



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 15 oktober 2015¹

Mål C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
mot
Artūrs Stretinskis**

(begäran om förhandsavgörande från Augstākā tiesa (Lettland))

”Begäran om förhandsavgörande — Tullunion — Tullvärde — Personer som anses som närstående vid fastställandet av tullvärdet — Familje- eller släktskapsförhållande mellan köparen, som är en fysisk person, och den person som leder det bolag som har sålt varorna”

I – Inledning

1. Kan användningen av metoden med transaktionsvärde vid fastställandet av de importerade varornas tullvärde ifrågasättas av det skälet att direktören i de bolag som har sålt varorna råkar vara bror till köparen, i samband med att den senare önskat att varorna ska övergå till fri omsättning inom Europeiska unionen? Det är denna fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande i förevarande mål.

2. Artūrs Stretinskis importerade under åren 2008–2010 begagnade klädesplagg till Lettland. Varorna hade köpts från två amerikanska företag och skulle övergå till fri omsättning inom unionen. Det framgår av de redovisningshandlingar som upprättats av Artūrs Stretinskis att de aktuella varornas tullvärde hade beräknats enligt metoden med transaktionsvärde.

3. Det är den principiella metod som används för att fastställa tullvärdet på varor som importeras med tillämpning av gemensamma tulltaxan. I artikel 29.1 d i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen² (nedan kallad tullkodexen) definieras transaktionsvärdet som ”det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 under förutsättning ... att köparen och säljaren inte är närstående eller, om köparen och säljaren är närstående, att transaktionsvärdet är godtagbart för tulländamål enligt punkt 2”.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4.

4. Valsts ieņēmumu dienests (den lettiska skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten) bedömde, efter en kontroll, att varornas verkliga tullvärde inte framgick av de handlingar som hade lämnats in. Skattemyndigheten grundade sina tvivel på den omständigheten att direktören för de två amerikanska bolagen är bror till köparen. I artikel 143.1 h i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen³ föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av [artikel 29] i [tullkodexen] skall personer anses som närstående endast om

...

h) de är medlemmar av samma familj. Personer skall anses tillhöra samma familj endast om de står i ett av följande förhållande till varandra:

— Bror och syster (helsyskon eller halv).

... ”

5. Genom beslut av den 22 juli 2010 gjorde skattemyndigheten ett nytt fastställande av varornas tullvärde på grundval av artikel 31 i tullkodexen till följd av vilket den vidtog en rättelse för uttag av importtull och mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och böter. Nämda myndighet motiverade sitt beslut bland annat med att brodern till sökanden hade deltagit i den ekonomiska verksamheten genom att ansvara för transportkostnaderna, vilket hade lett till att varornas deklarerade värde var betydligt lägre än värdet för motsvarande varor som handlas mellan två personer som inte är närstående.

6. Artūrs Stretinskis inkom först med ett överklagande till skattemyndighetens generaldirektör, vilket avsågs. Han väckte därefter talan om ogiltigförklaring av skattemyndighetens beslut vid domstolen i första instans, som ogillade talan genom ett avgörande som också överklagades. Domstolen i andra instans slog fast att det inte fanns tillräcklig grund för skattemyndighetens tvivel och att de båda bröderna, under sådana omständigheter som dem som var aktuella i det nationella målet, inte kunde anses som ”närstående personer”, i den mening som avses i artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93, bland annat därför att skattemyndigheten inte hade visat att Artūrs Stretinskis bror ägde de två bolag från vilka varorna hade köpts.

7. Det är under dessa omständigheter som skattemyndigheten inkom med ett överklagande till den hänskjutande domstolen. Augstākā tiesa (den högsta domstolen) ansåg att det förelåg en svårighet att tolka unionsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och att, med stöd av artikel 267 FEUF, genom beslut om hänskjutande, som inkom till domstolens kansli den 22 september 2014, ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den inte endast avser situationer där parterna i transaktionen är fysiska personer, utan även situationer där det finns ett familje- eller släktskapsförhållande mellan en person som ingår i ledningen för en av parterna (som är en juridisk person) och den andra parten i transaktionen (som är en fysisk person) eller en person som ingår i den andra partens ledning (för det fall det rör sig om en juridisk person)?

2. Om frågan besvaras jakande, ska den domstol vid vilken målet pågår då göra en grundlig prövning av omständigheterna i fallet såvitt avser det verkliga inflytande som den aktuella fysiska personen har över den juridiska personen?”

