



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 9 marca 2017 r. \*

Odesłanie prejudycjalne — Unia celna — Wspólnotowy kodeks celny — Artykuł 32 ust. 1 lit. c) — Ustalanie wartości celnej — Honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna — Pojęcie — Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 — Artykuł 160 — „Warunek sprzedaży” wycenianych towarów — Płatność honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych na rzecz spółki powiązanej zarówno ze sprzedającym, jak i kupującym towary — Artykuł 158 ust. 3 — Środki korekty i podziału

W sprawie C-173/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 kwietnia 2015 r., w postępowaniu:

**GE Healthcare GmbH**

przeciwko

**Hauptzollamt Düsseldorf,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu GE Healthcare przez L. Haringsa oraz G. Schwendingera, Rechtsanwälte,
- w imieniu Hauptzollamt Düsseldorf przez A. Wollschläger, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niemiecki.

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Grønfeldt oraz T. Maxiana Ruschego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 lipca 2016 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 32 ust. 1 lit. c) i art. 32 ust. 5 lit. b) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”) oraz art. 158 ust. 3 i art. 160 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 6, s. 3), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006 r. (Dz.U. 2006, L 360, s. 64, zwanego dalej „rozporządzeniem nr 2454/93”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między GE Healthcare GmbH a Hauptzollamt Düsseldorf (głównym urzędem celnym w Düsseldorfie, Niemcy, zwanym dalej „urzędem celnym”) dotyczącego uwzględnienia honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych przy ustalaniu wartości celnej towarów przywożonych z państwa trzeciego w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na terytorium Unii Europejskiej.

### Ramy prawne

#### *Kodeks celny*

- 3 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:

- a) nie istnieją ograniczenia w dysponowaniu lub użytkowaniu towarów przez kupującego inne niż ograniczenia, które:
  - są nakładane lub wymagane przez prawo bądź przez władze publiczne we Wspólnocie,
  - ograniczenia dotyczące obszaru geograficznego, na którym towary mogą zostać odsprzedane;lub
- nie mają istotnego wpływu na wartość towarów;
- b) sprzedaż lub cena nie są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość, w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna, nie może zostać ustalona;

- c) jakakolwiek część dochodu z odsprzedaży, dyspozycji lub późniejszego użytkowania towarów przez nabywcę nie przypada bezpośrednio lub pośrednio sprzedającemu, chyba że zgodnie z art. 32 może zostać dokonana odpowiednia korekta,

oraz

- 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”.

4 Artykuł 30 ust. 1 i 2 tego kodeksu stanowi:

„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, z wyjątkiem przypadku, gdy porządek stosowania lit. c) i d) zostanie zmieniony na wniosek zgłaszającego; to jest tylko wtedy, gdy taka wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie konkretnej litery, to znaczy, że mogą być zastosowane przepisy następnej litery według kolejności ustalonej zgodnie z tym ustępem.

2. Wartością celną ustalaną na podstawie niniejszego artykułu jest:

- a) 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;

- b) wartość transakcyjna podobnych 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 wytworzenia lub innych procesów zastosowanych przy produkcji 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)”.
    - 5 Artykuł 31 wspomnianego kodeksu 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.

2. Wartość celna ustalana z zastosowaniem ust. 1 nie może być określana na podstawie:

      - a) ceny sprzedaży na obszarze Wspólnoty towarów wytworzonych we Wspólnocie;
      - b) systemu polegającego na przyjmowaniu na potrzeby celne wyższej z dwóch alternatywnych wartości;
      - c) ceny towarów na rynku wewnętrznym kraju wywozu;
      - d) kosztów produkcji innych niż wartość kalkulowana, która została ustalona dla identycznych lub podobnych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. d);
      - e) cen na wywóz do kraju niebędącego częścią obszaru celnego Wspólnoty;
      - f) minimalnych wartości celnych

lub

      - g) arbitralnych lub nieprawdziwych wartości”.

6 Zgodnie z art. 32 tegoż kodeksu:

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

[...]

c) honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna, które musi opłacić nabywca, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, jako warunek sprzedaży wycenianych towarów, o ile te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie są ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej;

[...].

2. Każdy element dodany do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej jest doliczany, z zastosowaniem niniejszego artykułu, jedynie na podstawie obiektywnych i wymiernych danych.

3. Przy ustalaniu wartości celnej do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej nie dodaje się żadnych elementów, z wyjątkiem określonych w niniejszym artykule.

[...]

5. Nie naruszając ust. 1 lit. c):

a) przy ustalaniu wartości celnej opłaty za prawo do kopiowania przywiezionych towarów we Wspólnocie nie są doliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywiezione towary;

oraz

b) płatności za prawo do dystrybucji lub odsprzedaży przywiezionych towarów, poniesione przez kupującego, nie są doliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywiezione towary, jeżeli takie płatności nie stanowią warunku sprzedaży towarów na wywóz do Wspólnoty”.

7 Zgodnie z art. 249 kodeksu celnego:

„Komitet [kodeksu celnego] może rozpatrywać każdą sprawę dotyczącą przepisów prawa celnego, która zostanie wniesiona przez przewodniczącego z jego własnej inicjatywy lub na wniosek przedstawiciela jednego z państw członkowskich”.

*Rozporządzenie nr 2454/93*

8 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:

[...]

f) obie znajdują się pod bezpośrednią lub pośrednią kontrolą trzeciej osoby;

[...]”.

