



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 15. oktobrī¹

Lieta C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
pret
Artūru Stretinski**

(Augstākās tiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Muitas savienība — Muitas vērtība — Jēdziens “saistītās personas muitas vērtības noteikšanai” — Ģimenes vai radniecības attiecības starp pircēja statusā esošu fizisku personu un preces pārdevušā uzņēmuma amatpersonu

I – Ievads

1. Vai tas, ka par importētām precēm maksājami muitas nodokļi nosakāmi, izmantojot darījuma vērtības metodi, var tikt apšaubīts tāpēc, ka šīs preces pārdevušo uzņēmumu direktors ir brālis pircējam, kurš savukārt vēlas tās laist brīvā apgrozībā Eiropas Savienības teritorijā? Tāds ir šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatjautājums.

2. Laikā no 2008. līdz 2010. gadam A. Stretinskis Latvijā importēja no diviem ASV uzņēmumiem iegādātus lietotus apģērbus to laišanai brīvā apgrozībā Savienības teritorijā. A. Stretinska sagatavotajos grāmatvedības uzskaites dokumentos redzams, ka attiecīgo preču muitas vērtība tikusi aprēķināta atbilstoši darījuma vērtības metodei.

3. Šī metode ir pamatmetode, pēc kuras nosaka ievesto preču muitas vērtību, lai piemērotu kopējo muitas tarifu. Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi² (turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”) 29. panta 1. punkta d) apakšpunktā darījuma vērtība ir definēta kā “cen[a], kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu, ar nosacījumu, ka [...] pircējs un pārdevējs nav saistīti vai – ja pircējs un pārdevējs ir saistīti – darījuma vērtība ir pieņemama muitas vajadzībām saskaņā ar 2. punktu”.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — OV L 302, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 4. sēj., 307. lpp.

4. Veiktās pārbaudes rezultātā Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) uzskatīja, ka uzrādītajos dokumentos nav atspoguļota faktiskā preču muitas vērtība. Tās šaubas ir pamatotas ar apstākli, ka abu ASV uzņēmumu direktors ir pircēja brālis. Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92³, 143. panta 1. punkta h) apakšpunktā ir paredzēts:

“Piemērojot [Muitas kodeksa] 29. [pantu], personas uzskata par saistītām tikai tad, ja:

h) personas ir vienas ģimenes locekļi. Par vienas ģimenes locekļiem uzskata tikai tādas personas, kuru starpā pastāv šāda radniecība:

— brālis un māsa vai pusbrālis un pusmāsa,

[..].”

5. 2010. gada 22. jūlija lēmumā, pamatojoties uz Muitas kodeksa 31. pantu, nodokļu iestāde noteica preču vērtību no jauna un tā rezultātā aprēķināja maksājamā ievadmuitas nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) apmēru kopā ar nokavējuma procentiem un soda naudu. Lēmuma pamatošanai minētā iestāde tostarp norādīja, ka pamatlietā esošā pieteicēja brālis ir piedalījies saimnieciskajā darbībā, sedzot transporta izmaksas, un tā rezultātā deklarētā preču vērtība bija manāmi zemāka par divu nesaistītu personu starpā tirgotu līdzvērtīgu preču vērtību.

6. A. Stretinskis vispirms iesniedza sūdzību nodokļu iestādes ģenerāldirektorei, kura to noraidīja. Pēc tam viņš vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par nodokļu iestādes lēmuma atcelšanu, taču arī šis pieteikums tika noraidīts. Vēlāk šo nolēmumu viņš pārsūdzēja apelācijas kārtībā. Lietu apelācijas kārtībā izskatījusi Administratīvā apgabaltiesa uzskatīja, ka nodokļu iestādes šaubas nav pietiekami pamatotas un ka – tādos apstākļos kā pamatlietā esošie – abi brāļi nav uzskatāmi par “saistītām personām” Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē, konkrēti tāpēc, ka nodokļu iestāde nebija pierādījusi, ka A. Stretinska brālim pieder abi uzņēmumi, no kuriem šīs preces ir iegādātas.

