



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 11 maja 2017 r.¹

Odesłanie prejudycjalne — Unia celna — Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 — Wspólnotowy kodeks celny — Artykuł 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) — Wartość celna — Wartość transakcyjna — Ustalenie — Pojęcie „kosztów transportu

W sprawie C-59/16,

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 29 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 lutego 2016 r., w postępowaniu:

The Shirtmakers BV

przeciwko:

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Berger, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i F. Biltgen,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu The Shirtmakers BV przez B.J.B. Boersmę, adviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C.S. Schillemans i M.K. Bulterman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Grønfeldt i F. Wilmana, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

¹ — Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1; zwanego dalej „kodeksem celnym”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy The Shirtmakers BV a staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niemcy) w przedmiocie wezwania do zapłaty dodatkowo określonych należności celnych skierowanego przezeń do The Shirtmakers na podstawie art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego ze względu na to, że dodatkowa kwota wykazana na fakturze przez spedytora powinna była zostać uwzględniona w kosztach transportu.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 29 ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„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 [...]”.

- 4 Artykuł 32 ust. 1 kodeksu stanowi:

„W celu ustalenia wartości celnej z zastosowaniem art. 29 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

[...]

- e) i) koszty transportu i ubezpieczenia przywiezionych towarów oraz
ii) opłaty załadunkowe i manipulacyjne związane z transportem przywożonych towarów

do miejsca ich wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty”.

Prawo niderlandzkie

- 5 Artykuł 8:20 Burgerlijk Wetboek (kodeksu cywilnego) stanowi, że umową przewozu towarów jest umowa, na podstawie której jedna strona (przewoźnik) zobowiązuje się wobec drugiej strony (nadawcy) do przewiezienia rzeczy.
- 6 Artykuł 8:60 Burgerlijk Wetboek stanowi, że umową mającą za przedmiot zlecenie zorganizowania przewozu (umową spedycji) jest umowa, na podstawie której jedna strona (spedytor) zobowiązuje się wobec drugiej strony (zleceniodawcy) zawrzeć na jego rzecz z przewoźnikiem jedną lub więcej umów przewozu odnoszących się do rzeczy, które są udostępnione przez tę drugą stronę, lub wprowadzić takie postanowienie w jej imieniu do jednej lub więcej umów przewozu.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 7 The Shirtmakers sprowadza wyroby włókiennicze pochodzące z Azji. W okresie od 1 stycznia 2007 r. do 30 czerwca 2009 r. złożono wielokrotnie w imieniu i na rachunek tej spółki zgłoszenia celne o objęcie procedurą dopuszczenia do swobodnego obrotu wyrobów włókienniczych.

- 8 The Shirtmakers korzystała z usług Fracht FWO BV (zwanej dalej „Fracht”) do celów przewozu wyrobów włókienniczych do Unii Europejskiej, magazynowania ich w Niderlandach oraz wypełnienia niezbędnych formalności związanych z przywozem. W celu zorganizowania przewozu wskazanych wyrobów Fracht zawarła we własnym imieniu umowy z przedsiębiorstwami transportowymi. Fracht wystawiła The Shirtmakers faktury na kwoty, na które sama otrzymała faktury za faktyczny przewóz, powiększone o jej własne koszty i marżę zysku, nie wyodrębniając poszczególnych kwot.
- 9 Agenci celni, którzy dokonali zgłoszeń celnych w imieniu The Shirtmakers, w celu ustalenia wartości celnej uwzględnili cenę faktycznie zapłaconą lub którą trzeba będzie zapłacić za wyroby włókiennicze, powiększoną o koszty zafakturowane przez przedsiębiorstwa przewozowe za faktyczny transport tych wyrobów.
- 10 W następstwie kontroli rachunkowości The Shirtmakers przeprowadzonej po przywozie wyrobów włókienniczych inspektor niderlandzkiego urzędu celnego uznał, że ustalono zbyt niską wartość celną. Jego zdaniem zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego do cen zakupu powinny być zostać doliczone kwoty naliczone w fakturze wystawionej The Shirtmakers przez samą spółkę Fracht. Z tego powodu inspektor zażądał od The Shirtmakers określonych przez siebie dodatkowo kwot należności celnych.
- 11 The Shirtmakers zaskarżyła do Rechtbank te Haarlem (sądu w Haarlemie, Niderlandy) skierowane do niej wezwania do zapłaty należności celnych. Jej skarga została oddalona, więc wystąpiła z odwołaniem do Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy).
- 12 Gerechtshof Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) uznał, odwołując się do pkt 30 wyroku z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), że wyrażenie „koszty transportu” użyte w art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego obejmuje wszystkie koszty główne i uboczne, które są związane z transportem przywiezionych towarów, i w związku z tym odrzucił argument The Shirtmakers, że kwoty odpowiadające działaniom spółki Fracht, które są zawarte w kwotach, na które opiewa faktura, nie stanowią kosztów transportu w rozumieniu tego przepisu.
- 13 Sąd odsyłający, do którego wniesiono skargę na orzeczenie Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie), przypomina, że art. 32 ust. 1 lit. e) kodeksu celnego opiera się na art. 8 Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (Dz.U. 1994, L 336, s. 119). Sąd odsyłający wskazuje, że faktyczni przewoźnicy przywieźli wyroby włókiennicze na obszar celny Unii drogą lotniczą lub morską, za co Fracht zapłaciła im określone kwoty, a następnie obciążyła tymi kwotami The Shirtmakers, dodając wynagrodzenie za swoje działania; nie wyodrębniła ona jednak wyraźnie kosztów, na które faktury wystawili jej faktyczni przewoźnicy, i wynagrodzenia za swoje działania.
- 14 Sąd zastanawia się więc, czy pojęcie „kosztów transportu” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego obejmuje jedynie wykazane na fakturach kwoty za faktyczny przewóz towarów, czy też pojęcie to obejmuje również swoim zakresem kwoty wykazane na fakturach przez pośredników jako wynagrodzenie za ich działania w związku z organizacją faktycznego przewozu.
- 15 Sąd odsyłający uważa, że na koszty transportu towarów przywiezionych drogą morską, lądową lub powietrzną składają się przede wszystkim koszty nierozdzielnie związane z samą istotą faktycznego przewozu towarów, tzn. koszty w nieunikniony sposób generowane przez ten przewóz. Można je odróżnić od kosztów dotyczących działań, które wprawdzie są związane z faktyczną realizacją przewozu, ale które nie są konieczne. Teza ta znajduje potwierdzenie w kompendium tekstów dotyczących ustalania wartości celnej przyjętych przez Komitet Kodeksu Celnego (TAXUD/800/2002-PL), zgodnie z którym wynagrodzenie, wynoszące 5% kosztów transportu pobranych przez linię lotniczą, która dokonała przewozu, za usługi dotyczące zainkasowania kosztów od odbiorcy, które świadczyła, nie jest objęte zakresem art. 32 ust. 1 lit. e) kodeksu celnego.

