178, samuti tolliseadustiku komitee tolliväärtust käsitlevate dokumentide kogumik (TAXUD/800/2002-EN) (edaspidi „tollikogumik“), lk 31.

14 Vt tolliseadustiku artikkel 14.

15 Vt nõukogu 13. märtsi 1997. aasta määruse (EÜ) nr 515/97 liikmesriikide haldusasutuste vastastikusest abist ning haldusasutuste ja komisjoni vahelisest koostööst tolli- ja põllumajandusküsimusi käsitlevate õigusaktide nõutava kohaldamise tagamiseks (EÜT 1997, L 82, lk 1; ELT eriväljanne 02/08, lk 217) artikkel 4.

16 Vrd tolliseadustiku artikli 11 lõige 2.

17 Vt tolliseadustiku artikkel 15.

18 Vt rakendusmääruse artikkel 151 ja tolliväärtusega seotud tõlgendusmärkused rakendusmääruse lisas 23.

19 Vt tolliseadustiku artikli 6 lõige 3, samuti 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, punktid 39 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, punkt 35.

50. Usun, et kui tuginetakse tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktis b ette nähtud väärtuse määramise meetodile, ei tohiks sarnase kauba leidmine geneeriliste ravimite puhul liialt keerukas olla. Kui on olemas teisi samas riigis valmistatud geneerilisi ravimeid, mida peetakse võrdväärseks aseaineks sama tootenimetusega ravimiga nagu kaup, mille väärtust määratakse, ning nende teiste ravimite väärtus on määratud nende tehinguväärtuse põhjal, on need teised imporditud ravimid sarnane kaup artikli 30 lõike 2 punkti b tähenduses.

51. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et kui imporditud kauba tolliväärtus määratakse olenemata selle kauba laadist vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile b ja rakendusmääruse artikli 151 lõikele 4, tuleb tollil sarnase kauba kindlakstegemiseks eeskätt kaaluda, kas need kaubad täidavad sama funktsiooni ja on kaubanduslikult üksteisega asendatavad. Selleks tuleb olenevalt kauba konkreetsest laadist üksikasjalikult hinnata kõiki kauba elemente, mis võivad mõjutada selle majanduslikku väärtust.

C. Teine ja kolmas eelotsuse küsimus: rakendusmääruse artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevane tähtaeg

52. Teises ja kolmandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas rakendusmääruse artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevast tähtaega kui võrdlusperioodi seoses sarnase kaubaga võib kohaldada paindlikult, et võtta arvesse „sarnasemat“ kaupa, mis on imporditud väljaspool seda 90päevast tähtaega.

53. Rakendusmääruse artikli 152 lõike 1 punkti b sõnastusest on selge, et nimetatud 90päevane tähtaeg on piiritletud rangelt. Muidu oleks liidu seadusandja lisanud sellesse teksti sõna „ligikaudu“ vms. Selline tõlgendus põhineb tolliväärtuse määramise aluspõhimõttel, mille kohaselt tuleb kindlaks määrata tolliväärtus, mis kajastab kauba tegelikku majanduslikku väärtust *sel ajal või ligikaudu sel ajal*, mil kaup, mille väärtust määratakse, jõuab siseturule. Artikli 152 lõike 1 punktis b nimetatud 90päevane tähtaeg on erand sellest põhimõttest ja seda tuleb tõlgendada kitsalt. Seetõttu kujutab see 90päevane tähtaeg endast maksimumi, mille piires toll kauba väärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c kaalutleda võib.

54. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva juhtumi suhtes on maksuhaldur Oribalt Riga imporditud kauba tolliväärtust artikli 30 lõike 2 punkti c alusel määranud kohaldanud artikli 152 lõike 1 punktis b ette nähtud tähtaega paindlikult. Selles suhtes viitavad nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Läti valitsus tõlgendusmärkustele tolliseadustiku lisas 23. Asjakohases märkuses on viidatud, et artikli 152 lõikes 1 ette nähtud „90 päeva“ nõuet saaks kohaldada paindlikult, kui tolliväärtust määratakse tolliseadustiku artikli 31 lõike 1 alusel. Niisiis laiendas maksuhaldur seda tõlgendust tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkti c kohaldamisele.

55. Tolliseadustiku artikkel 31 on viimane säte, mida selles seadustikus on väärtuse määramise ranges hierarhias nimetatud. Seetõttu tuleb toonitada, et imporditud kauba väärtuse määramine artikli 31 alusel kujutab endast viimast tolliväärtuse määramise meetodit, mida tuleb kasutada üksnes viimase abinõuna, kui imporditud kauba tolliväärtust ei saa määrata artikli 29 ega 30 kohaselt.

56. Nendel asjaoludel võimaldab artikkel 31 kohaldada tolliseadustiku artiklites 29 ja 30 nimetatud väärtuse määramise meetodeid paindlikult. Ent tolliväärtuse määramist käsitlevate sätete range hierarhia tõttu peab toll kõigepealt kindlaks tegema, et väärtuse määramine artikli 29 ja artikli 30 lõike 2 punktide a–d alusel ei ole võimalik.

