Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 9. junija 2022*

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Carinski zakonik Skupnosti – Uredba (EGS) št. 2913/92 – Člen 29 – Določitev carinske vrednosti – Transakcijska vrednost – Člen 29(1)(d) – Pojem ‚povezane osebe‘ – Člen 31 – Upoštevanje informacij iz nacionalne zbirke podatkov za določitev carinske vrednosti – Uredba (EGS) št. 2454/93 – Člen 143(1)(b), (e) in (f) – Položaji, v katerih se osebe štejejo za povezane – Člen 181a – Utemeljeni dvomi glede resničnosti prijavljene cene“

V zadevi C-599/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) z odločbo z dne 3. novembra 2020, ki je na Sodišče prispela 13. novembra 2020, v postopku

„Baltic Master“ UAB

proti

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ob udeležbi

Vilniaus teritorinė muitinė,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (poročevalec), sodniki, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Emiliou,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. novembra 2021,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „Baltic Master“ UAB D. Aukštuolytė, advokatė,

* Jezik postopka: litovščina.

– za litovsko vlado K. Dieninis, S. Grigonis in V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, agenti,

– za češko vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vláčil, agenti,

– za estonsko vlado N. Grünberg, agentka,

– za špansko vlado J. Rodríguez de la Rúa Puig, agent,

– za francosko vlado G. Bain, A.-L. Desjonquères, D. Dubois in C. Mosser, agenti,

– za nizozemsko vlado K. Bulterman in A. Hanje, agentki,

– za Evropsko komisijo F. Clotuche-Duvieusart in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. januarja 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 29(1)(d) in člena 31(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 82/97 z dne 19. decembra 1996 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 8, str. 179) (v nadaljevanju: carinski zakonik Skupnosti), ter člena 143, točke (b), (e) in (f), Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 7, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 46/1999 z dne 8. januarja 1999 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 9, str. 65) (v nadaljevanju: izvedbena uredba).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Baltic Master“ UAB in Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (carinski oddelek pri ministrstvu za finance Republike Litve) glede določitve carinske vrednosti za nekatero uvoženo blago.

Pravni okvir

Carinski zakonik Skupnosti

3 Člen 29(1) in (2) carinskega zakonika Skupnosti določa:

„1. Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni 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:

[…]

d) kupec in prodajalec nista povezana ali, v primeru, da sta povezana, če je transakcij[sk]a vrednost v skladu z odstavkom 2 sprejemljiva za carinske namene;

2. a) Pri ugotavljanju, ali je transakcijska vrednost sprejemljiva za izvajanje odstavka 1, dejstvo, da sta kupec in prodajalec povezana, samo po sebi še ne predstavlja zadostnega razloga, da bi se transakcijska vrednost štela za nesprejemljivo. Če je potrebno, se preverijo okoliščine, ki spremljajo prodajo, in sprejme transakcijska vrednost, če povezanost ni vplivala na ceno. Če imajo carinski organi na podlagi informacij, ki jih je zagotovil deklarant ali so jih pridobili iz drugih virov, razlog za domnevo, da je povezanost vplivala na ceno, deklaranta seznanijo z njihovimi razlogi in mu dajo zadostno možnost za odgovor. Na zahtevo deklaranta je treba razloge sporočiti pisno.

b) Pri prodaji med povezanimi osebami se transakcijska vrednost sprejme in blago ovrednoti v skladu z odstavkom 1, če deklarant dokaže, da je ta vrednost zelo blizu eni od naslednjih obstoječih vrednosti v istem ali skoraj istem času:
   i) transakcijski vrednosti pri prodajah enakega ali podobnega blaga za izvoz v Skupnost med kupci in prodajalci, ki niso povezani na noben poseben način;
   ii) carinski vrednosti enakega ali podobnega blaga, kot je določena z izvajanjem člena 30(2)(c);
   iii) carinski vrednosti enakega ali podobnega blaga, kot je določena z izvajanjem člena 30(2)(d).

   Pri uporabi predhodnih meril je treba skrbno upoštevati prikazane razlike glede trgovinskih ravni, količin, elementov iz člena 32 in stroškov, ki jih nosi prodajalec pri prodaji nepovezanim kupcem, ne pa pri prodaji povezanim kupcem.

c) Merila iz točke (b) je treba uporabiti na pobudo deklaranta in zgolj zaradi primerjanja. Nadomestnih vrednosti se ne more določiti v skladu s to točko.“

4 Člen 30 te uredbe določa:

„1. Če carinske vrednosti ni mogoče določiti z uporabo člena 29, je treba po vrstnem redu uporabiti točke (a), (b), (c) in (d) odstavka 2 in sicer v skladu s prvo ustrezno točko, ki omogoča njeno določitev, razen če je treba točki (c) in (d) na zahtevo deklaranta uporabiti v obratnem vrstnem redu; zgolj takrat, ko te carinske vrednosti ni mogoče določiti z uporabo določene točke, je dovoljeno uporabiti točko, ki tej neposredno sledi po vrstnem redu, določenem v tem odstavku.