7. Šajos apstākļos nodokļu iestāde iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Saskārusies ar grūtībām Savienības tiesību interpretēšanā, Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un ar Tiesas kancelejā 2014. gada 22. septembrī iesniegto lēmumu, pamatojoties uz LESD 267. pantu, uzdot Tiesai šādus divus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkts interpretējams tādējādi, ka tas attiecināms ne tikai uz situācijām, kad darījuma puses ir vienīgi fiziskās personas, bet arī uz situācijām, kad ģimenes vai radniecības attiecības pastāv starp darījuma puses – juridiskās personas – amatpersonu un citu darījuma pusi (fizisko personu) vai tās amatpersonu (juridiskās personas gadījumā)?

2) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai tiesai, kas izskata lietu, ir jāveic tālāks lietas apstākļu izvērtējums par patieso attiecīgās fiziskās personas ietekmi juridiskajā personā?”

8. Rakstveida apsvērumus par šiem jautājumiem iesniedza Latvijas valdība, kā arī Eiropas Komisija.

II – Juridiskais vērtējums

9. Ar abiem kopīgi izvērtējamajiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas precizēt jēdziena “saistītas personas” tvērumu muitas jomā esošā Savienības tiesiskā regulējuma izpratnē.

3 — OV L 253, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 6. sēj., 3. lpp.

10. Nedz Muitas kodeksā, nedz Regulā Nr. 2454/93 nav norādes, ka šis jēdziens būtu definējams atbilstoši dalībvalstu tiesībām. Tāpēc – kā Tiesa atkārtoti nospriedusi – gan no Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet prasība, ka Savienības tiesību norma, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Eiropas Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi⁴.

11. No tikpat pastāvīgas Tiesas judikatūras izriet arī, ka “ar muitas novērtējumu saistītais Savienības tiesiskais regulējums ir vērsts uz to, lai izveidotu taisnīgu, vienotu un neitrālu sistēmu, kas nepieļauj patvaļīgu vai fiktīvu muitas vērtību izmantošanu”⁵.

12. Jautājumā par iesniedzējtiesas interpretēt lūgtā Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta kontekstu jānorāda, ka šis pants ir viena no Muitas kodeksa 29. panta īstenošanas normām un ka tāpēc mirkli jāpievēršas ar šo nupat minēto pantu ieviestajai sistēmai, kādā nosakāma ievesto preču muitas vērtība.

13. Muitas kodeksa 29. pantā ir noteikts princips, ka preču muitas vērtība ir to darījuma vērtība, proti, faktiski samaksātā vai maksājamā cena. Šī sistēma ir balstīta uz principiālu uzticēšanos saimnieciskās darbības subjektiem, ka darījuma vērtība atspoguļo patieso preču saimniecisko vērtību. Tātad priekšroka skaidri tiek dota darījuma vērtībai, jo “ši muitas vērtības noteikšanas metode šķiet vispiemērotākā un visbiežāk izmantotā”⁶, vajadzības gadījumā iepriekš izdarot Muitas kodeksa 32. un 33. pantā paredzētos pielāgojumus⁷.

14. Tomēr muitas iestāžu uzticēšanās darījuma vērtībai pastāv tikai, kamēr pircējs un pārdevējs nav saistīti, vai gadījumā, ja tie ir saistīti, pakārtoti nosacījumam, ka šī vērtība ir pieņemama muitas vajadzībām⁸. Šajā ziņā Muitas kodeksā ir skaidri noteikts, ka “pircēja un pārdevēja savstarpējā saistība pati par sevi nav pietiekams pamats uzskatīt darījuma vērtību par nepieņemamu”⁹.

