Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

20 декември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Обща митническа тарифа — Митнически кодекс — Член 29 — Определяне на митническата стойност — Трансгранични операции между свързани дружества — Предварително споразумение за ценообразуване — Уговорена трансферна цена, която се състои от първоначално фактурирана и декларирана сума и от извършена след периода на фактуриране фиксирана корекция“

По дело C-529/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) с акт от 15 септември 2016 г., постъпил в Съда на 17 октомври 2016 г., в рамките на производство по дело

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

срещу

Hauptzollamt München,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, S. Rodin и E. Regan (докладчик), съдии,

генерален адвокат: E. Танчев,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 септември 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH, от G. Eder и J. Dehn, Rechtsanwälte,

– за Hauptzollamt München, от G. Rittenauer, M. Uhl и G. Haubner, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от M. Wasmeier и B.-R. Killmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 28—31 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58), изменен с Регламент (ЕО) № 82/97 на Европейския парламент и на Съвета от 19 декември 1996 г. (ОВ L 17, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 9, стр. 250, наричан по-нататък „Митническият кодекс“).

2 Запитването е отправено във връзка със спор между Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (наричано по-нататък „Hamamatsu“) и Hauptzollamt München (Главна митническа служба Мюнхен, Германия) след отказ на последната да възстанови част от декларирани и платени от Hamamatsu мита.

Правна уредба

Правото на Съюза

Митническият кодекс

3 Член 28 от Митническия кодекс предвижда, че разпоредбите на глава трета определят „митническата стойност за прилагането на Митническата тарифа на Европейските общности, както и за прилагането на нетарифни мерки, установени от общностни разпоредби в специфични области в търговията със стоки“.

4 Член 29, параграф 1 от Митническия кодекс гласи:

„Митническата стойност на внасяни стоки е договорната им стойност, а именно, платената действително или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Общността, коригирана, при необходимост, в съответствие с разпоредбите на членове 32 и 33, при условие че:

а) не съществуват ограничения относно правото на разпореждане или на ползване на стоките от купувача, различни от ограниченията, които:

– са наложени или изисквани по силата на закон или от публичните органи в Общността,

– засягат географската област, в която стоките могат да бъдат препродавани,

или

– не засягат значително стойността на стоките;

б) продажбата или цената не са подчинени на условия или съображения, чиято стойност по отношение на подлежащите на остойностяване стоки не може да бъде определена;

в) нито една част от прихода от всяка последваща препродажба, последващо отстъпване на правото на разпореждане или на ползване на стоките от купувача не се връща пряко или косвено на продавача, освен в случаите, когато е възможна подходяща корекция по силата на член 32;

и

г) купувачът и продавачът не са свързани лица или когато са свързани лица — договорната стойност е приемлива за митнически цели съгласно параграф 2“.

5 Съгласно член 29, параграф 2 от посочения кодекс:

„а) Когато за целите на параграф 1 се определя дали договорната стойност е приемлива, фактът, че купувачът и продавачът са свързани лица не е достатъчно основание да се счита, че договорната стойност е неприемлива. Когато е необходимо, в тези случаи се проучват обстоятелствата, свързани с продажбата, и при условие че връзката не е повлияла върху цената, договорната стойност се приема. […]

б) При продажба между свързани лица договорната стойност се приема, а стоките се остойностяват съгласно параграф 1, когато декларантът докаже, че тази стойност се доближава до голяма степен до една от следните стойности, определени в същия или приблизително същия момент:
i) договорната стойност при продажби между купувачи и продавачи, които не са свързани лица по никакъв начин, на идентични или сходни стоки за износ в Общността;
ii) митническата стойност на идентични или сходни стоки, определена съгласно член 30, параграф 2, буква в);
iii) митническата стойност на идентични или сходни стоки, определена съгласно член 30, параграф 2, буква г).

При прилагане на горепосочените критерии се отчитат разликите между търговските равнища, количествата, елементите, изброени в член 32 и разходите, направени от продавача при продажби, при които той и купувачът не са свързани лица, и които не се правят от продавача при продажби, при които той и купувачът са свързани лица.

в) Определените в буква б) критерии се прилагат само по изрично искане на декларатора и служат за сравнение. Въз основа на посочената буква не могат да се установяват стойности за заместване“.