2. Carinske vrednosti, določene z uporabo tega člena, so naslednje:

a) transakcijska vrednost enakega blaga, ki je bilo prodano za izvoz v Skupnost in izvoženo v istem ali približno istem času kot blago, ki ga je treba ovrednotiti;

b) transakcijska vrednost podobnega blaga, ki je bilo prodano za izvoz v Skupnost in izvoženo v istem ali približno istem času kot blago, ki ga je treba ovrednotiti;

c) vrednost na podlagi cene na enoto, po kateri se uvoženo blago ali uvoženo enako ali podobno blago v največji skupni količini proda v Skupnosti osebam, ki niso povezane s prodajalci;

d) izračunana vrednost, ki je enaka vsoti:

   – stroškov ali vrednosti materiala in operacij izdelave ali drugih operacij, ki so nastali pri proizvodnji uvoženega blaga,

– zneska dobička in splošnih stroškov, ki ustreza znesku, ki ga proizvajalci države izvoza ob izvozu v Skupnost običajno določijo pri prodaji blaga enake vrste ali narave kot je blago, ki ga je treba ovrednotiti,

– stroškov ali vrednosti postavk iz člena 32(1)(e).

3. Dodatni pogoji in podrobnosti za uporabo odstavka 2 se določijo po postopku odbora.“

5 Člen 31 navedenega zakonika določa:

„1. Če carinske vrednosti uvoženega blaga ni mogoče določiti z uporabo členov 29 in 30, se ta na podlagi razpoložljivih podatkov v Skupnosti določi z ustreznimi metodami, ki so skladne z načeli in splošnimi določbami:

– sporazuma o izvajanju člena VII Splošnega sporazuma o tarifah in trgovini [iz] leta 1994,

– člena VII Splošnega sporazuma o tarifah in trgovini [iz] leta 1994

in

– z določbami tega poglavja.

2. Carinska vrednost, določena z uporabo odstavka 1, ne temelji na:

a) prodajni ceni, ki jo ima blago, izdelano v Skupnosti, v Skupnosti;

b) sistemu, po katerem se za carinske namene upošteva višja od dveh možnih vrednosti;

c) ceni blaga na notranjem trgu države izvoza;

d) drugih proizvodnih stroških, kot so izračunane vrednosti, ki so bile določene za enako ali podobno blago v skladu s členom 30(2)(d);

e) cenah za izvoz v državo, ki ne sestavlja carinskega območja Skupnosti;

f) najnižjih carinskih vrednosti;

ali

g) poljubnih ali fiktivnih vrednostih.“

Izvedbena uredba

6 Člen 142(1)(d) izvedbene uredbe določa:

„Posamezni izrazi, uporabljeni v tem naslovu, imajo naslednji pomen:

[…]

d) ‚podobno blago‘: blago, ki je bilo izdelano v isti državi in ima, čeprav v vseh pogledih ni enako, podobne lastnosti in podobno materialno sestavo, ki mu omogoča izpolnjevanje enakih funkcij in zamenljivost po trgovski plati; pri ugotavljanju, ali je neko blago podobno, je treba med drugim upoštevati kakovost in sloves blaga ter obstoj blagovne znamke“.

7 Člen 143(1)(b), (e) in (f) te uredbe določa:

„Za namene naslova II Poglavja 3 [carinskega] zakonika in tega naslova se osebe štejejo za povezane samo, če:

[…]

b) če pravno nastopata kot družbenika;

[…]

e) če ena od njiju neposredno ali posredno nadzira drugo;

f) če obe neposredno ali posredno nadzira tretja oseba“.

8 Člen 181a navedene uredbe določa:

„1. Carinskim organom ni treba določati carinske vrednosti uvoznega blaga na osnovi metode transakcijske vrednosti, če v skladu s postopkom iz odstavka 2 niso prepričani, na podlagi upravičenega dvoma, da prijavljena vrednost predstavlja celoten znesek, plačan ali ki se plača, kakor je navedeno v členu 29 zakonika.

2. Kadar so carinski organi v dvomih, kakor je opisano v odstavku 1, lahko zaprosijo za dodatne informacije v skladu s členom 178(4). Če se ti dvomi nadaljujejo, morajo carinski organi pred končno odločitvijo obvestiti zadevno osebo, pisno, če se zahteva, o razlogih za te dvome in ji primerno omogočiti, da odgovori. Končna odločitev in razlogi zanjo se zadevni osebi sporočijo v pisni obliki.“

9 Priloga 23 k izvedbeni uredbi, naslovljena „Pojasnjevalne opombe o carinski vrednosti“, med drugim vsebuje pojasnjevalne opombe k členu 29(2) in (3) in členu 31(1) carinskega zakonika Skupnosti ter k členu 143(1)(e) te uredbe:

