



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOLZIHO
přednesené dne 15. října 2015¹

Věc C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
proti
Artūrs Stretinskis**

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko)]

„Řízení o předběžné otázce — Celní unie — Celní hodnota — Pojem ‚osoby ve spojení pro účely stanovení celní hodnoty‘ — Příbuzenský vztah mezi kupujícím, fyzickou osobou, a vedoucím pracovníkem společnosti, která prodala zboží“

I – Úvod

1. Může být použití metody hodnoty transakce pro účely stanovení cla na dovážené zboží zpochybněno z toho důvodu, že ředitel společností, které prodávaly zboží, je bratr kupujícího a tento kupující požadoval propuštění tohoto zboží do volného oběhu na území Evropské unie? To je otázka, o níž jde v tomto řízení o předběžné otázce.

2. Pan Artūrs Stretinskis dovážel do Lotyšska v letech 2008 až 2010 použité oděvy, jež kupoval od dvou amerických společností, za účelem jejich propuštění do volného oběhu na území Unie. Z účetních dokumentů vypracovaných A. Stretinskisem vyplývá, že celní hodnota dotčeného zboží byla vypočítána podle metody hodnoty transakce.

3. Tato metoda je základní metodou používanou pro stanovení celní hodnoty dováženého zboží pro účely aplikace společného celního sazebníku. Článek 29 odst. 1 písm. d) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství² (dále jen „celní kodex“), definuje hodnotu transakce jako „[cenu], která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, jestliže [...] kupující a prodávající nejsou ve spojení nebo, jsou-li kupující a prodávající ve spojení, je hodnota transakce přijatelná pro celní účely podle odstavce 2“.

¹ — Původní jazyk: francouzština.

² — Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/004, s. 307.

4. Po kontrole dospěla Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, dále jen „správce daně“) k závěru, že předložené dokumenty neodráží skutečnou celní hodnotu zboží. Jeho pochybnosti se zakládají na skutečnosti, že ředitel dvou amerických společností je bratr kupujícího. Článek 143 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství³, přitom stanoví, že:

„Pro účely čl. 29 [celního kodexu] se za osoby ve spojení považují pouze osoby,

[...]

h) které jsou členy jedné rodiny. Osoby se považují za členy jedné rodiny pouze tehdy, jsou-li k sobě v některém z těchto příbuzenských poměrů:

[...]

— sourozenci (i nevlastní),

[...]“.

5. Rozhodnutím ze dne 22. července 2010 správce daně nově stanovil hodnotu zboží na základě článku 31 celního kodexu a poslal oznámení o úpravě dovozního cla a daně z přidané hodnoty (DPH) zvýšených o úroky z prodlení a pokutu. Správce daně jako konkrétní důvod svého rozhodnutí uvedl skutečnost, že se bratr žalobce v původním řízení podílel na hospodářské činnosti tím, že nesl náklady na dopravu, což mělo za následek podstatně nižší deklarovanou hodnotu zboží, než by byla hodnota rovnocenného zboží, jehož prodej by se uskutečnil mezi dvěma nepříbuznými osobami.

6. Artūrs Stretinskis nejprve podal odvolání k ředitelce správce daně, které bylo zamítnuto. Poté podal k soudu prvního stupně žalobu na neplatnost proti rozhodnutí správce daně, která byla rovněž zamítnuta. Následně podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. Odvolací soud rozhodl, že pochybnosti správce daně nebyly dostatečně podloženy a že oba bratři nemohli být za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, považováni za „osoby ve spojení“ ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93, a to zejména kvůli tomu, že správce daně neprokázal, že bratr A. Stretinskise byl vlastníkem oněch dvou společností, od kterých bylo zboží zakoupeno.

7. Za těchto podmínek podal správce daně kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Vzhledem k obtížím při výkladu unijního práva se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a rozhodnutím, které kanceláři Soudního dvora došlo dne 22. září 2014, položit Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky na základě článku 267 SFEU:

„1) Musí být čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení [č. 2454/93] vykládán v tom smyslu, že odkazuje nejen na situace, kdy jsou stranami transakce výhradně fyzické osoby, ale také na situace, kdy existuje příbuzenský vztah mezi vedoucím pracovníkem jedné ze stran (právnícké osoby) a druhou stranou transakce (fyzickou osobou) nebo jejím vedoucím pracovníkem (v případě právnícké osoby)?

