



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 10 września 2020 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Unijny kodeks celny – Rozporządzenie (UE) nr 952/2013 – Artykuł 71 ust. 1 lit. b) – Wartość celna – Przywóz produktów elektronicznych wyposażonych w oprogramowanie

W sprawie C-509/19

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy) postanowieniem z dnia 6 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 lipca 2019 r., w postępowaniu:

**BMW Bayerische Motorenwerke AG**

przeciwko

**Hauptzollamt München,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, F. Biltgen i N. Wahl (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu BMW Bayerische Motorenwerke AG – U. Möllenhoff, Rechtsanwalt,
- w imieniu Hauptzollamt München – G. Rittenauer, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego – E. Toutain i A.-L. Desjonquères, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – F. Clotuche-Duvieusart i B.-R. Killmann, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: niemiecki.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 71 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką BMW Bayerische Motorenwerke AG (zwaną dalej „BMW”) a Hauptzollamt München (głównym urzędem celnym w Monachium, Niemcy, zwanym dalej „głównym urzędem celnym”), dotyczącego uwzględnienia, w ramach wartości celnej, kosztów opracowania oprogramowania dostarczonego producentowi nieodpłatnie przez kupującego w celu wykorzystania w procesie produkcji i sprzedaży w celu wywozu towaru.

### Ramy prawne

- 3 Artykuł 70 kodeksu celnego, dotyczący ustalania wartości celnej na podstawie wartości transakcyjnej, przewiduje w ust. 1:

„Zasadniczą podstawą wartości celnej towarów jest wartość transakcyjna, tj. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana”.

- 4 Artykuł 71 tego kodeksu, zatytułowany „Elementy wartości transakcyjnej”, stanowi:

„1. Przy ustalaniu wartości celnej zgodnie z art. 70 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

[...]

- b) określoną w odpowiedniej proporcji wartość wymienionych poniżej towarów i usług, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów w celu wywozu, w zakresie, w jakim taka wartość nie jest wliczona w cenę faktycznie zapłaconą lub należną:
  - i) materiały, komponenty, części i podobne elementy, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów;
  - ii) narzędzia, matryce, formy i podobne elementy użyte przy produkcji przywożonych towarów;
  - iii) materiały zużyte przy produkcji przywożonych towarów; oraz
  - iv) prace inżynierskie, badawcze, artystyczne i projektowe oraz plany i szkice wykonywane poza Unią i niezbędne do produkcji przywożonych towarów;
- c) honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne, które kupujący musi opłacić bezpośrednio lub pośrednio, jako warunek sprzedaży wycenianych towarów, w zakresie, w jakim takie honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie są wliczone w cenę faktycznie zapłaconą lub należną;

[...]

2. Doliczeń do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej na podstawie ust. 1 dokonuje się tylko w oparciu o obiektywne i wymierne dane.

3. Przy ustalaniu wartości celnej nie dokonuje się doliczeń do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, z wyjątkiem doliczeń przewidzianych w niniejszym artykule”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 5 BMW produkuje pojazdy zawierające moduły sterujące. Moduły te pochodzą z różnych państw trzecich i są podobne do systemu pokładowego, który steruje urządzeniami fizycznymi w pojazdach.
- 6 BMW samodzielnie opracowało – czy też zleciło opracowanie przedsiębiorstwom w Unii Europejskiej – oprogramowanie, które zapewnia sprawną komunikację aplikacji i systemów pojazdu oraz jest niezbędne dla wykonywania różnych operacji technicznych, które zostają przejęte przez moduł sterujący. BMW, jako właściciel oprogramowania, nie jest zobowiązane do uiszczania opłaty licencyjnej za to oprogramowanie.
- 7 Owo oprogramowanie jest udostępniane nieodpłatnie producentom modułów sterujących. Producenci korzystają z niego w celu przeprowadzenia testu działania przed dostarczeniem modułów sterujących. Protokół z przeprowadzenia testu potwierdza, że współdziałanie modułu sterującego i oprogramowania przebiega prawidłowo. Pozwala on również na określenie, czy błędy wystąpiły podczas dostawy, w transporcie, czy też pojawiły się przy wdrażaniu oprogramowania. Cała procedura jest przedmiotem umów zawartych między BMW i producentami modułów sterujących.
- 8 BMW importuje i wprowadza do swobodnego obrotu w Unii moduły sterujące, które zawierają oprogramowanie zainstalowane w nich przez producenta poza Unią.
- 9 Podczas kontroli celnej przeprowadzonej przez główny urząd celny okazało się, że BMW wskazywało jako wartość celną przywożonych modułów sterujących cenę płaconą producentom modułów sterujących, która nie uwzględniała kosztów opracowania oprogramowania. Uznawszy, że koszty należało ująć w wartości celnej, decyzją z dnia 25 września 2018 r. w sprawie określenia wysokości należności celnych przywozowych główny urząd celny ustalił dług celny na kwotę 2748,08 EUR w odniesieniu do towarów wprowadzonych do swobodnego obrotu w styczniu 2018 r.
- 10 BMW wniosło skargę na tę decyzję do sądu odsyłającego.
- 11 W tych okolicznościach Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy), powziawszy wątpliwości co do wykładni art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego w odniesieniu do uwzględniania kosztów opracowania oprogramowania oraz, w razie potrzeby, konieczności uwzględniania postanowień umownych wiążących importera i producenta, w celu ustalenia, który podpunkt art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego należało zastosować w niniejszej sprawie do celów dokonania korekty wartości celnej, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy koszty opracowania [prac badawczych dotyczących] oprogramowania komputerowego, które zostało wykonane w Unii, nieodpłatnie udostępnione sprzedającemu i wgrane na przywożony moduł sterujący, dodaje się do wartości transakcyjnej przywożonego towaru zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego, jeżeli nie są one wliczone w faktycznie zapłaconą albo należną cenę przywożonego towaru?”