15. Apstākļi, ka pircējs un pārdevējs ir savstarpēji saistīti, ir vajadzīgs, bet ne pietiekams faktors, lai varētu pieņemt, ka preču cenu – un tātad arī darījuma vērtību – iespējami ietekmējušas īpašas attiecības starp abiem saimnieciskās darbības subjektiem. Tāpēc, lai noskaidrotu, vai, neskatoties uz pircēja un pārdevēja starpā esošajām attiecībām, preču darījuma vērtība ir pieņemama, ir jāizvērtē pārdošanas apstākļi¹⁰. Ja muitas iestādēm ir aizdomas par ietekmi uz cenu un tātad – ir šaubas par to, vai preču darījuma vērtība atspoguļo šo preču patieso saimniecisko vērtību, minētās iestādēs deklarētajam izklāsta pamatojumu un dod tam iespēju uz šo izklāstu atbildēt¹¹.

16. Tādējādi ar Muitas kodeksa 29. pantu ieviestās sistēmas aprakstā ir redzams, ka izšķirošā nozīme ir to situāciju identificēšanai, kurās preču darījuma vērtība iespējami ir tikusi manipulēta, lai mazinātu apmēru, kādā, tās ievēdot Savienības teritorijā, jāmaksā nodevas un nodokļi.

4 — Plašajā judikatūras klāstā skat. spriedumu *Christodoulou* u.c. (C-116/12, EU:C:2013:825, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Likumdevējs rūpējas arīdžan par to, lai tiktu nodrošināta Muitas kodeksa vienveidīga piemērošana (skat. Muitas kodeksa preambulas septīto apsvērumu), vēl jo vairāk tāpēc, ka Savienības tiesiskajam regulējumam šajā jomā ir iecerēts būt “pilnīgi pabeigtam” (skat. Regulas Nr. 2454/93 preambulas pirmo apsvērumu).

5 — Spriedums *Christodoulou* u.c. (C-116/12, EU:C:2013:825, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 — Turpat, 44. punkts.

7 — Skat. Muitas kodeksa 29. panta 1. punktu. Skat. arī spriedumu *Mitsui & Co. Deutschland* (C-256/07, EU:C:2009:167, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). No tā, ka darījuma vērtībai tiek dota priekšroka, izriet, ka pārējās metodes uzskatāmas par pakārtotām tai: skat. Muitas kodeksa 30. panta 1. punktu (“secīgi piemērojot [...]”) un 31. panta 1. punktu. Par šo subsidiaritātes saikni skat. spriedumu *Christodoulou* u.c. (C-116/12, EU:C:2013:825, 43. punkts).

8 — Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

9 — Muitas kodeksa 29. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

10 — Muitas kodeksa 29. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

11 — Turpat.

17. Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta d) apakšpunkta formulējums, kā jau nupat norādīju, tika izskaidrots muitas jautājumos piemērojamo tiesisko regulējumu veidojošajā Regulā Nr. 2454/93, proti, tās 143. panta 1. punktā.

18. Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punktā ir, cik noprotams – izsmeļošā veidā, uzskaitīti astoņi (“[personu, kuras] uzskata par saistītām *tikai tad, ja*”)¹² gadījumi, kuros personas uzskata par saistītām. Šie gadījumi var tikt iedalīti trīs kategorijās. Pirmkārt, situācijās, kurās pircēju ar pārdevēju vieno drīzāk “strukturālas” iedabas attiecības¹³. Otrkārt, “hierarhiska” veida, proti, pakļautības attiecību situācijās¹⁴. Visbeidzot, vienā situācijā šīs attiecības ir ģimeniskas¹⁵.

19. Lai arī vairāki Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punktā uzskaitītie gadījumi visnotaļ varētu attiekties uz juridiskām personām, ir skaidri redzams, ka šajā pēdējā gadījumā ģimenes attiecības pirmšķietami var vienot tikai fiziskas personas.

20. Tādējādi, ja kāds preces pārdotu tieši savam brālim, šie pircējs un pārdevējs tiktu uzskatīti par saistītām personām Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē.

21. Turpretim pamatlietas kontekstā Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkts liegtu uzskatīt, ka preču iegāde notikusi starp saistītām personām. Formāli ņemot, A. Stretinska brālis nefigurē kā pārdevējs. Gluži pretēji, šīs preces pārdevuši divi viņa vadībā esoši uzņēmumi.