6 Член 29, параграф 3, буква а) от споменатия кодекс предвижда:

„Действително платената цена или подлежащата на плащане цена е общата сума, която купувачът е платил или трябва да плати за внасяните стоки на продавача или в полза на продавача, като включва всички плащания, които са извършени или трябва да се извършат като условие за продажбата, от купувача на продавача или от купувача на трета страна за удовлетворяване на задължения на продавача. Плащането не е задължително да бъде във формата на превеждане на пари То може да се извърши и чрез акредитив или други договоряеми инструменти и може да бъде пряко или косвено“.

7 Член 30, параграф 1 от същия кодекс гласи:

„Когато митническата стойност не може да се определи съгласно член 29, се прилагат последователно букви а), б), в) и г) от параграф 2, докато се стигне до първата от тези букви, по която въпросната стойност може да са определи. Изключение от посочения ред се допуска, ако

декларatorът изяви желание букви в) и г) да бъдат разменени по ред на прилагане. Само когато тази митническа стойност не може да бъде определена чрез прилагане на дадена буква, може да се приложи непосредствено следващата буква от реда, установен съгласно този параграф“.

8 Член 31, параграф 1 от Митническия кодекс предвижда:

„Когато митническата стойност на внасяните стоки не може да се определи по силата членове 29 или 30, тя се определя въз основа на наличните данни в Общността и чрез разумни способи, съответстващи на общите принципи и разпоредби на:

– Споразумението за прилагане на член VII от Общото споразумение по митата и търговията от 1994 г.,

– член VII от Общото споразумение по митата и търговията от 1994 г.,

и

– разпоредбите на тази глава“.

9 Член 32 от посочения кодекс предвижда:

„1. При определяне на митническата стойност съгласно член 29, към действително платената или подлежаща на плащане цена за внасяните стоки се прибавят:

а) доколкото се плащат от купувача, но не са включени в действително платената или подлежащата на плащане цена на стоките, следните суми:
   i) комисиони и възнаграждения за посредничество, с изключение на комисионите за покупката;
   ii) разходите за обработваните контейнери, които за митнически цели се третират заедно с въпросните стоки;
   iii) разходите за опаковка, включващи труда и използваните материали;

б) стойността, съответно разпределена, на следните стоки и услуги, доставени пряко или косвено от купувача, безплатно или на намалени цени, и използвани при производството и продажбата за износ на внасяните стоки, доколкото тази стойност не е включена в действително платената или подлежащата на плащане цена:
   i) материали, компоненти, части или подобни, включени във внасяните стоки;
   ii) инструменти, клишета, матрици и подобни, използвани при производството на внасяните стоки;
   iii) използвани материали при производството на внасяните стоки;
   iv) инженеринг, разработки, художествено оформяне и дизайн, планове и чертежи, разработени извън Общността и необходими за производството на внасяните стоки;

в) роялти и лицензни такси, свързани с остойностяваните стоки, които купувачът трябва да плати пряко или косвено като условие за продажбата на остойностяваните стоки, доколкото тези роялти и такси не са включени в действително платената или подлежащата на плащане цена;

г) стойността на всяка част от прихода от последваща препродажба, последващо отстъпване на правото на разпореждане или на ползване на внасяните стоки, която пряко или косвено се предоставя на продавача;

д) i) транспортните и застрахователните разходи за внасяните стоки;

иii) разходите за товаро-разтоварните и обработващите операции, свързани с транспорта на внасяните стоки

до мястото на въвеждане на стоките на митническата територия на Общността.

2. Всеки елемент, който се добавя към действително платената или подлежащата на плащане цена във връзка с прилагането на този член се основава само на обективни и подлежащи на количествена оценка данни.

3. При определяне на митническата стойност не се добавят никакви елементи към действително платената или подлежаща на плащане цена, освен посочените в този член.

[…]“.

10 Член 33 от споменатия кодекс гласи:

„При условие че са разграничени от действително платената или подлежащата на плащане цена, следните суми не се включват в митническата стойност:

а) транспортни разходи за стоките след пристигането им на мястото на въвеждане на митническата територия на Общността;

б) разходи за строителство, инсталиране, монтаж, поддръжка или техническа помощ, извършени след вноса на внасяните стоки, като съоръжения, машини или оборудване;

в) лихви по финансови споразумения, сключени от купувача във връзка с покупката на внасяните стоки, независимо дали кредитът е предоставен от продавача или от друго лице, при условие че финансовото споразумение е в писмена форма и при необходимост купувачът може да докаже, че:

– такива стоки са действително продадени на цена, декларирана като действително платената или подлежащата на плащане цена,

и

– изискваният лихвен процент не е по-висок от приетия при подобни договори в страната, където и по времето, когато финансирането е било осигурено;

г) такси за правото да бъдат възпроизвеждани внасяните в Общността стоки;

д) комисионите за покупка;

е) вносни сборове или други такси, плащани в Общността при вноса или продажбата на стоките“.