Člen 29(2)	1. Odstavka 2(a) in (b) predvidevata drugačne načine za določanje sprejemljivosti transakcijske vrednosti. 2. Odstavek 2(a) predvideva, da se, če sta kupec in prodajalec medsebojno povezana, preučijo okoliščine prodaje, transakcijska vrednost pa se sprejme kot carinska vrednost pod pogojem, da njun odnos ni vplival na ceno. Ni mišljeno, da bi bilo treba preučevati okoliščine v vseh primerih, ko sta kupec in prodajalec medsebojno povezana. Takšna preiskava je potrebna samo takrat, če obstaja dvom o sprejemljivosti cene. Če carinski organi nimajo dvomov glede sprejemljivosti cene, je ceno treba sprejeti, ne da bi zahtevali dodatne podatke od deklaranta. […] Na primer, carinski organi so morda že prej preučili odnos ali že imajo podrobne podatke o kupcu in prodajalcu in so se s temi preiskavami ali podatki že prepričali, da njun odnos ni vplival na ceno. 3. Če carinski organi ne morejo sprejeti transakcijske vrednosti brez dodatnih poizvedb, bi morali deklarantu dati priložnost, da zagotovi takšne dodatne podrobne podatke, ki utegnejo biti potrebni za preučitev okoliščin prodaje. V tem primeru bi morali biti carinski organi pripravljeni preučiti ustrezne vidike transakcije, vključno z načinom, kako kupec in prodajalec organizirata svoje trgovinske odnose in kako sta prišla do zadevne dogovorjene cene, da bi ugotovili, ali je njun odnos vplival na ceno. Če se izkaže, da kupec in prodajalec, čeprav sta medsebojno povezana po določbah člena 143 te uredbe, drug od drugega kupujeta in drug drugemu prodajata, kakor da ne bi bila medsebojno povezana, je to dokaz, da njun odnos ni vplival na ceno. Na primer, če je cena dogovorjena v skladu z normalno prakso oblikovanja cen v določeni industriji ali na način, ki ga kupec uporablja za oblikovanje cen pri prodaji kupcem, ki niso v razmerju s prodajalcem, to kaže na to, da cena ni bila pod vplivom razmerja. Kot nadaljnji primer, če se prikaže, da cena zadostuje za nadomestilo vseh stroškov z dodatkom dobička, ki je primerljiv s celotnim dobičkom, ki ga je podjetje ustvarilo v določenem primerljivem obdobju (npr. na letni osnovi) pri prodaji blaga istega razreda ali vrste, bi kazalo, da ni bilo vpliva na ceno. 4. Odstavek 2(b) deklarantu daje možnost, da dokaže, da je transakcijska vrednost zelo blizu „primerjalni“ vrednosti, ki so jo carinski organi sprejeli že prej in je torej sprejemljiva po določbah člena 29. Če je kateri od pogojev iz odstavka 2(b) izpolnjen, ni treba preučevati vprašanja vpliva iz odstavka 2(a). Če carinski organi brez nadaljnjega poizvedovanja že imajo dovolj podatkov o tem, da je kateri od pogojev, predvidenih v odstavku 2(b), izpolnjen, ni nobenega razloga, da bi od deklaranta zahtevali, naj dokaže, da lahko izpolni katerega od pogojev.
Člen 29(2)(b)	Pri ugotavljanju, ali je vrednost „zelo blizu“ drugi vrednosti, je treba upoštevati več dejavnikov. Ti dejavniki vključujejo naravo uvoženega blaga, naravo same panoge, sezono, v kateri je blago uvoženo in, ali je razlika v vrednostih komercialno pomembna. Ker se lahko ti dejavniki razlikujejo od primera do primera, je nemogoče uporabljati enoten standard, kot na primer fiksen odstotek za vsak primer. Na primer, majhna razlika v vrednosti v primeru, ko gre za eno vrsto blaga, je lahko nesprejemljiva, medtem ko je velika razlika za drugo vrsto blaga lahko sprejemljiva pri ugotavljanju, ali je transakcijska vrednost zelo blizu „primerjalni“ vrednosti, določeni v odstavku 29(2)(b).
[…]	[…]
Člen 31(1)	1. Carinske vrednosti, določene v skladu z določbami člena 31(1), morajo kolikor je le mogoče temeljiti na predhodno določenih carinskih vrednostih. 2. Metode vrednotenja, ki se uporabljajo v skladu s členom 31(1), morajo biti tiste, ki so določene v členih 29 in 30(2), vendar bi bila razumna prožnost pri uporabi teh metod v skladu s cilji in določbami člena 31(2). 3. Nekaj primerov razumne prožnosti je: […] b) *podobno blago* – zahtevo, da je podobno blago treba izvoziti ob istem ali približno istem času kakor blago, ki se vrednoti, je mogoče tolmačiti prožno; osnova za carinsko vrednotenje je lahko podobno uvoženo blago, proizvedeno v drugi državi kakor v državi izvoznici blaga, ki se vrednoti; lahko se uporabijo carinske vrednosti podobnega uvoženega blaga, ki so bile že določene v skladu z določbami člena 30(2)(c) in (d); […]
[…]	[…]
Člen 143(1)(e)	Šteje se, da ena oseba nadzira drugo, če je prva v pravnem ali poslovnem smislu na položaju, da drugi določa omejitve ali usmeritve.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Družba Baltic Master je med letoma 2009 in 2012 v Litvo uvozila različne količine blaga s poreklom iz Malezije, ki ga je kupila od družbe Gus Group (v nadaljevanju: prodajalec). V carinskih deklaracijah je bilo navedeno blago predloženo kot „klimatske naprave in njihovi deli“. V teh deklaracijah je bila navedena le ena oznaka TARIC, skupaj s skupno maso tega blaga v kilogramih. Družba Baltic Master je v navedenih deklaracijah kot carinsko vrednost navedla transakcijsko vrednost navedenega blaga, to je ceno, navedeno na njegovih nabavnih računih.

