



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 15 października 2015 r.¹

Sprawa C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
przeciwko
Artūrsowi Stretinskisowi**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Augstākā tiesa (Łotwa)]

Odesłanie prejudycjalne — Unia celna — Wartość celna — Pojęcie osób „powiązanych do celów ustalenia wartości celnej” — Więzy pokrewieństwa lub powinowactwa pomiędzy kupującym będącym osobą fizyczną a dyrektorem spółki, która sprzedawała towary

I – Wprowadzenie

1. Czy odwołanie się do wartości transakcyjnej w celu określenia wysokości cła w odniesieniu do towarów przywożonych może zostać podważone z tego względu, że dyrektor spółek, które sprzedawały wspomniane towary, jest bratem kupującego, przy czym kupujący ma zamiar dopuścić towary do swobodnego obrotu na terytorium Unii Europejskiej? Taka kwestia została podniesiona w omawianym odesłaniu prejudycjalnym.
2. W latach 2008–2010 A. Stretinskis dokonał przywozu na Łotwę używanej odzieży zakupionej od dwóch spółek amerykańskich w celu dopuszczenia jej do swobodnego obrotu na terytorium Unii. Ze sporządzonych przez A. Stretinskisa dokumentów księgowych wynika, że wartość celna rozpatrywanych towarów została obliczona w oparciu o metodę wartości transakcyjnej.
3. Wspomniana metoda jest podstawową metodą ustalania wartości celnej towarów przywożonych do celów stosowania wspólnej taryfy celnej. Artykuł 29 ust. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny² (zwanego dalej „kodeksem celnym”) definiuje wartość transakcyjną jako „cen[ę] faktycznie zapłacon[ą] lub należn[ą] za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalan[ą], o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33, pod warunkiem że [...] kupujący i sprzedawca nie są ze sobą powiązani lub też, w przypadkach gdy są powiązani, [że] wartość transakcyjna może, zgodnie z ust. 2, być zaakceptowana na potrzeby celne”.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 302, s. 1.

4. Po przeprowadzeniu kontroli Valsts ieņēmumu dienests (łotewski organ podatkowy, zwany dalej „organem podatkowym”) stwierdził, że dostarczone dokumenty nie odzwierciedlają rzeczywistej wartości celnej towarów. Organ podatkowy uzasadnił swe wątpliwości okolicznością, że dyrektorem dwóch amerykańskich spółek jest brat kupującego. Tymczasem art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92³ przewiduje:

„Do celów art. 29 [kodeksu celnego] osoby uważane są za powiązane, tylko gdy:

[...]

h) są członkami rodziny. Za członków rodziny uważa się wyłącznie osoby pozostające ze sobą w którymkolwiek z wymienionych poniżej stosunków:

— bracia i siostry (rodzeni lub przyrodni),

[...]”.

5. Decyzją z dnia 22 lipca 2010 r. organ podatkowy ponownie ustalił wartość towarów na podstawie art. 31 kodeksu celnego, a następnie wydał decyzję w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty ceł przywozowych oraz podatku od wartości dodanej (podatku VAT), powiększonej o odsetki za zwłokę i grzywnę. Wspomniany organ uzasadnił swą decyzję między innymi poprzez wskazanie, że brat skarżącego w postępowaniu głównym uczestniczył w działalności gospodarczej poprzez pokrycie kosztów transportu, w wyniku czego zadeklarowana wartość towarów była znacznie niższa od wartości towarów równoważnych, które byłyby przedmiotem umowy sprzedaży pomiędzy dwoma osobami niepowiązanymi.

6. A. Stretinskis najpierw wniósł skargę do dyrektora generalnego organu podatkowego, która to skarga została oddalona. Następnie do sądu pierwszej instancji złożył skargę o uchylenie decyzji organu podatkowego, która to skarga także została oddalona. Następnie odwołał się od tego wyroku. Sąd odwoławczy orzekł, że wątpliwości organu podatkowego nie zostały w sposób wystraszający poparte i że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym dwóch braci nie można uznać za „osoby powiązane” w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 w szczególności z tego powodu, że organ podatkowy nie wykazał, że brat A. Stretinskisa jest właścicielem dwóch spółek, od których towary zostały kupione.