9 Zgodnie z art. 145 ust. 2 i 3 tego rozporządzenia:

„2. Po dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu korekta ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towary dokonana przez sprzedającego na korzyść nabywcy może zostać wzięta pod uwagę przy określaniu wartości celnej zgodnie z art. 29 kodeksu [celnego], jeżeli zostanie udowodnione w sposób przekonujący dla organów celnych, że:

- a) w czasie określonym w art. 67 [kodeksu celnego] towary były wadliwe;
- b) sprzedający dokonał korekty, wypełniając zobowiązanie gwarancyjne przewidziane w umowie sprzedaży, zawartej przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu;
- c) wadliwy stan towarów nie został wcześniej uwzględniony w odnośnej umowie sprzedaży.

3. Cena faktycznie zapłacona bądź należna za towary, dostosowana zgodnie z ust. 2, może zostać uwzględniona jedynie wówczas, gdy dostosowania dokonano w okresie 12 miesięcy od daty przyjęcia zgłoszenia o dopuszczenie towarów do swobodnego obrotu”.

10 Artykuł 156a ust. 1 wspomnianego rozporządzenia stanowi:

„Organy celne mogą, na wniosek osoby zainteresowanej, zezwolić, aby:

- w drodze odstępstwa od art. 32 ust. 2 kodeksu [celnego] niektóre elementy wliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, których nie można oszacować w chwili powstania długu celnego,
- w drodze odstępstwa od art. 33 kodeksu [celnego] niektóre elementy niewliczane do wartości celnej, w przypadku gdy kwoty odnoszące się do tych elementów nie są wyodrębnione z ceny zapłaconej lub należnej w chwili powstania długu celnego,

były obliczane na podstawie uzasadnionych i szczególnych kryteriów.

W tym przypadku zadeklarowanej wartości celnej nie uważa się w rozumieniu art. 254 tiret drugie za wartość prowizoryczną”.

11 W świetle art. 157 tego rozporządzenia:

„1. Do celów art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu [celnego] za honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne uważa się w szczególności płatności za skorzystanie z praw odnoszących się do:

- wytworzenia przywożonych towarów (w szczególności patenty, projekty, modele i know-how dotyczącą produkcji),

lub

- sprzedaży przywożonych towarów na wywóz (w szczególności znaki towarowe, zarejestrowane wzory),

lub

- użycia lub odsprzedaży przywożonych towarów (w szczególności prawa autorskie, technologie traktowane łącznie z przywożonym towarem).



2. Bez uszczerbku dla art. 32 ust. 5 kodeksu [celnego], jeżeli wartość celna przywożonego towaru jest ustalana na podstawie przepisów art. 29 kodeksu [celnego], to honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dodaje się do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej jedynie w przypadku, gdy płatność ta:

— pozostaje w związku z towarami, dla których ustalana jest wartość celna,

oraz

— stanowi warunek sprzedaży tych towarów”.

12 Artykuł 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi:

„Jeżeli honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów i w części do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie lub świadczeń, lub usług dokonanych po przywozie, to stosownego podziału dokonuje się jedynie na podstawie obiektywnych i dających się określić danych, zgodnie z uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 kodeksu [celnego], zamieszczoną w załączniku 23”.

13 Artykuł 160 omawianego rozporządzenia stanowi:

„Jeżeli kupujący opłaca honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne osobie trzeciej, to warunki, określone w art. 157 ust. 2, uważa się za spełnione jedynie, o ile sprzedający lub osoba z nim powiązana domaga się od kupującego dokonania takiej płatności”.

14 Zgodnie z art. 161 tego rozporządzenia:

„Jeżeli sposób obliczania kwoty honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych uwzględnia cenę przywożonego towaru, to przyjmuje się, o ile nie zaprzeczają temu dowody, że płatność tych honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych pozostaje w związku z towarami, których wartość celna jest ustalana.

Jednakże gdy kwota honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych obliczana jest niezależnie od ceny przywożonych towarów, to płatność tych honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych może pozostawać w związku z towarem, którego wartość celna jest ustalana”.

15 Artykuł 254 tegoż rozporządzenia stanowi:

„Na wniosek zgłaszającego organy celne mogą przyjąć zgłoszenie o dopuszczenie do swobodnego obrotu niezawierające wszystkich danych określonych w załączniku 37.

Jednakże zgłoszenie to zawiera przynajmniej dane określone w załączniku 30A dla zgłoszenia niekompletnego”.

16 Artykuł 256 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi:

„Termin udzielony przez organy celne zgłaszającemu na przekazanie danych lub dokumentów brakujących przy przyjmowaniu zgłoszenia nie może przekraczać miesiąca, licząc od dnia tego przyjęcia.

[...]

W przypadku gdy brakujące dane lub dokumenty, które mają być dostarczone, dotyczą wartości celnej, organy celne mogą, o ile jest to absolutnie konieczne, wyznaczyć dłuższy termin lub przedłużyć uprzednio wyznaczony termin. Całkowity wyznaczony termin uwzględnia terminy przepisane prawem”.

