



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 15. listopada 2015.¹

Predmet C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
protiv
Artūrsa Stretinskisa**

[zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija)]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinska vrijednost – Pojam ‘povezanih osoba za potrebe određivanja carinske vrijednosti’ – Obiteljski odnos ili odnos srodstva između kupca, fizičke osobe, i rukovoditelja društva koje je prodalo robu“

I – Uvod

1. Može li se dovesti u pitanje korištenje metode transakcijske vrijednosti za potrebe određivanja carine za uvezenu robu zbog činjenice da je direktor društava koja su prodala navedenu robu kupčev brat, pri čemu potonji želi pustiti robu u slobodni promet na području Europske unije? O tomu je riječ u ovom zahtjevu za prethodnu odluku.

2. Artūrs Stretinskis u Latviju je između 2008. i 2010. uvezao rabljenu odjeću kupljenu od dvaju američkih društava s ciljem njezina puštanja u slobodni promet na području Europske unije. Iz računovodstvenih dokumenata koje je A. Stretinskis sastavio proizlazi da je carinska vrijednost robe o kojoj je riječ izračunata u skladu s metodom transakcijske vrijednosti.

3. Ta je metoda osnovna metoda za određivanje carinske vrijednosti uvezene robe radi primjene Zajedničke carinske tarife. U članku 29. stavku 1. točki (d) Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik)² transakcijska vrijednost definirana je kao „stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje radi izvoza u carinsko područje Zajednice, usklađena, tamo gdje je to potrebno, s člancima 32. i 33. pod uvjetom da [...] kupac i prodavatelj nisu međusobno povezani ili, ako jesu, da je transakcijska vrijednost prihvatljiva za carinske svrhe u skladu sa stavkom 2.“.

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – (SL L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.).

4. Nakon provedene kontrole Valsts ieņēmumu dienests (Latvijska porezna uprava, u daljnjem tekstu: porezna uprava) smatrao je da podneseni dokumenti ne odražavaju stvarnu carinsku vrijednost robe. Svoje sumnje temeljio je na činjenici da je direktor dvaju američkih društava kupčev brat. Međutim, člankom 143. stavkom 1. točkom (h) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice³ propisano je:

„U smislu članka 29. [Carinskog zakonika], osobe se smatraju povezanimama samo ako:

(h) su članovi iste obitelji. Osobe će se smatrati članovima iste obitelji samo ako su u jednom od sljedećih odnosa jedan s drugim:

— brat i sestra (i polubrat i polusestra),

[...]“.

5. Odlukom od 22. srpnja 2010. porezna uprava je iznova odredio vrijednost robe na temelju članka 31. Carinskog zakonika nakon čega je izdala rješenje o ponovnom obračunu u pogledu uvozne carine i poreza na dodanu vrijednost (PDV) uvećanih za zatezne kamate i novčanu kaznu. Navedena uprava je svoju odluku osobito obrazložila navođenjem činjenice da je brat tužitelja u glavnom postupku sudjelovao u gospodarskoj djelatnosti plativši troškove prijevoza, što je za posljedicu imalo to da je deklarirana vrijednost robe bila znatno niža od vrijednosti istovrsne robe kojom trguju nepovezane osobe.

6. Artūrs Stretinskis najprije je podnio tužbu glavnoj direktorici porezne uprave koja je odbijena. Zatim je prvostupanjskom sudu podnio tužbu za poništenje protiv odluke porezne uprave, koja je također odbijena. Potom je uložio žalbu protiv te odluke. Žalbeni sud je presudio da sumnje porezne uprave nisu bile dostatno potkrijepljene te da se dva brata, u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka, ne može smatrati „povezanim osobama“ u smislu članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93, osobito zbog činjenice da porezna uprava nije dokazala da je brat A. Stretinskisa bio vlasnik dvaju društava od kojih je roba kupljena.