7. W tych okolicznościach organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego. Doświadczwszy trudności na tle wykładni prawa Unii, Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i postanowieniem, które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 22 września 2014 r., zwrócić się do niego na podstawie art. 267 TFUE z dwoma następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia [2454/93] należy interpretować w ten sposób, że odnosi się on nie tylko do sytuacji, w których strony transakcji są wyłącznie osobami fizycznymi, ale również do sytuacji, w których istnieją więzi pokrewieństwa lub powinowactwa pomiędzy zarządzającym jednej ze stron (osoby prawnej) a drugą stroną transakcji (osobą fizyczną) lub jej zarządzającym (w przypadku, gdyby była ona osobą prawną)?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy sąd rozpoznający sprawę powinien dokonać dogłębnej oceny okoliczności sprawy w celu ustalenia rzeczywistego wpływu wywieranego przez daną osobę fizyczną na osobę prawną?”.

3 — Dz.U. L 253, s. 1.

8. W odniesieniu do tych pytań rząd łotewski i Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie.

II – Analiza prawna

9. Poprzez swe dwa pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do dokładnego zdefiniowania pojęcia „osób powiązanych” w rozumieniu unijnych przepisów celnych.

10. Ani kodeks celny, ani rozporządzenie nr 2454/93 nie odsyłają w celu zdefiniowania tego pojęcia do prawa państw członkowskich. W konsekwencji, jak już wielokrotnie Trybunał orzekł, zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości wymagają zasadniczo dokonania w całej Unii autonomicznej i jednolitej wykładni pojęć przepisu prawa Unii, który w celu ustalenia jego znaczenia i zakresu nie odsyła wyraźnie do prawa państw członkowskich. Wykładnia ta powinna przy tym zostać dokonana z uwzględnieniem kontekstu regulacji i celu, do którego osiągnięcia regulacja zmierza⁴.

11. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika także, że „uregulowania unijne dotyczące obliczania wartości celnej mają na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych”⁵.

12. W odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93, o wykładnię którego zwrócił się do Trybunału sąd odsyłający, należy podnieść, że wspomniany artykuł jest przepisem wykonawczym do art. 29 kodeksu celnego, w związku z czym należy rozważyć pokrótce system ustanowiony przez ten kodeks do celów ustalania wartości celnej przywożonych towarów.

13. Artykuł 29 kodeksu celnego ustanawia zasadę, zgodnie z którą wartość celną towarów stanowi ich wartość transakcyjna, czyli cena faktycznie zapłacona lub należna. System opiera się na podstawowym zaufaniu pokładanym w podmiotach gospodarczych, że wartość transakcyjna odzwierciedla rzeczywistą wartość gospodarczą towarów. Pierwszeństwo jest zatem wyraźnie przyznane wartości transakcyjnej, jako że „taka metoda określenia wartości celnej [jest uważana za] najbardziej odpowiedni[ą] i najczęściej stosowan[ą]”⁶, po dokonaniu – jeśli jest to konieczne – korekt na podstawie art. 32 i 33 kodeksu celnego⁷.

14. Jednakże zaufanie pokładane przez urzędy celne w wartości transakcyjnej dotyczy tylko przypadków, w których kupujący i sprzedający nie są ze sobą powiązani, lub gdy są powiązani – w których wspomniana wartość transakcyjna może być zaakceptowana na potrzeby celne⁸. W tym zakresie kodeks celny stanowi wyraźnie, że „fakt, iż kupujący i sprzedawca są ze sobą powiązani, nie stanowi sam w sobie wystarczającej podstawy do niezaakceptowania wartości transakcyjnej”⁹.