17 Zgodnie z brzmieniem art. 257 ust. 3 tego rozporządzenia:

„Jeżeli, zgodnie z art. 254, w zgłoszeniu celnym jest podana prowizoryczna wartość, organy celne:

- niezwłocznie przystępują do zaksięgowania kwoty należności celnych ustalonej na podstawie tej informacji,
- żądają, o ile zaistnieje taka potrzeba, złożenia odpowiedniego zabezpieczenia pokrywającego różnicę między tą kwotą a kwotą, którą mogą zostać ostatecznie obciążone towary”.

18 Artykuł 259 akapit pierwszy wspomnianego rozporządzenia brzmi następująco:

„Zgłoszenie niekompletne przyjęte zgodnie z warunkami określonymi w art. 254–257 może zostać uzupełnione przez zgłaszającego lub zastąpione za zgodą organów celnych innym zgłoszeniem spełniającym warunki ustanowione w art. 62 kodeksu [celnego]”.

19 Uwaga interpretacyjna dotycząca wartości celnej odnosząca się do art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, zamieszczona w załączniku 23 do rozporządzenia nr 2454/93 stanowi:

„Honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne, określone w art. 32 ust. 1 lit. c) mogą obejmować między innymi płatności za patenty, znaki towarowe i prawa autorskie”.

20 Uwaga interpretacyjna dotycząca wartości celnej odnosząca się do art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zamieszczona w tymże załączniku przewiduje:

„W przypadku braku obiektywnych i wymiernych danych dotyczących doliczeń wymaganych zgodnie z przepisami art. 32 wartość transakcyjna nie może być ustalana na podstawie przepisów art. 29. Ilustracją tego może być sytuacja, gdy honorarium jest płacone na podstawie ceny sprzedaży w kraju przywozu jednego litra określonego towaru, który był zakupiony w przywozie w kilogramach i następnie został rozpuszczony po przywiezieniu. Jeżeli honorarium jest częściowo oparte na towarach przywożonych, a częściowo na innych czynnikach, które nie mają nic wspólnego z przywożonymi towarami (np. gdy towary przywożone są mieszane ze składnikami krajowymi i mogą być już odrębnie zidentyfikowane, lub gdy honorarium nie może być wyodrębnione ze specjalnego uzgodnienia finansowego między kupującym a sprzedającym), wówczas niewłaściwe byłoby zabieganie o doliczenie z tytułu honorarium. Jednakże, jeżeli kwota honorarium jest oparta tylko na przywożonych towarach i można ją łatwo ustalić, można dokonać doliczenia do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

21 GE Medical Systems Deutschland GmbH & Co. KG (zwana dalej „GE Niemcy”) zawarła umowę licencyjną według standardowego wzoru z Monogram Licensing International Inc. (zwaną dalej „M”), przy czym obie te spółki należą do grupy General Electrics (zwanej dalej „grupą GE”).

22 Zgodnie z art. II A tej umowy M udzieliła GE Niemcy podlegającej opłacie, niewyłącznej licencji na używanie znaku towarowego grupy GE (zwanego dalej „znakiem towarowym GE”), w ścisłej zgodności ze standardami jakości ustalonymi między stronami, w związku z produkowanymi i sprzedawanymi produktami i świadczonymi usługami przez GE Niemcy. Ponadto M udzieliła GE Niemcy niepodlegającej opłacie, niewyłącznej licencji na używanie znaku towarowego GE według swobodnego



uznania w celu odsprzedaży produktów innym spółkom zależnym grupy GE, wykorzystywania ich do testów lub w charakterze urządzeń pokazowych lub ich złomowania. GE Niemcy mogła również bez opłat licencyjnych wykorzystywać produkty pod tym znakiem towarowym w relacjach handlowych z inną spółką, należącą również do grupy GE, która była również uprawniona do korzystania ze znaku towarowego GE na analogicznych warunkach jak warunki ustanowione w umowie licencyjnej zawartej między M a GE Niemcy.

- 23 W celu zagwarantowania, że produkty wytworzone i sprzedawane oraz usługi świadczone przez GE Niemcy ściśle przestrzegają standardów jakości ustalonych między stronami, M dysponowała szerokimi uprawnieniami kontrolnymi i – w razie naruszenia tych standardów – miała prawo do krótkoterminowego wypowiedzenia umowy. Opłaty licencyjne na podstawie art. II A umowy licencyjnej były płatne na dzień 31 grudnia każdego roku kalendarzowego. Opłaty te wynosiły 0,95% rocznego obrotu GE Niemcy za używanie znaku towarowego GE oraz 0,05% rocznego obrotu GE Niemcy za używanie nazwy handlowej grupy GE.
- 24 W trakcie kontroli celnej dotyczącej okresu od dnia 1 października 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. urząd celny stwierdził w szczególności w sprawozdaniu z dnia 8 września 2010 r., że GE Niemcy nabyła od spółek należących do grupy GE towary pochodzące z państwa trzeciego, lecz w odniesieniu do których, niezgodnie z prawem zdaniem tego urzędu, nie zgłosiła w ramach ustalenia wartości celnej tych towarów należnych za nie opłat licencyjnych. W rezultacie urząd celny wydał w dniu 30 września 2010 r. decyzję nakładającą cła w wysokości 14 985,09 EUR z tytułu należności celnych przywozowych.
- 25 Po uiszczeniu tych ceł GE Niemcy w dniu 21 lipca 2011 r. wniosła o ich zwrot na podstawie art. 236 kodeksu celnego z uwagi na to, że jej zdaniem opłaty licencyjne, należne na podstawie umowy licencyjnej nie podlegają doliczeniu do wartości celnej odnośnych towarów na podstawie art. 32 kodeksu celnego.
- 26 Decyzją z dnia 9 marca 2015 r. urząd celny oddalił wniosek o zwrot złożony przez GE Niemcy z uwagi na to, że jego zdaniem wartości celne leżące u podstaw ustalenia należności celnych były prawidłowe.
- 27 Jednocześnie w dniu 31 sierpnia 2011 r. GE Healthcare stała się tytułem sukcesji generalnej następcą prawnym GE Niemcy.
- 28 W dniu 11 marca 2015 r. GE Healthcare zaskarżyła do sądu odsyłającego decyzję urzędu celnego z dnia 9 marca 2015 r. Sąd ten we wniesionej do niego sprawie, przy stosowaniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, powziął wątpliwości co do dokładnego zakresu tego przepisu.
- 29 W tej sytuacji Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy opłaty licencyjne w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) [kodeksu celnego] mogą zostać włączone do wartości celnej, mimo że ani w chwili zawarcia umowy, ani w chwili właściwej dla powstania długu celnego, która w sporze wynika z art. 201 ust. 2 i art. 214 ust. 1 [tego] kodeksu, powstanie należności z tytułu opłat licencyjnych nie jest pewne?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy opłaty licencyjne za znaki towarowe w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego mogą odnosić się do przywożonych towarów, mimo że są one płacone również za usługi i użytkowanie rdzenia nazwy wspólnego koncernu?