7. U tim je okolnostima porezna uprava sudu koji je uputio zahtjev uložila žalbu u kasacijskom postupku. Suočen s problemom povezanim s tumačenjem prava Unije, Augstākā tiesa (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i, odlukom zaprimljenom u tajništvu Suda 22. rujna 2014., na temelju članka 267. UFEU-a uputiti Sudu sljedeća dva prethodna pitanja:

„1) Treba li članak 143. stavak 1. točku (h) Uredbe br. 2454/93, tumačiti na način da se odnosi ne samo na situacije u kojima su stranke u transakciji fizičke osobe, nego i na one u kojima postoji obiteljski odnos ili odnos srodstva između rukovoditelja jedne od stranaka (pravne osobe) i druge stranke u transakciji (fizičke osobe) odnosno direktora te stranke (u slučaju da je riječ o pravnoj osobi)?

2) Ako je odgovor potvrđan, mora li tijelo sudbene vlasti koje odlučuje u predmetu detaljno ispitati okolnosti slučaja u pogledu stvarnog utjecaja dotične fizičke osobe na pravnu osobu?“

8. Latvijska vlada kao i Europska komisija o tim su pitanjima podnijela pisana očitovanja.

3 — (SL L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.).

II – Pravna analiza

9. Dvama prethodnim pitanjima, koja treba ispitati zajedno, u biti želi ishoditi razjašnjenje pojma „povezane osobe“ u smislu carinskog zakonodavstva Unije.

10. Ni Carinski zakonik ni Uredba br. 2454/93 ne upućuju na prava država članica radi definicije ovog pojma. Posljedično, i kao što je Sud više puta presudio, iz zahtjeva za jedinstvenom primjenom prava Unije te načela jednakosti proizlazi da izrazi u nekoj odredbi prava Unije koja izravno ne upućuje na pravo država članica, radi utvrđenja njezina sadržaja i opsega, moraju u pravilu dobiti autonomno i jedinstveno tumačenje na cijelom području Europske unije koje valja dati vodeći računa o kontekstu odredbe i cilju koji se želi postići propisom o kojemu je riječ⁴.

11. Međutim, iz jednako tako ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da „propisi Unije koji se odnose na carinske procjene imaju za cilj uspostavljanje pravičnog, jedinstvenog i neutralnog sustava koji isključuje uporabu arbitrarnih i fiktivnih carinskih vrijednosti“⁵.

12. Kad je riječ o kontekstu čiji je dio članak 143. stavak 1. točka (h) Uredbe br. 2454/93 čije tumačenje traži sud koji je uputio zahtjev, treba istaknuti da je navedeni članak provedbena odredba članka 29. Carinskog zakonika, i da stoga treba kratko razmotriti sustav koji je njime uspostavljen za potrebe određivanja carinske vrijednosti uvezene robe.

13. Člankom 29. Carinskog zakonika uvedeno je načelo prema kojemu je carinska vrijednost robe njezina transakcijska vrijednost, a to je stvarno plaćena ili plativa cijena. Sustav se temelji na načelnom povjerenju u gospodarske subjekte da transakcijska vrijednost odražava stvarnu gospodarsku vrijednost robe. Stoga se, jasno, prednost daje transakcijskoj vrijednosti, „[jer se] pretpostavlja [...] da je ta metoda određenja carinske vrijednosti najpogodnija i najčešće primjenjivana“⁶, prema potrebi, nakon usklađivanja prema odredbama članaka 32. i 33. Carinskog zakonika⁷.

14. Međutim, povjerenje carinskog tijela u transakcijsku vrijednost postoji samo pod uvjetom da kupac i prodavatelj nisu međusobno povezani ili, ako jesu, da je transakcijska vrijednost prihvatljiva za carinske svrhe⁸. U tom pogledu, Carinski zakonik izričito navodi da „činjenica da su kupac i prodavatelj povezani nije dostatan razlog da se određena transakcijska vrijednost ocijeni neprihvatljivom“⁹.