2) Musí v případě kladné odpovědi soud, který o věci rozhoduje, provést důkladný přezkum okolností věci za účelem určení skutečného vlivu dotčené fyzické osoby na danou právníckou osobu?“

8. Tyto otázky byly předmětem písemných vyjádření předložených lotyšskou vládou, jakož i Evropskou komisí.

3 — Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3.

II – Právní analýza

9. Podstatou dvou předběžných otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, jaký je přesný výklad pojmu „osoby ve spojení“ ve smyslu unijních celních předpisů.

10. Celní kodex ani nařízení č. 2454/93 neobsahuje žádný odkaz na právo členských států za účelem vymezení tohoto pojmu. V takovém případě, a jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, z požadavků na jednotné používání unijního práva a ze zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení smyslu a významu tohoto ustanovení, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž výklad je třeba provést s přihlédnutím k celkové systematice ustanovení a cíli sledovanému dotčenou právní úpravou⁴.

11. Přitom z rovněž ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že „účelem unijní právní úpravy týkající se posouzení celní hodnoty je zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který by vylučoval používání libovolných nebo smyšlených celních hodnot“⁵.

12. Pokud jde o kontext, do kterého zapadá čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93, o jehož výklad předkládající soud žádá, je nutné uvést, že tento článek je prováděcím ustanovením článku 29 celního kodexu, a proto je třeba v krátkosti pojednat o systému zavedenému tímto článkem pro účely stanovení celní hodnoty dováženého zboží.

13. Článek 29 celního kodexu stanoví zásadu, podle které celní hodnotu zboží tvoří jeho hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená. Systém je založen na zásadě důvěry, která je dána hospodářským subjektům, a podle této zásady hodnota transakce odráží skutečnou hospodářskou hodnotu zboží. Jednoznačně se tak upřednostňuje hodnota transakce, „jelikož tento způsob určení celní hodnoty je považován za nejvhodnější a nejčastěji používaný“⁶, případně upravená podle článků 31 a 32 celního kodexu⁷.

14. Důvěra celních orgánů v hodnotu transakce panuje však pouze, pokud kupující a prodávající nejsou ve spojení nebo, jsou-li kupující a prodávající ve spojení, je tato hodnota přijatelná pro celní účely⁸. V tomto ohledu celní kodex výslovně uvádí, že „skutečnost, že kupující a prodávající jsou ve spojení, [není] sama o sobě dostatečným důvodem pro to, aby hodnota transakce byla považována za nepřijatelnou“⁹.

15. Skutečnost, že kupující a prodávající jsou ve spojení, je prvek nezbytný, avšak nikoli dostačující pro to, aby mohl být učiněn závěr, že cena zboží – a tedy hodnota transakce – mohla být ovlivněna zvláštním vztahem mezi oběma hospodářskými subjekty. Za účelem určení, zda je hodnota transakce u zboží, navzdory spojení mezi kupujícím a prodávajícím, přijatelná, je proto třeba prověřit konkrétní okolnosti prodeje¹⁰. Mají-li celní orgány podezření na ovlivnění ceny, a existují-li tudíž pochybnosti o tom, zda hodnota transakce u zboží odráží skutečnou hospodářskou hodnotu zboží, uvedené orgány sdělí deklarantovi své důvody a poskytnou mu možnost vyjádřit se k tomuto sdělení¹¹.

4 — Mezi rozsáhlou judikaturou viz rozsudek Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 34 a citovaná judikatura). Záruka jednotného uplatňování celního kodexu je také zájmem normotvůrce (viz sedmý bod odůvodnění celního kodexu), a to tím spíše, že se unijní úprava v této oblasti pokládá za „úplnou“ (viz první bod odůvodnění nařízení č. 2454/93).

5 — Rozsudek Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 36 a citovaná judikatura).

6 — Tamtéž (bod 44).

7 — Viz čl. 29 odst. 1 celního kodexu. Rovněž viz rozsudek Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, bod 24 a citovaná judikatura). Přednost daná metodě hodnoty transakce znamená, že jiné metody mají být vůči ní ve vztahu subsidiarity: viz čl. 30 odst. 1 („určí se postupně [...]“) a čl. 31 odst. 1 celního kodexu. Pokud jde o tento vztah subsidiarity, viz rozsudek Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 43).

8 — Článek 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu.

9 — Článek 29 odst. 2 písm. a) celního kodexu.

10 — Článek 29 odst. 2 písm. a) celního kodexu.

11 — Tamtéž.