- 3) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy opłaty licencyjne za znaki towarowe w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego mogą stanowić warunek sprzedaży przywożonych towarów na wywóz do Wspólnoty w rozumieniu art. 32 ust. 5 lit. b) kodeksu celnego, mimo że ich zapłata była żądana przez przedsiębiorstwo powiązane ze sprzedającym i kupującym i została dokonana?
- 4) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie i jeżeli tak jak tutaj opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów i w części do usług dokonanych po przywozie: czy podział dokonywany jedynie na podstawie obiektywnych i dających się określić danych zgodnie z art. 158 ust. 3 rozporządzenia [nr 2454/93] oraz uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zamieszczoną w załączniku 23 do rozporządzenia [nr 2454/93], skutkuje tym, że korygowana może być tylko wartość celna, o której mowa w art. 29 kodeksu celnego, czy też, jeżeli wartość celna, o której mowa w art. 29 kodeksu celnego, nie może zostać ustalona, przy ustalaniu wartości celnej podlegającej określeniu na podstawie art. 31 kodeksu celnego możliwy jest również podział przewidziany w art. 158 ust. 3 rozporządzenia [nr 2454/93], o ile koszty te w innym wypadku nie zostałyby uwzględnione?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### *Uwagi wstępne*

- 30 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo Unii dotyczące obliczania wartości celnej ma 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 zatem wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, pkt 30; a także z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 23, 26).
- 31 W szczególności na mocy art. 29 kodeksu celnego wartością celną przywożonych towarów jest, co do zasady, wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, z zastrzeżeniem dostosowań, które powinny być dokonane zgodnie z art. 32 tego kodeksu (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in., C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 38, 44, 50; a także z dnia 21 stycznia 2016 r., Stretinskis, C-430/14, EU:C:2016:43, pkt 15).
- 32 Artykuł 32 kodeksu celnego określa elementy, jakie należy dodać do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary w celu określenia ich wartości celnej. Zgodnie zatem z ust. 1 lit. c) tego przepisu są doliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna, które musi opłacić nabywca, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, jako warunek sprzedaży wycenianych towarów, o ile te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie zostały ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej.
- 33 Zgodnie z art. 157 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 za „honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego należy w szczególności uważać płatności za skorzystanie z praw odnoszących się do sprzedaży odnośnych przywożonych towarów na wywóz, w szczególności znaki towarowe i zarejestrowane wzory, jak też do użycia lub odsprzedaży tych towarów, w szczególności prawa autorskie i technologie traktowane łącznie z tymi towarami.

- 34 Artykuł 157 ust. 2 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi z kolei, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne należy dodać do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej wówczas, gdy płatność ta, po pierwsze, pozostaje w związku z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, a po drugie, stanowi warunek sprzedaży tych towarów.
- 35 W rezultacie korekta przewidziana w art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego znajduje zastosowanie, jeżeli są spełnione łącznie trzy przesłanki, zgodnie z którymi, po pierwsze, honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie zostały uwzględnione w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej, po drugie, pozostają one w związku z towarami, których wartość celna jest ustalana, oraz po trzecie, nabywca jest zobowiązany opłacić te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne jako warunek sprzedaży wycenianych towarów.
- 36 W niniejszym przypadku, co się tyczy pierwszej przesłanki, wiadomo jest, na podstawie postanowienia odsyłającego, że GE Healthcare nie uwzględniła, zgodnie z postanowieniami umowy licencyjnej będącej przedmiotem postępowania głównego, honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych w związku z wykorzystaniem znaku towarowego GE w wartości celnej wycenianych towarów.