11 Po tem, ko je Vilniaus teritorinė muitinė (regionalni carinski urad Vilna, Litva) opravil nadzor nad tem uvozom, je ta carinski organ pripravil poročilo, v katerem je pojasnil, da je zavrnil upoštevanje transakcijske vrednosti, navedene v 23 uvoznih deklaracijah, ker bi bilo treba ti podjetji zaradi narave poslovnih odnosov, ki jih je imela družba Baltic Master s prodajalcem, šteti za povezani osebi v smislu člena 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti, ter da na podlagi členov 29 in 30 navedenega zakonika ni bilo mogoče določiti carinske vrednosti zadevnega blaga. V tem poročilu je navedeni organ določil carinsko vrednost v skladu s členom 31 navedenega zakonika, pri čemer se je oprl na podatke iz sistema nacionalnih carinskih organov za določanje vrednosti blaga za carinske namene.

12 Družba Baltic Master je to poročilo izpodbijala pri carinskem oddelku ministrstva za finance Republike Litve, ki pa je to poročilo potrdilo z odločbo z dne 31. marca 2014.

13 Družba Baltic Master je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve). Ta je 2. julija 2014 navedeno odločbo potrdila, vendar je družbo Baltic Master oprostila plačila zamudnih obresti.

14 Družba Baltic Master je nato pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (okrožno upravno sodišče v Vilni, Litva) vložila tožbo, v kateri je predlagala, naj se pri Sodišču vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe o razlagi členov 29, 30 in 31 carinskega zakonika Skupnosti ter člena 143 izvedbene uredbe. Navedeno sodišče je s sodbo z dne 5. januarja 2015 to tožbo zavrnilo, pri čemer je menilo, da ni potrebe po razlagi prava Unije.

15 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve), pri katerem je bila vložena pritožba zoper to sodbo, je s sodbo z dne 22. marca 2016 navedeno sodbo potrdilo.

16 Predložitveno sodišče je na podlagi sodbe ESČP z dne 16. aprila 2019, Baltic Master LTD proti Litvi (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216), s katero je to sodišče, pri katerem je družba Baltic Master vložila tožbo proti Republiki Litvi, ugotovilo kršitev člena 6(1) Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane 4. novembra 1950 v Rimu, zaradi nezadostne obrazložitve v zvezi z zavrnitvijo litovskih sodišč, da pri Sodišču vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe, ugodilo predlogu za obnovo postopka, ki ga je vložila družba Baltic Master.

17 Predložitveno sodišče meni, da spis, ki ga ima na voljo, ne vsebuje nobenega dokumenta, ki bi dokazoval obstoj povezave med prodajalcem in družbo Baltic Master v smislu člena 143(1) izvedbene uredbe. Dejansko naj ne bi bilo informacij, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da podjetji pravno nastopata kot družbenika v smislu člena 143(1)(b) te uredbe oziroma da obstaja razmerje neposrednega ali posrednega nadzora, kot je določeno v členu 143(1)(e) in (f) te uredbe.

18 Vendar predložitveno sodišče poudarja, da je ugotovljeno, prvič, da prodajalca in družbo Baltic Master povezuje dolgotrajno poslovno razmerje, drugič, da je bilo blago dobavljeno, ne da bi bila sklenjena prodajna pogodba, v kateri bi bili določeni pogoji dobave, plačila ali vračila blaga in druge klavzule, ki so značilne za take posle, tretjič, da je bilo blago dobavljeno brez kakršnega koli predplačila in kljub temu, da je družba Baltic Master prodajalcu dolgovala precejšnje zneske iz naslova predhodnih dobav, četrtič, da kljub višini zneska zadevnih poslov niso bila sprejeta oziroma niso bila predvidena nobena zavarovanja oziroma ukrepi za zmanjšanje tveganja, petič, da ni dokazov, iz katerih bi bilo razvidno, da je prodajalec nadzoroval pravilno izvedbo dolgovanih plačil in drugih obveznosti, in nazadnje, šestič, da je bilo v nekaj primerih ugotovljeno, da so osebe, zaposlene v družbi Baltic Master na podlagi pooblastila, delovale za račun prodajalca in uporabljale njegov žig.

19 Elementi, našteti v prejšnji točki, naj bi omogočali domnevo obstoja posebno tesne povezave med družbo Baltic Master in prodajalcem, zaradi česar naj bi bili zadevni posli opravljeni pod pogoji, ki niso povezani z običajno poslovno prakso, in ne da bi obstajal objektivni element, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti ekonomsko logiko teh poslov. Taka ravnanja naj bi ustrezala tistim, ki nastanejo v položajih, v katerih ena od strank nadzira drugo oziroma kadar obe stranki nadzira tretja oseba.

20 Predložitveno sodišče torej meni, da so navedena dejstva lahko predmet *de facto* nadzora in da bi bilo stranki posla mogoče šteti za povezani osebi na podlagi člena 143(1)(e) ali (f) izvedbene uredbe. To sodišče dodaja, da je regionalni carinski urad Vilna na podlagi teh elementov družbo Baltic Master in prodajalca štel za povezani osebi v skladu s členom 143(1)(b) te uredbe, to je osebi, ki pravno nastopata kot družbenika, vendar se sprašuje o utemeljenosti take opredelitve glede na besedilo zadnjenavedene določbe, ki se nanaša na osebe, ki pravno nastopajo kot družbeniki.