3 — EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1.

8. Den lettiska regeringen och Europeiska kommissionen har gett in skriftliga yttranden över dessa frågor.

II – Rättslig bedömning

9. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i hur begreppet närstående personer i den mening som avses i unionens tullagstiftning ska avgränsas.

10. Varken tullkodexen eller förordning nr 2454/93 innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för definitionen av detta begrepp. Såsom domstolen vid flera tillfällen har slagit fast följer det därför såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen, att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen, med beaktande av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen.⁴

11. Det framgår av en lika återkommande praxis från domstolen att ”syftet med unionslagstiftningen rörande tullvärderingen är att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden”⁵.

12. Såvitt avser det sammanhang i vilket artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 förekommer – en bestämmelse vars tolkning har begärts av den hänskjutande domstolen – ska det påpekas att nämnda artikel är avsedd för tillämpningen av artikel 29 i tullkodexen. Det finns följaktligen anledning att åter kort beröra det system som har införts genom sistnämnda artikel för fastställandet av importerade varors tullvärde.

13. Artikel 29 i tullkodexen ger uttryck för principen att varors tullvärde utgör deras transaktionsvärde, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas. Systemet bygger på principen om tilltro till aktörerna enligt vilken transaktionsvärdet anses motsvara det ekonomiska värde som varorna verkligen har. Det är följaktligen klart att prioritet ska ges åt transaktionsvärdet, eftersom ”[d]enna metod för att fastställa tullvärdet antas ... vara den lämpligaste och den mest använda”⁶, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 i tullkodexen.⁷

14. Den tilltro som tullvärdet åtnjuter hos tullmyndigheterna gäller endast under förutsättning att köparen och säljaren inte är närstående eller, om de är det, att nämnda värde är godtagbart för tulländamål.⁸ I tullkodexen anges i detta hänseende uttryckligen att ”det faktum att köparen och säljaren är närstående [ska] inte i sig vara tillräckligt skäl för att betrakta transaktionsvärdet som icke godtagbart”⁹.

4 — Se, bland en omfattande rättspraxis, dom Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Lagstiftaren är också angelägen om att en enhetlig tillämpning av tullkodexen säkerställs (se sjunde skälet i tullkodexen), vilket gäller i än högre grad eftersom unionslagstiftningen på detta område är ämnad att vara ”fullständig” (se första skälet i förordning nr 2454/93).

5 — Dom Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

6 — Ibidem (punkt 44).

7 — Se artikel 29.1 i tullkodexen. Se, även, dom Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Den prioritet som ges åt metoden med transaktionsvärde innebär att övriga metoder är utformade som underordnade nämnda metod; se artiklarna 30.1 (”skall ... genomgås i ordningsföljd ...”) och 31.1 i tullkodexen. Se, i fråga om denna inbördes rangordning, dom Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 43).

8 — Artikel 29.1 d i tullkodexen.

9 — Artikel 29.2 a i tullkodexen.

15. Det faktum att köparen och säljaren är närstående är ett nödvändigt, men inte tillräckligt, kriterium på grundval av vilket det kan antas att varornas pris – och följaktligen transaktionsvärdet – har kunnat påverkas av det särskilda förhållandet mellan de båda ekonomiska aktörerna. Omständigheterna kring försäljningen ska då undersökas för att fastställa huruvida varornas transaktionsvärde är godtagbart, trots förhållandena mellan köparen och säljaren.¹⁰ Om tullmyndigheterna misstänker att priset har påverkats, och det således är tveksamt huruvida varornas transaktionsvärde motsvarar det ekonomiska värde som varorna verkligen har, ska de underrätta deklaranter om sina skäl och ge honom eller henne möjlighet att yttra sig över underrättelsen.¹¹

16. Det framgår således av det system som har införts genom artikel 29 i tullkodexen att det som är avgörande är att fastställa i vilka situationer varornas transaktionsvärde har kunnat manipuleras för att utverka en minskning av de tullar och avgifter som ska erläggas när varorna förs in i unionen.

17. Lydelsen av artikel 29.1 d i tullkodexen har, såsom jag har angett ovan, preciserats genom förordning nr 2454/93, som utgör tillämpningsföreskrifterna om tull, i synnerhet genom artikel 143.1 i denna förordning.

