



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
PAOLA MENGOZZIJA,  
predstavljeni 15. oktobra 2015<sup>1</sup>

**Zadeva C-430/14**

**Valsts ieņēmumu dienests  
proti  
Artūrsu Stretinskisu**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija)

„Predhodno odločanje — Carinska unija — Carinska vrednost — Pojem ‚povezane osebe za določitev carinske vrednosti‘ — Družinsko ali sorodstveno razmerje med kupcem, ki je fizična oseba, in poslovodjo podjetja, ki je blago prodalo“

### I – Uvod

1. Ali je mogoče uporabo metode transakcijske vrednosti za določitev carin uvoženega blaga izpodbijati s tem, da sta direktor podjetij, ki sta prodali zadevno blago, in kupec brata, pri čemer je slednji želel blago sprostiti v prosti promet na ozemlju Evropske unije? Za to vprašanje gre pri tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe.

2. A. Stretinskis je med letoma 2008 in 2010 v Latvijo uvozil rabljena oblačila, kupljena pri dveh ameriških podjetjih, da bi jih sprostil v prosti promet na ozemlju Unije. Iz računovodskih dokumentov A. Stretinskisa je razvidno, da je bila carinska vrednost zadevnega blaga izračunana v skladu z metodo transakcijske vrednosti.

3. To je temeljna metoda za določitev carinske vrednosti uvoženega blaga v okviru uporabe skupne carinske tarife. Člen 29(1)(d) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti<sup>2</sup> (v nadaljevanju: carinski zakonik) določa, da je transakcijska vrednost „cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33, če [...] kupec in prodajalec nista povezana ali, v primeru, da sta povezana, če je transakcija vrednost v skladu z odstavkom 2 sprejemljiva za carinske namene“.

1 — Jezik izvornika: francoščina.

2 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307.

4. Po opravljeni reviziji je Valsts ieņēmumu dienests (latvijska davčna uprava, v nadaljevanju: davčna uprava) menila, da predloženi dokumenti ne odražajo dejanske carinske vrednosti blaga. Njeni dvomi so temeljili na dejstvu, da sta direktor obeh ameriških podjetij in kupec brata. Vendar pa člen 143(1)(h) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti<sup>3</sup> določa:

„Za izvajanje člena 29 [carinskega zakonika] se osebi štejeta za povezani samo:

[...]

(h) če sta člana iste družine. Osebi se štejeta za člane iste družine, samo če sta v enem od naslednjih sorodstvenih razmerij:

— bratje in sestre (tudi polbratje in polsestre),

[...]“.

5. Davčna uprava je z odločbo z dne 22. julija 2010 znova določila vrednost blaga na podlagi člena 31 carinskega zakonika in v skladu s tem izdala odmerno odločbo za uvozne carine in davek na dodano vrednost (DDV), povečane za zamudne obresti in globo. Navedena uprava je svojo odločbo obrazložila predvsem z navedbo, da je brat tožeče stranke v postopku v glavni stvari sodeloval pri gospodarski dejavnosti s kritjem prevoznih stroškov, zato naj bi bila deklarirana vrednost blaga bistveno nižja od vrednosti enakovrednega blaga, s katerim bi trgovali nepovezani osebi.

6. A. Stretinskis je najprej vložil pritožbo pri generalni direktorici davčne uprave, ki je bila zavržena. Nato je pri prvostopenjskem sodišču vložil tožbo za razglasitev ničnost odločbe davčne uprave, ki je bila prav tako zavržena. Nato je zoper to odločitev vložil pritožbo. Pritožbeno sodišče je presodilo, da pomisleki davčne uprave niso dovolj utemeljeni in da bratov v okoliščinah, kot se obravnavajo v sporu o glavni stvari, ni mogoče šteti za „povezani osebi“ v smislu člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93, zlasti ker naj davčna uprava ne bi dokazala, da je brat A. Stretinskisa lastnik obeh podjetij, pri katerih je bilo kupljeno blago.

7. V teh okoliščinah je davčna uprava pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo. Ker je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče) naletelo na težavo, povezano z razlago prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču s predložitveno odločbo, ki je v sodno tajništvo prispela 22. septembra 2014, na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 143(1)(h) Uredbe [št. 2454/93] razlagati tako, da se ne nanaša le na položaje, v katerih so stranke transakcije samo fizične osebe, ampak tudi na položaje, v katerih obstaja družinsko ali sorodstveno razmerje med članom posloводства ene od strank (pravna oseba) in drugo stranko transakcije (fizična oseba) ali članom posloводства zadnje (če je pravna oseba)?