22. Visbeidzot, ja paliktu pie šīs striktās Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnes, ģimenes attiecībās esošas personas varētu izvairīties no “saistīto personu” statusa ar to vien, ka savus darījumus kārtotu juridiskas personas aizsegā. Taču, tā kā starptautiskā tirdzniecība patiesībā arvien biežāk noris, piedaloties šādā formā esošiem saimnieciskās darbības subjektiem, ir viegli atskāršami riski, ko radītu šāda interpretācija¹⁶.

23. Tieši tāpēc ir jāraugās pāri Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta formulējumam un tas jālīdzsvaro ar muitas jomā esošā Savienības tiesiskā regulējuma vispārējo mērķi, kā arī ar konkrēto Muitas kodeksa 29. panta mērķi. Proti, jānoskaidro gadījumi, kuros eksistē potenciāls risks, ka var tikt ietekmētas cenas, un līdz ar to – gadījumi, kuros eksistē risks, ka darījuma vērtība vairs neatspoguļo preču patieso saimniecisko vērtību. No šā “šaubīgo” situāciju noteikšanas viedokļa ir jāizpilda optimālai noskaidrošanai vajadzīgie nosacījumi, lai panāktu taisnīgu Muitas kodeksa piemērošanu.

24. Tātad, lai daļēji neatņemtu Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta d) apakšpunktam lietderīgo iedarbību, “saistīto personu” jēdziens ir jāizprot plaši.

25. Tā kā apstākļi, ka divas personas ir saistītas, katrā ziņā nav pietiekams, lai izslēgtu darījuma vērtības metodes piemērojamību, “saistīto personu” jēdziena plaša interpretācija neliek apšaubīt šai metodei Muitas kodeksā doto priekšroku¹⁷.

12 — Mans izcēlums.

13 — Proti, Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā paredzētie gadījumi.

14 — Proti, Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta b), c) un e)–g) apakšpunktā paredzētie gadījumi.

15 — Proti, Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunktā paredzētie gadījumi.

16 — Turklāt ar muitas jautājumos esošajā Savienības tiesiskajā regulējumā lietoto terminu “personas” tiek apzīmētas kā fiziskas, tā arī juridiskas personas. Tas izriet no Muitas kodeksa 4. panta 1. punkta. Tāpēc arī Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punktā lietotā termina “personas” tvērumam būtu jābūt tādā pašam. Turklāt, piekrītot Komisijai, jāatzīst, ka šāda Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratne būtu atbilstīga starptautiskajām tirdzniecības tiesībām. Proti, šī tiesību norma ir radusies no Nologuma par 1994. gada Vispārējās vienošanās par tarifem un tirdzniecību VIII panta īstenošanu (OV 1994, L 336, 103. lpp.) – kuram pievienotas skaidrojošās piezīmes – 15. panta 4. punkta. Taču piezīmē par minēto 15. pantu ir skaidri paredzēts, ka “termins “persona” vajadzības gadījumā nozīmē juridisku personu”, un tas paver iespēju jēdzienu “personas” un tādējādi arī jēdzienu “saistītās personas” interpretēt plaši.

17 — Skat. šo secinājumu 13. punktu.

26. Tāpēc sliecos uzskatīt, ka Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta d) apakšpunkts, to lasot Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietas apstākļos pircējs ir saistīts ar pārdevēju. Tādējādi juridiskās personas statuss zināmā veidā jāatārda, lai labāk saskatītu, kādas īsti attiecības vieno pircēju ar preces pārdevušās juridiskās personas amatpersonu.

27. Šādu secinājumu izdarīt acīmredzami palīdz apstākļi, ka šajā lietā un atbilstoši iesniedzējtiesas teiktajam A. Stretinska brālis ir amatpersona abos uzņēmumos, no kuriem A. Stretinskis iegādājies preces.

28. Proti, gadījumā, ja darījumā ir iesaistīta juridiska persona un muitas iestādes ir konstatējušas radniecības attiecības starp pircēju un kādu minētajai juridiskajai personai piederīgu personu, tās nevar, pamatojoties uz šīm attiecībām, apšaubīt darījuma vērtības metodes piemērošanu. Citiem vārdiem sakot, ar to vien, ka preces pārdevušajā juridiskajā personā strādā kāds pircēja ģimenes loceklis, vēl nepietiek, lai pamatotu muitas iestāžu šaubas.