16. Z popisu systému zavedeného podle článku 29 celního kodexu vyplývá, že rozhodující je identifikace situací, v nichž mohla být hodnota transakce u zboží upravena tak, aby se snížily cla a daně, které mají být zaplacený při vstupu na území Unie.

17. Znění čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu bylo, jak jsem již zmínil výše, upřesněno nařízením č. 2454/93, jež provádí celní právní úpravu, konkrétně článkem 143 odst. 1 tohoto nařízení.

18. Článek 143 odst. 1 nařízení č. 2454/93 uvádí výčet, jež se jeví taxativním („za osoby ve spojení [se] považují *pouze* osoby“¹²), osmi případy, v nichž se osoby považují za osoby ve spojení. Tyto případy mohou být rozděleny do tří kategorií. Zaprvé se jedná o situace, kdy je dán spíše „organický“ typ vztahu¹³ mezi kupujícím a prodávajícím. Zadruhé jde o situace, kdy je dán „hierarchický“ vztah: tj. vztah podřízenosti¹⁴. A konečně se jedná o situace, kdy jsou dány rodinné vazby¹⁵.

19. I když by se některé případy uvedené v čl. 143 odst. 1 nařízení č. 2454/93 samozřejmě mohly vztahovat na právnické osoby, je u posledního případu na první pohled jasné, že rodinnými vazbami mohou být spojeny pouze fyzické osoby.

20. Prodává-li tedy určitá osoba zboží přímo svému bratrovi, považuje se tento kupující i tento prodávající za osoby ve spojení ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93.

21. Avšak článek 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93 údajně brání tomu, aby se prodej zboží ve věci v původním řízení mohl považovat za prodej mezi příbuznými osobami. Formálně bratr A. Streitinskis nevystupoval jako prodávající. Naopak dané zboží prodaly ony dvě společnosti, které vede.

22. Pokud bychom se drželi tohoto striktního výkladu čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93 a chtěli se vyhnout tomu, aby byly určité osoby propojené rodinnými vazbami považovány za „osoby ve spojení“, stačilo by vlastně, aby tyto osoby prováděly transakce fiktivně prostřednictvím právnické osoby. Vzhledem k realitě mezinárodního obchodu, v němž působí nejčastěji hospodářské subjekty v této formě, lze snadno pochopit, jaká rizika by z takového výkladu vyplývala¹⁶.

23. Z tohoto důvodu je třeba jít nad rámec doslovného znění čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93 a uvést ho do souladu s obecným cílem sledovaným unijními celními předpisy, jakož i s konkrétním cílem sledovaným článkem 29 celního kodexu. Je totiž nutné odhalovat případy, kdy existuje potenciální riziko ovlivnění ceny, a tudíž případy, v nichž existuje riziko, že hodnota transakce již nepředstavuje reálnou hospodářskou hodnotou zboží. Za účelem odhalování „mezních“ situací je třeba určit soubor podmínek nezbytných pro optimální identifikaci, které povedou ke správnému uplatňování celního kodexu.

24. Aby nebyl čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu částečně zbaven užitečného účinku, je nezbytné přiklonit se k širokému výkladu pojmu „osoby ve spojení“.

12 — Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

13 — Jedná se o případy uvedené v čl. 143 odst. 1 písm. a) a d) nařízení č. 2454/93.

14 — Jedná se o případy uvedené v čl. 143 odst. 1 písm. b), c) a písm. e) až g) nařízení č. 2454/93.

15 — Jedná se o případy uvedené v čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93.

16 — Mimoto výraz „osoby“ použitý v unijních celních předpisech zahrnuje fyzické i právnické osoby. Vyplývá to z čl. 4 odst. 1 celního kodexu. Z tohoto důvodu by měl mít výraz „osoby“, použitý také v čl. 143 odst. 1 nařízení č. 2454/93, stejný význam. Dále je třeba ve shodě s Komisí uvést, že takový výklad čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93 je v souladu s mezinárodním obchodním právem. Toto ustanovení má totiž původ v čl. 15 odst. 4 Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 (Úř. věst. 1994, L 336, s. 103; Zvl. vyd. 11/021 s. 189), který je doprovázen interpretačními poznámkami. Poznámka k článku 15 přitom výslovně uvádí, že „výraz ‚osoby‘ zahrnuje též právnické osoby“, což otevírá cestu k širokému výkladu pojmu „osoby“, a tudíž pojmu „osoby ve spojení“.