2. Če je odgovor pritrdilen, ali mora sodišče, ki obravnava zadevo, poglobljeno preučiti okoliščine primera, zato da bi ugotovilo dejanski vpliv zadevne fizične osebe na pravno osebo?“

8. Pisna stališča glede teh vprašanj sta predložili latvijska vlada in Evropska komisija.

## II – Pravna analiza

9. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema za predhodno odločanje, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu razjasniti pojem „povezanih oseb“ v smislu carinskih predpisov Unije.

<sup>3</sup> — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3.

10. Glede opredelitve tega pojma niti carinski zakonik niti Uredba št. 2454/93 ne napotujeta na pravice držav članic. Zato tako iz zahtev po enotni uporabi prava Unije kot iz načela enakosti izhaja, kot je sodišče že večkrat odločilo, da je treba izraze določbe prava Unije, ki za opredelitev smisla in obsega ne napotuje posebej na pravo držav članic, navadno razlagati samostojno in enotno v celotni Uniji, in sicer ob upoštevanju okvira, v katerega je določba umeščena, in cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje.<sup>4</sup>

11. Iz prav tako obsežne sodne prakse Sodišča je razvidno, da „želi ureditev Unije o carinskem vrednotenju vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti“.<sup>5</sup>

12. Glede na okvir, v katerega spada člen 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93, za razlago katerega prosi predložitveno sodišče, je treba opozoriti, da je navedeni člen izvedbena določba člena 29 carinskega zakonika in da se je zato treba za trenutek vrniti na sistem, uveden s carinskim zakonikom za določitev carinske vrednosti uvoženega blaga.

13. Člen 29 carinskega zakonika določa načelo, po katerem je carinska vrednost blaga transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je dejansko plačana ali ki jo je treba plačati. Sistem temelji na načelnem zaupanju v gospodarske subjekte, na podlagi katerega transakcijska vrednost izraža dejansko ekonomsko vrednost blaga. Prednost je torej dana transakcijski vrednosti, „[ker] se domneva, da je ta način določitve carinske vrednosti bolj prilagojen in pogostejše uporabljan“,<sup>6</sup> po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33 carinskega zakonika.<sup>7</sup>

14. Vendar pa zaupanje carinskih organov v transakcijsko vrednost velja, le če kupec in prodajalec nista povezana ali, v primeru, da sta povezana, če je transakcija vrednost sprejemljiva za carinske namene.<sup>8</sup> V zvezi s tem je s carinskim zakonikom izrecno določeno, da „dejstvo, da sta kupec in prodajalec povezana, samo po sebi še ne predstavlja zadostnega razloga, da bi se transakcijska vrednost štela za nesprejemljivo“.<sup>9</sup>

15. Dejstvo, da sta kupec in prodajalec povezana, je sicer nujen element, a ne zadosten, da bi bilo mogoče na njegovi podlagi domnevati, da je lahko na ceno blaga – in torej transakcijsko vrednost – vplivalo posebno razmerje med gospodarskima subjektoma. Zato je treba preučiti okoliščine, ki spremljajo prodajo, da se določi, ali je transakcijska vrednost blaga sprejemljiva, čeprav sta kupec in prodajalec povezana.<sup>10</sup> Če carinski organi sumijo, da je povezanost vplivala na ceno in da transakcijska vrednost blaga ne odraža dejanske ekonomske vrednosti blaga, zadevni organi deklaranta sporočijo svoje razloge in mu dajo možnost za odgovor na to sporočilo.<sup>11</sup>

16. Iz opisa sistema, ki je bil uveden s členom 29 carinskega zakonika, je tako razvidno, da je odločilno ugotavljanje položajev, v katerih bi bila lahko transakcijska vrednost blaga prirejena z namenom znižanja dajatev in davkov, ki jih je treba plačati ob vstopu blaga na ozemlje Unije.

4 — Med obsežno sodno prakso glej sodbo Christodoulou in drugi (C-116/12, EU:C:2013:825, točka 34 in navedena sodna praksa). Jamstvo za enotno uporabo carinskega zakonika je tudi skrb zakonodajalca (glej sedmo uvodno izjavo carinskega zakonika) in to še toliko bolj, ker naj bi bila zakonodaja Unije na tem področju „popolna“ (glej prvo uvodno izjavo Uredbe št. 2454/93).

5 — Sodba Christodoulou in drugi (C-16/12, EU:C:2013:825, točka 36 in navedena sodna praksa).

6 — *Ibidem* (točka 44).

7 — Glej člen 29(1) carinskega zakonika. Glej tudi sodbo Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, točka 24 in navedena sodna praksa). Prednost, dana metodi transakcijske vrednosti, pomeni, da so druge metode zasnovane kot podrejene glede na to metodo: glej člena 30(1) („je treba po vrstnem redu uporabiti [...]“ in 31(1) carinskega zakonika. Glede te vezi subsidiarnosti glej sodbo Christodoulou in drugi (C-116/12, EU:C:2013:825, točka 43).