15. Warunek, by kupujący i sprzedawca byli powiązani, jest konieczny, ale niewystarczający do stwierdzenia, że szczególny stosunek pomiędzy dwoma podmiotami gospodarczymi mógł mieć wpływ na cenę towarów – a zatem wartość transakcyjną. Należy wtedy zbadać okoliczności dotyczące sprzedaży w celu ustalenia, czy wartość transakcyjna, mimo powiązania pomiędzy kupującym

4 — Zobacz wśród licznych wyroków wyrok *Christodoulou i in.*, C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo. Zapewnienie jednolitego stosowania kodeksu celnego jest także celem prawodawcy (zob. motyw siódmy kodeksu celnego), tym bardziej że przepisy unijne w tej dziedzinie, zgodnie z samym ich brzmieniem, są „kompletne” (zob. motyw pierwszy rozporządzenia nr 2454/93).

5 — Wyrok *Christodoulou i in.*, C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — *Ibidem*, pkt 44.

7 — Zobacz art. 29 ust. 1 kodeksu celnego. Zobacz także wyrok *Mitsui & Co. Deutschland*, C-256/07, EU:C:2009:167, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo. Pierwszeństwo przyznane metodzie wartości transakcyjnej oznacza, że inne metody postrzega się jako pomocnicze w stosunku do niej: zob. art. 30 ust. 1 („stosując w kolejności [...]”) i art. 31 ust. 1 kodeksu celnego. W kwestii wspomnianego stosunku pomocniczości zob. wyrok *Christodoulou i in.*, C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 43.

8 — Artykuł 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego.

9 — Artykuł 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego.

a sprzedawcą, może być zaakceptowana¹⁰. Jeśli organy celne podejrzewają, że powiązanie wpłynęło na cenę, a zatem istnieje wątpliwość co do tego, czy wartość transakcyjna towarów odzwierciedla rzeczywistą wartość gospodarczą towarów, wspomniane organy podają zgłaszającemu ustalone powody i zapewniają mu możliwość ustosunkowania się do nich¹¹.

16. A zatem z opisu wprowadzonego przez art. 29 kodeksu celnego systemu wynika, że decydujące znaczenie ma wykrycie sytuacji, w których wartość transakcyjna towarów mogła zostać zafałszowana w celu zmniejszenia ceł i podatków, jakie muszą być uiszczony w momencie wprowadzania tych towarów na terytorium Unii.

17. Jak wspomniałem powyżej, brzmienie art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego zostało uszczegółowione w rozporządzeniu nr 2454/93, które zawiera przepisy celne wykonawcze, a w szczególności w art. 143 ust. 1 tego rozporządzenia.

18. W artykule 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 znajduje się wykaz, który wydaje się mieć charakter wyczerpujący („osoby uważane są za powiązane, *tylko gdy*”¹²) ośmiu przypadków, w których osoby uważa się za powiązane. Przypadki te można pogrupować w trzy kategorie. Po pierwsze – sytuacje, które odnoszą się do powiązania o charakterze raczej „strukturalnym”¹³ pomiędzy kupującym a sprzedawcą. Po drugie – sytuacje, które odnoszą się do powiązania o charakterze „hierarchicznym”, czyli do stosunku podporządkowania¹⁴. Wreszcie – sytuacja, która odnosi się do więzów pokrewieństwa lub powinowactwa¹⁵.

19. O ile niektóre z przypadków wymienionych w art. 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 mogłyby w pełni mieć zastosowanie do osób prawnych, o tyle jest oczywiste, że – co się tyczy tej ostatniej sytuacji – na pierwszy rzut oka więzi pokrewieństwa lub powinowactwa mogą łączyć tylko osoby fizyczne.

20. Tak więc jeśli dana osoba sprzedaje bezpośrednio towary swojemu bratu, ten kupujący i ten sprzedawca będą uważani za osoby powiązane w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93.

21. Natomiast art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 sprzeciwiałby się uznaniu, że w ramach sporu w postępowaniu głównym do sprzedaży towarów doszło pomiędzy osobami powiązanymi. Formalnie brat A. Stretinskisa nie figuruje jako sprzedawca. Towary zostały bowiem sprzedane przez dwie spółki, których jest on dyrektorem.