29. Minētajām iestādēm ir jāpārbauda deklarētāja norādītā cena un vajadzības gadījumā tā jānoraida¹⁸, ievērojot “pārdošanas apstākļus”¹⁹, proti, gan a) ģimenes attiecības starp pircēju un juridiskajai personai piederīgo personu, gan b) šīs nupat minētās piederīgās personas stāvokli attiecīgajā juridiskajā personā, proti, spēju īstenot patiesu ietekmi uz juridiskās personas piekopto cenu politiku vai attiecīgā darījuma nosacījumiem, kā arī c) visus citus būtiskos apstākļus.

30. Tad muitas iestāžu šaubas būtu jāklīdz pircējam, pierādot, ka darījuma vērtība joprojām ir pieņemama atbilstoši Muitas kodeksa 29. panta 2. punkta b) apakšpunkta nosacījumiem.

31. No iepriekš izklāstīto apsvērumu kopuma izriet, ka Muitas kodeksa 29. panta 1. punkta d) apakšpunkts, to lasot Regulas Nr. 2454/93 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja juridiska persona pārdod preces fiziskai personai, kura tās vēlas laist brīvā apgrozībā Savienības teritorijā un ja šīs juridiskās personas amatpersona ir pircēja brālis, pirkumu uzskata par notikušu saistītu personu starpā.

32. Muitas iestādes var atteikties piemērot darījuma vērtības metodi tikai pēc tam, kad tās ir darījušas zināmus iemeslus, kāpēc tās domā, ka šīs attiecības iespējami ietekmējušas cenu, par kādu preces tikušas pārdotas. Konkrēti, šiem iemesliem jābūt pamatotiem ne tikai ar ģimenes vai radniecības attiecībām, bet arī ar šā ģimenes locekļa attiecīgajā juridiskajā personā konkrēti ieņemto stāvokli – kam jābūt tādām, kas viņam visnotaļ iespējami ļāvis īstenot ietekmi saistībā ar preču pārdošanu, – kā arī ar jebkuru citu apstākli. Tad muitas iestāžu šaubas vajadzības gadījumā būtu jāklīdz pircējam, pierādot, ka darījuma vērtība joprojām ir pieņemama atbilstoši Muitas kodeksa 29. panta 2. punkta b) apakšpunkta nosacījumiem.

III – Secinājumi

33. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz Augstākās tiesas uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi: Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 29. panta 1. punkta d) apakšpunkts, to lasot Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92, 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja juridiska persona pārdod preces fiziskai personai to laišanai brīvā apgrozībā Eiropas Savienības teritorijā un ja šīs juridiskās personas amatpersona ir pircēja brālis, pirkumu uzskata par notikušu saistītu personu starpā. Muitas iestādes var atteikties piemērot darījuma vērtības metodi tikai pēc tam, kad tās ir darījušas zināmus iemeslus, kāpēc tās domā, ka šīs attiecības iespējami ietekmējušas cenu, par kādu preces tikušas

18 — Spriedums *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128, 37. punkts).

19 — Muitas kodeksa 29. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

pārdotas. Konkrēti, šiem iemesliem jābūt pamatotiem ne tikai ar ģimenes vai radniecības attiecībām, bet arī ar šā ģimenes locekļa attiecīgajā juridiskajā personā konkrēti ieņemto stāvokli – kam jābūt tādām, kas viņam visnotaļ iespējami ļāvis īstenot ietekmi saistībā ar preču pārdošanu, – kā arī ar jebkuru citu apstākli. Tad muitas iestāžu šaubas vajadzības gadījumā būtu jākliešē pircējam, pierādot, ka darījuma vērtība joprojām ir pieņemama atbilstoši Regulas Nr. 2913/92 29. panta 2. punkta b) apakšpunkta nosacījumiem.