8 — Glej člen 29(1)(d) carinskega zakonika.

9 — Člen 29(2)(a) carinskega zakonika.

10 — Člen 29(2)(a) carinskega zakonika.

11 — Prav tam.

17. Kot je bilo navedeno zgoraj, je bilo besedilo člena 29(1)(d) carinskega zakonika pojasnjeno z Uredbo št. 2454/93, ki je izvedbeni carinski predpis, natančneje s členom 143(1) te uredbe.

18. V členu 143(1) Uredbe št. 2454/93 je naveden domnevno izčrpen seznam („oseb, ki se štejeta za povezani, *samo*“<sup>12</sup>) osmih primerov, v katerih se osebi štejeta za povezani. Te primere je mogoče razvrstiti v tri skupine. V prvo skupino spadajo položaji, ki zadevajo povezavo „sistemske“ narave<sup>13</sup> med kupcem in prodajalcem. V drugo skupino spadajo položaji, ki zadevajo „hierarhično“ povezavo, in sicer povezavo podrejenosti.<sup>14</sup> V tretjo skupino pa spadaj položaj, ki zadeva družinska razmerja.<sup>15</sup>

19. Čeprav se lahko nekateri primeri, navedeni v členu 143(1) Uredbe št. 2454/93, uporabljajo izključno za pravne osebe, pa je očitno, da so v tem zadnjem primeru na prvi pogled družinska razmerja mogoča le med fizičnimi osebami.

20. Če torej oseba blago neposredno proda bratu, se navedeni kupec in prodajalec štejeta za osebi, povezani v smislu člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93.

21. Nasprotno pa bi člen 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93 nasprotoval temu, da bi se v okviru spora v postopku v glavni stvari štel, da sta z blagom trgovali povezani osebi. Brat A. Stretinskisa formalno ne nastopa kot prodajalec. Nasprotno, blago sta prodali podjetji, ki ju vodi.

22. Nazadnje, če ostanemo pri ozkem razumevanju člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93 in da bi se izognili opredelitvi „povezanih oseb“, bi zadostovalo, da osebe v družinskem razmerju svoje transakcije opravijo prek fikcije pravne osebe. Vendar pa je dejansko stanje v mednarodni trgovini tako, da se najpogosteje povezujejo gospodarski subjekti, ustanovljeni v tej obliki, zato zlahka razumemo nevarnosti take razlage.<sup>16</sup>

23. Zato je treba besedilo člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93 preseči ter uravnotežiti s splošnim ciljem carinske zakonodaje Unije in posebnim ciljem iz člena 29 carinskega zakonika. Odkriti je namreč treba primere, pri katerih obstaja morebitno tveganje vpliva na ceno, in torej primere, pri katerih obstaja tveganje, da transakcijska vrednost ne pomeni več dejanske ekonomske vrednosti blaga. S tega vidika odkrivanja „mejnih“ položajev je treba izpolnjevati pogoje, ki so potrebni za optimalno ugotavljanje, da bi lahko dosegli pravilno uporabo carinskega zakonika.

24. Da se členu 29(1)(d) carinskega zakonika ne bi delno odvzel učinek, je torej treba uporabiti široko dojetje pojma „povezane osebe“.

25. Ker dejstvo, da sta osebi povezani, nikakor ne zadostuje za izločitev uporabe metode transakcijske vrednosti, s široko razlago pojma „povezane osebe“ ni mogoče izpodbijati prednosti, ki je v carinskem zakoniku dana navedeni metodi.<sup>17</sup>

12 — Moj poudarek.

13 — Primeri iz člena 143(1)(a) in (d) Uredbe št. 2454/93.

14 — Primeri iz člena 143(1)(b), (c) in od (e) do (g) Uredbe št. 2454/93.

15 — Primeri iz člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93.

16 — Poleg tega izraz „osebe“, ki se uporablja v carinski zakonodaji Unije, označuje fizične in pravne osebe. To je razvidno iz člena 4(1) carinskega zakonika. Zato bi moral imeti izraz „osebe“, ki je uporabljen tudi v členu 143(1) Uredbe št. 2454/93, enak obseg. Nato je treba, kakor meni tudi Komisija, poudariti, da bi bila uporaba take razlage člena 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93 v skladu z mednarodnim trgovinskim pravom. Ta določba namreč izhaja iz člena 15(4) Sporazuma o izvajanju člena VII Splošnega sporazuma o tarifah in trgovini iz leta 1994 (UL 1994, L 336, str. 103), ki ga spremljajo pojasnjevalne opombe. Vendar pa je v opombi k navedenemu členu 15 izrecno določeno, da „se izraz ‚oseba‘ v tej zadevi uporablja za ‚pravno osebo‘“, kar omogoča široko razlago pojma „oseb“ in s tem pojma „povezanih oseb“.