22. Wreszcie, trzymając się ściśle wykładni art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 i dla uniknięcia uznania osób za „osoby powiązane”, wystarczyłoby, aby osoby, które łączą więzi pokrewieństwa lub powinowactwa, dokonały transakcji poprzez fikcyjną osobę prawną. Tymczasem ponieważ w ramach handlu międzynarodowego najczęściej dochodzi do transakcji pomiędzy podmiotami gospodarczymi przybierającymi formę osób prawnych, z łatwością można zrozumieć zagrożenia, z jakimi wiązałyby się taka wykładnia¹⁶.

10 — Artykuł 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego.

11 — Ibidem.

12 — Wyróżnienie moje.

13 — Chodzi o przypadki wymienione w art. 143 ust. 1 lit. a) i d) rozporządzenia nr 2454/93.

14 — Chodzi o przypadki wymienione w art. 143 ust. 1 lit. b), c) i e)–g) rozporządzenia nr 2454/93.

15 — Chodzi o przypadki wymienione w art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93.

16 — Poza tym termin „osoby” użyty w unijnych przepisach celnych oznacza zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, co wynika z art. 4 ust. 1 kodeksu celnego. A zatem termin „osoby” użyty w art. 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 powinien mieć takie samo znaczenie. Następnie należy podnieść, podobnie jak Komisja, że nadanie takiej wykładni art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 byłoby zgodne z międzynarodowym prawem handlowym. Przepis ten wywodzi się bowiem z art. 15 ust. 4 porozumienia o stosowaniu art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (Dz.U. 1994, L 336, s. 103), które zawiera uwagi interpretacyjne. Uwaga interpretacyjna do wspomnianego art. 15 wyraźnie przewiduje, że „określenie »osoby« obejmuje, tam gdzie jest to właściwe, osoby prawne”, co otwiera drogę dla szerokiej wykładni pojęcia osób, a tym samym pojęcia osób powiązanych.

23. Dlatego też art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 należy poddać szerokiej wykładni i wyważyć ten przepis z ogólnym celem, do osiągnięcia którego dążą unijne przepisy celne, a także ze szczególnym celem zamierzonym w art. 29 kodeksu celnego. Chodzi bowiem o wykrycie przypadków, w których istnieje potencjalne zagrożenie wywierania wpływu na cenę, a tym samym przypadków, w których istnieje zagrożenie, że wartość transakcyjna nie odpowiada już rzeczywistej wartości gospodarczej towarów. W tym kontekście wykrywania sytuacji „granicznych” należy spełnić warunki konieczne do optymalnej identyfikacji, tak aby zapewnić właściwe stosowanie kodeksu celnego.

24. Aby zatem nie pozbawić częściowo art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego skuteczności (effet utile), należy przyjąć szeroką koncepcję pojęcia „osób powiązanych”.

25. Ponieważ okoliczność, że dwie osoby są powiązane w żadnym razie nie wystarcza do wykluczenia stosowania metody wartości transakcyjnej, poddanie pojęcia „osób powiązanych” szerokiej wykładni nie może podważyć pierwszeństwa przyznanej wspomnianej metodzie przez kodeks celny¹⁷.

26. Moim zdaniem należy więc stwierdzić, że art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego, w świetle art. 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93, należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym kupujący i sprzedawca są powiązani. Tak więc osobowość prawną należy w pewnym sensie pominąć, aby w sposób bardziej odpowiadający rzeczywistości uwidocznili powiązania łączące kupującego i dyrektora osoby prawnej, która sprzedawała towary.

27. Wyciągnięcie takiego wniosku z pewnością ułatwiła okoliczność, że w niniejszym przypadku – zgodnie z postanowieniem odsyłającym – brat A. Stretinskisa jest dyrektorem dwóch spółek, od których A. Stretinskis kupił towary.