21 Poleg tega se navedeno sodišče sprašuje o možnosti uporabe metode določitve carinske vrednosti, določene v členu 31(1) carinskega zakonika Skupnosti, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, kadar carinski organi v ta namen uporabijo podatke iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo le na en uvoz blaga, ki ga, čeprav spada pod isto oznako TARIC in ima isto poreklo, ni mogoče šteti za podobno blago v smislu člena 142(1)(d) izvedbene uredbe.

22 V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 29(1)(d) [carinskega zakonika Skupnosti] ter člen 143(1)(b), (e) in (f) [izvedbene uredbe] razlagati tako, da se šteje, da sta kupec in prodajalec povezani osebi v primerih, v katerih tako kot v obravnavani zadevi ne obstajajo dokumenti (uradni podatki), ki bi dokazovali, da nastopata kot družbenika ali da obstaja nadzor enega nad drugim, okoliščine sklenitve poslov pa na podlagi objektivnih dokazov niso značilne za izvajanje gospodarskih dejavnosti v običajnih pogojih, ampak, nasprotno, za primere, v katerih[, prvič,] obstajajo še posebej tesni poslovni odnosi, ki temeljijo na visoki stopnji medsebojnega zaupanja med strankama posla, ali pa[, drugič,] ena stranka posla nadzira drugo ali pa obe nadzira tretja oseba?

2. Ali je treba člen 31(1) [carinskega zakonika Skupnosti] razlagati tako, da je z njim prepovedana določitev carinske vrednosti na podlagi informacij iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo na eno samo carinsko vrednost blaga, ki ima isto poreklo in ki mu je, čeprav ne gre za podobno blago v smislu člena 142(1)(d) izvedbene uredbe, pripisana ista oznaka TARIC?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

23 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti in člen 143(1)(b), (e) in (f) izvedbene uredbe razlagati tako, da je treba šteti, da sta kupec in prodajalec povezani osebi v primeru, v katerem ne obstaja dokument, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti tako povezavo, vendar v katerem je za pogoje za sklenitev zadevnih poslov, ki so potrjeni z objektivnimi elementi, mogoče šteti, da kažejo na to, da gre za *de facto* nadzor.

24 V uvodu je treba opozoriti, da je cilj prava Unije o carinskem vrednotenju vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti. Tako mora carinska vrednost odražati resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga in zato upoštevati vse njegove dele, ki imajo ekonomsko vrednost (sodba z dne 20. junija 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, točka 22 in navedena sodna praksa).

25 Zlasti na podlagi člena 29 carinskega zakonika Skupnosti je carinska vrednost uvoženega blaga njegova transakcijska vrednost, torej cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Evropske unije dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, vendar s pridržkom uskladitev, ki jih je treba, če je to primerno, opraviti med drugim v skladu s členom 32 tega zakonika (sodba z dne 19. novembra 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, točka 23 in navedena sodna praksa).

26 Kot je Sodišče že navedlo, je treba carinsko vrednost prednostno določiti na podlagi tako imenovane metode „transakcijske vrednosti“ uvoženega blaga. Ta metoda določitve carinske vrednosti se tako šteje za najprimernejšo in najpogosteje uporabljeno (sodba z dne 19. novembra 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, točka 24 in navedena sodna praksa).

27 Cena, ki je bila za blago dejansko plačana ali jo je treba plačati, sicer praviloma tvori osnovo za izračun carinske vrednosti, vendar je ta cena dejavnik, ki ga je treba po potrebi uskladiti, če je to potrebno, da se prepreči določitev arbitrarne ali fiktivne carinske vrednosti (sodba z dne 20. junija 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, točka 23 in navedena sodna praksa).

28 Vendar člen 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti omogoča, da se transakcijska vrednost uvoženega blaga ne upošteva, če sta izpolnjena dva kumulativna pogoja, in sicer, na eni strani, da sta kupec in prodajalec povezana v smislu navedenega zakonika in, na drugi strani, da ta transakcijska vrednost ni sprejemljiva za namene določitve carinske vrednosti.

29 V skladu s členom 143(1) izvedbene uredbe se osebi lahko štejeta za povezani samo, če spadata v enega od položajev, ki so izčrpno našteti v tej določbi. Tako se v skladu s členom 143(1)(b) te uredbe osebi štejeta za povezani, če pravno nastopata kot družbenika. Na podlagi navedenega člena 143(1)(e) in (f) enako velja, če ena od njiju neposredno ali posredno nadzira drugo oziroma če obe neposredno ali posredno nadzira tretja oseba.

30 Prvič, ni mogoče sprejeti trditve, ki sta jo v bistvu navedli državi članici in Evropska komisija v svojih stališčih, in sicer da ne bi bilo treba upoštevati besedila člena 143(1) izvedbene uredbe, saj bi ozka razlaga te določbe lahko ogrozila polni učinek člena 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti in vplivala na zmožnost carinskih organov, da odstopijo od transakcijske vrednosti.

31 Na eni strani je namreč treba poudariti, da se s to trditvijo ne upošteva le izčrpnost položajev, naštetih v členu 143(1) izvedbene uredbe, ampak tudi cilj te določbe in člena 29 carinskega zakonika Skupnosti. Kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah od 24 do 26 te sodbe, je metoda transakcijske vrednosti uvoženega blaga metoda, ki jo je treba uporabiti prednostno za določitev njegove carinske vrednosti. Določbe, ki dopuščajo odstopanje od te metode, je treba torej kot odstopanja od tega načela razlagati ozko.