11 Съгласно член 78 от същия кодекс:

„1. След вдигането на стоките митническите органи имат право по своя инициатива или по искане на декларатора да поправят декларацията.

2. Митническите органи имат право след вдигане на стоките и с цел установяване истинността на данните от декларацията, да извършват контрол на търговските документи и данни за вносните или износните операции с декларираните стоки, включително и на последващите търговски операции с тях. Този контрол се извършва на място в помещенията на декларатора

при всяко лице, свързано пряко или косвено с горепосочените операции, както и при всяко друго лице, притежаващо тези документи и данни за професионални цели. Митническите органи имат право да извършват и проверка на стоките, ако те все още могат да бъдат представени.

3. Когато последващата проверка на декларацията или последващият контрол установят, че разпоредбите, отнасящи се до съответния митнически режим са били приложени на основата на неверни или непълни данни, митническите органи вземат необходимите мерки, при спазване на приетите разпоредби, да уредят ситуацията, като отчитат новите данни, с които разполагат“.

Регламентът за прилагане

12 Регламент (ЕИО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент (ЕИО) № 2913/92 (ОВ L 253, 1993 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3), изменен с Регламент (ЕО) № 881/2003 на Комисията от 21 май 2003 г. (ОВ L 134, 2003 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 15, стр. 150) (наричан по-нататък „Регламентът за прилагане“), предвижда в дял IX („Опростени процедури“), глава 2 („Декларация за допускане за свободно обращение“), раздел 1 разпоредби, приложими към непълните декларации. Член 256, параграф 1 от Регламента за прилагане гласи:

„Срокът, в който митническите органи разреша[ва]т на декларатора да съобщи подробностите или представи документите, липсващи при приемането на декларацията, не може да надвишава един месец от приемането ѝ.

Когато се отнася за документ, изискващ се за прилагане на намалена или нулева ставка на мито по вноса, ако митническите служби имат сериозни причини да смятат, че стоките, обхванати от непълно деклариране, могат да отговорят на изискванията за такава намалена или нулева ставка на митото, по искане на декларатора може да бъде отпуснат по-дълъг срок за представяне на документа, отколкото предвидения в първата алинея, ако обстоятелствата го оправдават. Този срок не може да надвишава четири месеца след датата на приемане на декларацията. Той не може да бъде продължаван.

Когато липсващите данни, които трябва да се съобщят, или документите, които трябва да се представят, се отнасят до [митническа стойност], митническите органи могат, ако това се окаже абсолютно наложително, да определят по-продължителен срок или да удължат първоначално определения срок. Общият разрешен срок трябва да се съобразява с валидните законови срокове“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13 Дружеството Hamamatsu е установено в Германия и е част от група от дружества, която осъществява дейност в световен мащаб и чието дружество майка Hamamatsu Photonics е установено в Япония. Hamamatsu продава по-специално оптоелектронни устройства, системи и аксесоари.

14 Hamamatsu е закупило внесените стоки от дружеството си майка, което му ги е фактурирало по вътрегрупови цени в съответствие с предварителното споразумение за ценообразуване, сключено между споменатата група от дружества и германските данъчни органи. Размерът на сумите, фактурирани на жалбоподателя в главното производство от дружеството майка, редовно се проверява и при необходимост се коригира с цел да се гарантира, че продажните цени отговарят на принципа на сделката между несвързани лица, предвиден в Насоките на

Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за трансферно ценообразуване за многонационални предприятия и данъчни администрации (наричани по нататък „Насоките на ОИСР“).