- 16 Jeżeli jednak importer korzysta z usług pośrednika w celu dokonania faktycznego przewozu, a pośrednik wystawia mu z tego tytułu fakturę ze swym wynagrodzeniem, można by utrzymywać, zdaniem sądu odsyłającego, że oczywisty związek z faktycznym przewozem wymaga, by całość wykazanych na fakturach kwot została zaliczona do kosztów transportu, przez co należałoby te kwoty dodać do ceny zakupu przywożonych towarów.
- 17 Sąd odsyłający uważa ponadto, że aby ustalić, czy wykazana na fakturze przez usługodawcę świadczącego usługi przewozu kwota powinna zostać uwzględniona do celu ustalenia wartości celnej, należałoby wprowadzić rozróżnienie według zawartej przez importera umowy. Otóż przy umowie o przewóz towarów w rozumieniu art. 8:20 Burgerlijk Wetboek taki usługodawca może zobowiązać się wobec nabywcy do przywiezienia towarów na terytorium Unii, a nabywca nie będzie wiedział, czy transport zostanie zrealizowany przez tego usługodawcę, czy przez inny podmiot. W takim przypadku, w opinii sądu odsyłającego, całość zafakturowanej nabywcy przez usługodawcę kwoty powinna zostać zaliczona do kosztów transportu i doliczona do kosztów zakupu przywożonych towarów. Natomiast jeżeli chodzi o umowę spedycji w rozumieniu art. 8:60 Burgerlijk Wetboek, zgodnie z którym usługodawca zobowiązuje się pełnić rolę pośrednika lub zorganizować transport, wynagrodzenie za jego działania mogłoby nie stanowić „kosztów transportu” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego.
- 18 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:
- „Czy art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pod pojęciem »kosztów transportu« należy rozumieć kwoty zafakturowane przez faktycznych przewoźników, także wtedy, gdy faktyczni przewoźnicy zafakturowali owe kwoty nie bezpośrednio nabywcy przywiezionych towarów, ale innemu podmiotowi gospodarczemu, który zawarł umowy przewozu na rzecz nabywcy przywiezionych towarów z faktycznymi przewoźnikami i w związku ze swoimi staraniami związanymi z organizacją przewozu zafakturował powyższe kwoty nabywcy?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 19 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „kosztów transportu” w rozumieniu tego przepisu obejmuje dodatkową kwotę zawartą w fakturze wystawionej przez spedytora importerowi, która odpowiada marży zysku i kosztom tego spedytora z tytułu świadczenia przez niego usługi organizacji transportu towarów przywożonych na terytorium celne Unii.
- 20 Na wstępie należy zauważyć, że pojęcie „kosztów transportu” nie jest zdefiniowane w kodeksie celnym oraz że kodeks ten nie zawiera żadnego odesłania do prawa państw członkowskich w celu określenia znaczenia i zakresu tego pojęcia.
- 21 Należy w tym względzie najpierw przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, dla określenia jego znaczenia i zakresu należy zwykle nadać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania (wyroki: z dnia 3 września 2014 r., Deckmyn i Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, pkt 14; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in., C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 22 W rezultacie, po pierwsze, pojęcie „kosztów transportu” zawarte w art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego należy uznać za autonomiczne pojęcie prawa Unii, a po drugie, powinno być ono interpretowane z uwzględnieniem celu zamierzonego przez omawiane uregulowanie oraz kontekstu, w który wpisuje się ten artykuł.
- 23 Należy następnie wskazać, że w wyroku z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237) Trybunał zinterpretował to pojęcie, które było zawarte w art. 8 ust. 1 lit. e) ppkt (i) rozporządzenia Rady (EWG) nr 1224/80 z dnia 28 maja 1980 r. o wartości celnej towarów (Dz.U. 1980, L 134, s. 1), a którego brzmienie przejęto w art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego.