25. Vzhledem k tomu, že spojení dvou osob v každém případě nestačí k vyloučení použití metody hodnoty transakce, nemůže široký výklad pojmu „osoby ve spojení“ zpochybnit přednost, kterou celní kodex této metodě přiznává¹⁷.

26. Přikláním se proto k názoru, že čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu musí být ve světle čl. 143 odst. 1 nařízení č. 2454/93 vykládán v tom smyslu, že za okolností věci v původním řízení, jsou kupující a prodávající osobami ve spojení. Forma právnické osoby musí být tedy jistým způsobem upozaděna, aby bylo možné lépe odhalit realitu vazeb, které pojí kupujícího a osobu, jež vede právnickou osobu, která zboží prodala.

27. Tento závěr jednoznačně usnadňuje skutečnost, že v projednávaném případě a podle vyjádření předkládajícího soudu, vede bratr A. Stretinskise dvě obchodní společnosti, od kterých A. Stretinskis zakoupil zboží.

28. V situaci, ve které se na transakci podílí právnická osoba a celní orgány konstatují příbuzenský vztah mezi kupujícím a členem uvedené právnické osoby, se tyto orgány nemohou spokojit s touto vazbou za účelem zpochybnění uplatnění metody hodnoty transakce. Jinými slovy, pouhá skutečnost, že v rámci právnické osoby, která prodala zboží, pracuje rodinný příslušník kupujícího, nepostačuje k odůvodnění pochybností celních orgánů.

29. Tyto orgány jsou povinny prověřit cenu uvedenou deklarantem, a případně ji odmítnout¹⁸ vzhledem k „okolnostem prodeje“¹⁹, a sice z důvodu a) příbuzenského vztahu mezi kupujícím a členem právnické osoby, b) postavení rodinného příslušníka v rámci této právnické osoby, tj. jeho schopnosti vykonávat skutečný vliv na cenovou politiku právnické osoby nebo na podmínky dané transakce, jakož i c) jakýchkoli jiných relevantních okolností.

30. Poté bude na kupujícím, aby vyvrátil pochybnosti celních orgánů tím, že prokáže, že je hodnota transakce nadále přijatelná za podmínek stanovených v čl. 29 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

31. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu musí být ve světle čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení č. 2454/93 vykládán v tom smyslu, že prodává-li právnická osoba zboží fyzické osobě za účelem jeho propuštění do volného oběhu na území Unie a tato právnická osoba je vedena bratrem kupujícího, má se za to, že prodej proběhl mezi osobami ve spojení.

32. Celní orgány mohou upustit od použití metody hodnoty transakce pouze poté, co sdělily důvody, které je vedly k názoru, že tento vztah mohl mít vliv na cenu, za kterou bylo zboží prodáno. Tyto důvody se musí zejména zakládat nejen na příbuzenském vztahu, ale také na konkrétním postavení, jež zastává rodinný příslušník v rámci dané právnické osoby a musí být takové povahy, aby mu skutečně umožnilo ovlivňovat prodej zboží, jakož i na všech dalších relevantních okolnostech. Poté bude kupujícímu příslušet, aby vyvrátil případné pochybnosti celních orgánů tím, že prokáže, že je hodnota transakce nadále přijatelná za podmínek stanovených v čl. 29 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

III – Závěry

33. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) takto: Článek 29 odst. 1 písm. d) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, musí být ve světle čl. 143 odst. 1 písm. h) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92,

17 — Viz bod 13 tohoto stanoviska.

18 — Rozsudek Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, bod 37).

19 — Článek 29 odst. 2 písm. a) celního kodexu.

vykládán v tom smyslu, že prodává-li právnická osoba zboží fyzické osobě za účelem jeho propuštění do volného oběhu na území Evropské unie a tato právnická osoba je vedena bratrem kupujícího, má se za to, že prodej proběhl mezi osobami ve spojení. Celní orgány mohou upustit od použití metody hodnoty transakce pouze poté, co sdělily důvody, které je vedly k názoru, že tento vztah mohl mít vliv na cenu, za kterou bylo zboží prodáno. Tyto důvody se musí zejména zakládat nejen na příbuzenském vztahu, ale také na konkrétním postavení, jež zastává rodinný příslušník v rámci dané právnické osoby a musí být takové povahy, aby mu skutečně umožnilo ovlivňovat prodej zboží, jakož i na všech dalších relevantních okolnostech. Poté bude na kupujícím, aby vyvrátil případné pochybnosti celních orgánů tím, že prokáže, že je hodnota transakce nadále přijatelná za podmínek stanovených v čl. 29 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2913/92.