15 Запитващата юрисдикция Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) пояснява, че проверките се извършват на няколко етапа въз основа на т.нар. „метод на разпределяне на остатъчна печалба“ (Residual Profit Split Method), който е в съответствие с Насоките на ОИСР. Първо, на всеки участник се разпределя печалба, достатъчна да му позволи реализирането на минимална възвръщаемост. Остатъчната печалба се разпределя пропорционално с оглед на определени фактори. Второ, определя се целеви диапазон на оперативен марж (Operating Margin) на Hamamatsu. Ако реално постигнатият резултат е извън целевия диапазон, той се коригира към горната или към долната му граница, като се издават кредитни или дебитни известия.

16 В периода 7 октомври 2009 г.—30 септември 2010 г. жалбоподателят в главното производство пуска в свободна продажба различни стоки, получени с над 1 000 извършени от дружеството майка доставки, като за митническа стойност декларира вписаната в съответните фактури цена. По отношение на облагаемите стоки са приложени различни ставки в размер от 1,4 % до 6,7 %.

17 Впоследствие, тъй като през посочения период оперативният марж на жалбоподателя в главното производство е под определения целеви диапазон, трансферните цени са съответно адаптирани. В резултат на това жалбоподателят в главното производство е кредитиран с 3 858 345,46 EUR.

18 Предвид адаптирането a posteriori на трансферните цени, с писмо от 10 декември 2012 г. жалбоподателят в главното производство иска да му бъдат възстановени мита за внесените стоки в размер на 42 942,14 EUR. Той не разпределя адаптиращата сума между отделните внесени стоки.

19 Главна митническа служба Мюнхен отхвърля искането с мотива, че възприетият от жалбоподателя в главното производство метод е несъвместим с член 29, параграф 1 от Митническия кодекс, който визира договорната стойност на конкретно определени стоки, а не на смесени доставки.

20 Жалбоподателят в главното производство обжалва това решение пред запитващата юрисдикция.

21 Според него изчислената в края на годината цена представлява крайната трансферна цена, установена в съответствие с предвидения в Насоките на ОИСР принцип на сделката между несвързани лица. Поради това нямало никакъв смисъл трансферната цена да се основава само на цената, която е посочена ориентировъчно в контекста на предварително споразумение за ценообразуване, сключено с данъчните органи, тъй като тя не отразявала реалната стойност на внесените стоки. В този смисъл цената, декларирана пред митническите органи, била само фиктивна, а не „подлежаща на плащане“ цена за внесените стоки по смисъла на член 29 от Митническия кодекс.

22 При тези обстоятелства Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли разпоредбите на член 28 и сл. от Митническия кодекс договорена трансферна цена, която се състои от първоначално фактурирана и декларирана сума и от фиксирана корекция след периода на фактуриране, да се приеме за митническа стойност чрез прилагане на критерий за разпределяне, по-специално независимо дали в края на периода на фактуриране се издава дебитно или кредитно известие на заинтересуваните лица?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, може ли митническата стойност да бъде проверена, съответно определена въз основа на опростени подходи, когато следва да бъдат взети предвид последиците от последващи корекции при трансферното ценообразуване (както при увеличаване, така и при намаляване)?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 28—31 от Митническия кодекс трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат за митническа стойност да се приеме уговорена договорна стойност, която се състои, в едната си част, от първоначално фактурирана и декларирана сума, а в другата си част, от фиксирана корекция, извършена след периода на фактуриране, без в края на периода на фактуриране да е възможно да се знае дали корекцията ще се извърши в посока увеличение или намаление.

24 В самото начало следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на Съюза относно митническото остойностяване цели да установи справедлива, еднообразна и обективна система, която изключва използването на субективно определени или фиктивни митнически стойности. Затова митническата стойност трябва да отразява реалната икономическа стойност на внесената стока и да отчита всички елементи на тази стока, които имат икономическа стойност (вж. в този смисъл решения от 16 ноември 2006 г., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, т. 30, от 16 юни 2016 г., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, т. 23 и 26 и от 9 март 2017 г., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, т. 30).

25 Съгласно член 29 от Митническия кодекс митническата стойност на внасяните стоки е договорната им стойност, т.е. действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, без обаче да се засягат корекциите, които трябва да бъдат направени в съответствие с членове 32 и 33 от този кодекс (вж. в този смисъл решения от 12 декември 2013 г., Christodoulou и др., C-116/12, EU:C:2013:825, т. 38 и от 16 юни 2016 г., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, т. 24).