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 12 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pozwala on – do celów ustalenia wartości celnej przywożonego towaru – na dodanie do wartości transakcyjnej tego towaru wartości ekonomicznej oprogramowania zaprojektowanego w Unii i nieodpłatnie udostępnionego przez kupującego sprzedającemu mającemu siedzibę w państwie trzecim.

- 13 Na wstępie należy przypomnieć, iż zarówno z brzmienia art. 70 ust. 1 i art. 71 ust. 1 kodeksu celnego, jak i z orzecznictwa Trybunału wynika, że obliczenie wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna powinna zatem odzwierciedlać rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonego towaru i w związku z tym uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną. O ile cena faktycznie zapłacona lub należna za towary stanowi co do zasady podstawę obliczenia wartości celnej, o tyle cena ta stanowi czynnik, który powinien w razie potrzeby być przedmiotem dostosowania, jeżeli operacja taka jest niezbędna w celu uniknięcia ustalenia arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej (wyrok z dnia 20 czerwca 2019 r., *Oribalt Riga*, C-1/18, EU:C:2019:519, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 14 W pierwszej kolejności należy podkreślić, że art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego nakazuje dodanie do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary wartości niektórych towarów lub usług, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów w celu wywozu, w zakresie, w jakim taka wartość nie jest wliczona w tę cenę.
- 15 Do sądu odsyłającego będzie należało zatem ustalenie, czy przesłanki określone w art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego są spełnione w zawisłym przed nim sporze, dla stwierdzenia, czy wartość ekonomiczną oprogramowania należy dodać do wartości transakcyjnej modułów sterujących w celu odzwierciedlenia wartości celnej tych modułów. Dlatego też do sądu odsyłającego będzie należało ustalenie, czy fakt, że oprogramowania te pozwalają, po pierwsze, na sprawdzenie działania modułów sterujących, i po drugie, na zbadanie, czy błędy wystąpiły podczas dostawy, w transporcie, czy też przy wdrażaniu tego oprogramowania, może nadać modułom sterującym rzeczywistą wartość wyższą niż ich wartość transakcyjna.
- 16 W drugiej kolejności – nie można uwzględnić argumentu, zgodnie z którym art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego nie ma zastosowania do tego sporu ze względu na to, że oprogramowanie nie znajduje się w wyliczeniu zawartym w art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (i)–(iv) kodeksu celnego, a ust. 3 tego artykułu ogranicza możliwości korekty wartości celnej jedynie do elementów przewidzianych w tym artykule.
- 17 W tym względzie Trybunał miał już okazję odrzucić argument, zgodnie z którym oprogramowanie nie należy do żadnej z kategorii mogących być przedmiotem dostosowania wartości celnej, stwierdzając, że przy przywozie komputerów, które sprzedający wyposażył w oprogramowanie zawierające jeden lub kilka systemów operacyjnych udostępnionych mu bezpłatnie przez kupującego, dla potrzeb ustalenia wartości celnej tych komputerów należy dodać do ich wartości transakcyjnej wartość tego oprogramowania, jeżeli nie została ona wliczona do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2006 r., *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, EU:C:2006:716, pkt 23, 24, 37).
- 18 Dla celów ustalenia wartości celnej przywożonego towaru nie ma zatem znaczenia, że produkt, którego wartość należy dodać, jest dobrem niematerialnym, takim jak oprogramowanie. Z brzmienia tego przepisu, który wyraźnie odnosi się do „towarów” lub „usług”, wynika bowiem, że jego zakres zastosowania nie ogranicza się do dóbr materialnych.
- 19 Wbrew twierdzeniom skarżącej w postępowaniu głównym art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (i) kodeksu celnego, który obejmuje „materiały, komponenty, części i podobne elementy, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów”, nie można zatem interpretować w ten sposób, że wyłącza on dobra niematerialne. Takie wyłączenie nie wynika ani z brzmienia art. 71 ust. 1 lit. b), ani z systematyki tego przepisu. Zgodnie z tym przepisem wartość celna przywożonych towarów jest uzupełniana wartością towarów, a także usługami, które spełniają określone w nim przesłanki. Wykładnia taka jak sugerowana przez skarżącą w postępowaniu głównym prowadziłaby nie tylko do ograniczenia ewentualnych korekt wartości celnej wyłącznie do sytuacji, o której mowa w ppkt (iv)