*W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego*

- 37 W swych pytaniach pierwszym i drugim, które należy rozważyć łącznie, gdyż dotyczą one drugiej przesłanki wymienionej w pkt 35 niniejszego wyroku, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne „dotyczą towarów, dla których ustalana jest wartość celna”, jeżeli po pierwsze, nie jest możliwe ustalenie w chwili zawarcia umowy lub w chwili powstania długu celnego kwoty tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych oraz, po drugie, jeżeli rzeczony honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają jedynie częściowo w związku z towarami, dla których ustalana jest wartość celna.
- 38 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne, w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego „dotyczą towarów, dla których ustalana jest wartość celna”, nawet jeżeli nie jest możliwe ustalenie w chwili zawarcia umowy lub w chwili powstania długu celnego kwoty tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych.
- 39 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że umowa licencyjna będąca przedmiotem postępowania głównego przewidywała po stronie GE Niemcy obowiązek uiszczenia honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych związanych z wykorzystaniem znaku towarowego GE w odniesieniu do przywożonych przez nią towarów, z wyjątkiem niektórych towarów, które mogłyby być wykorzystywane pod tym znakiem bez opłat licencyjnych, takich jak towary odsprzedawane innym spółkom zależnym grupy GE, wykorzystywane do testów lub w charakterze urządzeń pokazowych lub przeznaczone do złomowania.
- 40 W tej sytuacji, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 29 opinii, honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają rzeczywiście w związku z przywożonymi towarami, dla których ustalana jest wartość celna, nawet jeśli ich dokładna kwota nie została ustalona ani w chwili zawarcia tejże umowy, ani później przy przyjmowaniu zgłoszenia celnego, ani też w chwili powstania długu celnego.
- 41 Co się tyczy w szczególności kwestii, czy dokładna kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych podlegających zapłacie ma zostać ustalona w chwili powstania długu celnego, art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego nie przewiduje żadnego wymogu w tym zakresie.

- 42 Zgodnie natomiast z art. 156a ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 organy celne mogą, na wniosek osoby zainteresowanej i tytułem odstępstwa od art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zezwolić, aby niektóre elementy wliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, których nie można oszacować w chwili powstania długu celnego, były obliczane na podstawie uzasadnionych i szczególnych kryteriów.
- 43 Ponadto art. 254 tego rozporządzenia pozwala organom celnym, na wniosek zgłaszającego, przyjąć niekompletne zgłoszenie do dopuszczenia do swobodnego obrotu, które zgodnie z art. 257 ust. 3 tego rozporządzenia może zawierać wskazanie prowizorycznej wartości celnej przywożonych towarów, przy czym zgłoszenie to może być uzupełnione w późniejszym terminie, zgodnie z art. 256, 257 i 259 rzeczonoego rozporządzenia.
- 44 Ponadto pkt 14 komentarza nr 3 (sekcja dotycząca ustalania wartości celnej) o wpływie honorariów, tantiem autorskich oraz opłat licencyjnych na wartość celną, opracowanego przez Komitet Kodeksu Celnego, o którym mowa w art. 247a tego kodeksu (zwanego dalej „Komitetem Kodeksu Celnego”) ma następujące brzmienie:
- „Honoraria, tantiemy autorskie oraz opłaty licencyjne są obliczane co do zasady po przywozie towarów, których wartość celna jest ustalana. W tym przypadku alternatywnym rozwiązaniem byłoby odroczenie ostatecznego ustalenia wartości celnej zgodnie z art. 257 ust. 3 przepisów wykonawczych kodeksu [celnego] lub też dokonanie ogólnej korekty w zależności od poczynionych ustaleń w reprezentatywnym okresie, regularnie aktualizowanych. Kwestia ta podlega ustaleniu w drodze umowy między importerami a organami celnymi”.
- 45 Tymczasem opinie Komitetu Kodeksu Celnego, nawet jeśli nie są prawnie wiążące, stanowią jednak ważne środki służące zapewnieniu jednolitego stosowania kodeksu celnego przez organy celne państw członkowskich oraz mogą jako takie być uznawane za pomocne wskazówki do interpretacji tegoż kodeksu (wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Humeau Beaupréau, C-2/13, EU:C:2014:48, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 W rezultacie art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego nie nakazuje, aby kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych była ustalona w chwili zawarcia umowy licencyjnej lub w chwili powstania długu celnego, aby te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne zostały uznane za dotyczące towarów, dla których jest ustalana wartość celna.
- 47 W drugiej kolejności należy zbadać kwestię, czy honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne mogą być uznane za pozostające w związku z towarami, dla których jest ustalana wartość celna, mimo iż odnoszą się do nich jedynie częściowo. W niniejszym przypadku honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne zostały uiszczone również z tytułu usług dokonanych po przywozie towarów będących przedmiotem postępowania głównego oraz za używanie nazwy handlowej grupy, do której należy dokonujący zgłoszenia.
- 48 W tym względzie art. 161 akapit drugi rozporządzenia nr 2454/93 stanowi, że gdy kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych jest obliczana niezależnie od ceny przywożonych towarów, to płatność tych honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych może jednak pozostawać w związku z towarem, którego wartość celna jest ustalana.
- 49 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszym przypadku kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych zależy od procentowej wartości obrotu ze sprzedaży podmiotom trzecim przywożonych towarów będących przedmiotem umowy licencyjnej. Wynika stąd, że płatność tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych „pozostaje w związku” z towarami, dla których jest ustalana wartość celna w rozumieniu tegoż art. 161 akapit drugi.