15. Činjenica da su kupac i prodavatelj povezani nužan je ali nedostatan element na temelju kojeg se može pretpostaviti da je na cijenu robe – i stoga na transakcijsku vrijednost – mogao utjecati poseban odnos između dvaju gospodarskih subjekata. Tada treba ispitati okolnosti prodaje kako bi se utvrdilo je li transakcijska vrijednost robe, unatoč vezi između kupca i prodavatelja, prihvatljiva¹⁰. Ako carinska tijela sumnjaju na utjecaj na cijenu, te ako stoga postoji sumnja oko toga odražava li transakcijska vrijednost robe stvarnu gospodarsku vrijednost robe, navedena tijela o tome obavješćuju deklaranta i daju mu mogućnost da odgovori na tu obavijest¹¹.

4 — Vidjeti, među opsežnom sudskom praksom, presudu *Christodoulou i dr.* (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 34. i navedenu sudsku praksu). Jamstvo jedinstvene primjene Carinskog zakonika također je briga zakonodavca (vidjeti uvodnu izjavu sedmu Carinskog zakonika) i to tim više što se u zakonodavstvu Unije u ovom području navodi da je „cjelokupno“ (vidjeti uvodnu izjavu 1.Uredbe br. 2454/93).

5 — Presuda *Christodoulou i dr.* (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 36. i navedena sudska praksa).

6 — *Ibidem.* t. 44.).

7 — Vidjeti članak 29. stavak 1. Carinskog zakonika. Vidjeti također presudu *Mitsui & Co. Deutschland* (C-256/07, EU:C:2009:167, t. 24. i navedenu sudsku praksu). Primat metode transakcijske vrijednosti znači da je drugim metodama namijenjena supsidijarna uloga u odnosu na nju: vidjeti članak 30. stavak 1. („tako što će se ići redom [...]“), i članak 31. stavak 1. Carinskog zakonika. O ovoj supsidijarnoj vezi vidjeti presudu *Christodoulou i dr.* (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 43.).

8 — Vidjeti članak 29. stavak 1. točku (d) Carinskog zakonika.

9 — Članak 29. stavak 2. točka (a) Carinskog zakonika.

10 — Vidjeti članak 29. stavak 2. točku (a) Carinskog zakonika.

11 — *Ibidem.*

16. Stoga iz opisa sustava uspostavljenog člankom 29. Carinskog zakonika proizlazi da je od odlučujuće važnosti utvrđivanje situacija u kojima se transakcijskom vrijednošću robe moglo manipulirati radi smanjenja carina i davanja koje treba platiti u trenutku njena ulaska na područje Unije.

17. Tekst članka 29. stavka 1. točke (d) Carinskog zakonika pojašnjen je, kao što sam prethodno naveo, Uredbom br. 2454/93, koja je primjenjivo carinsko zakonodavstvo i, točnije, njezinim člankom 143. stavkom 1.

18. U članku 143. stavku 1. Uredbe br. 2454/93 navodi se popis u kojemu se čini da se taksativno navodi („osobe se smatraju povezanim *samo* ako“¹²) osam slučajeva u kojima se osobe smatraju povezanim. Te se slučajeve može podijeliti u tri kategorije. S jedne strane, postoje situacije koje se odnose na prvenstveno organsku vezu¹³ između kupca i prodavatelja. S druge strane, postoje situacije koje se odnose na vezu „hijerarhijske“ vrste, to jest, vezu podređenosti¹⁴. Postoji, konačno, situacija koja se odnosi na obiteljske veze¹⁵.

19. Iako bi se neke od slučajeva navedenih u članku 143. stavku 1. Uredbe br. 2454/94 svakako moglo primijeniti na pravne osobe, očito je da, kad je riječ o posljednjem slučaju, i na prvi pogled, da obiteljske veze mogu postojati samo između fizičkih osoba.

20. Stoga, ako osoba izravno prodaje robu svom bratu, tog kupca i prodavatelja će se smatrati povezanim osobama u smislu članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93.

21. S druge strane, članak 143. stavak 1. točka (h) Uredbe br. 2454/93 protivi se tomu da se u okviru glavnog postupka smatra da su robom trgovale povezane osobe. Strogo uzevši, čini se da brat A. Stretinskisa nije prodavatelj. Suprotno tomu, dva društva kojima on rukovodi su prodala robu.