omawianego przepisu, w przypadku gdy chodzi o dodanie wartości usługi, ale także do uwzględnienia jedynie usług, które, po pierwsze, stanowią „prace inżynieryjne, badawcze, artystyczne i projektowe oraz plany i szkice”, i po drugie, są „niezbędne do produkcji przywożonych towarów”. Wykładni takiej nie można przyjąć, ponieważ dobra niematerialne mogą zostać objęte zarówno art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (i), jak i art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (iv) kodeksu celnego.

- 20 Ponadto, w celu ustalenia, czy oprogramowanie objęte jest ppkt (i), czy ppkt (iv) tego art. 71 ust. 1, wniosek nr 26 kompendium tekstów dotyczących ustalania wartości celnej przyjętych przez Komitet Kodeksu Celnego, o którym mowa w art. 285 tego kodeksu, rozróżnia z jednej strony usługi intelektualne konieczne do produkcji towaru, które wchodzą w zakres art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (iv) kodeksu celnego, a z drugiej strony elementy niematerialne, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów i umożliwiają ich działanie, a które nie są konieczne do ich produkcji. Zdaniem Komitetu Kodeksu Celnego te niematerialne elementy stanowią niemniej integralną część produktów końcowych, ponieważ są one połączone z tymi produktami lub stanowią ich część i sprawiają, iż produkty te działają, lub je ulepszają. Ponadto części te wzbogacają je o nowe funkcje i w ten sposób znacząco przyczyniają się do podniesienia wartości przywożonych towarów. Zdaniem Komitetu Kodeksu Celnego wchodzą one zatem w zakres art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt (i) owego kodeksu.
- 21 Otóż 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 tego kodeksu (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 W trzeciej kolejności należy podkreślić, że o ile Trybunał uwzględnił umowy zawarte między importerem z Unii a producentem z państwa trzeciego, o tyle czynił to w celu dokonania oceny statusu „kupującego” (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, pkt 29). Nie można natomiast przyjąć, że strony mogą powoływać się na postanowienia umowne w celu ograniczenia przewidzianych w art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego możliwości korekty, nie naruszając przy tym orzecznictwa, zgodnie z którym wartość celna powinna odzwierciedlać rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonego towaru i w związku z tym uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego korekta wartości celnej przywożonego towaru opiera się na obiektywnych kryteriach i postanowienia umowne nie mogą mieć na nią wpływu.
- 23 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 71 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pozwala on – do celów ustalenia wartości celnej przywożonego towaru – na dodanie do wartości transakcyjnej tego towaru wartości ekonomicznej oprogramowania zaprojektowanego w Unii i nieodpłatnie udostępnionego przez kupującego sprzedającemu mającemu siedzibę w państwie trzecim.

### **W przedmiocie kosztów**

- 24 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 71 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny należy interpretować w ten sposób, że pozwala on – do celów ustalenia wartości celnej przywożonego towaru – na dodanie do wartości transakcyjnej tego towaru wartości ekonomicznej oprogramowania zaprojektowanego w Unii Europejskiej i nieodpłatnie udostępnionego przez kupującego sprzedającemu mającemu siedzibę w państwie trzecim.**

Podpisy