18. Artikel 143.1 i förordning nr 2454/93 innehåller en förteckning, som framstår som uttömmande ("skall personer anses som närstående *endast om*"¹²), över åtta fall i vilka personer ska anses som närstående. Dessa fall kan delas in i tre kategorier. För det första avses situationer med ett förhållande av närmast "strukturellt" slag mellan köparen och säljaren.¹³ För det andra avses situationer med ett förhållande av "hierarkiskt" slag, det vill säga en underordnad ställning.¹⁴ Slutligen avses situationer med ett familjeförhållande.¹⁵

19. Vissa av de fall som anges i artikel 143.1 i förordning nr 2454/93 skulle mycket väl kunna tillämpas på juridiska personer. Det är emellertid uppenbart att, såvitt avser sistnämnda fall och vid ett första påseende, familjeförhållanden endast kan förekomma mellan fysiska personer.

20. Om en person säljer varor direkt till sin bror betraktas denna köpare och denna säljare således som närstående personer i den mening som avses i artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93.

21. Artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 förefaller däremot utgöra hinder för att anse att varorna i det nationella målet har handlats mellan närstående personer. Artürs Stretinskis bror uppträder inte formellt som säljare. Det är i stället de två bolag som denne leder som har överlåtit varorna.

22. Det skulle i slutändan, vid en restriktiv tolkning av artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 och för att undgå att kvalificeras som "närstående personer", räcka att personer mellan vilka det råder ett familjeförhållande genomförde sina transaktioner genom en juridisk person som inte motsvarade de verkliga förhållandena. De är lätt att inse riskerna med en sådan tolkning, eftersom den internationella handeln för det mesta faktiskt innebär att ekonomiska aktörer uppträder i denna form.¹⁶

10 — Artikel 29.2 a i tullkodexen.

11 — Ibidem.

12 — Min markering.

13 — Det rör sig om de fall som avses i artikel 143.1 a och d i förordning nr 2454/93.

14 — Det rör sig om de fall som avses i artikel 143.1 b, c och e–g i förordning nr 2454/93

15 — Det rör sig om de fall som avses i artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93.

16 — Begreppet personer, som används i unionens tullagstiftning, avser dessutom både fysiska och juridiska personer. Det framgår av artikel 4.1 i tullkodexen. Det i artikel 143.1 i förordning nr 2454/93 använda begreppet personer bör följaktligen ha samma innebörd. Det ska vidare påpekas att såsom kommissionen har angett skulle en sådan tolkning av artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 överensstämma med reglerna om den internationella handeln. Denna bestämmelse grundas nämligen på artikel 15.4 i avtalet om tillämpning av artikel VII i Allmänna tull- och handelsavtalet 1994 (EGT L 336, s. 103; svensk specialutgåva, område 1, volym 38, s. 119), som åtföljs av tolkningsanmärkningar. I anmärkningen om nämnda artikel 15 anges uttryckligen att "begreppet 'personer' [ska] i tillämpliga delar omfatta även juridiska personer", vilket öppnar vägen för en extensiv tolkning av begreppet personer och, följaktligen, av begreppet "närstående personer".

23. Det är därför som en tolkning av artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93 måste gå längre än dess lydelse och göras mot bakgrund av det allmänna mål som eftersträvas med unionens tullagstiftning och det särskilda mål som eftersträvas med artikel 29 i tullkodexen. Det rör sig nämligen om att upptäcka de fall där det finns en potentiell risk för påverkan på priset och, följaktligen, de fall där transaktionsvärdet inte längre motsvarar det ekonomiska värde som varorna verkligen har. För att kunna upptäcka ”gränsfall” måste de förutsättningar föreligga som är nödvändiga för en optimal avgränsning, vilket kan medföra en korrekt tillämpning av tullkodexen.

24. Begreppet närstående personer ska följaktligen tolkas extensivt, vid äventyr av att artikel 29.1 d i tullkodexen annars kan förlora en del av sin ändamålsenliga verkan.

25. Eftersom den omständigheten att två personer är närstående i vart fall inte är tillräcklig för att utesluta användningen av metoden med transaktionsvärde, kan en extensiv tolkning av begreppet närstående personer inte påverka den prioritet som nämnda metod ska ges enligt tullkodexen.¹⁷

26. Jag är följaktligen benägen att anse att artikel 29.1 d i tullkodexen, jämförd med artikel 143.1 i förordning nr 2454/93, ska tolkas på så sätt att köparen och säljaren, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, ska anses som närstående. För att lättare kunna upptäcka de verkliga förhållandena mellan köparen och den person som leder den juridiska person som har sålt varorna måste det således nästan bortses från den juridiska personen.