- 24 W pkt 30 tego wyroku Trybunał uznał, że „należy roznieść, iż wyrażenie »koszty transportu« obejmuje wszystkie koszty, główne i uboczne, które są związane z transportem przywiezionych towarów na terytorium celne [Unii]”. Trybunał orzekł również, że „koszty demurrage, polegające na odszkodowaniu dla armatora, które są przewidziane w umowie przewozu morskiego i które mają stanowić rekompensatę za opóźnienia w załadunku statku, należy traktować jako »koszty transportu«”.
- 25 Jak utrzymują rząd niderlandzki i Komisja Europejska, po pierwsze, z pkt 30 wyroku z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), a w szczególności z użycia przez Trybunał wyrażen „wszystkie”, „główne i uboczne”, wynika, że pojęcie „kosztów transportu” należy interpretować szeroko. Po drugie, decydującym kryterium do tego, by koszty można było uznać za „koszty transportu” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego, jest to, by były one związane z przewozem towarów na terytorium Unii, niezależnie od tego, czy są one nierozzerwalnie związane z faktycznym przewozem tych towarów lub do niego niezbędne.
- 26 Zatem „koszty transportu” w rozumieniu tego przepisu nie muszą ograniczać się do kwot wykazanych na fakturach przez przewoźników, którzy sami realizują transport przywożonych towarów. Kwoty wykazane na fakturach przez innych usługodawców, takich jak spedytor, mogą stanowić tego rodzaju koszty, jeżeli są związane z przewozem towarów na terytorium celne Unii.
- 27 W zakresie, w jakim w postępowaniu głównym dodatkowo zafakturowana przez spedytora kwota do zapłaty przez The Shirtmakers odpowiada kosztom poniesionym przez tego spedytora w celu organizacji transportu towarów na terytorium celne Unii oraz jego marży zysku, tę dodatkową kwotę należy uznać za związaną z przewozem towarów na terytorium celne Unii. Koszty te stanowią więc koszty transportu w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego.
- 28 Wreszcie taka wykładnia jest zgodna z celami zamierzonymi w dotyczących obliczania wartości celnej uregulowaniach Unii. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału te uregulowania Unii mają bowiem na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna musi zatem odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonego towaru i uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną (wyrok z dnia 19 marca 2009 r., Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Ponadto, wbrew temu, co zdaje się sugerować sąd odsyłający, pojęcie „kosztów transportu” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego nie może być zależne od kategorii umów, określonej w prawie krajowym, do której zalicza się dana umowa zawarta między importerem a spedytorem, gdyż pojęcie to jest autonomicznym pojęciem prawa Unii.
- 30 Ponadto wniosek nr 8 kompendium tekstów dotyczących ustalania wartości celnej (TAXUD/800/2002-PL), na który sąd odsyłający się powołuje, nie neguje sformułowanego w pkt 24 niniejszego wyroku wniosku. Sytuacja, do której odnosi się ten wniosek, dotyczy bowiem szczególnej formy usługi, a mianowicie zainkasowania kosztów transportu, która nie jest przedmiotem postępowania głównego.

- 31 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na zadane pytanie powinna brzmieć następująco: art. 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „kosztów transportu” w rozumieniu tego przepisu obejmuje zawartą w fakturze wystawionej przez spedytora importerowi dodatkową kwotę, która odpowiada marży zysku i kosztom poniesionym przez tego spedytora z tytułu świadczenia przez niego usługi organizacji transportu towarów przywożonych na terytorium celne Unii.

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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 32 ust. 1 lit. e) ppkt (i) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „kosztów transportu” w rozumieniu tego przepisu obejmuje zawartą w fakturze wystawionej przez spedytora importerowi dodatkową kwotę, która odpowiada marży zysku i kosztom poniesionym przez tego spedytora z tytułu świadczenia przez niego usługi organizacji transportu towarów przywożonych na terytorium celne Unii.

Podpisy