- 50 Wniosku tego nie podważa fakt, że zgodnie z tym postanowieniem odsyłającym honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają w związku również z usługami dokonanyymi po przywozie wskazanych towarów przez GE Niemcy, a także używaniem nazwy handlowej grupy GE przez tę spółkę.
- 51 Artykuł 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi bowiem, że jeżeli honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów i w części do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie lub usług dokonanych po przywozie, to stosownego podziału dokonuje się jedynie na podstawie obiektywnych i dających się określić danych, zgodnie z uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zamieszczoną w załączniku 23 do rozporządzenia nr 2454/93.
- 52 Artykuł 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 przewiduje zatem wyraźnie, że można uznać, iż honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne podlegające uiszczeniu mogą być uznane za odnoszące się w części do towarów i w części do usług dokonanych po przywozie, co oznacza, że korekta, o której mowa w art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, może zostać zastosowana również w sytuacji, gdy te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszą się wyłącznie częściowo do przywożonych towarów, przy czym w takim przypadku korekta ta powinna być dokonana na podstawie obiektywnych i dających się określić danych, pozwalających na ustalenie kwoty honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych pozostających w związku z tymi towarami.
- 53 W rezultacie zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne mogą „dotyczyć towarów, dla których ustalana jest wartość celna” w rozumieniu tego przepisu, nawet jeżeli te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają jedynie częściowo w związku z tymi towarami.
- 54 W świetle powyższych uwag na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, nie nakazuje on, aby kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych była ustalona w chwili zawarcia umowy licencyjnej lub w chwili powstania długu celnego, aby te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne zostały uznane za dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna, a po drugie, dopuszcza on, aby rzeczony honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne „dotyczyły towarów, dla których ustalana jest wartość celna”, nawet jeżeli owe honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają jedynie częściowo w związku z tymi towarami.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 55 W swym trzecim pytaniu, które dotyczy trzeciej przesłanki wymienionej w pkt 35 niniejszego wyroku, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego oraz art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne stanowią „warunek sprzedaży” towarów, dla których ustalana jest wartość celna, jeżeli w ramach grupy spółek zapłaty tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych domaga się przedsiębiorstwo powiązane zarówno ze sprzedającym, jak i kupującym, a zapłata ta następuje na rzecz tegoż przedsiębiorstwa.
- 56 Należy przypomnieć, że art. 157 ust. 2 rozporządzenia nr 2454/93, który określa przesłanki zastosowania art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, stanowi, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne należy dodać do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej wówczas, gdy płatność ta, po pierwsze, pozostaje w związku z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, a po drugie, stanowi warunek sprzedaży tych towarów.

- 57 Artykuł 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego i art. 157 ust. 2 rozporządzenia nr 2454/93 nie określają jednak, co należy rozumieć przez „warunek sprzedaży” towarów, dla których ustalana jest wartość celna.
- 58 W tym zakresie Komitet Kodeksu Celnego w pkt 12 komentarza nr 3 (sekcja dotycząca ustalania wartości celnej) o wpływie honorariów, tantiem autorskich oraz opłat licencyjnych na wartość celną uznał, że „jest to kwestia tego, czy sprzedawca mógłby sprzedać towary bez dokonywania płatności z tytułu honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych. Przesłanka może być ustanowiona w sposób wyraźny lub dorozumiany. W większości przypadków, w umowie licencyjnej zostaje określone, czy sprzedaż przywożonych towarów jest uzależniona od zapłaty honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych. Zawarcie tego w postanowieniu umowy nie jest jednak zasadniczą kwestią”.
- 59 Jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku należy wziąć pod uwagę wskazówki zawarte w tym komentarzu.
- 60 W tej sytuacji należy uznać, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 51 opinii, że zapłacenie honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych stanowi „warunek sprzedaży” towarów, dla których ustalana jest wartość celna, jeżeli w ramach stosunków umownych między sprzedawcą lub osobą, która jest z nim powiązana, a kupującym dokonanie płatności honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych jest tak ważne dla sprzedającego, że bez dokonania tej płatności nie dokonałby on sprzedaży, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 61 Jeśli chodzi o sprawę rozstrzyganą w postępowaniu głównym, z postanowienia odsyłającego wynika, że licencjodawca, spółka M, powiązana zarówno ze sprzedającym, jak i kupującym, była odbiorcą honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych dotyczących sprzedanych towarów. Odbiorcą tym była zatem w tym przypadku ta sama spółka, która wymagała od nabywcy tych towarów zapłaty honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych związanych z nimi, a te trzy spółki należały do tej samej grupy – grupy GE i były kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez spółkę dominującą tej grupy.
- 62 W tym kontekście art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 przewiduje, że jeżeli kupujący opłaca honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne osobie trzeciej, to warunki, określone w art. 157 ust. 2 tego rozporządzenia, uważa się za spełnione jedynie wtedy, gdy sprzedający lub osoba z nim powiązana domaga się od kupującego dokonania takiej płatności.
- 63 W związku z tym sąd odsyłający zastanawia się, czy przesłanka przewidziana w art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 jest spełniona, w sytuacji gdy „osoba trzecia”, na której rzecz honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne mają być zapłacone, oraz „osoba powiązana” ze sprzedawcą są jedną i tą samą osobą.
- 64 W tym względzie GE Healthcare podnosi, że w niemieckiej wersji językowej, art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 przewiduje, że osoba, która domaga się dokonania płatności honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych, oraz osoba trzecia, na której rzecz te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne mają być uiszczone, nie może być jedną i tą samą osobą.
- 65 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. Takie podejście byłoby bowiem niezgodne z wymogiem jednolitego stosowania prawa Unii. W wypadku wystąpienia rozbieżności między różnymi wersjami językowymi dany przepis należy zatem interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego jest on częścią (wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Kurcums Metal, C-558/11, EU:C:2012:721, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).