27. Det är uppenbarligen lätt att dra den slutsatsen i förevarande fall eftersom Artūrs Stretinskis bror, enligt den hänskjutande domstolen, är den som leder de två bolag från vilka Artūrs Stretinskis hade köpt varorna.

28. I en situation där en juridisk person är inblandad i en transaktion och tullmyndigheterna har konstaterat ett släktskapsförhållande mellan köparen och en av den juridiska personens medlemmar kan nämnda myndigheter inte ifrågasätta användningen av metoden med transaktionsvärde endast på grund av detta släktskapsförhållande. Med andra ord är den omständigheten att en familjemedlem till köparen arbetar inom den juridiska person som har sålt varorna inte i sig tillräcklig för att grunda tullmyndigheternas tvivel.

29. Nämnda myndigheter är skyldiga att undersöka det pris som har uppgetts av deklareranten och, i förekommande fall, underkänna det,¹⁸ med beaktande av ”[o]mständigheterna kring försäljningen”¹⁹ nämligen såväl a) familjeförhållandet mellan köparen och medlemmen av den juridiska personen, b) den ställning som den sistnämnde har inom den juridiska personen – det vill säga dess kapacitet att utöva ett faktiskt inflytande över dess prissättningspolicy eller över själva villkoren för den berörda transaktionen – som c) övriga relevanta omständigheter.

30. Det är därefter på köparen som det ankommer att vederlägga tullmyndigheternas tvivel genom att visa att transaktionsvärdet alltjämt är godtagbart enligt villkoren i artikel 29.2 b i tullkodexen.

31. Av det anförda följer att artikel 29.1 d i tullkodexen, jämförd med artikel 143.1 h i förordning nr 2454/93, ska tolkas på så sätt att om en juridisk person säljer varor till en fysisk person som önskar att de ska övergå till fri omsättning inom unionen och köparens bror utövar ledningen i den juridiska personen, ska försäljningen anses ha skett mellan personer som är närstående.

17 — Se punkt 13 i detta förslag till avgörande.

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

19 — Artikel 29.2 a i tullkodexen.

32. Tullmyndigheterna kan endast utesluta användningen av metoden med transaktionsvärde efter att ha lämnat underrättelse om skälen till varför de anser att detta band har kunnat påverka priset på de sålda varorna. Dessa skäl ska inte bara baseras på familje- eller släktskapsförhållandet utan även på den ställning som familjemedlemmen faktiskt har inom den aktuella juridiska personen, som ska vara av sådan karaktär att det är sannolikt att vederbörande har kunnat utöva ett inflytande vid försäljningen av varorna, samt övriga relevanta omständigheter. Det ankommer därefter på köparen att, i förekommande fall, vederlägga tullmyndigheternas tvivel genom att visa att transaktionsvärdet alltjämt är godtagbart enligt villkoren i artikel 29.2 b i tullkodexen.

III – Förslag till avgörande

33. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som har ställts av Augstākā tiesa på följande sätt: Artikel 29.1 d i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, jämförd med artikel 143.1 h i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92, ska tolkas på så sätt att om en juridisk person säljer varor till en fysisk person – varor som är avsedda att övergå till fri omsättning inom Europeiska unionen – och köparens bror utövar ledningen i den juridiska personen, ska försäljningen anses ha skett mellan personer som är närstående. Tullmyndigheterna kan endast utesluta användningen av metoden med transaktionsvärde efter att ha lämnat underrättelse om skälen till varför de anser att detta band har kunnat påverka priset på de sålda varorna. Dessa skäl ska inte bara baseras på familje- eller släktskapsförhållandet utan även på den ställning som familjemedlemmen faktiskt har inom den aktuella juridiska personen, som ska vara av sådan karaktär att det är sannolikt att vederbörande har kunnat utöva ett inflytande vid försäljningen av varorna, samt övriga relevanta omständigheter. Det ankommer därefter på köparen att, i förekommande fall, vederlägga tullmyndigheternas tvivel genom att visa att transaktionsvärdet alltjämt är godtagbart enligt villkoren i artikel 29.2 b i förordning nr 2913/92.