32 Na drugi strani, trditev, da bi lahko carinski organi zaradi ozke razlage člena 143(1) izvedbene uredbe izgubili zmožnost, da ne upoštevajo neustrezne transakcijske vrednosti, je nepotrebna.

33 Najprej, člen 143(1) izvedbene uredbe določa vrsto primerov, v katerih lahko carinski organi štejejo, da sta prodajalec in kupec povezana, ter v katerih lahko torej po potrebi ne upoštevajo transakcijske vrednosti iz člena 29(1) carinskega zakonika Skupnosti.

34 Dalje, kot je poudarila Komisija na obravnavi, člen 181a izvedbene uredbe, ki je bil uveden po njeni spremembi z Uredbo Komisije (ES) št. 3254/94 z dne 19. decembra 1994 o spremembi Uredbe št. 2454/93 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 7, str. 3), carinskim organom omogoča, da za namene določitve carinske vrednosti ne upoštevajo transakcijske vrednosti, če ti organi menijo, da prijavljena vrednost uvoženega blaga ne odraža njegove dejanske vrednosti, in to ne glede na obstoj povezave med družbo Baltic Master in prodajalcem (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, točka 52, in z dne 16. junija 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, točka 31).

35 Drugič, glede povezave med osebami, ker pravno nastopajo kot družbeniki, kot je določeno v členu 143(1)(b) izvedbene uredbe, je treba poudariti, da sámo besedilo te določbe izključuje vsakršno dejansko združenje.

36 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah 42 in 43 sklepnih predlogov, ta določba, ki se nanaša na osebe, ki „pravno nastopajo kot družbeniki“, za ugotovitev obstoja povezave zahteva, da se dokaže, da so pogoji iz nacionalnih določb o statusu družbenikov izpolnjeni, s čimer se izključi vsako združenje, ki ni predvideno z zakonom.

37 Tretjič, glede oseb, za katere se šteje, da so povezane, v skladu s členom 143(1)(e) in (f) izvedbene uredbe velja, da če ena od njiju neposredno ali posredno nadzira drugo oziroma če obe neposredno ali posredno nadzira tretja oseba, je treba, kot potrjuje pojasnjevalna opomba na področju carinske vrednosti v zvezi s tem členom 143(1)(e) iz Priloge 23 k tej uredbi, razlikovati med *de iure* nadzorom na eni strani in *de facto* nadzorom na drugi strani.

38 Po eni strani je glede obstoja *de iure* nadzora iz elementov, naštetih v točki 18 te sodbe, razvidno, da na podlagi nobenega dokumenta ni mogoče šteti, da obstaja razmerje neposrednega ali posrednega *de iure* nadzora, kot je določeno v navedenem členu 143(1)(e) in (f). Zato se zdi, da je treba v okviru spora o glavni stvari izključiti *de iure* nadzor, kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče.

39 Po drugi strani glede obstoja *de facto* nadzora iz pojasnjevalne opombe, navedene v točki 37 te sodbe, izhaja, da se šteje, da ena oseba nadzoruje drugo, če je prejšnja v položaju, da drugi določa omejitve ali usmeritve (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2020, Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi“, C-76/19, EU:C:2020:543, točka 67).

40 Zdi se, da dejstva, navedena v točki 18 te sodbe, izkazujejo obstoj tesne povezave zaupanja med prodajalcem in družbo Baltic Master, vendar se ne zdi, da omogočajo sklepanje o obstoju takega položaja za določanje omejitev ali usmeritev, kar pa bo moralo predložitveno sodišče potrditi.

41 Če bi predložitveno sodišče po teh preverjanjih ugotovilo, da v obravnavanem primeru kupec in prodajalec nista povezani osebi v smislu člena 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti, bi iz tega izhajalo, da bi bilo treba carinsko vrednost uvoženega blaga načeloma določiti na podlagi njegove transakcijske vrednosti, in ne na podlagi druge metode vrednotenja, kot je ta iz člena 31(1) navedenega zakonika.

42 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti in člen 143(1)(b), (e) in (f) izvedbene uredbe razlagati tako:

– za kupca in prodajalca ni mogoče šteti, da pravno nastopata kot družbenika oziroma da sta povezani osebi zaradi razmerja neposrednega ali posrednega *de iure* nadzora v položaju, v katerem ne obstaja noben dokument, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti tako povezavo;

– kupca in prodajalca je mogoče šteti za povezani osebi zaradi razmerja neposrednega ali posrednega *de facto* nadzora v položaju, v katerem je mogoče šteti, da pogoji za sklenitev zadevnih poslov, izkazani z objektivnimi elementi, kažejo ne le na to, da obstaja tesna povezava zaupanja med tem kupcem in tem prodajalcem, ampak tudi na to, da je eden od njiju v položaju, da drugemu določa omejitve ali usmeritve, oziroma da je lahko tretja oseba v položaju, da izvršuje tako pristojnost nad njima.

Drugo vprašanje

43 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 31(1) carinskega zakonika Skupnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da se carinska vrednost uvoženega blaga – kadar je ni bilo mogoče določiti v skladu s členoma 29 in 30 tega zakonika – določi na podlagi informacij iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo na carinsko vrednost zgolj blaga z istim poreklom, ki sicer ni „podobno“ v smislu člena 142(1)(d) izvedbene uredbe, vendar spada pod isto oznako TARIC.