57. Mis tahes muu rakendusmääruse artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevase tähtaja tõlgendus muudaks tolliseadustiku artikli 31 liigseks ja jätaks selle sätte toimest ilma.

58. Seetõttu tuleb rakendusmääruse artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevast tähtaega kohaldada rangelt.

59. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele nii, et imporditud kauba tolliväärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c tuleb rakendusmääruse artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevast tähtaega kohaldada rangelt.

D. Neljas eelotsuse küsimus: allahindlused

60. Neljandas küsimuses soovib liikmesriigi kohus teada, kas tolliväärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c tuleb arvesse võtta tehtud allahindlusi, mis määrasid imporditud kauba tegeliku müügihinna.

61. Artikli 30 lõike 2 punktis c on ette nähtud imporditud kauba väärtuse määramine ühikuhinna alusel, millega imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa on müüdud Euroopa Liidu piires kõige suuremas üldkoguses isikule, kes ei ole müüjaga seotud.

62. Sellekohaseid lisasuuniseid sisaldab rakendusmääruse artikkel 152. Sellele vastavalt tuleb võtta tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt väärtuse määramisel aluseks ühikuhind, millega on imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa importimisega samal või ligikaudu samal ajal müüdud.²⁰ Samas artiklis on täpsustatud, et „ühikuhind“ tähendab hinda, millega kõige rohkem ühikuid on nende impordijärgsel esimesel kaubanduslikul tasemel müüdud isikule, kes ei ole müüjaga seotud.²¹

63. Artikli 30 lõike 2 punktis c ette nähtud väärtuse määramise meetod erineb tolliseadustiku artiklis 29 ette nähtud peamisest väärtuse määramise meetodist olulistest aspektides.

64. Artikli 29 kohaselt määratakse tolliväärtus tegeliku tehinguväärtuse alusel, korrigeerides seda teatavate elementide põhjal, mis mõjutavad imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust.²² Allahindlusi kui selliseid saab tolliväärtuse määramisel arvesse võtta niivõrd, kui need on seotud imporditud kaubaga ja kehtiv lepinguline õigus allahindlusele on tollideklaratsiooni esitamise ajal olemas.²³

65. Artiklites 30 ja 31 ette nähtud väärtuse määramise meetodite kohaselt aga määratakse tolliväärtus kui imporditud kauba ligikaudne majanduslik väärtus või õieti sellekohane kalkulatsioon.²⁴ Seetõttu on teatav veavõimalus imporditud kauba tegeliku majandusliku väärtusega võrreldes möödapääsmatu.

66. Annab ju tolliseadustiku 3. peatükis kehtestatud range hierarhiline struktuur tõendust sellest, et liidu seadusandja pidas teatavaid väärtuse määramise meetodeid niisugusteks, mis võimaldavad kalkuleerida imporditud kaupade majanduslikku väärtust teistest paremini. Seega, mida allapoole tuleb tollil tolliväärtuse määramisel nende sätete hierarhias minna, seda kaugemale võib tolliväärtus jääda imporditud kauba tegelikust majanduslikust väärtusest.²⁵

20 Vt rakendusmääruse artikli 152 lõike 1 punkt a.

21 Vt rakendusmääruse artikli 152 lõige 3.

22 Vt tolliseadustiku artiklid 29, 32 ja 33. Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 24.

23 Vt tollikogumik, lk 46 ja 47. Vt samuti rakendusmääruse artikli 145 lõige 2 ja analoogia alusel 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, punktid 34 ja 35, ning 6. juuni 1990. aasta kohtuotsus Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, punkt 35.

24 Vt selle kohta 28. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punkt 58.

25 See on ka põhjus, miks isegi artikli 30 lõike 2 punkti c piires kohaldatakse väärtuse määramise meetodit hierarhiliselt. Sellele vastavalt seisab artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt tolliväärtuse määramisel oleva kauba ühikuhind identse või sarnase kauba ühikuhinnast eespool. Vaid olukorras, kus väärtuse määramisel oleva kauba ühikuhind ei ole selge või tõendatav, võib toll järgmisena tugineda identsete või sarnaste kaupade ühikuhinnale. Vt selle kohta tollikogumiku lk. 76.

67. Tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt määratud tolliväärtus on selles suhtes veelgi kaugemal tegelikust majanduslikust väärtusest kui oleks artikli 30 lõike 2 punkti a või b kohaselt määratu. Artikli 30 lõike 2 punktis c ette nähtud väärtuse määramise meetodi puhul võetakse väärtuse määramise aluseks abstraktne ühikuhind, mitte konkreetne kaubandustehing. Ent peale selle võetakse selle meetodi puhul tolliväärtuse aluseks ühikuhind *impordijärgsel* esimesel kaubanduslikul tasemel. Artiklis 29 ja artikli 30 lõike 2 punktides a ja b seevastu on viidatud tehinguväärtusele sel ajal, mil kaup müüakse päritoluriigis *eksportimiseks* Euroopa Liidu tolliterritooriumile.

68. Selleks et siiski vähendada veavõimalust artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt tolliväärtuse määramisel, nägi liidu seadusandja vajadust tolliseadustikus teatavate meetmete järele.

