Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 stycznia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Unia celna — Wspólnotowy kodeks celny — Artykuł 29 ust. 1 lit. d) — Ustalanie wartości celnej — Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 — Artykuł 143 ust. 1 lit. h) — Pojęcie „osób powiązanych" do celów ustalenia wartości celnej — Więzi pokrewieństwa lub powinowactwa pomiędzy kupującym będącym osobą fizyczną a dyrektorem spółki, która sprzedała towary

W sprawie C-430/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (sad najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 12 września 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 września 2014 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

Artūrsowi Stretinskisowi,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, F. Biltgen, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kalniņša i I. Ņesterovą, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Saukę oraz L. Grønfeldt, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 października 2015 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: łotewski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 253, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 46/1999 z dnia 8 stycznia 1999 r. (Dz.U. L 10, s. 1) (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 2454/93").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (krajowym organem administracji podatkowej) a A. Stretinskisem w przedmiocie ustalenia wartości celnej towarów przywiezionych ze Stanów Zjednoczonych Ameryki celem dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na obszarze Unii Europejskiej.

Ramy prawne

Kodeks celny

3 Tytuł II rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. (Dz.U. L 17, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym"), zawiera rozdział 3, zatytułowany „Wartość celna towarów", obejmujący art. 28–36 tego kodeksu.

4 Zgodnie z art. 29 ust. 1 i 2 kodeksu celnego:

„1. Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33, pod warunkiem że:

[…]

d) kupujący i sprzedawca nie są ze sobą powiązani lub też, w przypadkach gdy są powiązani, wartość transakcyjna może, zgodnie z ust. 2, być zaakceptowana na potrzeby celne.

2.

a) Przy ustalaniu, czy wartość transakcyjna jest do zaakceptowania dla celów stosowania ust. 1, fakt, iż kupujący i sprzedawca są ze sobą powiązani, nie stanowi sam w sobie wystarczającej podstawy do niezaakceptowania wartości transakcyjnej. Gdy okaże się to konieczne, okoliczności dotyczące sprzedaży bada się, a wartość transakcyjną akceptuje, pod warunkiem że powiązanie nie wpłynęło na cenę. Jeżeli na podstawie informacji uzyskanych od zgłaszającego lub z innych źródeł organy celne mają powody, aby uznać, że powiązanie wpłynęło na cenę, powody takie podaje się zgłaszającemu i zapewnia mu możliwość ustosunkowania się do nich. Na żądanie zgłaszającego informacja o takich powodach zostaje przedstawiona w formie pisemnej.

b) W przypadku transakcji między osobami powiązanymi wartość transakcyjna jest akceptowana, a towary wyceniane zgodnie z ust. 1, o ile zgłaszający udowodni, że taka wartość jest zbliżona do jednej z występujących w tym samym lub w zbliżonym czasie:

i) wartości transakcyjnej przy sprzedaży kupującemu, w żadnym konkretnym przypadku niepowiązanemu ze sprzedawcą, identycznych lub podobnych towarów, które mają zostać wywiezione do Wspólnoty;

ii) wartości celnej identycznych lub podobnych towarów, ustalonej zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c);

iii) wartości celnej identycznych lub podobnych towarów, ustalonej zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. d).

Przy zastosowaniu powyższych kryteriów należy we właściwy sposób uwzględnić różnice w poziomie handlu, różnice ilościowe, elementy wymienione w art. 32 oraz koszty poniesione przez sprzedawcę przy transakcjach sprzedaży, w których on i kupujący nie są powiązani, a koszty te nie są ponoszone przez sprzedającego w transakcjach sprzedaży, w której on i kupujący są powiązani.

c) Kryteria określone w lit. b) stosuje się z inicjatywy zgłaszającego tylko do celów porównawczych. Wartość zastępcza nie może być ustalana na mocy przepisu tej litery".

5 Artykuł 30 tego kodeksu przewiduje:

„1. Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie art. 29, ustala się ją, stosując w kolejności lit. a), b), c) i d) ustępu 2, aż do pierwszej litery, na podstawie której będzie mogła zostać ustalona […].

2. Wartością celną ustalaną na podstawie niniejszego artykułu jest:

a) wartość transakcyjna identycznych towarów sprzedawanych w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty i wywożonych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;

b) wartość transakcyjna identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;

c) wartość oparta na cenie jednostkowej, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są we Wspólnocie w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcami;

d) wartość kalkulowana, która jest sumą:

— kosztów lub wartości materiałów i produkcji bądź innych procesów zastosowanych przy wytworzeniu przywożonych towarów,

— kwoty zysku i kosztów ogólnych równych kwocie zwyczajowo wliczanej w cenę sprzedaży towarów tego samego gatunku lub rodzaju jak te, dla których ustalana jest wartość celna, wytworzonych przez producentów z kraju wywozu na eksport do Wspólnoty,

— kosztów lub wartości elementów wymienionych w art. 32 ust. 1 lit. e).

[…]".