22. U konačnici, ako se ustraje u ovom strogom tumačenju članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93, i da bi izbjegle da ih se smatra „povezanim osobama“, dovoljno je da osobe povezane obiteljskom vezom svoje transakcije obavljaju putem fikcije pravne osobe. Međutim, s obzirom na to da u stvarnosti u međunarodnoj trgovini gospodarski subjekti najčešće posluju u tom obliku, jasno su vidljive opasnosti od takvog tumačenja¹⁶.

23. Zbog toga treba nadići tekst članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93 i dovesti ga u ravnotežu s općim ciljem carinskog zakonodavstva Unije kao i posebnim ciljem članka 29. Carinskog zakonika. Riječ je, naime, o otkrivanju slučajeva u kojima postoji potencijalna opasnost od utjecaja na cijenu i, stoga, slučajeva u kojima postoji opasnost od toga da transakcijska vrijednost više ne predstavlja stvarnu gospodarsku vrijednost robe. S tog gledišta otkrivanja „graničnih“ situacija, moraju se ispuniti potrebni uvjeti za kvalitetnu identifikaciju kako bi se pravično primijenilo Carinski zakonik.

24. Kako se članku 29. stavku 1. točki (d) Carinskog zakonika ne bi oduzeo dio korisnog učinka, potrebno je zauzeti široko shvaćanje pojma „povezane osobe“.

12 — Moje isticanje.

13 — Radi se o slučajevima iz članka 143. stavka 1. točke (a) i (d) Uredbe br. 2454/93.

14 — Radi se o slučajevima iz članka 143. stavka 1. točaka (b), (c) i od (e) do (g) Uredbe br. 2454/93.

15 — Radi se o slučajevima iz članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93.

16 — Osim toga, izraz „osobe“ koji se koristi u carinskom zakonodavstvu Unije označava i fizičke i pravne osobe. To proizlazi iz članka 4. stavka 1. Carinskog zakonika. Stoga bi izraz „osobe“, koji se također koristi u članku 143. stavku 1. Uredbe br. 2454/93, trebao imati isti doseg. Treba, zatim, istaknuti, kao što je to učinila Komisija, da bi takvo tumačenje članka 143. stavka 1. točke (h) Uredbe br. 2454/93 bilo u skladu s pravom međunarodne trgovine. Naime, ta odredba potječe iz članka 15. stavka 4. Sporazuma o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994. (SL 1994, L 336, str. 103.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 74., str. 128.) kojemu su priložena tumačenja. Napomena uz članak 15. izričito predviđa da se „izraz „osobe“ uključuje pravnu osobu, ako je to potrebno“, čime se otvara mogućnost širokog tumačenja pojma „osobe“ te stoga i pojma „povezane osobe“.

25. Budući da činjenica da su dvije osobe povezane, u svakom slučaju, nije dovoljna da bi se isključila primjena metode transakcijske vrijednosti, široko tumačenje pojma „povezane osobe“ ne može dovesti u pitanje prvenstvo koje Carinski zakonik pridaje toj metodi¹⁷.

26. Stoga sam sklon mišljenju da članak 29. stavak 1. točku (d) Carinskog zakonika, u vezi s člankom 143. stavka 1. Uredbe br. 2454/93, treba tumačiti na način da su, u okolnostima iz glavnog postupka, kupac i prodavatelj povezani. Stoga na neki način treba ukloniti pravnu osobnost društva kako bi se dobila bolja slika stvarnih odnosa između kupca i rukovoditelja pravne osobe koja je prodala robu.

27. Takav zaključak očito olakšava činjenica da je, u ovom slučaju i prema navodima suda koji je uputio zahtjev, brat A. Stretinskisa rukovoditelj dvaju društava od kojih je roba kupljena.