69. Näiteks selleks, et arvestada väärtuste erinevust, mis võib esineda ühest küljest kolmandas riigis ekspordi eesmärgil sooritatud müügitehingu ja teisest küljest Euroopa Liidus sooritatud müügitehingu vahel,²⁶ tuleb artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt määratud tolliväärtusest teatavad summad maha arvata.

70. Nii võib tolliväärtusest maha arvata 1) komisjonitasu, mis tavaliselt makstakse või kokku lepatakse, või Euroopa Liidus samasse klassi või liiki kuuluva imporditud kauba müügil lisatavad summad kasumiks ja üldkulude katteks (nagu näiteks kauba turustamise kulud); 2) Euroopa Liidus tekkinud tavalised veo- ja kindlustuskulud ning nendega seotud kulud; 3) imporditoll- ja muud maksud, mida tuleb ühenduses maksta seoses kauba impordi või müügiga.²⁷

71. Selle sätte sõnastusest selguvalt on nende mahaarvamiste loetelu ammendav, mitte kõigest näitlik. Samuti tuleneb 3. peatüki üldisest ülesehitusest, et artikli 152 lõike 1 punktis a viidatud mahaarvamiste eesmärk on tasandada võimalikke erinevusi *ekspordiks* müüdud kauba väärtuse ja *pärast impordi* müüdud kauba väärtuse vahel. Seetõttu – erinevalt sellest, mida väitis Oribalt Riga – ei saa artikli 152 lõike 1 punktis a nimetatud mahaarvamisi käsitada nii, et need hõlmavad kaubanduslikke allahindlusi, nagu see, mida Ranbaxy Laboratories oma klientidele tegi.

72. Pealegi on selles sättes – nähes ette, et artikli 30 lõike 2 punkti c kohaselt tuleb väärtuse määramisel aluseks võtta *kõige suuremas üldkoguses* müüdud kauba ühikuhind – juba arvesse võetud teatavaid allahindlusi koguselt.²⁸ Kui võtta lisaks nendele koguseliste allahindlustele arvesse ka klientidele individuaalselt tehtavaid allahindlusi, oleks imporditud kauba väärtus määratud liiga madalaks.

73. Lõpuks tuleb eeldada, et alternatiivseid väärtuse määramise meetodeid kasutatakse sageli olukorras, kus impordija ei saa esitada või ei esita tehinguväärtuse arvutamiseks vajalikku teavet ja dokumente. Liidu tolliasutustel ei ole võimalik sundida kolmandate riikide ettevõtjat sellist teavet esitama. Sellepärast näib allahindluste arvessevõtmine üksnes artikli 29 alusel läbi viidaval hindamisel ja üksnes juhul, kui vajalikud dokumendid niisugust allahindlust tõendavad, mulle õiguspärase stiimul, et ajendada sellist teavet esitama.

74. Õigupoolest usun, et väites, et tolliväärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c tuleb arvesse võtta ka tehtud allahindlusi, mis määrasid kauba *tegelik* müügihinna, kuna need kujutavad endast elementi, mis mõjutab imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust, ajab Oribalt Riga lihtsalt segi kaks erinevat väärtuse määramise meetodit, nimelt vastavalt tolliseadustiku artiklis 29 ja artikli 30 lõike 2 punktis c ettenähtu.

26 Erinevus väärtuses võib tekkida mitmesugustel põhjustel, nagu kauba Euroopa Liitu vedamisega seotud riskide üleminek või turuhinna erinevus.

27 Vt rakendusmääruse artikli 152 lõike 1 punkti a alapunktid i–iii.

28 Vt rakendusmääruse lisas 23 tõlgendusmärksused artikli 152 lõike 3 kohta.

75. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata neljandale eelotsuse küsimusele nii, et imporditava kauba tolliväärtuse määramisel vastavalt tolliseadustiku artikli 30 lõike 2 punktile c ei saa arvesse võtta tehtud allahindlusi, mis määrasid kauba tegeliku müügihinna.

IV. Ettepanek

76. Seda arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Kui imporditud kauba tolliväärtus määratakse olenemata selle kauba laadist vastavalt nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikli 30 lõike 2 punktide b ning nõukogu 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted määrusele nr 2913/92, artikli 151 lõikele 4, tuleb tollil sarnase kauba kindlakstegemiseks eeskätt kaaluda, kas need kaubad täidavad sama funktsiooni ja on kaubanduslikult üksteisega asendatavad. Selleks tuleb olenevalt kauba konkreetsest laadist üksikasjalikult hinnata kõiki kauba elemente, mis võivad mõjutada selle majanduslikku väärtust.

Imporditud kauba tolliväärtuse määramisel vastavalt määruse nr 2913/92 artikli 30 lõike 2 punktide c tuleb määruse nr 2454/93 artikli 152 lõikes 1 ette nähtud 90päevast tähtaega kohaldada rangelt.

Imporditud kauba tolliväärtuse määramisel vastavalt määruse nr 2913/92 artikli 30 lõike 2 punktide c ei saa arvesse võtta tehtud allahindlusi, mis määrasid kauba tegeliku müügihinna.