26 Освен това Съдът вече е приел, че при определяне на митническата стойност трябва да се отдаде приоритет на т.нар. „метод на договорната стойност“, предвиден в член 29 от Митническия кодекс. Помощните методи, предвидени в членове 30 и 31 от същия кодекс, следва да се използват само в случаите, когато платената действително или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ не може да бъде определена (вж. по-специално решения от 12 декември 2013 г., Christodoulou и др., C-116/12, EU:C:2013:825, т. 38, 41, 42 и 44, и от 16 юни 2016 г., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, т. 24 и 27—30).

27 Съдът също е уточнил, че макар действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките по общо правило да е основата за изчисляване на митническата стойност, тази цена е параметър, който евентуално трябва да бъде предмет на корекции, когато тази операция е необходима, за да се избегне определянето на произволна или фиктивна митническа стойност (вж. в този смисъл решения от 12 юни 1986 г., Repenning, 183/85, EU:C:1986:247, т. 16, от 19 март 2009 г., Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, т. 24, от 12 декември 2013 г., Christodoulou и др., C-116/12, EU:C:2013:825, т. 39 и от 16 юни 2016 г., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, т. 25).

28 Всъщност договорната стойност трябва да отразява реалната икономическа стойност на внесената стока и да отчита всички елементи на тази стока, които имат икономическа стойност (решения от 12 декември 2013 г., Christodoulou и др., C-116/12, EU:C:2013:825, т. 40 и от 16 юни 2016 г., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, т. 26).

29 Член 78 от Митническия кодекс предвижда, че митническите органи имат право по своя инициатива или по искане на декларатора да поправят декларацията.

30 При все това обаче следва да се напомни, че Съдът допуска коригиране a posteriori на договорната стойност само в особени случаи, а именно при неизправности или дефекти на стоките, установени след пускането им в свободно обращение.

31 Съдът вече е постановил, че следва да се приеме, че когато стоката, която трябва да бъде оценена и която не е била увредена при закупуването ѝ, е била повредена преди пускането ѝ в свободно обращение, действително платената или подлежаща на плащане цена следва да бъде намалена пропорционално на претърпяната вреда, когато се касае за непредвидимо намаляване на търговската стойност на стоката (решение от 19 март 2009 г., Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, т. 25 и цитираната съдебна практика).

32 Съдът приема също, че действително платената или подлежаща на плащане цена може да бъде предмет на намаляване, което е пропорционално на намаляването на търговската стойност на стоките, дължащо се на скрит недостатък, чието съществуване преди пускането им в свободно обращение е доказано и който е бил в основата на последващи възстановявания по силата на договорно задължение за гаранция и следователно може да доведе до последващо намаляване на митническата стойност на тези стоки (решение от 19 март 2009 г., Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, т. 26 и цитираната съдебна практика).

33 Накрая, следва да се констатира, че в настоящата си редакция Митническият кодекс, от една страна, не налага каквото и да било задължение на предприятията вносители да искат коригиране на договорната стойност, когато тя се увеличи a posteriori, и от друга страна, не съдържа каквато и да било разпоредба, позволяваща на митническите органи да се предпазят от риска споменатите предприятия да искат корекции само за намаляването ѝ.

34 При тези обстоятелства трябва да се констатира, че в настоящата си редакция Митническият кодекс не позволява да се отчете корекция a posteriori на договорната стойност като разглежданата в главното производство.

35 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че членове 28—31 от Митническия кодекс трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат за митническа стойност да се приеме уговорена договорна стойност, която се състои, в едната си част, от първоначално фактурирана и декларирана сума, а в другата си част, от фиксирана корекция, извършена след периода на фактуриране, без в края на периода на фактуриране да е възможно да се знае дали корекцията ще се извърши в посока увеличение или намаление.

По втория въпрос

36 Тъй като е поставен само при условие че на първия въпрос се отговори утвърдително, вторият въпрос не следва да бъде разглеждан.

По съдебните разноски

37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Членове 28—31 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 82/97 на Европейския парламент и на Съвета от 19 декември 1996 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат за митническа стойност да се приеме уговорена договорна стойност, която се състои, в едната си част, от първоначално фактурирана и декларирана сума, а в другата си част, от фиксирана корекция, извършена след периода на фактуриране, без в края на периода на фактуриране да е възможно да се знае дали корекцията ще се извърши в посока увеличение или намаление.

Подписи