6 Artykuł 31 kodeksu celnego stanowi:

„1. Jeżeli wartość celna przywożonych towarów nie może być ustalona na podstawie art. 29 i 30, jest ona ustalana na podstawie danych dostępnych we Wspólnocie, z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych z zasadami i ogólnymi przepisami:

— porozumienia w sprawie stosowania art. VII Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r.,

— artykułu VII Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r.

oraz

— przepisów niniejszego rozdziału.

[…]”.

Rozporządzenie nr 2454/93

7 Artykuł 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi:

„Do celów stosowania przepisów tytułu II, rozdziału 3 [kodeksu celnego] i przepisów niniejszego tytułu, osoby uważa się za powiązane tylko wtedy, gdy:

a) jedna jest urzędnikiem lub dyrektorem w firmie drugiej osoby;

b) są one prawnie uznanymi wspólnikami w działalności gospodarczej;

c) są one pracodawcą i pracobiorcą;

d) jedna z osób bezpośrednio lub pośrednio dysponuje prawami głosu lub udziałem w kapitale zakładowym wynoszącym co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub co najmniej 5% kapitału zakładowego drugiej osoby;

e) jedna z osób bezpośrednio lub pośrednio kontroluje drugą;

f) obie są bezpośrednio lub pośrednio kontrolowane przez osobę trzecią;

g) wspólnie kontrolują, bezpośrednio lub pośrednio, trzecią osobę;

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);

[…]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 W latach 2008–2010 A. Stretinskis dokonał przywozu używanych ubrań ze Stanów Zjednoczonych celem wprowadzenia ich do swobodnego obrotu na obszarze Unii. W jednolitych dokumentach administracyjnych, które A. Stretinskis wypełnił w tym celu, obliczył on wartość celną owych towarów według metody wartości transakcyjnej, opierając się na cenie całkowitej wskazanej na fakturach przedstawionych przez Latcars LLC i Dexter Plus LLC (zwane dalej łącznie „spółkami sprzedającymi”) oraz na kosztach przewozu drogą morską.

9 Po zbadaniu dokumentów przedstawionych przez A. Stretinskisa i dokonaniu kontroli jego lokali handlowych krajowy organ administracji podatkowej powziął wątpliwości co do prawidłowości zgłoszonych w ten sposób wartości, w szczególności z tego względu, że prezesem spółki sprzedającej

był brat A. Stretinskisa. Stwierdzając, że chodzi o osoby powiązane w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93, krajowy organ administracji podatkowej na mocy decyzji z dnia 22 lipca 2010 r. określił na nowo wartość celną towarów na podstawie art. 31 kodeksu celnego.

10 Artūrs Stretinskis wniósł skargę zmierzającą do uchylenia tej decyzji do właściwego sądu administracyjnego pierwszej instancji. Skarga ta została oddalona przez ów sąd.

11 Właściwy sąd administracyjny rozpoznający sprawę w apelacji uwzględnił odwołanie A. Stretinskisa. Sąd ów orzekł w szczególności, że wątpliwości krajowego organu administracji podatkowej co do prawidłowości zgłoszonych wartości celnych w odniesieniu do rozpatrywanych towarów nie były wystarczająco uzasadnione, ponieważ istnienie więzi pokrewieństwa lub powinowactwa w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 mogłoby zostać stwierdzone w okolicznościach tego rodzaju jak w niniejszej sprawie jedynie wówczas, gdyby brat A. Stretinskisa był właścicielem spółek sprzedających, czego ów organ nie zbadał.

12 Wskazany organ wniósł skargę kasacyjną na ów wyrok, podnosząc w szczególności, że właściwy sąd administracyjny w apelacji powinien był stwierdzić, iż A. Stretinskis i prezes spółek sprzedających byli osobami powiązanymi w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93.

13 Uznawszy, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym jest uzależnione od wykładni prawa Unii, Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 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 dotyczących rzeczywistego wpływu odnośnej osoby fizycznej na osobę prawną?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

14 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że kupujący będący osobą fizyczną i sprzedający będący osobą prawną, w przypadku której osobą zarządzającą jest brat owego kupującego, powinni zostać uznani za osoby powiązane w rozumieniu art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego.

15 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 29 ust. 1 tego kodeksu wartością celną przywożonych towarów jest zasadniczo wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii.

16 Jednakże z art. 29 ust. 1 lit. d) i z art. 29 ust. 2 tego kodeksu wynika, że gdy kupujący i sprzedający są ze sobą powiązani, wartość transakcyjna będzie zaakceptowana, pod warunkiem że powiązanie nie wpłynęło na cenę.

17 W tym względzie art. 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 wskazuje w sposób restrykcyjny przypadki, w których należy uznać, że osoby są powiązane dla celów zastosowania art. 29 kodeksu celnego.

18 W szczególności na podstawie art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 za osoby powiązane są uznawane osoby, które są członkami tej samej rodziny. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, również sformułowanego w sposób restrykcyjny, za członków rodziny uważa się wyłącznie osoby „pozostające ze sobą w którymkolwiek z wymienionych [w tym przepisie] stosunków". Pośród nich wskazano w szczególności stosunek między braćmi i siostrami.