- 66 Tymczasem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 63 opinii, żadna z innych wersji językowych art. 160 rozporządzenia wykonawczego nie zawiera drugiego odniesienia do „osoby trzeciej”, na rzecz której jest dokonywana zapłata honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych.
- 67 Ponadto, jak zauważył również rzecznik generalny w pkt 65 opinii, to, że osoba powiązana ze sprzedającym nie jest uznana za „osobę trzecią” w rozumieniu art. 160 rozporządzenia nr 2454/93, nie oznacza, że płatność honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych nie stanowi „warunku sprzedaży” przywożonych towarów, dla których ustalana jest wartość celna, w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego.
- 68 Natomiast należałoby sprawdzić, czy osoba powiązana ze sprzedawcą sprawuje kontrolę nad nim lub nad kupującym, dającą jej pewność, że przywóz towarów, z którymi związana jest jej licencja, jest uzależniony od zapłaty na rzecz tej osoby honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych odnoszących się do tych towarów.
- 69 Do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy zachodzi to w sporze rozstrzyganym w postępowaniu głównym.
- 70 Ponadto pkt 13 komentarza nr 3 (sekcja dotycząca ustalania wartości celnej) o wpływie honorariów, tantiem autorskich oraz opłat licencyjnych na wartość celną, opracowanego przez komitet kodeksu celnego, przewidywał, że „jeżeli towary są kupowane od jednej osoby, a honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne są uiszczane na rzecz innej osoby, ich zapłata może być jednak uważana za warunek sprzedaży towarów [...]. Sprzedający albo osoba z nim powiązana, może być uważany za żądającego takiej zapłaty od kupującego, gdy na przykład w międzynarodowej grupie handlowej towary są nabywane u jednego z członków grupy, ale opłaty licencyjne mają być płacone innemu członkowi tej grupy. Jest tak również, jeżeli sprzedawca jest licencjobiorcą odbiorcy opłaty licencyjnej, a ten ostatni kontroluje warunki sprzedaży”.
- 71 W świetle powyższych uwag na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego oraz art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne stanowią „warunek sprzedaży” towarów, dla których jest ustalana wartość celna, jeżeli w ramach grupy spółek zapłaty tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych domaga się przedsiębiorstwo powiązane zarówno ze sprzedającym, jak i kupującym, a zapłata ta następuje na rzecz tegoż przedsiębiorstwa.

*W przedmiocie pytania czwartego*

- 72 W swym czwartym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego oraz art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że środki korekty i podziału, o których mowa odpowiednio w tych przepisach, mogą zostać zastosowane, w sytuacji gdy wartość celna odnośnych towarów została ustalona nie na podstawie art. 29 kodeksu celnego, ale zgodnie z metodą pomocniczą, przewidzianą w art. 31 tego kodeksu.
- 73 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że w odniesieniu do szeregu lat podatkowych przed rokiem 2009 główny urząd celny w Düsseldorfie nie otrzymał koniecznych danych pozwalających mu na dokonanie korekty, na podstawie art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego wartości transakcyjnej obliczonej zgodnie z metodą przewidzianą w art. 29 tego kodeksu. W rezultacie została zastosowana metoda ustalania wartości celnej, o której mowa w art. 31 kodeksu celnego, gdyż metody przewidziane w art. 29 i 30 tegoż kodeksu nie znajdowały, a priori, zastosowania.