44 Najprej je treba ugotoviti, da se, kot izhaja iz točke 41 te sodbe, to drugo vprašanje postavlja le, če bi predložitveno sodišče po preverjanjih, ki jih mora opraviti glede na odgovor na prvo vprašanje, moralo ugotoviti, da so carinski organi pravilno zavrnili transakcijsko vrednost za določitev carinske vrednosti zadevnega blaga, ker naj bi bila v obravnavanem primeru kupec in prodajalec povezana v smislu člena 29(1)(d) carinskega zakonika Skupnosti ter ker naj transakcijska vrednost ne bi bila sprejemljiva za carinske namene na podlagi člena 29(2) tega zakonika. Če bi namreč predložitveno sodišče prišlo do nasprotne ugotovitve, in sicer da bi bilo treba carinsko vrednost tega blaga določiti na podlagi njegove transakcijske vrednosti v skladu s členom 29 tega zakonika, te carinske vrednosti ne bi bilo mogoče določiti na podlagi člena 31(1) istega zakonika, tako da bi drugo vprašanje, ki se nanaša na razlago te zadnjenavedene določbe, postalo brezpredmetno.

45 V tem okviru je treba opozoriti, da tako iz besedila členov od 29 do 31 carinskega zakonika Skupnosti kot iz vrstnega reda, v skladu s katerim je treba na podlagi teh členov uporabiti merila za določitev carinske vrednosti, izhaja, da med temi določbami obstaja vez subsidiarnosti. Le

takrat, ko carinske vrednosti ni mogoče določiti z uporabo neke določbe, se je namreč treba sklicevati na določbo, ki tej določbi neposredno sledi po določenem vrstnem redu (sodba z dne 16. junija 2016, EURO 2004. Hungary, C 291/15, EU:C:2016:455, točka 29).

46 Zlasti glede člena 30(2) carinskega zakonika Skupnosti je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da pristojni carinski organi niso mogli uporabiti metod za določitev carinske vrednosti iz te določbe, ker se je družba Baltic Master odločila, da bo uvoženo blago na kratko predstavila v carinskih deklaracijah, pri čemer se je omejila na to, da je sporočila oznako TARIC teh deklaracij in celotno maso tega blaga, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. V zvezi s tem bo moralo to sodišče upoštevati informacije, ki jih je družba Baltic Master morebiti predložila tem organom, da bi uporabilo bodisi člen 29(2) carinskega zakonika Skupnosti v povezavi s pojasnjevalno opombo na področju carinske vrednosti v zvezi s tem členom 29(2) iz Priloge 23 k izvedbeni uredbi bodisi člena 181a te uredbe.

47 Dalje, poudariti je treba, da se v skladu z besedilom člena 31(1) carinskega zakonika Skupnosti, če carinske vrednosti uvoženega blaga ni mogoče določiti z uporabo členov 29 in 30 tega zakonika, ta vrednost določi na podlagi razpoložljivih podatkov v Uniji z ustreznimi metodami, ki so v skladu z načeli in splošnimi določbami mednarodnih sporazumov ter določbami poglavja 3 navedenega zakonika.

48 Nazadnje, v točki 1 pojasnjevalne opombe na področju carinske vrednosti v zvezi s členom 31(1) carinskega zakonika Skupnosti, ki je v Prilogi 23 k izvedbeni uredbi, je najprej pojasnjeno, da bi morale carinske vrednosti, določene z uporabo te določbe, kolikor je le mogoče, temeljiti na predhodno določenih carinskih vrednostih. V točki 2 te opombe je nato poudarjeno, da bi morale biti metode vrednotenja, ki jih je treba uporabiti na podlagi navedene določbe, tiste, ki jih opredeljujeta člena 29 in 30(2) tega zakonika, vendar pa naj bi bila razumna prožnost pri uporabi teh metod skladna s cilji in določbami člena 31 navedenega zakonika.

49 Iz informacij, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, je razvidno, na eni strani, da je družba Baltic Master zadevno uvoženo blago v carinskih deklaracijah opisala kot „klimatske naprave in njihovi deli“, tako da ga je uvrstila pod eno samo oznako TARIC in navedla skupno maso tega blaga v kilogramih. Na drugi strani je glede na te informacije zadevni carinski organ izključil transakcijsko vrednost, ki jo je prijavila družba Baltic Master, in določil carinsko vrednost navedenega blaga na podlagi člena 31(1) carinskega zakonika Skupnosti, tako da je uporabil podatke iz nacionalne zbirke podatkov o blagu, ki ga je uvozil drug uvoznik leta 2010, to je v letu po letu prvega uvoza iz postopka v glavni stvari, pri čemer je bilo to blago deklarirano pod isto oznako TARIC in izvira od istega proizvajalca.

50 V obravnavani zadevi se navedena oznaka TARIC uporablja za združen sklop delov klimatskih naprav, kot so plastične ploskve za motorizirane stroje, kovinski obročki, cevi, prenosni kabli, stikala, tlačni pretvorniki, naprave za porazdelitev prek ventilatorjev v tleh stavb in elektronski tokokrogi.