19 Prawdą jest, że z brzmienia art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 wynika, iż powiązania wskazane w tym przepisie łączą jedynie osoby fizyczne, podczas gdy w postępowaniu głównym sprzedający towary, o których mowa, jest osobą prawną.

20 Należy jednak podkreślić, że art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 stanowi przepis wykonawczy tytułu II rozdziału 3 kodeksu celnego, zatytułowanego „Wartość celna towarów", obejmującego art. 29 tego kodeksu.

21 W konsekwencji art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/931 należy interpretować z uwzględnieniem systematyki tych przepisów oraz zamierzonego w nich celu.

22 W tym względzie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż przepisy prawa Unii dotyczące obliczania wartości celnej mają na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych (wyrok Christodoulou i in., C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Należy również podkreślić, że o ile zgodnie z art. 29 kodeksu celnego wartością celną przywożonych towarów jest zasadniczo wartość transakcyjna, o tyle ust. 1 lit. d) i ust. 2 tego artykułu mają na celu zapewnienie, by wartość celna odzwierciedlała faktyczną wartość ekonomiczną przywożonych towarów i nie miała charakteru arbitralnego lub fikcyjnego (zob. podobnie wyroki: Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, pkt 20; a także Christodoulou i in., C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 39, 40). W tym celu organy celne mogą zbadać cenę wskazaną przez zgłaszającego i odmówić jej uznania, jeżeli stwierdzą, że miało na nią wpływ powiązanie istniejące pomiędzy stronami transakcji (wyrok Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 37).

24 W tym kontekście art. 143 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 wylicza zgodnie z art. 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego sytuacje, w których na cenę sprzedaży danych towarów mogą mieć wpływ powiązania istniejące pomiędzy stronami transakcji.

25 Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. h) owego rozporządzenia ma to miejsce w szczególności wówczas, gdy owe strony są członkami tej samej rodziny.

26 Ryzyko, że osoby spokrewnione będą wpływały na cenę sprzedaży przywiezionych towarów, ma miejsce w podobny sposób również wówczas, gdy sprzedający jest osobą prawną, w ramach której krewny kupującego ma możliwość wywarcia wpływu na cenę sprzedaży z korzyścią dla owego kupującego.

27 W tych okolicznościach i mając na względzie cele regulacji Unii dotyczącej obliczania wartości celnej, przypomniane w pkt 22 i 23 niniejszego wyroku, wykluczenie na wstępie, że kupujący i sprzedający mogą być uważani za osoby powiązane w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93, z tego względu, że jedna ze stron umowy sprzedaży jest osobą prawną, mogłoby podważyć skuteczność (effet utile) art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego. W tym bowiem przypadku organy celne zostałyby pozbawione możliwości zbadania okoliczności danej sprzedaży w zastosowaniu art. 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego, pomimo istnienia powodów, dla których można by przypuszczać, że na wartość transakcyjną przywiezionych towarów mogły wpłynąć więzi pokrewieństwa istniejące pomiędzy kupującym a osobą przynależącą do osoby prawnej kupującego.

28 W związku z tym należy stwierdzić, że jeżeli w okolicznościach tego rodzaju jak w postępowaniu głównym osoba fizyczna, działając w ramach osoby prawnej, ma możliwość wpłynięcia na cenę sprzedaży przywiezionych towarów z korzyścią dla kupującego, z którym jest spokrewniona, wówczas fakt, że sprzedający jest osobą prawną, nie stanowi przeszkody, by kupujący i sprzedający towary mogli zostać uznani za osoby powiązane w rozumieniu art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego.

29 Dla celów dokonania oceny, czy krewny kupującego ma tego rodzaju możliwości w ramach osoby prawnej będącej sprzedającym, istotnymi okolicznościami, które powinny zostać wzięte pod uwagę przez organy celne, są funkcje wykonywane przez niego w ramach owej osoby prawnej lub, w danym przypadku, fakt, że jest on jedyną działającą w niej osobą.

30 Do właściwych organów celnych należy zatem, zgodnie z art. 29 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego, zbadanie, o ile to konieczne, okoliczności właściwych dla danej sprzedaży i dopuszczenie wartości transakcyjnej, o ile powiązania tego rodzaju jak to, o którym mowa w postępowaniu głównym, nie wpłynęły na cenę sprzedaży przywiezionych towarów.

31 Mając na względzie powyższe rozważania, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, że art. 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że kupujący będący osobą fizyczną i sprzedawca będący osobą prawną, w ramach której krewny owego kupującego ma możliwość wywarcia rzeczywistego wpływu na cenę sprzedaży towarów z korzyścią dla owego kupującego, należy uznać za osoby powiązane w rozumieniu art. 29 ust. 1 lit. d) kodeksu celnego.

W przedmiocie kosztów

32 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 143 ust. 1 lit. h) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 46/1999 z dnia 8 stycznia 1999 r., należy interpretować w ten sposób, że kupującego będącego osobą fizyczną i sprzedającego będącego osobą prawną, w ramach której krewny owego kupującego ma możliwość wywarcia rzeczywistego wpływu na cenę sprzedaży towarów z korzyścią dla kupującego, należy uznać za osoby powiązane w rozumieniu art. 29 ust. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r.

Podpisy