28. Naime, u situaciji u kojoj je pravna osoba bila uključena u transakciju te kada su carinska tijela ustanovila da postoji odnos srodstva između kupca i člana navedene pravne osobe, ta se tijela ne mogu samo pozivati na taj odnos kako bi dovela u pitanje primjenu metode transakcijske vrijednosti. Drugim riječima, puka činjenica da za pravnu osobu koja je prodala robu radi član kupčeve obitelji nije dovoljna da se na njoj temelje sumnje carinskih tijela.

29. Navedena tijela dužna su ispitati cijenu koju je naveo deklarant te je, prema potrebi, odbiti¹⁸, uzimajući u obzir „okolnosti prodaje“¹⁹ to jest, istodobno (a) obiteljsku vezu između kupca i člana pravne osobe, (b) položaj potonjeg u navedenoj pravnoj osobi, to jest, njegovu sposobnost da stvarno utječe na cjenovnu politiku pravne osobe ili na uvjete predmetne transakcije kao i (c) svaku drugu relevantnu okolnost.

30. Na kupcu je zatim da odagna sumnje carinskih tijela time što će dokazati da je transakcijska vrijednost i dalje prihvatljiva u okolnostima utvrđenima člankom 29. stavkom 2. točkom (b) Carinskog zakonika.

31. Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da članak 29. stavak 1. točku (d) Carinskog zakonika u vezi s člankom 143. stavkom 1. točkom (h) Uredbe br. 2454/93 treba tumačiti na način da se kada pravna osoba prodaje robu fizičkoj osobi koja ju želi pustiti u slobodni promet na području Unije, i kada tom pravnom osobom rukovodi kupčev brat, smatra da je prodaja izvršena između povezanih osoba.

32. Carinska tijela moći će isključiti primjenu metode transakcijske vrijednosti tek nakon što su priopćili razloge koji su ih naveli na to da smatraju da je ta veza mogla utjecati na cijenu po kojoj je roba prodana. Ti se razlozi, osobito, moraju temeljiti ne samo na obiteljskoj vezi ili odnosu srodstva već također i na konkretnom položaju koji član obitelji zauzima u pravnoj osobi o kojoj je riječ a koji mora biti takav da mu je vjerojatno omogućio da prilikom prodaje izvrši utjecaj kao i na svakoj drugoj relevantnoj okolnosti. Na kupcu je zatim da, prema potrebi, odagna sumnje carinskih tijela time što će dokazati da je transakcijska vrijednost i dalje prihvatljiva u okolnostima utvrđenima člankom 29. stavkom 2. točkom (b) Carinskog zakonika.

17 — Vidjeti t. 13. ovog mišljenja.

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

19 — Članak 29. stavak 2. točka (a) Carinskog zakonika.

III – Zaključak

33. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja, koja je postavio Augstākā tiesa (Vrhovni sud), odgovori kako slijedi: Članak 29. stavak 1. točku (d) Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice u vezi s člankom 143. stavkom 1. točkom (h) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice treba tumačiti na način da se kada pravna osoba prodaje robu fizičkoj osobi radi njezina puštanja u slobodni promet na području Europske unije, i kada tom pravnom osobom rukovodi kupčev brat, smatra da je prodaja izvršena između povezanih osoba. Carinska tijela moći će isključiti primjenu metode transakcijske vrijednosti tek nakon što su priopćili razloge koji su ih naveli na to da smatraju da je ta veza mogla utjecati na cijenu po kojoj je roba prodana. Ti se razlozi, osobito, moraju temeljiti ne samo na obiteljskoj vezi ili odnosu srodstva već također i na konkretnom položaju koji član obitelji zauzima u pravnoj osobi o kojoj je riječ a koji mora biti takav da mu je vjerojatno omogućio da prilikom prodaje izvrši utjecaj kao i na svakoj drugoj relevantnoj okolnosti. Na kupcu je zatim da, prema potrebi, odagna sumnje carinskih tijela time što će dokazati da je transakcijska vrijednost i dalje prihvatljiva u okolnostima utvrđenima člankom 29. stavkom 2. točkom (b) Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice.