

Kapcsolt vállalkozás vámérték

PAOLO MENGOZZI

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. október 15.(1)

C-430/14. sz. ügy

Valsts ieņēmumu dienests

kontra

Artūrs Stretinskis

(az Augstākā tiesa [legfelsőbb bíróság, Lettország] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Vámunió – Vámérték – Egymással kapcsolatban álló személyek fogalma a vámérték megállapítása szempontjából – A természetes személy vevő és az árukat értékesítő társaság vezető tisztségviselője közötti családi vagy rokonsági kapcsolatok”

I – Bevezetés

1. Megkérdéjezhető-e az ügyleti érték módszerének az importált árukat terhelő vámok meghatározása céljából történő igénybevétele azzal az indokkal, hogy azon társaságok igazgatója, amelyek az említett árukat értékesítették, az ezen árukat az Európai Unió területén szabad forgalomba bocsátani kívánó vevő testvére? Ez a jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya.

2. A. Stretinskis 2008 és 2010 között két amerikai társaságtól vásárolt használt ruhákat importált Lettországba az Unió területén szabad forgalomba bocsátásuk céljából. Az A. Stretinskis által kiállított számviteli bizonylatokból kiderül, hogy a szóban forgó áruk vámértéke az ügyleti érték módszere alapján került kiszámításra.

3. Ez a módszer az importált áruk vámértékének a közös vámtarifa alkalmazása céljából történő meghatározásának f szabály szerint alkalmazott módszere. A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet(2) (a továbbiakban: Vámkódex) 29. cikke (1) bekezdésének d) pontja úgy határozza meg az ügyleti értéket, mint „a Közösség vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő, szükség esetén a 32. és 33. cikknek megfelelően kiigazított ár[at], feltéve hogy [...] a vevő és az eladó nincs kapcsolatban egymással, vagy ha a vevő és az

eladó kapcsolatban áll egymással, az ügyleti érték a (2) bekezdés értelmében vámcélokra elfogadható”.

4. Egy ellenrzés nyomán a Valsts iešumumu dienests (lett adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) úgy ítélte meg, hogy a benyújtott okiratokon az áruk nem a valós vámértéke szerepel. Kétségei azon alapultak, hogy a két amerikai társaság igazgatója a vevő testvére. Márpedig a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet(3) 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja a következőket rögzíti:

„A Vámkódex 29. cikke [...] alkalmazásában személyek kizárólag akkor tekinthetők egymással kapcsolatban állónak, ha:

[...]

h) ugyanannak a családnak a tagjai. A személyek kizárólag akkor minősülnek egy család tagjainak, ha az alábbi rokoni kapcsolatok valamelyikében állnak egymással: [...]

- fivér és lánytestvér (akár vér szerinti, akár féltestvér),

[...]”.

5. Az adóhatóság 2010. július 22-i határozatával a Vámkódex 31. cikke alapján újból meghatározta az áruk vámértékét, majd ezt követően utólagos vámkivetéssel szóló értesítést bocsátott ki a késedelmi kamatokkal növelt behozatali vámokra és hozzáadottérték-adóra (hÉa), valamint bírságra vonatkozóan. Az említett hatóság határozatát többek között azzal indokolta, hogy az alapeljárás felperesének testvére a szállítási költségek viselése útján részt vett a gazdasági tevékenységben, ami azzal a következménnyel járt, hogy az áruk bejelentett értéke jelentősen alacsonyabb volt az olyan egyenértékű áruk értékénél, amelyek két, egymással kapcsolatban nem álló személy között képezték volna kereskedelem tárgyát.

6. A. Stretinskis elször fellebbezést nyújtott be az adóhatóság f igazgatójához, amelyet elutasítottak. Ezt követően az első fokú bíróság elítelte az adóhatóság határozatának megsemmisítése iránti keresetet terjesztett el, amelyet szintén elutasítottak. E határozat ellen fellebbezett. A fellebbviteli bíróság megállapította, hogy az adóhatóság kétségei nem voltak kellőképpen megalapozottak, és hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapeljárásban fennálltak, a két testvér nem tekinthető a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében „egymással kapcsolatban álló személynek”, különösen amiatt, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy A. Stretinskis testvére lett volna azon két társaság tulajdonosa, amelyektől az árukat vásárolták.

7. Ilyen körülmények között az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz. Az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság), mivel nehézségei merültek fel az uniós jog értelmezésével kapcsolatban, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a Bíróság Hivatalához 2014. szeptember 22-én beérkezett határozatával az EUMSZ 267. cikk alapján a következő két kérdést terjesztette elzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2454/93 rendelet] 143. cikke (1) bekezdésének h) pontját, hogy az nemcsak olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az ügyletben részes felek kizárólag természetes személyek, hanem olyan helyzetekre is, amelyekben az ügylet egyik részes

felének (jogi személy) vezető tisztségviselője és a másik fél (természetes személy) vagy (jogi személy esetén) ennek vezető tisztségviselője között családi vagy rokonsági kapcsolat áll fenn?

2) Igenl választ esetén az ügyben eljáró bíróságnak részletesen meg kell-e vizsgálnia az eset körülményeit a szóban forgó természetes személynek a jogi személyre gyakorolt valós hatása tekintetében?”

8. E kérdéseket illetően a lett kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

II – Jogi elemzés

9. Elzeter döntéshozatalra előterjesztett, együtt vizsgálandó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében az uniós vámszabályozás értelmében vett „egymással kapcsolatban álló személyek” fogalmának körvonalait kívánja pontosítani.

10. E fogalom meghatározása érdekében sem a Vámkódex, sem a 2454/93 rendelet nem tartalmaz a tagállamok jogára való utalást. Következésképpen, amint azt a Bíróság már többször megállapította, az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést az Európai Unió egészében önállóan és egységesen kell értelmezni, figyelembe véve a rendelkezés összefüggéseit és a kérdéses szabályozás célját.(4)

11. Márpedig a Bíróság szintén állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy „a vámérték megállapítására vonatkozó uniós szabályozás méltányos, egységes és semleges rendszer létrehozására irányul, amely kizárja az önkényes és fiktív vámértékek alkalmazását”(5).

12. Azon összefüggést illetően, amelybe a 2454/93 rendelet – kérdést előterjesztő bíróság által értelmezni kért – 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja illeszkedik, meg kell jegyezni, hogy ez a cikk a Vámkódex 29. cikkének végrehajtására vonatkozó rendelkezés, ezért egy pillanatra vissza kell térni az ez utóbbi cikkel a behozott áruk vámértékének meghatározása érdekében kialakított rendszerre.

13. A Vámkódex 29. cikke rögzíti azt az elvet, amely szerint az áruk vámértékét az ügyleti értékük, vagyis a ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár jelenti. A rendszer a gazdasági szereplőbe vetett elvi bizalmon alapul, amely szerint az ügyleti érték az áruk valós gazdasági értékét tükrözi. Így tehát egyértelműen az ügyleti értéknek biztosítanak elsőbbséget, mivel „feltehetően a vámérték-meghatározás módja a legalkalmasabb, és leggyakrabban ezt alkalmazzák”(6), adott esetben a Vámkódex 32. és 33. cikkében előírt kiigazításokat követően.(7)

14. Ugyanakkor a vámhatóságok által az ügyleti értékbe vetett bizalom csak akkor érvényesül, ha a vevő és az eladó nincs kapcsolatban egymással, vagy ha a vevő és az eladó kapcsolatban áll egymással, úgy azzal a feltétellel, hogy az említett érték vámcélokra elfogadható.(8) E tekintetben a Vámkódex kifejezetten rögzíti, hogy „az a tény, hogy a vevő és az eladó kapcsolatban áll egymással, önmagában nem képez elegendő alapot arra, hogy az ügyleti értéket elfogadhatatlannak tekintsék”(9).

15. Az a tény, hogy a vevő és az eladó kapcsolatban áll egymással, szükséges, de nem elégséges elem annak feltételezéséhez, hogy az áruk árát – tehát az ügyleti értéket – befolyásolhatta a két gazdasági szereplő közötti különleges viszony. Annak megállapítása érdekében, hogy az áruk ügyleti értéke a vevő és az eladó közötti kapcsolat ellenére elfogadható-e, meg kell tehát vizsgálni az eladás körülményeit.⁽¹⁰⁾ Ha a vámhatóságok részéről az árra gyakorolt befolyásra vonatkozó gyanú merül fel, tehát kétséges, hogy az áruk ügyleti értéke az áruk valós gazdasági értékét tükrözi, az említett hatóságok közlik ennek okait a nyilatkozatukkal, és lehetőséget biztosítanak számára, hogy erre közlésre reagáljon.⁽¹¹⁾

16. Így a Vámkódex 29. cikkével kialakított rendszer leírásából kitűnik, hogy azon helyzetek azonosítása a meghatározó, amelyekben az áruk ügyleti értékét manipulálhatták az Unió területére való belépésük időpontjában fizetendő vámok és adók csökkentése érdekében.

17. A Vámkódex 29. cikke (1) bekezdése d) pontjának szövegét, amint azt a fentiekben felidéztem, pontosította a 2454/93 rendelet, amely a vámügyi végrehajtási szabályozást alkotja, és pontosabban ez utóbbi 143. cikkének (1) bekezdése.

18. A 2454/93 rendelet 143. cikkének (1) bekezdése nyolc olyan esetben álló, kimerítő listán („személyek *kizárólag* akkor tekinthetők egymással kapcsolatban állónak”⁽¹²⁾) felsorolást tartalmaz, amikor a személyek egymással kapcsolatban állónak tekinthetők. Ezek az esetek három kategóriába sorolhatók. Egyrészt vannak olyan helyzetek, amelyek a vevő és az eladó közötti, inkább „szervezeti” típusú kapcsolatra⁽¹³⁾ vonatkoznak. Másrészt vannak „hierarchikus” típusú, alá-fölérendeltségi viszonyra vonatkozó helyzetek.⁽¹⁴⁾ Végül pedig van egy helyzet, amely a családi kapcsolatokra vonatkozik.⁽¹⁵⁾

19. Noha a 2454/93 rendelet 143. cikkének (1) bekezdésében felsorolt egyes esetek teljes mértékben vonatkozhatnak jogi személyekre is, nyilvánvaló, hogy ami ez utóbbi esetet illeti, családi kapcsolatok elismerésére csak természetes személyek között állhatnak fenn.

20. Így módon, ha valaki közvetlenül testvérének ad el árukat, ezt a vevőt és ezt az eladót a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében egymással kapcsolatban álló személyeknek kell tekinteni.

21. Ezzel szemben a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja kizárná, hogy az alapeljárásban úgy tekintsék, hogy az áruk egymással kapcsolatban álló személyek között képezték kereskedelem tárgyát. A. Stretinskis testvére alakszerűen nem jelenik meg eladóként. Éppen ellenkezőleg, az árukat az irányítása alatt álló két társaság adta el.

22. Végül soron a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdése h) pontjának e szigorú értelmezéséhez való ragaszkodás esetén az „egymással kapcsolatban álló személyeknek” minősítés elkerüléséhez elegendő lenne, hogy az egymással családi kapcsolatban álló személyek ügyleteiket egy jogi személy fikcióján keresztül bonyolítsák le. Márpedig, mivel a valóságban a nemzetközi kereskedelem a leggyakrabban ilyen formát ölt gazdasági szereplők részvételével zajlik, könnyen belátható, hogy ez az értelmezés milyen veszélyekkel járna.⁽¹⁶⁾

23. Ezért túl kell lépni a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdése h) pontjának szövegén, és azt össze kell vetni az uniós vámszabályozás általános céljával, valamint a Vámkódex 29. cikkének konkrét céljával. Azokat az eseteket kell ugyanis azonosítani, amikor az ár befolyásolásának potenciális veszélye áll fenn, következésképpen azokat az eseteket, amikor

fennáll annak veszélye, hogy az ügyleti érték már nem felel meg az áruk valós gazdasági értékének. A „határesetek” azonosításának e szempontjából a Vámkódex igazságos alkalmazásának megvalósítása érdekében az optimális azonosításhoz szükséges feltételeket kell teljesíteni.

24. A Vámkódex 29. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatékony érvényesülést l való részleges megfosztásának elkerülése érdekében tehát az „egymással kapcsolatban álló személyek” fogalmának tág értelmezését kell elfogadni.

25. Mivel az a tény, hogy két személy kapcsolatban áll egymással, mindenesetre nem elegend az ügyleti érték módszere alkalmazásának kizárásához, az „egymással kapcsolatban álló személyek” fogalmának tág értelmezése nem alkalmas arra, hogy kétségesse tegye a Vámkódex által az említett módszernek tulajdonított els bbséget.(17)

26. Arra hajlok tehát, hogy úgy tekintsem, a Vámkódexnek a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésére tekintettel értelmezett 29. cikke (1) bekezdése d) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapeljárásban állnak fenn, a vev és az eladó egymással kapcsolatban áll. Ily módon a jogi személyiségt l valamilyen módon el kell tekinteni annak érdekében, hogy jobban megmutatkozzon a vev és az árukat értékesít jogi személy vezet tisztségvisel je közötti valódi kapcsolat.

27. Ezt a következtetést nyilvánvalóan megkönnyíti az a tény, hogy a jelen esetben a kérdést el terjeszt bíróság állítása szerint A. Stretinskis testvére azon két társaság vezet tisztségvisel je, amelyekt l az el bbi az árukat vette.

28. Olyan helyzetben ugyanis, amikor az ügyletben jogi személy vesz részt, és a vámhatóságok a vev és az említett jogi személy valamely tagja közötti rokon kapcsolat fennállását állapítják meg, a vámhatóságok nem elégedhetnek meg ezzel a kapcsolattal annak érdekében, hogy megkérde jezzék az ügyleti érték módszerének alkalmazását. Másként fogalmazva, pusztán az a tény, hogy azon jogi személynél, amely az árukat értékesítette, dolgozik a vev egy családtagja, nem elegend a vámhatóságok kétségeinek megalapozásához.

29. Az említett hatóságoknak meg kell vizsgálniuk a nyilatkozattev által feltüntetett árat, és adott esetben el kell utasítaniuk azt,(18) figyelembe véve „az eladás körülményeit”(19), vagyis a) a vev és a jogi személy tagja közötti családi kapcsolatot, b) ez utóbbinak a jogi személyen belül betöltött pozícióját, vagyis arra való képességét, hogy a jogi személy árképzési politikájára vagy az érintett ügylet feltételeire tényleges befolyást gyakoroljon, valamint c) minden egyéb releváns körülményt egyaránt.

30. Ezt követ en a vev feladata, hogy eloszlassa a vámhatóságok kétségeit annak bizonyításával, hogy az ügyleti érték a Vámkódex 29. cikke (2) bekezdésének b) pontjában rögzített feltételek mellett elfogadható marad.

31. A fenti megfontolások összességéb l következik, hogy a Vámkódexnek a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontjára tekintettel értelmezett 29. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy amikor egy jogi személy árukat ad el egy olyan természetes személy részére, aki az árukat az Unió területén szabad forgalomba kívánja bocsátani, és e jogi személy vezet je a vev testvére, úgy tekintend , hogy az adásvétel egymással kapcsolatban álló személyek között jött létre.

32. A vámhatóságok az ügyleti érték módszerének alkalmazását csak azon okok közlését követően utasíthatják el, amelyek alapján úgy vélik, hogy ez a kapcsolat befolyásolhatta az árat, amelyen az árukat eladták. Ezeknek az okoknak különösen nem csupán a családi vagy rokoni kapcsolat fennállásán kell alapulniuk, hanem a családtagnak a szóban forgó jogi személyen belül betöltött konkrét pozícióján is, amelynek olyan jellegnek kell lennie, amely valószínűleg lehet vé tette a családtag számára, hogy az áruk eladása során befolyást gyakoroljon, továbbá bármely egyéb releváns körülményen. Ezt követően a vevő feladata, hogy adott esetben eloszlassa a vámhatóságok kétségeit annak bizonyításával, hogy az ügyleti érték a Vámkódex 29. cikke (2) bekezdésének b) pontjában rögzített feltételek mellett elfogadható marad.

III – Véggöveketetéseket

33. A fenti megfontolások összességére figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság az Augst kö tiesa (legfelsőbb bíróság) által elterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet - a 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontjára tekintettel értelmezett - 29. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy amikor egy jogi személy az áruknak az Európai Unió területén történő szabad forgalomba bocsátása céljából árukat ad el egy természetes személy részére, és e jogi személy vezetője a vevő testvére, úgy tekintendő, hogy az adásvétel egymással kapcsolatban álló személyek között jött létre.

A vámhatóságok az ügyleti érték módszerének alkalmazását csak azon okok közlését követően utasíthatják el, amelyek alapján úgy vélik, hogy ez a kapcsolat befolyásolhatta az árat, amelyen az árukat eladták. Ezeknek az okoknak különösen nem csupán a családi vagy rokoni kapcsolat fennállásán kell alapulniuk, hanem a családtagnak a szóban forgó jogi személyen belül betöltött konkrét pozícióján is, amelynek olyan jellegnek kell lennie, amely valószínűleg lehet vé tette a családtag számára, hogy az áruk eladása során befolyást gyakoroljon, továbbá bármely egyéb releváns körülményen. Ezt követően a vevő feladata, hogy adott esetben eloszlassa a vámhatóságok kétségeit annak bizonyításával, hogy az ügyleti érték a 2913/92 rendelet 29. cikke (2) bekezdésének b) pontjában rögzített feltételek mellett elfogadható marad.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.

3 – HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.

[4](#) – A gazdag ítélkezési gyakorlatból lásd: Christodoulou és társai ítélet (C-116/12, EU:C:2013:825, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Vámkódex egységes alkalmazásának biztosítása a jogalkotót is foglalkoztatta (lásd a Vámkódex hetedik preambulumbekzdését), annál is inkább, mivel az unió joganyagot ezen a területen „teljes[nek]” tekintik (lásd a 2454/93 rendelet els preambulumbekzdését).

[5](#) – Christodoulou és társai ítélet (C-116/12, EU:C:2013:825, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[6](#) – Ugyanott (44. pont).

[7](#) – Lásd a Vámkódex 29. cikkének (1) bekezdését. Lásd még: Mitsui & Co. Deutschland ítélet (C-256/07, EU:C:2009:167, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az üzleti érték módszerének tulajdonított els bség azt jelenti, hogy az egyéb módszerek ahhoz képest szubszidiárus jelleg nek tekintend k: lásd a Vámkódex 30. cikkének (1) bekezdését („akkor [...] kell alkalmazni – ebben a sorrendben –”) és 31. cikkének (1) bekezdését. E szubszidiárus viszonyról lásd: Christodoulou és társai ítélet (C-116/12, EU:C:2013:825, 43. pont).

[8](#) – A Vámkódex 29. cikke (1) bekezdésének d) pontja.

[9](#) – A Vámkódex 29. cikke (2) bekezdésének a) pontja.

[10](#) – A Vámkódex 29. cikke (2) bekezdésének a) pontja.

[11](#) – Ugyanott.

[12](#) – Kiemelés t lem.

[13](#) – A 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének a) és d) pontjában szerepl esetekr l van szó.

[14](#) – A 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének b), c), és e)-g) pontjában szereplő esetekről van szó.

[15](#) – A 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdésének h) pontjában szereplő esetekről van szó.

[16](#) – Ezenkívül az uniós vámszabályozásban használt „személy” kifejezés a természetes és a jogi személyeket egyaránt jelöli. Ez a Vámkódex 4. cikkének (1) bekezdéséből derül ki. Ennélfogva a 2454/93 rendelet 143. cikkének (1) bekezdésében is használt „személy” kifejezésnek azonos tartalommal kell rendelkeznie. Ezt követően – a Bizottsággal egyetértésben – meg kell jegyezni, hogy a 2454/93 rendelet 143. cikke (1) bekezdése h) pontja ilyen értelmezésének elfogadása összhangban állna a nemzetközi kereskedelmi joggal. E rendelkezés eredetét ugyanis az Általános Vám- és Kereskedelmi Egyezmény VII. cikkének végrehajtásáról szóló, 1994. évi megállapodás (HL 1994., L 336, 103. o.) 15. cikkének (4) bekezdése jelenti, amely megállapodáshoz értelmező megjegyzések kapcsolódnak. Márpedig az említett 15. cikkre vonatkozó értelmező megjegyzés kifejezetten rögzíti, hogy „a »személy« kifejezés adott esetben jogi személyre is alkalmazandó”, ami megnyitja az utat a „személyek” fogalmának, és így az „egymással kapcsolatban álló személyek” fogalmának tág értelmezése előtt.

[17](#) – Lásd a jelen indítvány 13. pontját.

[18](#) – Carboni e derivati ítélet (C-263/06, EU:C:2008:128, 37. pont).

[19](#) – A Vámkódex 29. cikke (2) bekezdésének a) pontja.