51 Predložitveno sodišče se tako sprašuje, ali je ob upoštevanju raznolikosti delov, ki spadajo pod to oznako TARIC, in neobstoja podrobnega opisa uvoženega blaga določitev carinske vrednosti tega blaga v skladu s členom 31(1) carinskega zakonika Skupnosti na podlagi transakcijske vrednosti podobnega blaga mogoča v okviru spora, ki mu je predložen, medtem ko pojem „podobno blago“, ki je opredeljen v členu 142(1)(d) izvedbene uredbe, predpostavlja homogeno poreklo uvoženega blaga, kar je težko uskladiti z raznolikostjo proizvodov, uvrščenih pod to oznako TARIC.

52 V zvezi s tem je treba poudariti, da se opredelitev tega pojma iz člena 142(1)(d) izvedbene uredbe nanaša na določitev carinske vrednosti na podlagi člena 30(2)(b) carinskega zakonika Skupnosti. Čeprav je iz točke 2 pojasnjevalne opombe, navedene v točki 48 te sodbe, razvidno, da bi morale biti metode vrednotenja, ki jih je treba uporabiti na podlagi člena 31(1) tega zakonika, tiste, ki so opredeljene v členih 29 in 30(2) tega zakonika, pa je v tej isti točki pojasnjeno, da je treba te metode uporabiti z razumno prožnostjo, zlasti pri presoji pojma „podobno blago“.

53 V obravnavanem primeru ni mogoče šteti za nerazumno, da se carinski organi po tem, ko v skladu z upoštevnimi določbami carinskega zakonika Skupnosti pri določitvi carinske vrednosti uvoženega blaga ne upoštevajo transakcijske vrednosti uvoženega blaga, pri naknadnem preverjanju opirajo na elemente, ki jih je predložil deklarant, in sicer na maso tega blaga in oznako TARIC, ki jima to blago pripada. V tem okviru je treba spomniti, da ta zakonik temelji na sistemu deklaracij, da bi se kar najbolj omejile formalnosti in carinske kontrole, hkrati pa preprečile goljufije ali nepravilnosti, ki lahko povzročijo škodo za proračun Unije (sodba z dne 9. julija 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, točka 22).

54 Zato je treba ob upoštevanju, najprej, potrebe po ugotovitvi carinske vrednosti, če podjetje ne bi predložilo dovolj natančnih ali zanesljivih informacij v zvezi s carinsko vrednostjo zadevnega blaga, dalje, skrbnosti, ki jo morajo carinski organi izkazati pri uporabi vsake od zaporednih metod določitve carinske vrednosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, točka 52), in nazadnje, „razumne prožnosti“, s katero je treba v skladu s točko 2 pojasnjevalne opombe iz točk 48 in 52 te sodbe uporabiti te metode, priznati, da podatki iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo na blago, ki spada pod isto oznako TARIC in ki izvira od istega prodajalca kot zadevno blago, pomenijo „razpoložljive podatke v Uniji“ v smislu člena 31(1) zakonika Skupnosti, ki jih je mogoče upoštevati kot podlago za določitev carinske vrednosti zadevnega blaga.

55 Sklicevanje na te podatke je namreč sredstvo za določitev te vrednosti, ki je hkrati „razumna“ v smislu navedenega člena 31(1) ter je v skladu tako z načeli kot s splošnimi določbami mednarodnih sporazumov in določbami, na katere se sklicuje isti člen 31(1) (glej v zvezi s tem sodbo z dne 9. marca 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, točka 81).

56 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 31(1) carinskega zakonika Skupnosti razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se carinska vrednost uvoženega blaga – kadar je ni bilo mogoče določiti v skladu s členoma 29 in 30 tega zakonika – določi na podlagi informacij iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo na carinsko vrednost zgolj blaga z istim poreklom, ki sicer ni „podobno“ v smislu člena 142(1)(d) izvedbene uredbe, vendar spada pod isto oznako TARIC.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Člen 29(1)(d) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 82/97 z dne 19. decembra 1996, in člen 143(1)(b), (e) in (f) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 46/1999 z dne 8. januarja 1999, je treba razlagati tako:**

   – **za kupca in prodajalca ni mogoče šteti, da pravno nastopata kot družbenika oziroma da sta povezani osebi zaradi razmerja neposrednega ali posrednega *de iure* nadzora v položaju, v katerem ne obstaja noben dokument, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti tako povezavo;**

   – **kupca in prodajalca je mogoče šteti za povezani osebi zaradi razmerja neposrednega ali posrednega *de facto* nadzora v položaju, v katerem je mogoče šteti, da pogoji za sklenitev zadevnih poslov, izkazani z objektivnimi elementi, kažejo ne le na to, da obstaja tesna povezava zaupanja med tem kupcem in tem prodajalcem, ampak tudi na to, da je eden od njiju v položaju, da drugemu določa omejitve ali usmeritve, oziroma da je lahko tretja oseba v položaju, da izvršuje tako pristojnost nad njima.**

2. **Člen 31(1) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 82/97, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se carinska vrednost uvoženega blaga – kadar je ni bilo mogoče določiti v skladu s členoma 29 in 30 te uredbe – določi na podlagi informacij iz nacionalne zbirke podatkov, ki se nanašajo na carinsko vrednost zgolj blaga z istim poreklom, ki sicer ni „podobno“ v smislu člena 142(1)(d) Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 46/1999, vendar spada pod isto oznako TARIC.**

Podpisi