17 — Glej točko 13 teh sklepnih predlogov.

26. Nagibam se torej k mnenju, da je treba člen 29(1)(d) carinskega zakonika v povezavi s členom 143(1) Uredbe št. 2454/93 razlagati tako, da sta v okoliščinah postopka v glavni stvari kupec in prodajalec povezana. Tako bi bilo treba pravno osebo nekako izbrisati, da se bolje pokaže dejanskost razmerij med kupcem in poslovodjo pravne osebe, ki je prodala blago.

27. To ugotovitev očitno olajša dejstvo, da je v obravnavani zadevi in po besedah predložitvenega sodišča brat A. Stretinskisa poslovodja obeh podjetij, od katerih je kupil blago.

28. V položaju, v katerem je pri transakciji sodelovala pravna oseba ter v katerem so carinski organi ugotovili sorodstveno razmerje med kupcem in članom poslovodstva pravne osebe, to razmerje namreč ne zadostuje, da bi lahko carinski organi izpodbijali uporabo metode transakcijske vrednosti. Drugače povedano, zgolj dejstvo, da v okviru pravne osebe, ki je prodala blago, dela družinski član kupca, ne zadostuje, da bi carinski organi z njim utemeljili svoje dvome.

29. Navedeni organi morajo preučiti ceno, ki jo je navedel deklarant, in jo po potrebi zavrniti<sup>18</sup> ob upoštevanju „okoliščin, ki spremljajo prodajo“,<sup>19</sup> to je hkrati (a) družinskega razmerja med kupcem in članom pravne osebe, (b) položaja slednjega v okviru navedene pravne osebe, in sicer njegovih sposobnosti, da dejansko vpliva na cenovno politiko pravne osebe ali na okoliščine zadevne transakcije, pa tudi (c) vseh drugih upoštevnihi okoliščin.

30. Nato mora kupec odvrniti dvome carinskih organov s tem da dokaže, da transakcijska vrednost ostaja sprejemljiva pod pogoji, ki jih določa člen 29(2)(b) carinskega zakonika.

31. Iz vseh zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba člen 29(1)(d) carinskega zakonika v povezavi s členom 143(1)(h) Uredbe št. 2454/93 razlagati tako, da če pravna oseba proda blago fizični osebi, ki ga želi sprostiti v prosti promet na ozemlju Unije in to pravno osebo vodi kupčev brat, se prodaja šteje za prodajo med povezanima osebama.

32. Carinski organi lahko zavrnejo uporabo metode transakcijske vrednosti šele po tem, ko so sporočili razloge, iz katerih menijo, da je lahko to razmerje vplivalo na ceno, po kateri je bilo blago prodano. Ti razlogi morajo temeljiti ne samo na družinskem ali sorodstvenem razmerju, ampak tudi na konkretnem položaju družinskega člana v okviru zadevne pravne osebe, ki mora biti tak, da mu je verjetno omogočal, da vpliva na prodajo blaga in tudi na vse druge upoštevne okoliščine. Nato bo moral kupec po potrebi odvrniti dvome carinskih organov s tem, da dokaže, da je transakcijska vrednost sprejemljiva pod pogoji, določenimi v členu 29(2)(b) carinskega zakonika.

### III – Predlog

33. Glede na vse zgornje premisleke Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče), odgovori: Člen 29(1)(d) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti v povezavi s členom 143(1)(h) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 je treba razlagati tako, da če pravna oseba proda blago fizični osebi za njegovo sprostitev v prosti promet na ozemlju Evropske unije in to pravno osebo vodi kupčev brat, se prodaja šteje za prodajo med povezanima osebama. Carinski organi lahko zavrnejo uporabo metode transakcijske vrednosti šele po tem, ko so sporočili razloge, iz katerih menijo, da je lahko to razmerje vplivalo na ceno, po kateri je bilo blago prodano. Ti razlogi morajo temeljiti ne samo na družinskem ali sorodstvenem razmerju, ampak tudi na konkretnem položaju družinskega člana v okviru zadevne pravne osebe, ki mora biti

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

19 — Člen 29(2)(a) carinskega zakonika.

tak, da mu je verjetno omogočal, da vpliva na prodajo blaga in tudi na vse druge upoštevne okoliščine. Nato mora kupec po potrebi odvrniti dvome carinskih organov s tem, da dokaže, da je transakcijska vrednost sprejemljiva pod pogoji, določenimi v členu 29(2)(b) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992.