28. W sytuacji, w której strona transakcji była osoba prawna i organy celne stwierdzają istnienie więzi pokrewieństwa lub powinowactwa pomiędzy kupującym a członkiem wspomnianej osoby prawnej, organy te nie mogą poprzestać na stwierdzeniu tego powiązania w celu podważenia stosowania metody wartości transakcyjnej. Inaczej mówiąc, sam fakt, że w ramach osoby prawnej, która sprzedawała towary, pracuje członek rodziny kupującego, nie wystarczy do uzasadnienia wątpliwości żywionych przez organy celne.

29. Wspomniane organy są zobowiązane do zbadania ceny wskazanej przez zgłaszającego i, w stosownym przypadku, odmówienia jej uznania¹⁸, uwzględniając „okoliczności dotyczące sprzedaży”¹⁹, czyli jednocześnie: a) więź pokrewieństwa lub powinowactwa łączącą kupującego i członka osoby prawnej; b) pozycję tego członka w ramach osoby prawnej, czyli możliwość wywierania rzeczywistego wpływu na politykę taryfową prowadzoną przez tę osobę prawną lub na okoliczności przeprowadzonej transakcji, a także c) wszelkie inne istotne okoliczności.

30. Następnie do kupującego będzie należało rozwianie wątpliwości organów celnych poprzez wykazanie, że wartość transakcyjna nadal jest możliwa do zaakceptowania w warunkach określonych przez art. 29 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.

31. Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego, w świetle art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy osoba prawna sprzedaje towary osobie fizycznej, która zamierza dopuścić je do swobodnego obrotu na terytorium Unii, a dyrektorem tej osoby prawnej jest brat kupującego, sprzedaż należy uznać za dokonaną pomiędzy osobami powiązаныmi.

17 — Zobacz pkt 13 niniejszej opinii.

18 — Wyrok Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 37.

19 — Artykuł 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego.

32. Organy celne będą mogły odejść od stosowania metody wartości transakcyjnej po podaniu powodów, na podstawie których stwierdziły, że to powiązanie mogło mieć wpływ na cenę sprzedaży towarów. Powody te muszą uwzględniać nie tylko więzi pokrewieństwa lub powinowactwa, ale także konkretną pozycję zajmowaną przez członka rodziny w ramach danej osoby prawnej, która musi być taka, by mogła była umożliwić temu członkowi wywarcie wpływu na transakcję sprzedaży towarów, a także wszelkie inne istotne okoliczności. Do kupującego będzie należało następnie rozwianie, w stosownym przypadku, wątpliwości organów celnych poprzez wykazanie, że wartość transakcyjna nadal jest możliwa do zaakceptowania w warunkach określonych przez art. 29 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.

III – Wnioski

33. Mając na względzie całość powyższych rozważań, proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Augstākā tiesa: Artykuł 29 ust. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, w świetle art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy osoba prawna sprzedaje towary osobie fizycznej do celów dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na terytorium Unii Europejskiej, a dyrektorem tej osoby prawnej jest brat kupującego, sprzedaż należy uznać za dokonaną pomiędzy osobami powiązanymi. Organy celne będą mogły odejść od stosowania metody wartości transakcyjnej po podaniu powodów, na podstawie których stwierdziły, że to powiązanie mogło mieć wpływ na cenę sprzedaży towarów. Powody te muszą uwzględniać nie tylko więzi pokrewieństwa lub powinowactwa, ale także konkretną pozycję zajmowaną przez członka rodziny w ramach danej osoby prawnej, która musi być taka, by mogła była umożliwić temu członkowi wywarcie wpływu na transakcję sprzedaży towarów, a także wszelkie inne istotne okoliczności. Do kupującego będzie następnie należało, w stosownym przypadku, rozwianie wątpliwości organów celnych poprzez wykazanie, że wartość transakcyjna nadal jest możliwa do zaakceptowania w warunkach określonych przez art. 29 ust. 2 lit. b) rozporządzenia nr 2913/92.