- 74 W zakresie, w jakim art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego przewiduje, że można dokonać korekty w celu ustalenia wartości celnej wyłącznie na podstawie art. 29 tegoż kodeksu, powstaje pytanie, czy taka korekta, a w szczególności podział, o którym mowa w art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, może być również zastosowana, w sytuacji gdy wartość celna przywożonego towaru została określona na podstawie metody przewidzianej w art. 31 tegoż kodeksu.
- 75 Należy przypomnieć, że w sytuacji gdy wartość celna nie może być określona, na mocy art. 29 kodeksu celnego, na podstawie wartości transakcyjnej przywożonych towarów, ustalenie wartości celnej jest dokonywane zgodnie z art. 30 tego kodeksu poprzez zastosowanie kolejno metod przewidzianych w art. 30 ust. 2 lit. a)–d) (wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 76 W sytuacji gdy nie jest również możliwe określenie wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 kodeksu celnego, ustalenia wartości celnej dokonuje się zgodnie z art. 31 tego kodeksu (wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 77 W rezultacie zarówno z brzmienia art. 29–31 tego kodeksu, jak i porządku, w jakim powinny być stosowane kryteria określenia wartości celnej na mocy tych artykułów, wynika, że przepisy te są między sobą powiązane na zasadzie pomocniczości. Jedynie w sytuacji gdy wartość celna nie może być określona na podstawie danego przepisu, należy odwołać się do przepisu następującego bezpośrednio po nim w ustalonej kolejności (wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 78 Artykuł 31 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, że wartość celna przywożonych towarów jest ustalana na podstawie danych dostępnych w Unii, z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych z zasadami i ogólnymi przepisami porozumień międzynarodowych i przepisów rozdziału 3 tego kodeksu w nim wymienionych.
- 79 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 86 opinii, odesłanie zawarte w art. 31 ust. 1 kodeksu celnego do rozdziału 3 tego kodeksu oznacza, że ogólne przepisy tego rozdziału, do których należy art. 32, znajdują zastosowanie również w przypadku, gdy ustalenie wartości celnej przywożonego towaru jest dokonywane zgodnie z art. 31 ust. 1 tegoż kodeksu.
- 80 Jak wynika bowiem z pkt 30 niniejszego wyroku, prawo Unii dotyczące obliczania wartości celnej towarów ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Zgodnie z pkt 2 uwagi interpretacyjnej w przedmiocie wartości celnej dotyczącej art. 31 ust. 1 kodeksu celnego zawartej w załączniku 23 do rozporządzenia nr 2454/93, na mocy rzeczonoego art. 31 ust. 1 powinny być stosowane metody ustanowione w art. 29 i art. 30 ust. 2 tego kodeksu, jednakże „rozsądna elastyczność” w stosowaniu takich metod będzie zgodna z celami i przepisami tegoż art. 31 ust. 1 (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2008 r., Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 60).
- 81 Uwzględniając konieczność ustalenia wartości celnej, w przypadku gdy przedsiębiorstwo nie dostarczyło pełnych informacji dotyczących odnośnych lat podatkowych, oraz „rozsądną elastyczność” wspomnianą w pkt 2 rzeczonojej uwagi interpretacyjnej, należy uznać, że uwzględnienie danych odnoszących się do innych lat podatkowych przedsiębiorstwa może stanowić dane dostępne w Unii, które zgodnie z art. 31 ust. 1 kodeksu celnego mogą być podstawą ustalenia wartości celnej. Odniesienie się do tych danych stanowi bowiem środek ustalenia rzeczonojej wartości, który jest jednocześnie „odpowiedni” w rozumieniu tegoż art. 31 ust. 1, jak też zgodny zarówno z zasadami i ogólnymi przepisami porozumień międzynarodowych, jak i przepisami, do których odnosi się tenże art. 31 ust. 1 (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2008 r., Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 61).

- 82 Co się tyczy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, to stanowi on, że jeżeli honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów i w części do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie lub świadczeń, lub usług dokonanych po przywozie, to stosownego podziału dokonuje się „jedynie na podstawie obiektywnych i dających się określić danych”, zgodnie z uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zamieszczoną w załączniku 23 do rozporządzenia nr 2454/93.
- 83 Tymczasem z pkt 81 niniejszego wyroku oraz pkt 91 opinii rzecznika generalnego wynika, że dane odnoszące się do innych lat podatkowych danego przedsiębiorstwa mogą zostać uznane za „obiektywne i dające się określić” w rozumieniu art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, a tym samym umożliwić dokonanie podziału przewidzianego w tym artykule.
- 84 Ponadto, jak twierdzą rząd niemiecki i Komisja Europejska, odmienne rozstrzygnięcie mogłoby prowadzić do powstania nienależnych korzyści po stronie importerów odmawiających przekazania pełnych informacji, uniemożliwiając w ten sposób dokonanie prawidłowego ustalenia wartości celnej przywożonych towarów.
- 85 W świetle powyższych uwag na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego oraz art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że środki korekty i podziału, o których mowa odpowiednio w tych przepisach, mogą zostać zastosowane, w sytuacji gdy wartość celna odnośnych towarów została ustalona nie na podstawie art. 29 kodeksu celnego, ale zgodnie z metodą pomocniczą, przewidzianą w art. 31 tego kodeksu.

#### **W przedmiocie kosztów**

- 86 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:

- 1) Artykuł 32 ust. 1 lit. c) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, nie nakazuje on, aby kwota honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych była ustalona w chwili zawarcia umowy licencyjnej lub w chwili powstania długu celnego, aby te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne zostały uznane za dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna a, po drugie, dopuszcza on, aby rzeczony honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne „dotyczyły towarów, dla których ustalana jest wartość celna”, nawet jeżeli owe honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne pozostają jedynie częściowo w związku z tymi towarami.
- 2) Artykuł 32 ust. 1 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 1791/2006 oraz art. 160 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne stanowią „warunek sprzedaży” towarów, dla których jest ustalana wartość celna, jeżeli w ramach grupy spółek zapłaty tych honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych domaga się przedsiębiorstwo powiązane zarówno ze sprzedającym, jak i kupującym, a zapłata ta następuje na rzecz tegoż przedsiębiorstwa.

- 3) Artykuł 32 ust. 1 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 1791/2006 oraz art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, zmienionego rozporządzeniem nr 1875/2006, należy interpretować w ten sposób, że środki korekty i podziału, o których mowa odpowiednio w tych przepisach, mogą zostać zastosowane, w sytuacji gdy wartość celna odnośnych towarów została ustalona nie na podstawie art. 29 tego rozporządzenia nr 2913/92, ze zmianami, ale zgodnie z metodą pomocniczą, przewidzianą w art. 31 tegoż rozporządzenia.

Podpisy